

MENATA KEMBALI KEDUDUKAN DAN FUNGSI “KONSEP SUCI AUDIT” DALAM HUBUNGANNYA DENGAN KINERJA AUDITOR DAN KUALITAS HASIL AUDIT

Didi, T.Widyastuti, C.Anwar
Universitas Pancasila - Jakarta
Universitas Bhayangkara Jakarta Raya - Jakarta
Universitas Negeri Jakarta - Jakarta

didi.juniardy@yahoo.co.id

ABSTRACT

This study aims to examine how the “ holy concept of auditing” which consists of independence as a “state of affairs” and objectivity as a “state of mind” can improve auditor performance and audit quality. To explain these two things, this study proposes a mediation model that identifies how objectivity mediates between independence and auditor performance, how objectivity mediates between independence and audit quality, and how simultaneously objectivity and auditor performance mediate between independence and audit quality. The research method used is a survey method, namely: a research method that collects data by distributing questionnaires to samples that are used as respondents. The sampling technique was proportionate stratified random sampling, so that from 461 auditors who became the population of 27 Regency/City Inspectorates in West Java, 210 respondents would be sampled. The analysis tool uses Covariance Based Structural Equation Modeling (CBSEM) with the help of SmartPLS software version 3.0. The results of the study prove that: objectivity perfectly mediates between independence and auditor performance, objectivity perfectly mediates between independence and audit quality, and simultaneously objectivity and auditor performance perfectly mediates between independence and audit quality.

Keywords: audit performance, audit quality, holy concept of auditing.

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk meneliti bagaimana “konsep suci audit” yang terdiri atas independensi sebagai “state of affair” dan objektivitas sebagai “state of mind” dapat meningkatkan kinerja auditor dan kualitas audit. Untuk menjelaskan kedua hal tersebut, dalam penelitian ini diajukan model mediasi yang mengidentifikasi bagaimana objektivitas memediasi antara independensi dan kinerja auditor, bagaimana objektivitas memediasi antara independensi dan kualitas audit, dan bagaimana secara simultan objektivitas dan kinerja auditor memediasi antara independensi dan kualitas audit. Metode penelitian yang digunakan adalah metode survei, yaitu: metode penelitian yang mengumpulkan data dengan cara menyebarkan kuesioner kepada sampel yang dijadikan responden. Teknik pengambilan sampel *proportionate stratified random sampling*, sehingga dari 461 auditor yang menjadi populasi pada 27 Inspektorat Kabupaten/Kota di Jawa Barat diperoleh 210 responden yang akan dijadikan sampel. Alat analisis menggunakan *Covariance Based Structural Equation Modeling (CBSEM)* dengan bantuan *software SmartPLS* versi 3.0. Hasil penelitian membuktikan bahwa: objektivitas memediasi secara sempurna antara independensi dan kinerja auditor, objektivitas memediasi secara sempurna antara independensi dan kualitas audit, dan secara simultan objektivitas dan kinerja auditor memoderasi secara sempurna antara independensi dan kualitas audit.

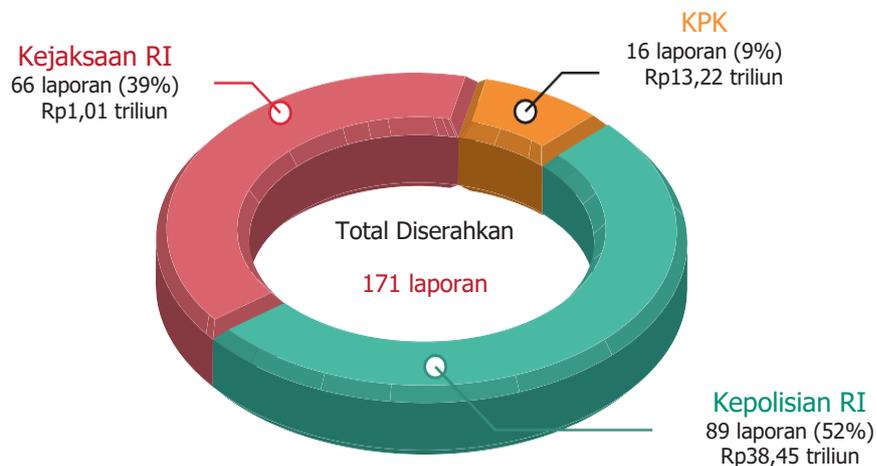
Kata Kunci: kinerja audit, kualitas audit, konsep suci audit.

PENDAHULUAN

Untuk mengeliminasi kesenjangan pembangunan antara pusat dengan daerah maupun kesenjangan antara provinsi dengan kabupaten/kota yang ada di Indonesia, pemerintah menetapkan pemerintahan daerah yang terdiri atas provinsi, kabupaten, maupun kota sebagai daerah otonom sebagaimana diatur oleh UU No.32 tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah. Salah satu hak substansial yang diberikan kepada pemerintahan daerah yaitu hak untuk melakukan pengelolaan terhadap Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) dalam rangka melaksanakan pembangunan sesuai dengan kebutuhan dan potensi lokal yang ada.

dapat terjadi pada berbagai bentuk penyimpangan dalam pengelolaan keuangan pemerintahan daerah yang *notabene* berasal dari kontribusi masyarakat dan harus dipergunakan sebaik-baiknya untuk kepentingan masyarakat.

Menurut Didi, & Kusuma, I. C., (2018), prevalensi kepala daerah yang terlibat masalah korupsi meningkat sejak diberlakukan UU No.32 tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah yang pada tahun 2018, sebanyak 291 orang dari 524 orang kepala daerah di Indonesia yang terdiri atas gubernur, walikota dan bupati terlibat masalah korupsi. Konsisten dengan fakta tersebut, temuan terkini hasil pemeriksaan investigatif Auditorat Utama Investigasi



Gambar 1:
Hasil Penghitungan Kerugian Negara/Daerah Per 31 Desember 2017
Sumber: BPK - RI

Meskipun demikian pembentukan daerah otonom baik disadari ataupun tidak, telah menciptakan “*raja-raja kecil*” yang cenderung memanfaatkan *discretionary of power* yang dimilikinya untuk kepentingan pribadi dan/atau golongan. *Discretionary of power* sendiri lahir sebagai implikasi dari hak desentralisasi dan dekonsentrasi yang diberikan oleh pemerintah pusat melalui mekanisme otonomi daerah. Pemanfaatan *discretionary of power* yang tidak semestinya Untuk menekan prevalensi pejabat daerah yang terlibat kasus korupsi serta meminimalisir kerugian dan potensi kerugian keuangan daerah seperti yang telah diuraikan pada bagian terdahulu, para pembuat kebijakan perlu meningkatkan kembali efektivitas Sistem Pengendalian

BPK, sampai per 31 Desember 2017 total kerugian negara/daerah yang dapat dikembalikan mencapai Rp52,68 triliun; dengan total 171 laporan. Dari total kerugian negara yang dapat diselamatkan tersebut dikontribusikan dari proses penegakan hukum yang dilakukan oleh institusi seperti: kepolisian, kejaksaan, dan Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), yang masing-masing dijelaskan oleh ilustrasi grafis yang terdapat dalam Gambar 1.

Internal Pemerintah sebagaimana diatur oleh PP No.60 tahun 2008. Menurut PP tersebut Sistem Pengendalian Intern adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas

tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Dalam konteks pemerintahan daerah tanggung jawab atas pengendalian internal berada pada institusi inspektorat provinsi maupun kabupaten/kota. Efektivitas pengawasan intern untuk menekan prevalensi terjadinya kasus korupsi yang melibatkan pejabat daerah dan meminimalisir kerugian pemerintah daerah bergantung pada kualitas, baik dalam proses maupun hasil yang dilakukan oleh inspektorat baik sebagai institusi maupun individu auditor. Untuk mencapai kualitas audit yang dapat memberikan keyakinan memadai, memberikan nilai tambah, dan meningkatkan efektivitas serta efisiensi kegiatan pemerintah daerah dituntut kepatuhan dan terpenuhinya persyaratan dalam Standar Audit yang ditetapkan oleh Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI).

Standar Audit menetapkan sebelum mematuhi ketentuan yang ada dalam standar pelaksanaan, inspektorat baik sebagai institusi maupun sebagai individu auditor harus memenuhi standar atribut yang terdiri atas prinsi-prinsip dasar dan standar umum. Prinsip-prinsip dasar yang terdiri atas independensi dan objektivitas merupakan “*konsep suci audit*” yang wajib dimiliki sebelum mempertimbangkan yang dipersyaratkan dalam standar umum seperti kompetensi dan pengetahuan yang erat kaitannya dengan kinerja seorang auditor.

Dalam banyak penelitian yang mengangkat isu yang berkaitan dengan prinsip-prinsip dasar sebagai “*konsep suci audit*”, terutama konsep suci yang pertama yaitu: “*independensi*”, masih terdapat ketidakkonsistenan hasil atau terjadi *research gap* antara satu penelitian dengan penelitian yang lainnya. Adapun *research gap* tersebut antara pengaruh independensi terhadap kinerja auditor, dan independensi terhadap kualitas pemeriksaan.

Penelitian yang dilakukan oleh Mentari, T., Irianto, G., & Rosidi. (2018), dan Istiariani, I. (2018) yang meneliti auditor BPKP Provinsi

dan penelitian Dwiyanto, A., & Rufaedah, Y. (2020) yang meneliti auditor inspektorat kabupaten, menemukan bahwa independensi berpengaruh terhadap kinerja auditor. Sedangkan hasil yang sebaliknya ditemukan dari penelitian yang dilakukan oleh Pamilih, I. (2014), Gustia, N. (2014), dan Pratama, A., Rifa, D., & Minovia, A. F. (2013) yang meneliti auditor BPKP Provinsi dan penelitian Salju, Rismawati, & Bachtiar, M. D. (2014) yang meneliti auditor inspektorat kabupaten, menemukan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap kinerja auditor.

Penelitian yang dilakukan oleh Harahap, A. A., Slamet, B., & Iryani, L. D. (2016), Mahardika, M. H., Herawati, N. T., & Putra, P. I. (2015), dan Syahputra, A., Arfan, M., & Basri, H. (2015) yang kesemuanya meneliti auditor inspektorat kabupaten/kota/provinsi, menemukan bahwa independensi berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan. Sedangkan hasil penelitian yang sebaliknya ditemukan dari penelitian yang dilakukan oleh Mufidah. (2016), Nasriana, Basri, H., & Abdulah, S. (2015), Prihatini, A. K., Sulindawati, L.E., & Darmawan, A. N. (2015), dan Sukriah, I., Akram, & Inapaty, B. A. (2009) yang juga meneliti auditor inspektorat kabupaten/kota/provinsi

menemukan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan. Sedangkan berkaitan dengan “*konsep suci audit*” yang kedua yaitu: objektivitas, dalam banyak penelitian hampir tidak terjadi *research gap* antara pengaruh objektivitas dengan kinerja auditor dan pengaruh objektivitas dengan kualitas pemeriksaan antara hasil satu penelitian dengan hasil penelitian yang lainnya. Penelitian yang dilakukan oleh Permatasari, F. A., Sulindawati, N., & Sudjana, E. (2016), Laana, A., Sulindawati, E. N., & Sinarwati, N. (2015), Baisary, R. P. (2013), dan Erina, C., Darwanis, & Zein, B. (2012) yang meneliti auditor pemerintah menemukan bahwa objektivitas auditor berpengaruh terhadap kinerja auditor. Begitu juga hasil penelitian yang dilakukan oleh Harahap, A. A., Slamet, B., & Iryani, L. D. (2016), Astuti, Darwanis, & Saputra, M. (2016), Mufidah. (2016), Nasriana, Basri, H., & Abdulah, S.

(2015), dan Arianti, K. P., Sujana, E., & Putra, A. I. (2014) yang meneliti auditor pemerintah menemukan bahwa objektivitas auditor berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan. Selain itu, Sudjono (2016) yang melakukan penelitian terhadap auditor BPK RI Pusat menemukan bahwa kinerja auditor dan tingkat pelatihan memiliki pengaruh yang signifikan dalam meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan. Dalam banyak penelitian, peneliti tidak melakukan identifikasi atas kedudukan dan fungsi dari masing-masing elemen yang terdapat dalam “konsep suci audit”. Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010), memberikan batasan konsep yang jelas antara “independensi” dan “objektivitas”. Menurutnya, independensi sebagai *state of affairs* atau kondisi organisasi yang bebas dari tekanan maupun intervensi yang dapat mengancam kemampuan audit intern secara objektif. Dalam hal ini, inspektur sebagai pimpinan inspektorat memiliki tanggung jawab untuk menjaga independensi dengan tidak melakukan intervensi dan modifikasi perencanaan audit dengan agenda tertentu. Sedangkan objektivitas sebagai *state of mind* atau sikap mental individu auditor yang tidak memihak serta tidak berkompromi dalam mengungkapkan temuan kerugian daerah maupun pencapaian dari kualitas pemeriksaan. Sehingga dalam konteks itu, independensi tidak memiliki hubungan langsung baik dengan kinerja auditor maupun kualitas pemeriksaan. Sebagai *state of affairs* (keadaan organisasi) independensi akan mempengaruhi *state of mind* atau objektivitas seorang auditor yang pada akhirnya akan mempengaruhi kinerja auditor itu sendiri dan kualitas pemeriksaan yang dilakukan.

Berdasarkan uraian di atas, maka dalam hubungan “konsep suci audit” dalam hubungannya dengan kinerja auditor dan kualitas pemeriksaan, maka dapat diidentifikasi tiga permasalahan sebagai berikut: *pertama*, independensi sebagai *state of affair* merupakan keadaan organisasi yang dapat meningkatkan atau menurunkan sikap objektivitas dari seorang auditor dalam menggunakan kompetensi dan pengetahuan

yang dimilikinya untuk mencapai suatu ukuran kinerja tertentu. *kedua*, independensi sebagai *state of affairs* merupakan keadaan organisasi yang dapat meningkatkan atau menurunkan sikap objektivitas dari auditor dalam melakukan pemeriksaan untuk mencapai suatu ukuran kualitas pemeriksaan tertentu. Dan *ketiga*, independensi organisasi internal audit akan meningkatkan objektivitas auditor sehingga auditor dapat mencapai kinerjanya yang pada akhirnya akan meningkatkan kualitas pemeriksaan.

Oleh karena itu, berkaitan identifikasi permasalahan di atas, maka dapat dirumuskan tiga pertanyaan dan rumusan masalah penelitian sebagai berikut: *Pertama*, apakah independensi organisasi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor melalui setelah dimediasi oleh objektivitas auditor?, *Kedua*, apakah independensi organisasi berpengaruh positif terhadap kualitas pemeriksaan setelah dimediasi oleh objektivitas auditor?, dan *Ketiga*, apakah independensi berpengaruh positif terhadap kualitas pemeriksaan setelah dimediasi dengan kombinasi antara objektivitas dan kinerja auditor?.

Berdasarkan identifikasi dan rumusan masalah seperti yang diuraikan pada bagian-bagian terdahulu, maka tujuan penelitian ini adalah untuk mengajukan pemodelan dengan menata kembali kedudukan dan fungsi independensi dan objektivitas sebagai “konsep suci audit” dalam hubungannya dengan kinerja auditor dan kualitas pemeriksaan.

Kualitas Pemeriksaan

KBBI (2006) mendefinisikan kualitas sebagai *tingkat baik buruknya sesuatu*. Kualitas audit dalam literasi *auditing* merupakan suatu probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya (DeAngelo, L. E., 1981). Merujuk pada definisi tersebut, kualitas audit mencakup dua hal, yaitu kualitas dalam proses dan kualitas dalam pelaporan. Untuk mewujudkan kualitas audit, diperlukan kode etik dan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia yang

dikeluarkan oleh Asosiasi Audit Internal Pemerintah Indonesia (AAIPI) sebagai wadah yang menaungi seluruh profesi auditor internal pemerintah.

Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia merupakan pedoman berperilaku bagi auditor intern pemerintah baik saat menjalankan tugas maupun saat berada dalam lingkungannya. Kode etik memuat prinsip-prinsip etika, aturan berperilaku umum, aturan perilaku dalam organisasi, hubungan baik sesama auditor maupun auditi, larangan, pelanggaran, pengecualian serta memuat sanksi atas pelanggaran kode etik. Adapun prinsip-prinsip etika yang diatur oleh kode etik antara lain: integritas, objektivitas, kerahasiaan, kompetensi, akuntabel dan perilaku profesional.

Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia merupakan kriteria atau ukuran mutu minimal untuk melakukan kegiatan audit yang wajib dipedomi oleh seluruh auditor. Standar audit terbagi atas dua bagian yaitu: standar atribut (*attribute standards*) dan standar pelaksanaan (*performance standards*). Standar atribut terdiri atas: prinsip-prinsip dasar dan standar umum yang berkaitan dengan prasyarat auditor. Sedangkan standar pelaksanaan terdiri atas: standar pelaksanaan audit itu sendiri dan standar yang mengatur bagaimana hasil audit itu dikomunikasikan atau dilaporkan. Berbeda dengan kode etik, yang tidak menyertakan independensi dalam prinsip etikanya, standar atribut memuat prinsip dasar selain objektivitas tetapi juga independensi.

Menurut Sukriah, I., Akram, & Inapaty, B. A. (2009), kualitas pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor inspektorat dapat direfleksikan atau dilihat melalui dua indikator, yaitu:

1. kesesuaian pemeriksaan dengan standar audit; dan
2. kualitas laporan hasil pemeriksaan.

Kinerja Auditor

KBBI (2006) mendefinisikan *kinerja* sebagai *sesuatu yang dicapai, prestasi yang diperlihatkan atau kemampuan kerja*. Sementara itu, Mangkunegara (2005) seperti

yang dikutip oleh Trisnaningsih, S. (2007) menjelaskan bahwa istilah kinerja berasal dari frasa *job performance* atau *actual performance* (prestasi kerja atau prestasi sesungguhnya yang dicapai seseorang) yaitu hasil kerja baik secara kualitas maupun kuantitas yang dicapai oleh seorang pegawai dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya.

Kinerja dapat dibedakan menjadi dua, yaitu: kinerja individu dan kinerja organisasi. Masih menurut Mangkunegara (2005) dalam Trisnaningsih, S. (2007) membedakan antara kinerja individu dan kinerja organisasi yang antara lain: kinerja individu merupakan hasil kerja karyawan baik dari kualitas maupun kuantitas berdasarkan standar kerja yang telah ditetapkan, sedangkan kinerja organisasi gabungan dari kinerja individu dan kinerja kelompok.

Sementara itu, Gibson *et. al.*, (1996) seperti yang dikutip oleh Marganingsih, A., & Martani, D. (2010:89) mendefinisikan kinerja auditor sebagai suatu ukuran yang dapat digunakan untuk menetapkan perbandingan hasil pelaksanaan tugas, tanggung jawab yang diberikan oleh organisasi pada periode tertentu dan relatif dapat digunakan untuk mengukur prestasi kerja atau kinerja organisasi. Berdasarkan definisi Gibson, *et. al.*, (1996), tersebut dapat disimpulkan bahwa kinerja auditor erat kaitannya dengan kinerja organisasi secara keseluruhan. Hal ini sesuai dengan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (2013) sesi 3000 tentang pengelolaan kegiatan audit intern yang berada di tangan pimpinan APIP sebagai representasi organisasi. Dalam sesi 300 paragraf 3040 standar audit tersebut disebutkan pimpinan APIP menetapkan kebijakan dan prosedur dalam kegiatan audit intern, yang tentunya termasuk penetapan indikator hasil dan tanggung jawab yang akan dibebankan kepada auditor.

Menurut Libby (1995) seperti yang dikutip oleh Marganingsih, A., & Martani, D. (2010) keberhasilan auditor dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab yang diberikan kepadanya dapat direfleksikan/dilihat melalui tiga indikator, yaitu: kemampuan, pengetahuan, dan pengalaman. Di samping

itu, Marganingsih, A., & Martani, D. (2010) menambahkan satu indikator yaitu: ketaatan terhadap etika dengan pertimbangan bahwa ketaatan auditor terhadap kode etik dan standar audit merupakan bagian dari kinerja auditor dalam menjaga mutu audit yang dihasilkan. Dengan demikian, kinerja auditor inspektorat dapat direfleksikan atau dilihat melalui empat indikator, yaitu:

1. kemampuan yang dimiliki auditor;
2. pengetahuan yang dimiliki auditor;
3. pengalaman yang dimiliki auditor; dan
4. ketaatan kode etik auditor.

Objektivitas

KBBI (2006) mendefinisikan objektivitas sebagai sikap jujur, tidak dipengaruhi pendapat atau pertimbangan pribadi atau golongan dalam mengambil keputusan atau tindakan. *Institute Internal Audit* (IIA) dalam Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010) mendefinisikan objektivitas sebagai sikap mental tidak memihak (tidak bias) yang memungkinkan auditor untuk melakukan penugasan sedemikian rupa sehingga auditor percaya pada hasil kerjanya dan bahwa tidak ada kompromi kualitas yang dibuat.

Definisi objektivitas seperti yang telah diuraikan di atas, sama persis dengan definisi objektivitas dalam Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia Sesi 1100 maupun prinsip etika dalam Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia. Sementara pada bagian lain, Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010) menjelaskan objektivitas sebagai keadaan yang menggambarkan sikap mental individu auditor (*state of mind*). Mengacu pada definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa sikap mental (*state of mind*) berkaitan dengan karakteristik yang ada dalam diri individu auditor. Sehingga objektivitas merupakan faktor internal yang akan mempengaruhi auditor dalam melaksanakan pemeriksaan.

Menurut Sukriah, I., Akram, & Inapaty, B. A. (2009), objektivitas individu auditor yang dilakukan oleh auditor inspektorat dapat direfleksikan atau dilihat melalui dua indikator, yaitu:

1. bebas dari benturan kepentingan (*conflict of interest*); dan

2. pengungkapan sesuai fakta.

Independensi

Institute Internal Audit (IIA) dalam Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010) mendefinisikan independensi sebagai bebas dari kondisi yang dapat mengancam objektivitas atau penampilan objektivitas. Sejalan dengan hal itu, Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (2013) Sesi 1100 tentang independensi dan objektivitas mendefinisikan independensi sebagai kebebasan dari kondisi yang mengancam kemampuan aktivitas audit intern untuk melaksanakan tanggung jawab audit intern secara objektif. Standar pelaksanaan audit intern menyatakan bahwa inspektur sebagai pimpinan APIP bertanggung jawab terhadap seluruh aktivitas audit dari penyusunan program, pelaksanaan hingga pelaporan.

Dengan demikian independensi merupakan representasi pimpinan sebagai organisasi yang memberikan kesempatan bagi auditornya untuk bekerja secara objektif. Karena merujuk pada organisasi, independensi tidak diatur dalam kode etik yang hanya mengatur perilaku individu auditor. Hal ini sesuai dengan pendapat Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010) yang mengatakan bahwa independensi merupakan keadaan yang menggambarkan kondisi organisasi (*state of affair*) yang memungkinkan seorang auditor internal untuk melaksanakan audit dengan sikap objektif. Sehingga independensi merupakan faktor eksternal yang akan mempengaruhi individu auditor dalam melaksanakan pemeriksaan.

Menurut Sukriah, I., Akram, & Inapaty, B. A. (2009), independensi organisasi inspektorat yang dilakukan oleh auditor inspektorat dapat direfleksikan atau dilihat melalui tiga indikator, yaitu:

1. independensi dalam penyusunan program;
2. independensi pelaksanaan pekerjaan; dan
3. independensi dalam pelaporan.

Pengembangan Hipotesis

Dengan mengacu pada definisi "*konsep suci audit*" yang diajukan oleh Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010), serta dengan mempertimbangkan hasil penelitian Pamilih,

I. (2014), Gustia, N. (2014), dan Pratama, A., Rifa, D., & Minovia, A. F. (2013) yang meneliti auditor BPKP Provinsi dan penelitian Salju, Rismawati, & Bachtiar, M. D. (2014) yang menemukan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap kinerja auditor, maka dapat diajukan model mediasi seperti yang terdapat pada Gambar 2.

Gambar 2 menunjukkan bahwa hubungan antara independensi dan kinerja auditor merupakan hubungan tidak langsung (*indirect effect*) melalui objektivitas sebagai pemediasi (*mediating/intervening variable*). Model ini sesuai dengan proposisi “konsep suci audit” bahwa independensi sebagai “*state of affair*” berpengaruh positif terhadap objektivitas sebagai “*state of mind*” (jalur a+) dan objektivitas auditor berpengaruh positif terhadap kinerja auditor (jalur b+).

Argumentasi yang menjelaskan objektivitas auditor sebagai variabel pemediasi seperti yang divisualisasi dengan Gambar 2 adalah sebagai berikut:

Peran pimpinan dalam organisasi inspektorat adalah mengelola kegiatan pemeriksaan agar pemeriksaan sesuai dengan perencanaan dan mencapai tujuan-tujuan yang telah ditetapkan. Ahearn, K. K., *et al.* (2004) mengemukakan bahwa pimpinan dapat mengarahkan tim yang menjadi anggotanya. Sementara itu, berkaitan dengan organisasi pimpinan inspektorat sebagai representasi dari independensi, Sukriah, I., *et al.* (2009) menemukan bahwa dukungan positif pimpinan inspektorat dapat mempengaruhi auditor untuk menggunakan sikap objektivitas dengan maksimal selama melakukan audit. Dukungan positif tersebut dimulai dari penyusunan program audit tanpa agenda-agenda tertentu, tidak melakukan intervensi selama melaksanakan kegiatan pemeriksaan, dan tidak melakukan intervensi saat membuat laporan pemeriksaan sehingga laporan tersebut dibuat berdasarkan fakta-fakta yang ditemukan di lapangan.

Standar audit mensyaratkan objektivitas sebagai karakteristik utama yang harus dimiliki oleh auditor. Auditor yang memiliki objektivitas yang tinggi akan terbebas dari benturan kepentingan dan dapat mengungkapkan temuan sesuai fakta.

Kondisi inilah yang mendorong auditor untuk dapat menunjukkan kinerjanya melalui menggunakan kemampuan, pengetahuan, dan pengalaman yang dimilikinya dengan optimal serta menunjukkan ketaatan terhadap kode etik selama melaksanakan pemeriksaan.

Berdasarkan kedua argumentasi di atas, serta untuk mengisi *theory gap* dan *research gap* seperti yang telah diuraikan pada bagian awal, maka dapat diajukan hipotesis bahwa pengaruh independensi sebagai representasi pimpinan inspektorat adalah tidak langsung (*indirect effect*) terhadap kinerja auditor dengan objektivitas auditor sebagai variabel pemediasi. Penelitian ini tidak mengajukan hipotesis tentang pengaruh langsung (*direct effect*) independensi terhadap kinerja auditor, sehingga *jalur f'* pada Gambar 2 digambarkan sebagai garis putus-putus. Independensi sebagai representasi pimpinan bukanlah faktor yang secara langsung dapat menaikkan kinerja auditor, karena pada prakteknya kegiatan pemeriksaan dilakukan oleh auditor. Hal itu dikarenakan tugas pimpinan dalam organisasi hanyalah mengarahkan anggota tim (Ahearn, K. K., *et al.* 2004). Model mediasi ini direkonstruksi berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Pamilih, I. (2014), Gustia, N. (2014), dan Pratama, A., Rifa, D., & Minovia, A. F. (2013) yang meneliti auditor BPKP Provinsi dan penelitian Salju, Rismawati, & Bachtiar, M. D. (2014) yang menemukan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap kinerja auditor, sehingga hipotesis pertama yang diajukan pada model ini yaitu:

H₁: Independensi yang merepresentasikan sikap pimpinan inspektorat berpengaruh positif tidak langsung terhadap kinerja auditor melalui objektivitas auditor.

Masih mengacu pada definisi “*konsep suci audit*” yang diajukan oleh Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010), serta dengan mempertimbangkan hasil penelitian Mufidah. (2016), Nasriana, Basri, H., & Abdulah, S. (2015), Prihatini, A. K., Sulindawati, L.E., & Darmawan, A. N. (2015), dan Sukriah, I., Akram, & Inapaty, B. A. (2009) yang juga meneliti auditor inspektorat kabupaten/kota/provinsi

menemukan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan, maka dapat diajukan model mediasi seperti yang terlihat dalam Gambar 2.

Gambar 2 menunjukkan bahwa hubungan antara independensi dengan kualitas pemeriksaan merupakan hubungan tidak langsung (*indirect effect*) melalui objektivitas sebagai pemediasi (*mediating/intervening variable*). Model ini sesuai dengan proposisi “*konsep suci audit*” bahwa independensi sebagai “*state of affair*” berpengaruh positif terhadap objektivitas sebagai “*state of mind*” (jalur a+) dan objektivitas auditor berpengaruh positif terhadap kualitas pemeriksaan (jalur c+).

Argumentasi yang menjelaskan objektivitas auditor sebagai variabel pemediasi seperti yang divisualisasi dengan Gambar 2 adalah sebagai berikut:

Peran pimpinan dalam organisasi inspektorat adalah mengelola kegiatan pemeriksaan agar pemeriksaan sesuai dengan perencanaan dan mencapai tujuan-tujuan yang telah ditetapkan. Ahearn, K. K., *et al.* (2004) mengemukakan bahwa pimpinan dapat mengarahkan tim yang menjadi anggotanya. Sementara itu, berkaitan dengan organisasi pimpinan inspektorat sebagai representasi dari independensi, Sukriah, I., *et al.* (2009) menemukan bahwa dukungan positif pimpinan inspektorat dapat mempengaruhi auditor untuk menggunakan sikap objektivitas dengan maksimal selama melakukan audit. Dukungan positif tersebut dimulai dari penyusunan program audit yang tidak memuat agenda-agenda tertentu, tidak melakukan intervensi selama melaksanakan kegiatan pemeriksaan, dan tidak melakukan intervensi saat membuat laporan pemeriksaan sehingga laporan tersebut dibuat berdasarkan fakta-fakta yang ditemukan di lapangan.

Standar audit mensyaratkan objektivitas sebagai karakteristik utama yang harus dimiliki oleh auditor. Auditor yang memiliki objektivitas yang tinggi akan terbebas dari benturan kepentingan dan dapat mengungkapkan temuan sesuai fakta. Kondisi inilah yang mendorong auditor untuk dapat meningkatkan kualitas

pemeriksaan yang dilakukan, yang tercermin melalui kesesuaian pemeriksaan dengan standar audit, dan kualitas laporan hasil pemeriksaan sesuai dengan fakta-fakta yang ditemukan di lapangan.

Berdasarkan kedua argumentasi di atas, serta untuk mengisi *theory gap* dan *research gap* seperti yang telah diuraikan pada bagian awal, maka dapat diajukan hipotesis bahwa pengaruh independensi sebagai representasi pimpinan inspektorat adalah tidak langsung (*indirect effect*) terhadap kualitas pemeriksaan dengan objektivitas auditor sebagai variabel pemediasi. Penelitian ini tidak mengajukan hipotesis tentang pengaruh langsung (*direct effect*) independensi terhadap kualitas pemeriksaan, sehingga jalur e' pada Gambar 2 digambarkan sebagai garis putus-putus. Independensi sebagai representasi pimpinan bukanlah faktor yang secara langsung dapat menaikkan kualitas pemeriksaan, karena pada prakteknya kegiatan pemeriksaan dilakukan oleh auditor. Hal itu dikarenakan tugas pimpinan dalam organisasi hanyalah mengarahkan anggota tim (Ahearn, K. K., *et al.* 2004). Model mediasi ini direkonstruksi berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Mufidah. (2016), Nasriana, Basri, H., & Abdulah, S. (2015), Prihatini, A. K., Sulindawati, L.E., & Darmawan, A. N. (2015), dan Sukriah, I., Akram, & Inapaty, B. A. (2009) yang menemukan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan, sehingga hipotesis kedua yang diajukan pada model ini yaitu:

H₂: Independensi yang merepresentasikan sikap pimpinan inspektorat berpengaruh positif tidak langsung terhadap kualitas pemeriksaan melalui objektivitas auditor.

Dengan mengacu pada definisi “*konsep suci audit*” yang diajukan oleh Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010), serta dengan mempertimbangkan hasil penelitian Pamilih, I. (2014), Gustia, N. (2014), dan Pratama, A., Rifa, D., & Minovia, A. F. (2013) yang meneliti auditor BPKP Provinsi dan penelitian Salju, Rismawati, & Bachtiar, M. D. (2014) yang menemukan bahwa

independensi tidak berpengaruh terhadap kinerja auditor dan hasil penelitian Mufidah. (2016), Nasriana, Basri, H., & Abdulah, S. (2015), Prihatini, A. K., Sulindawati, L.E., & Darmawan, A. N. (2015), dan Sukriah, I., Akram, & Inapaty, B. A. (2009) yang juga meneliti auditor inspektorat kabupaten/kota/provinsi menemukan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan, maka dapat diajukan model mediasi yang melibatkan objektivitas dan kinerja auditor seperti yang terlihat pada Gambar 2.

Gambar 2 menunjukkan bahwa hubungan antara independensi dengan kualitas pemeriksaan merupakan hubungan tidak langsung (*indirect effect*) melalui objektivitas dan kinerja auditor sebagai pemediasi (*mediating/intervening variable*). Model ini direkonstruksi berdasarkan proposisi “*konsep suci audit*” bahwa independensi sebagai “*state of affair*” berpengaruh positif terhadap objektivitas sebagai “*state of mind*” untuk merekonstruksi “*jalur a+*” serta hasil penelitian yang dilakukan oleh penelitian yang dilakukan oleh Permatasari, F. A., Sulindawati, N., & Sudjana, E. (2016), Laana, A., Sulindawati, E. N., & Sinarwati, N. (2015), Baisary, R. P. (2013), dan Erina, C., Darwanis, & Zein, B. (2012) yang meneliti auditor pemerintah menemukan bahwa objektivitas auditor berpengaruh terhadap kinerja auditor untuk merekonstruksi “*jalur b+*”, dan penelitian yang dilakukan oleh Sudjono (2016) yang melakukan penelitian terhadap auditor BPK RI Pusat menemukan bahwa kinerja auditor dan tingkat pelatihan memiliki pengaruh yang signifikan dalam meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan yang digunakan untuk merekonstruksi “*jalur d+*”.

Argumentasi yang menjelaskan objektivitas dan kinerja auditor sebagai variabel pemediasi seperti yang divisualisasi dengan Gambar 2 adalah sebagai berikut:

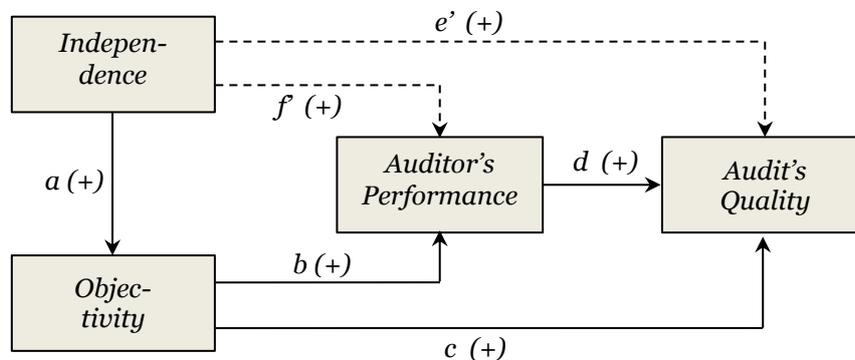
Seperti telah dijelaskan pada beberapa argumentasi di bagian awal, bahwa pimpinan inspektorat berperan dalam mengelola kegiatan pemeriksaan agar pemeriksaan berjalan sesuai dengan rencana yang telah ditetapkan. Untuk itu diperlukan

independensi pimpinan yang tercermin melalui dukungan positif berupa penyusunan program audit yang bebas dari agenda-agenda tertentu, tidak melakukan intervensi selama melaksanakan kegiatan pemeriksaan, dan tidak melakukan intervensi saat membuat laporan pemeriksaan sehingga laporan tersebut dibuat berdasarkan fakta-fakta yang ditemukan di lapangan. Dukungan positif inilah yang menyebabkan auditor dapat bersikap objektif yang ditandai dengan terbebasnya auditor dari *conflict of interest* dan dapat mengungkapkan temuan sesuai fakta. Dengan sikap objektivitas, auditor dapat menggunakan kemampuan, pengetahuan, dan pengalaman yang dimilikinya serta dapat berperilaku sesuai dengan kode etik yang pada akhirnya semua hal itu akan termanifestasi dari peningkatan kinerja auditor. Auditor yang memiliki kinerja yang tinggi akan cenderung menghasilkan kualitas pemeriksaan yang ditandai dengan kesesuaian pelaksanaan pemeriksaan dengan standar audit dan hasil pemeriksaan itu sendiri.

Berdasarkan kedua argumentasi di atas, serta untuk mengisi *theory gap* dan *research gap* seperti yang telah diuraikan pada bagian awal, maka dapat diajukan hipotesis bahwa pengaruh independensi sebagai representasi pimpinan inspektorat adalah tidak langsung (*indirect effect*) terhadap kualitas pemeriksaan dengan objektivitas auditor dan kinerja auditor sebagai variabel pemediasi. Model mediasi ini direkonstruksi berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Pamilih, I. (2014), Gustia, N. (2014), dan Pratama, A., Rifa, D., & Minovia, A. F. (2013) yang meneliti auditor BPKP Provinsi dan penelitian Salju, Rismawati, & Bachtiar, M. D. (2014) yang menemukan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap kinerja auditor dan hasil penelitian Mufidah. (2016), Nasriana, Basri, H., & Abdulah, S.

(2015), Prihatini, A. K., Sulindawati, L.E., & Darmawan, A. N. (2015), dan Sukriah, I., Akram, & Inapaty, B. A. (2009) yang juga meneliti auditor inspektorat

terhadap kinerja auditor dan penelitian yang dilakukan oleh Sudjono (2016) yang melakukan penelitian terhadap auditor BPK RI Pusat menemukan bahwa kinerja auditor



Gambar 2 Rerangka Konseptual Model yang Diajukan

kabupaten/kota/provinsi menemukan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan. Dan menggabungkan dengan hasil penelitian Permatasari, F. A., Sulindawati, N., & Sudjana, E. (2016), Laana, A., Sulindawati, E. N., & Sinarwati, N. (2015), Baisary, R. P. (2013), dan Erina, C., Darwanis, & Zein, B. (2012) yang meneliti auditor pemerintah menemukan bahwa objektivitas auditor berpengaruh

dan tingkat pelatihan memiliki pengaruh yang signifikan dalam meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan. sehingga hipotesis ketiga yang diajukan pada model ini yaitu:

H3: Independensi yang merepresentasikan sikap pimpinan inspektorat berpengaruh positif tidak langsung terhadap kualitas pemeriksaan melalui objektivitas auditor dan kinerja auditor.

METODE PENELITIAN

Pendekatan Penelitian

Penelitian ini mengajukan model mediasi dikembangkan dari “konsep suci audit” yang diajukan oleh Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010) yang membawa pemisahan antara independensi sebagai “state of affairs” dan objektivitas sebagai “state of mind”.

Ditinjau dari tujuannya, desain riset ini dapat digolongkan sebagai desain riset kausalitas. Desain riset kausalitas merupakan desain riset yang digunakan dengan tujuan menguji pengaruh, hubungan, atau dampak variabel independen terhadap variabel dependen atau konstruk eksogen terhadap konstruk endogen (Chandrarin, G. 2017).

Populasi dan Sampel

Penelitian ini dilakukan di seluruh Inspektorat Kabupaten/Kota yang ada di Jawa Barat, yang terdiri atas 18 kabupaten dan 9 kota. Hal ini dikarenakan populasi penelitian yang menjadi subjek penelitian

adalah seluruh auditor internal yang bekerja di inspektorat kabupaten/kota yang berada di Jawa Barat.

Pengambilan sampel menggunakan teknik *proportionate stratified random sampling*. Teknik pengambilan sampel *proportionate stratified random sampling* digunakan jika populasi mempunyai anggota/unsur yang tidak homogen dan berstrata secara proporsional (Ghozali, I. 2016; Sugiyono. 2014). Teknik pengambilan sampel menggunakan teknik ini terdiri atas tiga langkah, yaitu: *pertama*, menentukan ukuran sampel. Pada penelitian ini ukuran sampel ditentukan dengan menggunakan rumus Isaac dan Michael, 1981 (dalam Sugiyono. 2014) seperti terlihat pada *persamaan 1*; *kedua*, menentukan besaran rasio masing-masing inspektorat; dan *ketiga*, menentukan ukuran sampel masing-masing inspektorat berdasarkan rasio yang didapat.

$$S = \frac{\lambda^2 \cdot N \cdot P \cdot Q}{d^2 (N-1) + \lambda^2 \cdot P \cdot Q} \dots\dots\dots \text{Persamaan 1}$$

Keterangan: S (jumlah sampel); λ^2 (chi kuadrat, untuk derajat kebebasan 1 dengan kesalahan 5% maka *chi kuadrat* 3.841); N (jumlah populasi); P (peluang benar 5%); Q (peluang salah 5%); dan d (perbedaan antara sampel yang diharapkan dan yang terjadi 5%).

Berdasarkan data Pusbin BPKP Republik Indonesia sebagai instansi yang melakukan pembinaan terhadap profesi auditor internal pemerintahan, sampai pada akhir tahun 2018

jumlah auditor pada 27 Inspektorat kabupaten/kota di Jawa Barat berjumlah 461 yang terdiri atas: 54 auditor terampil dan 407 auditor ahli. Berdasarkan jumlah populasi tersebut, dengan menggunakan persamaan 1 dapat ditentukan ukuran sampel sebagai berikut:

Hasil penentuan rasio, proporsi ukuran sampel, dan jumlah sampel yang digunakan pada penelitian ini, ditunjukkan dengan Tabel 1.

$$S = \frac{3.841 \times 461 \times 0.5 \times 0.5}{0.05^2(461-1) + 3.841 \times 0.5 \times 0.5} \quad 209,8 \text{ dibulatkan } 210$$

Tabel 1: Populasi dan Sampel

No.	Kode	Inspektorat	Proportionate Stratified Random Sampling				
			Populasi			Sampel	
			AT	AA	Total	Rasio	Jumlah
1	32.01	Kab. Bogor	6	33	39	8.5%	18
2	32.02	Kab. Sukabumi	0	11	11	2.4%	5
3	32.03	Kab. Cianjur	3	7	10	2.2%	5
4	32.04	Kab. Bandung	2	7	9	2.0%	4
5	32.05	Kab. Garut	0	29	29	6.3%	13
6	32.06	Kab. Tasikmalaya	3	12	15	3.3%	7
7	32.07	Kab. Ciamis	2	11	13	2.8%	6
8	32.08	Kab. Kuningan	3	10	13	2.8%	6
9	32.09	Kab. Cirebon	4	34	38	8.2%	17
10	32.10	Kab. Majalengka	0	7	7	1.5%	3
11	32.11	Kab. Sumedang	1	20	21	4.6%	10
12	32.12	Kab. Indramayu	0	14	14	3.0%	6
13	32.13	Kab. Subang	3	4	7	1.5%	3
14	32.14	Kab. Purwakarta	3	13	16	3.5%	7
15	32.15	Kab. Karawang	2	13	15	3.3%	7
16	32.16	Kab. Bekasi	2	22	24	5.2%	11
17	32.17	Kab. Bandung Barat	1	12	13	2.8%	6
18	32.18	Kab. Pangandaran	0	5	5	1.1%	2
19	32.71	Kota Bogor	1	19	20	4.3%	9
20	32.72	Kota Sukabumi	0	20	20	4.3%	9
21	32.73	Kota Bandung	5	14	19	4.1%	9
22	32.74	Kota Cirebon	0	5	5	1.5%	3
23	32.75	Kota Bekasi	4	35	39	8.5%	18
24	32.76	Kota Depok	0	12	12	2.6%	5
25	32.77	Kota Cimahi	0	12	12	2.6%	5
26	32.78	Kota Tasikmalaya	8	14	22	4.8%	10
27	32.79	Kota Banjar	1	12	13	2.8%	6
Jumlah:			54	407	461	100	210

Ket.: AT (Auditor Terampil); AA (Auditor Ahli)

Sumber: Pusbin BPKP-RI (2018)

Teknik dan Prosedur Pengumpulan Data
Chandrarin, G. (2017) menjelaskan dalam penelitian yang menggunakan data primer, yaitu data yang berasal langsung dari objek penelitian/responden data dapat dikumpulkan dengan instrumen kuesioner atau materi wawancara. Oleh karena itu,

teknik dan prosedur pengumpulan data dalam penelitian ini sebagai berikut:

a) *Kuesioner*, kuesioner merupakan instrumen yang berisi daftar pertanyaan serta merefleksikan indikator dari variabel yang akan diukur. Pada penelitian ini, daftar pertanyaan peneliti tersebut disampaikan kepada responden dalam bentuk instrumen

kuesioner tercetak (*hard copy*). Setelah kuesioner disampaikan kepada responden, untuk diisi dan kemudian dikembalikan. Langkah selanjutnya adalah melakukan evaluasi kuesioner yang kembali untuk menentukan apakah kuesioner tersebut terisi sempurna sehingga layak untuk digunakan sebagai data penelitian. Data dari jawaban responden tersebut yang pada dasarnya merupakan data kualitatif kemudian dikuantifisir, yaitu data penelitian kualitatif yang diangkakan (*di-skoring*).

b) Wawancara, wawancara merupakan teknik pengumpulan data dalam metode survei dengan menggunakan pertanyaan secara lisan kepada subjek penelitian, baik dengan tujuan untuk mengumpulkan data penelitian maupun melengkapi hal-hal yang diperlukan dalam penelitian. Pada penelitian ini dilakukan wawancara yang bertujuan untuk melengkapi hal-hal yang diperlukan dalam penelitian, yaitu: wawancara yang dilakukan di Inspektorat Kabupaten Sukabumi dan Pusat Pembinaan BPKP RI. Wawancara di Inspektorat Kabupaten Sukabumi dilakukan dalam rangka pengembangan instrumen kuesioner penelitian. Hal itu dilakukan untuk mengetahui apakah kuesioner yang akan digunakan memiliki relevansi dengan objek penelitian baik dari segi konteks maupun konten. Sedangkan, wawancara yang dilakukan di Pusat Pembinaan Badan Pengawas Keuangan BPK RI dilakukan dalam rangka menggali informasi jumlah auditor yang telah memiliki Jabatan Fungsional Auditor (JFA) di 27 inspektorat Kabupaten/Kota di Jawa Barat.

Variabel dan Definisi Operasionalisasi Variabel

Klasifikasi Variabel Penelitian

Ghozali, I. (2016) menyatakan bahwa variabel adalah konstruk atau konsep yang dapat diukur atau dilekatkan suatu nilai numerik. Oleh karena itu, berdasarkan cara pengukurannya (*outer*) variabel dapat dibedakan atas dua, yaitu: apakah variabel dapat diukur secara langsung atau variabel harus prediksi melalui indikator-indikatornya. Variabel yang diprediksi

dengan indikator dikenal sebagai konstruk/variabel laten/*unobserved variable*, sedangkan indikator yang memprediksi dikenal dengan variabel *manifest/unobserved variable*.

Selain itu, variabel juga dapat dibedakan berdasarkan hubungannya sesama variabel (*inner*), yang dapat dibedakan atas empat, yaitu: variabel independen, variabel dependen, variabel pemediasi/variabel antara/variabel *intervening*, variabel moderasi, dan variabel kontrol. *a) variabel independen*, merupakan variabel yang mempengaruhi variabel lain, *b) variabel dependen*, merupakan variabel yang dipengaruhi variabel lain, *c) variabel pemediasi/variabel antara/variabel intervening*, merupakan variabel yang berada di antara variabel independen dan dependen. Variabel pemediasi digunakan untuk menggambarkan adanya hubungan tidak langsung (*indirect effect*) antara variabel independen dengan variabel dependen, *d) variabel pemoderasi*, merupakan variabel yang yang memperkuat atau memperlemah hubungan/pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen, dan *e) variabel kontrol*, merupakan variabel tambahan yang dimasukan dalam model yang bertujuan untuk menekan kesalahan-kesalahan yang ada dan mungkin timbul dalam proses riset.

Penelitian ini menggunakan empat jenis variabel dari lima jenis variabel seperti yang telah diuraikan di atas, yaitu: independensi sebagai variabel independen, objektivitas dan kinerja auditor sebagai variabel mediasi, serta kinerja auditor dan kualitas pemeriksaan sebagai variabel dependen.

Definisi Operasional Variabel Penelitian

Berdasarkan klasifikasi variabel yang akan digunakan seperti yang telah diuraikan, maka definisi operasional variabel dalam penelitian ini, yaitu:

1. Kualitas Pemeriksaan

Kualita pemeriksaan (*audit quality*) didefinisikan sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya (DeAngelo, L. E., 1981). Variabel Kualitas Pemeriksaan/KPr

(η_3) diukur dengan dua indikator reflektif dan instrumen yang dikembangkan oleh Sukriah, I., Akram, & Inapaty, B. A. (2009), yaitu: “kesesuaian pemeriksaan dengan standar audit” dan “kualitas laporan hasil pemeriksaan”. Masing-masing indikator diukur dengan lima item instrumen, sehingga keseluruhan konstruk ini diukur dengan sepuluh item instrumen. Indikator “kesesuaian pemeriksaan dengan standar audit” diukur dengan lima item pernyataan yaitu: 24KSA1, 25KSA1, 26KSA1, 27KSA1, & 28KSA1, sedangkan indikator “kualitas laporan hasil pemeriksaan” diukur dengan lima item instrumen, yaitu: 29KHL2, 30KHL2, 31KHL2, 32KHL2, & 33KHL2. Response responden diukur dengan skala “likert” 1-5.

2. Kinerja Auditor

Kinerja (*performance*) merupakan suatu ukuran yang dapat digunakan untuk menetapkan perbandingan hasil pelaksanaan tugas, tanggung jawab yang diberikan oleh organisasi pada periode tertentu dan relatif dapat digunakan untuk mengukur prestasi kerja atau kinerja organisasi (Gibson *et al.* 1996). Variabel Kinerja Auditor/KiA (η_2) diukur dengan empat indikator, tiga indikator dikembangkan dari aspek pengukuran kinerja menurut Libby, 1995 (dalam Marganingsih, A., dan Martani, D. 2010) yaitu: “pengalaman”, “pengetahuan”, dan “kemampuan”, dan satu indikator menurut Marganingsih, A., dan Martani, D. (2010), yaitu: “ketaatan kode etik”. Untuk mengukur variabel ini digunakan lima item instrumen. Indikator “pengalaman” diukur dengan satu item instrumen, yaitu: 18Pa1, indikator “pengetahuan” diukur dengan dua item instrumen, yaitu: 19Png2 & 20Png2, indikator “kemampuan” diukur dengan dua item instrumen, yaitu: 21Kmp3, & 23Kmp3, serta indikator “ketaatan kode etik” diukur dengan satu item instrumen, yaitu: 24KKE4. Respon responden diukur dengan skala “likert” 1-5.

3. Objektivitas

Objektivitas (*objectivity*) didefinisikan sebagai sikap mental tidak auditor untuk melakukan penugasan sedemikian rupa sehingga auditor percaya pada hasil kerjanya

dan bahwa tidak ada kompromi kualitas yang dibuat (Institute Internal Audit, dalam Stewart, J., & Subramaniam, N., 2010). Variabel Objektivitas/Obj (η_1) diukur dengan dua indikator reflektif dan instrumen yang dikembangkan oleh Sukriah, I., Akram, & Inapaty, B. A. (2009) yaitu: “bebas dari benturan kepentingan”, dan “pengungkapan sesuai fakta”. Masing-masing indikator diukur dengan empat item instrumen, sehingga total instrumen yang dipakai untuk mengukur variabel ini sebanyak delapan instrumen. Indikator “bebas dari benturan kepentingan” diukur dengan empat item instrumen, yaitu: 10BBK1, 11BBK1, 12BBK1, dan 13BBK1. Sedangkan indikator “pengungkapan sesuai fakta” diukur dengan empat item instrumen, yaitu: 14PSF2, 15PSF2, 16PSF2, dan 17PSF2. Respon responden diukur dengan skala “likert” 1-5.

4. Independensi

Independensi (*independence*) didefinisikan sebagai bebas dari kondisi yang dapat mengancam objektivitas atau penampilan objektivitas (Institute Internal Audit, dalam Stewart, J., & Subramaniam, N., 2010). Variabel independensi/Ind (ξ) diukur dengan tiga indikator reflektif dan instrumen yang dikembangkan oleh Sukriah, I., Akram, & Inapaty, B. A. (2009), yaitu: “independensi dalam penyusunan program audit”, “independensi dalam pelaksanaan”, dan “independensi dalam pelaporan”. Indikator “independensi dalam penyusunan program audit” diukur dengan tiga item instrumen, yaitu: 1IPro1; 2IPro1; & 3IPro1 indikator “independensi dalam pelaksanaan” diukur dengan tiga item instrumen, yaitu: 4IPem2; 5IPem2; & 6IPem2 sedangkan indikator “independensi dalam pelaporan” diukur dengan tiga indikator, yaitu: 7IPel3; 8IPel3; & 9IPel3. Sehingga total instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel ini sebanyak sembilan item instrumen. Respon respon diukur dengan skala “likert” 1-5.

Teknik Analisis Data

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini *Covariance Based Structural Equation Modeling (CBSEM)*

dengan bantuan *software SmartPLS Version 3.0*. Analisis data menggunakan pendekatan *CBSEM* bertujuan untuk melakukan konfirmasi terhadap teori, yang sekaligus dapat digunakan untuk menjelaskan ada atau tidaknya hubungan antar variabel laten/konstruk (Ghazali, I., 2014). Oleh karena itu, teknik analisis data dengan menggunakan *CBSEM* terdiri dua pengujian atau analisis, yaitu: *outer model* yang menguji dan menganalisa hubungan antara *observed variable* (indikator/item pertanyaan) dengan konstruknya (*unobserved variable*) dan *inner model* yang menguji dan menganalisis hubungan antara satu konstruk dengan konstruk lainnya.

1. Analisis Outer Model

Analisis *outer model*, dilakukan dengan melakukan serangkaian evaluasi antara *observed variable* dalam bentuk indikator atau item pertanyaan dengan konstruk yang dibentuknya (*unobserved variable*). Evaluasi ini terdiri atas: evaluasi validitas (*convergent validity* and *discriminant validity*), evaluasi reliabilitas (*composite reliability* dan *cronbach's alpha*), serta evaluasi estimasi koefisien *observed variable* dengan konstruknya (*unobserved variable*).

2. Analisis Inner Model

Analisis *inner model*, dilakukan dengan melakukan serangkaian evaluasi antara satu

unobserved/konstruk yang satu dengan konstruk yang lainnya yang dibentuk dalam model penelitian. Evaluasi ini terdiri atas: evaluasi kontribusi (R^2), evaluasi substantif (f^2), evaluasi prediksi relevansi (Q^2), dan evaluasi estimasi koefisien sesama *unobserved variable* yang dibentuk berdasarkan model. Evaluasi terhadap estimasi koefisien *inner model* selanjutnya digunakan untuk pengujian hipotesis-hipotesis penelitian diajukan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Gambaran Data dan Subyek Penelitian

Penelitian ini menggunakan subyek penelitian auditor pada 27 obyek inspektorat Kabupaten/Kota yang ada di Jawa Barat, yang terdiri atas: 18 inspektorat Pemerintahan Daerah Kabupaten dan 9 Pemerintahan Daerah Inspektorat Kota. Teknik pengumpulan data dengan cara menyampaikan kuesioner kepada auditor yang dijadikan responden.

Berdasarkan Tabel 2, berkaitan dengan hasil pengumpulan data, dari 210 responden yang diberikan kuesioner, seluruh kuesioner kembali dan setelah dilakukan evaluasi, seluruhnya terisi sempurna sehingga layak untuk diolah lebih lanjut. Sehingga dapat disimpulkan *response rate* dalam penelitian ini mencapai 100%.

Tabel 2 Hasil Pengumpulan Data

Keterangan	Jumlah	Prosentase (%)
Kuesioner disampaikan	210	100
Kuesioner tidak kembali	0	0
Kuesioner kembali	210	100
Kuesioner tidak terisi sempurna	0	0
Kuesioner terisi sempurna	210	100

Sumber: Data primer diolah (2021)

Berdasarkan Tabel 2, berkaitan dengan data demografi responden, sebagian besar responden berada pada usia produktif yaitu berkisar antara 41-50 tahun sebanyak 89 responden (42,2%). Responden pria sebanyak 116 responden (55,2%), dan responden wanita sebanyak 94 (44,8%). Sebagian besar responden berpendidikan sarjana sebanyak 129 (61,4%). Responden yang memiliki JFA sebagai auditor terampil sebanyak 27 responden (12,9%), dan auditor

ahli sebanyak 183 responden (87,1%). Sebagian besar responden memiliki jabatan sebagai anggota tim dalam pemeriksaan sebanyak 99 responden (47,1%). Responden yang telah mengikuti bimtek (bimbingan teknik) sebanyak 187 responden (89%), dan responden yang belum mengikuti bimtek hanya 23 responden (11%). Dan sebagian besar responden memiliki pengalaman pemeriksaan lebih dari 12 kali sebanyak 154 responden (73,3%).

Tabel 3: Data Demografi Responden

No.	Keterangan	Jumlah	Prosen-tase (%)
1.	Umur:		
	a. 20 – 30 tahun	10	4.8
	b. 31 – 40 tahun	63	30.0
	c. 41 – 50 tahun	89	42.4
	d. 51 – 60 tahun	47	22.4
	e. ≥ 60 tahun	1	0.4
	Jumlah:	210	100
2.	Jenis Kelamin:		
	a. Pria	116	55.2
	b. Wanita	94	44.8
	Jumlah:	210	100
3.	Pendidikan Terakhir:		
	a. SMU/Sederajat	3	1.4
	b. D3/Sederajat	5	2.4
	c. S1 (Sarjana)	129	61.4
	d. S2 (Pascasarjana)	69	32.9
	e. S3 (Doktoral)	4	1.9
	Jumlah:	210	100
4.	JFA:		
	a. Auditor Terampil	27	12.9
	b. Auditor Ahli	183	87.1
	Jumlah:	210	100
5.	Jabatan Pemeriksaan:		
	a. Anggota Tim	99	47.1
	b. Ketua Tim	64	30.5
	c. Pengendali Teknis	1	19.5
	d. Pengendali Mutu	6	2.9
	Jumlah:	210	100
6.	Bimtek:		
	a. Sudah bimtek	187	89.0
	b. Belum bimtek	23	11.0
	Jumlah:	210	100
7.	Pengalaman Audit:		
	a. 1 – 3 kali	19	9.0
	b. 4 – 6 kali	9	4.3
	c. 7 – 9 kali	15	7.2
	d. 10 – 12 kali	13	6.2
	e. >12 kali	154	73.3
	Jumlah:	210	100

Sumber: Data primer diolah (2021)

Analisis Data

Analisis Outer Model

Analisis *outer model* terdiri atas: evaluasi validitas, evaluasi reliabilitas, dan evaluasi *outer loadings*, yang akan diuraikan sebagai berikut:

1. Evaluasi Validitas

Evaluasi validitas merupakan serangkaian evaluasi derajat ketepatan instrumen untuk mengukur apa yang seharusnya diukur (Ghozali, I., 2016; Ferdinand, A., 2014). Evaluasi validitas dibedakan kembali atas: *convergent validity* dan *discriminant validity*.

a. Convergent Validity

Convergent validity, merupakan evaluasi untuk mengetahui apakah item pertanyaan/indikator yang merupakan *observed variable* dapat mengukur konstruk yang dibentuk. Evaluasi *convergent validity* dilakukan dengan melakukan evaluasi terhadap *loading factor* yang dapat dilihat dari nilai *original sample*. Menurut Ghazali, I. (2014) suatu item pertanyaan (*observed variable*) memenuhi evaluasi *convergent validity* jika memiliki *loading factor* lebih besar atau sama dengan nilai *critical value* 0,7, walaupun demikian menurut Chin (1998) dalam Ghazali, I. (2014) pada riset yang masih tahap pengembangan *loadings factors* 0,5 masih diijinkan.

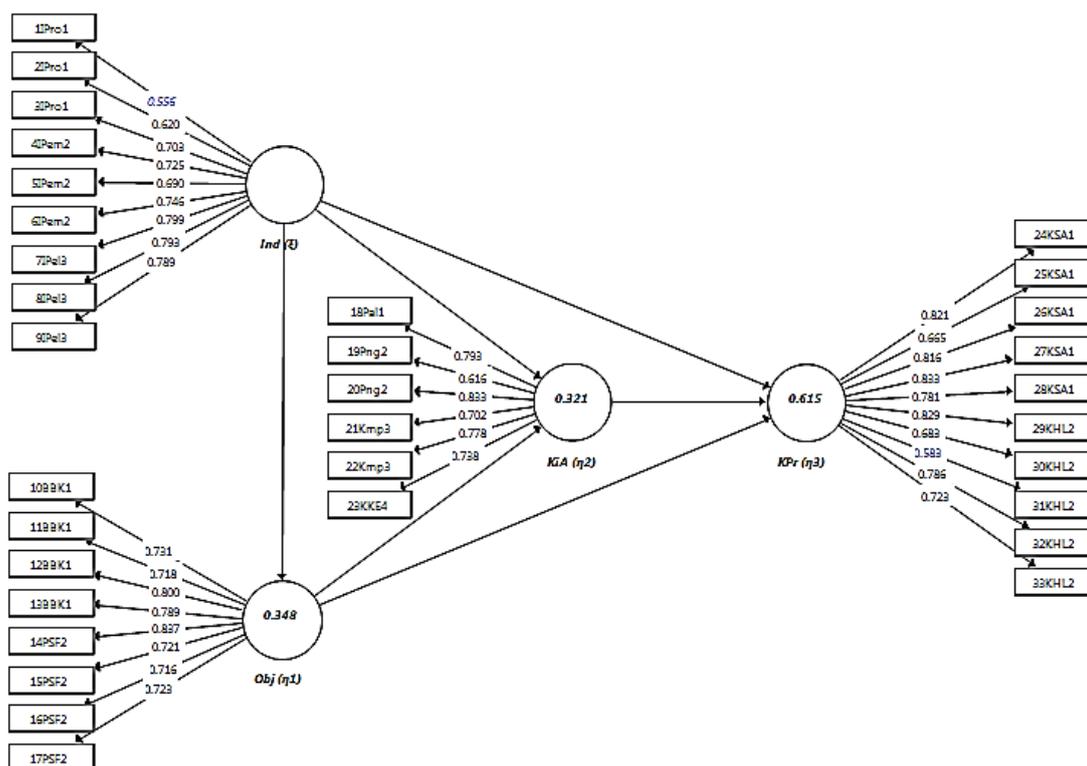
Tabel 4 Evaluasi *Convergent Validity*

<i>Keterangan</i>	<i>Original Sample</i>	<i>Standard Deviation</i>	<i>T Statistics</i>	<i>P Values</i>
<u>Independensi:</u>				
1Pro1	0.556	0.088	6.301	0.000
2IPro1	0.620	0.062	10.032	0.000
3IPro1	0.703	0.046	15.426	0.000
4IPem2	0.725	0.061	11.887	0.000
5IPem2	0.690	0.056	12.426	0.000
6IPem2	0.746	0.046	16.216	0.000
7IPel3	0.799	0.031	25.737	0.000
8IPel3	0.793	0.028	28.844	0.000
9IPel3	0.789	0.030	26.040	0.000
<u>Objektivitas:</u>				
10BBK1	0.731	0.039	18.750	0.000
11BBK1	0.718	0.029	24.650	0.000
12BBK1	0.800	0.027	30.137	0.000
13BBK1	0.789	0.036	22.106	0.000
14PSF2	0.837	0.023	36.415	0.000
15PSF2	0.721	0.041	17.625	0.000
16PSF2	0.716	0.041	17.255	0.000
17PSF2	0.723	0.051	14.121	0.000
<u>Kinerja Auditor:</u>				
18Pal1	0.793	0.035	22.575	0.000
19Png2	0.616	0.064	9.617	0.000
20Png2	0.833	0.032	26.280	0.000
21Kmp3	0.702	0.053	13.164	0.000
22Kmp3	0.778	0.033	23.573	0.000
23KKE4	0.738	0.044	16.880	0.000
<u>Kualitas Pemeriksaan:</u>				
19Png2	0.821	0.028	29.584	0.000
20Png2	0.665	0.092	7.191	0.000
21Kmp3	0.816	0.028	29.493	0.000
22Kmp3	0.833	0.036	23.417	0.000
23KKE4	0.781	0.029	26.836	0.000
19Png2	0.829	0.026	32.083	0.000
20Png2	0.683	0.042	16.105	0.000
21Kmp3	0.583	0.085	6.827	0.000
22Kmp3	0.786	0.032	24.782	0.000
23KKE4	0.723	0.040	18.100	0.000

Sumber: Data primer diolah (2021)

Berdasarkan informasi yang disajikan pada Tabel 4, diketahui dari masing-masing item pertanyaan terhadap konstruksinya dari 23 item pertanyaan yang digunakan untuk mengukur keempat variabel memiliki *loading factor* antara 0.556 hingga 0.837. Adapun item 1Pro1 memiliki *loading factor*

sebesar 0.556 sehingga dengan memakai justifikasi pendapat Chin (1998) item tersebut masih bisa digunakan. Dengan demikian dapat disimpulkan semua item instrumen yang digunakan dalam penelitian ini memenuhi evaluasi *convergent validity*



Gambar 3: Model Awal Hubungan Variabel Laten dengan Konstruk

b. Discriminant validity

Discriminant validity, merupakan evaluasi untuk mengetahui apakah suatu konstruk merupakan konsep yang independen atau bebas dengan konstruk lainnya dalam model. Evaluasi *discriminant validity* dilakukan

dengan membandingkan akar *Average Variance Extract* (AVE) dengan korelasi diantara konstruk dalam model tersebut. Suatu konstruk memenuhi evaluasi *discriminant validity* jika akar AVE suatu konstruk tersebut lebih besar dari nilai korelasinya.

Tabel 5 Evaluasi Discriminant Validity

Konstruk	Akar AVE	Correlation	Konstruk
Independensi	0.718	0.497; 0.426; 0.592;	Memenuhi evaluasi discriminant validity
Objektivitas	0.756	0.748; 0.560;	Memenuhi evaluasi discriminant validity
Kinerja Auditor	0.747	0.560;	Memenuhi evaluasi discriminant validity
Kualitas Pemeriksaan	0.756	0.623; 0.748;	Memenuhi evaluasi discriminant validity

Sumber: Data primer diolah (2021)

Berdasarkan informasi yang disajikan pada Tabel 5, diketahui semua konstruk yang digunakan dalam masing-masing model, memiliki akar AVE yang lebih besar dari nilai korelasinya, sehingga dapat disimpulkan seluruh konstruk telah memenuhi evaluasi *discriminant validity* (valid).

2. Evaluasi Reliabilitas

Evaluasi reliabilitas berhubungan dengan seberapa jauh pengukuran itu tidak bias (bebas dari kesalahan) sehingga memberikan konsistensi pengukuran sepanjang dan

berbagai item di dalam instrumen (Ghozali, I., 2016). Evaluasi reliabilitas dibedakan kembali atas: evaluasi *composite reliability* dan evaluasi *cronbach's alpha*.

a) Evaluasi composite reliability

Evaluasi *composite reliability* bertujuan untuk mengetahui derajat konsistensi internal yang mengukur secara unidimensionalitas konstruk. Evaluasi ini dilakukan dengan menganalisis nilai *composite reliability*. Suatu konstruk telah memenuhi evaluasi *composite reliability* jika nilai *composite reliability* lebih besar dari *critical value* 0,6.

Tabel 6 Evaluasi *Composite Reliability*

<i>Konstruk</i>	<i>Composite Reliability</i>	<i>Critical Value</i>	<i>Kesimpulan</i>
Independensi	0.904	> 0,6	Memenuhi evaluasi <i>composite reliability</i>
Objektivitas	0.930		Memenuhi evaluasi <i>composite reliability</i>
Kinerja Auditor	0.882		Memenuhi evaluasi <i>composite reliability</i>
Kualitas Pemeriksaan	0.914		Memenuhi evaluasi <i>composite reliability</i>

Sumber: Data primer diolah (2021)

Berdasarkan informasi yang disajikan pada Tabel 6, diketahui semua konstruk yang digunakan pada masing-masing model, memiliki *composite reliability* lebih besar dari *critical value* 0,6, sehingga dapat disimpulkan seluruh konstruk telah memenuhi evaluasi *composite reliability* (relibel).

b) Evaluasi *cronbach's alpha*

Evaluasi *cronbach's alpha*, bertujuan untuk derajat konsistensi eksternal yang tidak mengukur unidimensionalitas konstruk. Evaluasi ini dilakukan dengan menganalisis *cronbach's alpha* konstruk. Suatu konstruk memenuhi evaluasi *cronbach's alpha*, jika *cronbach's alpha* konstruk tersebut lebih besar dari *critical value* 0,6

Tabel 7 Evaluasi *Cronbach's Alpha*

<i>Konstruk</i>	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Critical Value</i>	<i>Kesimpulan</i>
Independensi	0.880	> 0,6	Memenuhi evaluasi <i>cronbach's alpha</i>
Objektivitas	0.892		Memenuhi evaluasi <i>cronbach's alpha</i>
Kinerja Auditor	0.841		Memenuhi evaluasi <i>cronbach's alpha</i>
Kualitas Pemeriksaan	0.915		Memenuhi evaluasi <i>cronbach's alpha</i>

Sumber: Data primer diolah (2021)

Berdasarkan informasi yang disajikan pada Tabel 7, diketahui semua konstruk yang digunakan pada masing-masing model, memiliki *cronbach's alpha* lebih besar dari *critical value* 0,6, sehingga dapat disimpulkan seluruh konstruk telah memenuhi evaluasi *cronbach's alpha* (relibel).

3. Evaluasi *Outer Loadings (Outer Model)*

Evaluasi *outer loadings* pada *outer model* merupakan evaluasi terhadap hubungan antara indikator dengan konstruk yang

dijelaskannya. Evaluasi ini dilakukan dengan menganalisa *outer weights/loadings* dan *t value* antara indikator dengan konstruk yang dijelaskannya. Suatu indikator dapat menjelaskan dengan baik konstruk yang dijelaskannya jika memiliki *t value* lebih besar dari *t critical* sebesar 2,58 (taraf signifikansi 1%). Jika evaluasi ini terpenuhi, maka nilai *weight/loading* yang dapat dilihat dari nilai *original sample* dapat digunakan untuk memprediksi suatu konstruk.

Tabel 8 Evaluasi *Outer Loadings*

<i>Keterangan</i>	<i>Original Sample</i>	<i>Standard Deviation</i>	<i>T Statistics</i>	<i>P Values</i>
Independensi:				
11Pro1	0.556	0.088	6.301	0.000
21Pro1	0.620	0.062	10.032	0.000
31Pro1	0.703	0.046	15.426	0.000
41Pem2	0.725	0.061	11.887	0.000
51Pem2	0.690	0.056	12.426	0.000
61Pem2	0.746	0.046	16.216	0.000
71Pel3	0.799	0.031	25.737	0.000
81Pel3	0.793	0.028	28.844	0.000
91Pel3	0.789	0.030	26.040	0.000
Objektivitas:				
10BBK1	0.731	0.039	18.750	0.000
11BBK1	0.718	0.029	24.650	0.000
12BBK1	0.800	0.027	30.137	0.000
13BBK1	0.789	0.036	22.106	0.000
14PSF2	0.837	0.023	36.415	0.000

15PSF2	0.721	0.041	17.625	0.000
16PSF2	0.716	0.041	17.255	0.000
17PSF2	0.723	0.051	14.121	0.000
Kinerja Auditor:				
18Pal1	0.793	0.035	22.575	0.000
19Png2	0.616	0.064	9.617	0.000
20Png2	0.833	0.032	26.280	0.000
21Kmp3	0.702	0.053	13.164	0.000
22Kmp3	0.778	0.033	23.573	0.000
23KKE4	0.738	0.044	16.880	0.000
Kualitas Pemeriksaan:				
19Png2	0.821	0.028	29.584	0.000
20Png2	0.665	0.092	7.191	0.000
21Kmp3	0.816	0.028	29.493	0.000
22Kmp3	0.833	0.036	23.417	0.000
23KKE4	0.781	0.029	26.836	0.000
19Png2	0.829	0.026	32.083	0.000
20Png2	0.683	0.042	16.105	0.000
21Kmp3	0.583	0.085	6.827	0.000
22Kmp3	0.786	0.032	24.782	0.000
23KKE4	0.723	0.040	18.100	0.000

Sumber: Data primer diolah (2021)

Berdasarkan informasi yang disajikan pada Tabel 8, diketahui semua item pertanyaan yang digunakan untuk menjelaskan indikator-indikator konstruk, memiliki *t value* lebih besar dari *t critical* 2,58, sehingga dapat disimpulkan semua item pertanyaan yang digunakan untuk mengukur indikator konstruk, dapat menjelaskan konstraknya dengan baik.

Analisis Inner Model

Analisis *inner model* yang terdiri atas: evaluasi kontribusi (R^2), evaluasi substantif (f^2), evaluasi prediksi relevansi (Q^2), dan

evaluasi *path coefficients*, yang akan diuraikan sebagai berikut:

1. Evaluasi R Square (R^2)

Evaluasi *R Square* (R^2) digunakan untuk mengetahui seberapa besar kontribusi satu atau beberapa variabel independen dapat menjelaskan variabel dependen yang diprediksinya. Satu atau lebih variabel independen dikatakan dapat berkontribusi secara “baik” jika R^2 lebih besar dari *critical value* 0,67, “moderat” lebih besar dari *critical value* 0,33, dan “lemah” lebih besar dari *critical value* 0,19 (Ghajali, I. 2016).

Tabel 9 Evaluasi *R Square* (R^2)

Keterangan	Model Mediasi	Critical Value	Kesimpulan
Kontribusi Independensi (Ind) terhadap objektivitas (Obj)	0.348	“baik” jika $R^2 > 0,67$;	Moderat
Kontribusi Independensi (Ind) dan Objektivitas (Obj) terhadap Kinerja Auditor (KiA)	0.321	“moderat” jika $R^2 > 0,33$;	Moderat
Kontribusi Independensi (Ind), Objektivitas (Obj), dan Kinerja Auditor terhadap Kualitas Pemeriksaan (KPr)	0.615	“lemah” jika $R^2 > 0,19$	Moderat Mendekati Baik

Sumber: Data primer diolah (2021)

Berdasarkan informasi yang disajikan pada Tabel 9, diketahui konstruk independen terhadap konstruk kinerja auditor memiliki *R Square* 34.8% sehingga model dapat diinterpretasikan “moderat”, konstruk independen dan objektivitas terhadap konstruk kinerja auditor memiliki *R Square* 32.1% sehingga model ini pun dapat diinterpretasikan “moderat”. Sedangkan konstruk independen, objektivitas, dan

kinerja auditor terhadap kualitas pemeriksaan memiliki *R Square* 61.5% sehingga model dapat diinterpretasikan “moderat mendekati baik”.

2. Evaluasi f Square (f^2)

Evaluasi f Square (f^2) merupakan evaluasi yang menjelaskan seberapa substantifnya masing-masing variabel independen terhadap variabel dependennya, sehingga variabel independen tersebut layak dimasukkan dalam

model. Sebuah variabel independen dikatakan memiliki tingkat substantif “lemah” jika f^2 lebih dari *critical value* 0,02,

“medium” jika f^2 lebih dari *critical value* 0,15, dan “besar” jika f^2 lebih dari *critical value* 0,35 (Ghazali, I. 2016).

Tabel 10 Evaluasi f Square (f^2)

Keterangan	f^2	Critical Value	Kesimpulan
Independensi \square Objektivitas	0.541		Besar
Independensi \square Kinerja Auditor	0.021	“besar” jika f^2	Lemah
Independensi \square Kualitas Pemeriksaan	0.003	$\geq 0,35$; “medium”	Lemah
Objektivitas \square Kinerja Auditor	0.216	jika $f^2 \geq 0,15$;	Medium
Objektivitas \square Kualitas Pemeriksaan	0.440	“lemah” jika $f^2 \geq 0,02$	Besar
Kinerja Auditor \square Kualitas Pemeriksaan	0.151		Medium

Sumber: Data primer diolah (2021)

Berdasarkan informasi yang disajikan pada Tabel 10, diketahui dari tiga konstruk independen yang digunakan untuk memprediksi tiga konstruk dependen terdapat dua konstruk yang tidak substansial yaitu konstruk independensi yang memprediksi kinerja auditor dan kualitas pemeriksaan karena masing-masing memiliki f^2 sebesar 0.021 dan 0.003. Hal ini mendukung model yang diajukan bahwa hubungan antara independensi dengan kedua konstruk tersebut bersifat tidak langsung (*indirect effect*)

3. Evaluasi Q Square (Q^2)

Evaluasi Q Square merupakan evaluasi dalam menjelaskan seberapa baik nilai observasi yang dihasilkan oleh sebuah model serta estimasi parameternya (variabel independen) sehingga relevan untuk diprediksi. Sebuah model dikatakan memiliki relevansi prediksi jika memiliki Q^2 dengan rentang $0 > Q^2 > 1$ (Ghojali, I. 2016). Dalam *smartPLS* evaluasi Q Square dilakukan dengan prosedur *blindfolding*

Tabel 11 Evaluasi Q Square (Q^2)

Keterangan	Q^2	Critical Value	Kesimpulan
Independensi \square Objektivitas	0.172	“memiliki relevansi	Memiliki relevansi prediksi
Independensi & Objektivitas \square Kinerja Auditor	0.148	prediksi” jika $Q^2 \neq 0$,	Memiliki relevansi prediksi
Independensi, objektivitas, & Kinerja Auditor \square Kualitas Pemeriksaan	0.301	“tidak memiliki relevansi prediksi” jika $Q^2=0$	Memiliki relevansi prediksi

Sumber: Data primer diolah (2021)

Berdasarkan informasi yang disajikan pada Tabel 11, diketahui dalam model pertama independensi dalam memprediksi objektivitas, dalam model kedua independensi dan objektivitas dalam memprediksi kinerja auditor, dan pada model ketiga independensi, objektivitas, dan kinerja auditor dalam memprediksi kualitas pemeriksaan, masing-masing memiliki Q^2 sebesar 0.172 (17.2%), 0.148 (14.8%), dan 0.301 (30.1%) yang artinya kesemuanya memiliki relevansi prediksi. Tapi meskipun model ketiga memiliki relevansi prediksi yang paling besar yang ditunjukkan dengan nilai Q^2 sebesar 0.301 (30.1%).

4. Evaluasi Estimasi Path Coefficients

Evaluasi estimasi *path coefficients* merupakan evaluasi untuk mengetahui seberapa baik hubungan kausalitas masing-masing konstruk independen terhadap konstruk dependennya yang diprediksi dalam model. Suatu variabel independen dikatakan memiliki hubungan kausalitas yang baik, jika memiliki $t_{\text{statistik}}$ lebih dari *critical value* sebesar 2,58 (untuk taraf signifikansi 1%), 1,96 (untuk taraf signifikansi 5%), dan 1,65 (untuk taraf signifikansi 10%). Evaluasi estimasi *path coefficient* dalam penelitian ini, menggunakan *smartPLS* dengan prosedur *bootstrapping*. Hasil evaluasi *estimasi path coefficient* selanjut digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan dalam pengujian hipotesis.

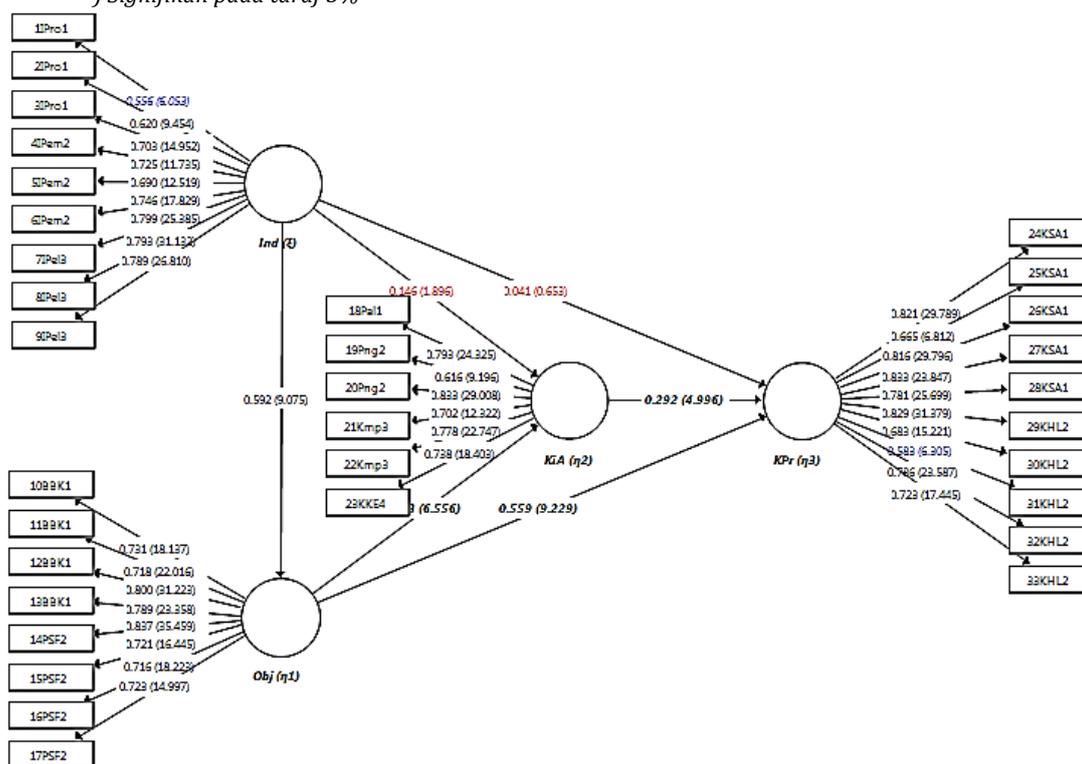
Tabel 12 Evaluasi *Path Coefficients*

	Keterangan	Original Sample (O)	Standard Deviasi	T Statistics	P Values	Kesimpulan
Direct Effect:						
Independensi (ξ)	-> Kualitas Pemeriksaan (η^3)	0.041	0.063	0.650	0.516	Tidak Signifikan
Independensi (ξ)	-> Kinerja auditor (η^2)	0.146	0.075	1.944**	0.052	Signifikan
Independensi (ξ)	-> Objektivitas (η^1)	0.592	0.070	8.443*	0.000	Signifikan
Kinerja auditor (η^2)	-> Kualitas Pemeriksaan (η^3)	0.292	0.060	4.907*	0.000	Signifikan
Objektivitas (η^1)	-> Kualitas Pemeriksaan (η^3)	0.559	0.062	8.963*	0.000	Signifikan
Objektivitas (η^1)	-> Kinerja auditor (η^2)	0.473	0.072	6.608*	0.000	Signifikan
Indirect Effect:						
Independensi (ξ) -> Objektivitas (η^1)	-> Kinerja auditor (η^2)	0.280	0.060	4.645*	0.000	Signifikan
Independensi (ξ) -> Objektivitas (η^1)	-> Kualitas Pemeriksaan (η^3)	0.331	0.056	5.943*	0.000	Signifikan
Independensi (ξ) -> Objektivitas (η^1) -> Kinerja Auditor (η^2)	-> Kualitas Pemeriksaan (η^3)	0.082	0.026	3.175*	0.002	Signifikan

Sumber: Data primer diolah (2021)

Keterangan: *) Signifikan pada taraf 1%

***) Signifikan pada taraf 5%



Gambar 4 Model Akhir Hubungan Variabel Laten dengan Konstruk

Berdasarkan informasi *path coefficients* yang disajikan pada Tabel 12, dapat dijelaskan sebagai berikut:

Pertama, dalam model mediasi yang mengukur pengaruh langsung (*direct effect*) dan pengaruh tidak langsung (*indirect effect*)

independensi dan kinerja auditor. Pada pengukuran pengaruh langsung, pengaruh independensi terhadap kinerja auditor memiliki nilai koefisien jalur sebesar 0.146 dengan $t_{statistik}$ sebesar 1.944 (< 1.96 dengan taraf signifikansi 5%). Maka dapat dikatakan

independensi tidak berpengaruh langsung terhadap kinerja auditor, meskipun memiliki arah yang positif. Sedangkan dalam pengukuran pengaruh tidak langsung, pengaruh independensi terhadap kinerja auditor melalui objektivitas memiliki koefisien jalur sebesar 0.280 dengan $t_{\text{statistik}}$ sebesar 4.645 (>1.96 dengan taraf signifikansi 5%). Maka dapat dikatakan independensi berpengaruh tidak langsung terhadap kinerja auditor melalui objektivitas.

Kedua, dalam model mediasi yang mengukur pengaruh langsung (*direct effect*) dan pengaruh tidak langsung (*indirect effect*) independensi dan kualitas pemeriksaan. Pada pengukuran pengaruh langsung, pengaruh independensi terhadap kinerja auditor memiliki nilai koefisien jalur sebesar 0.041 dengan $t_{\text{statistik}}$ sebesar 0.650 (<1.96 dengan taraf signifikansi 5%). Maka dapat dikatakan independensi tidak berpengaruh langsung terhadap kualitas pemeriksaan. Sedangkan dalam pengukuran pengaruh tidak langsung, pengaruh independensi terhadap kualitas hasil pemeriksaan melalui objektivitas memiliki koefisien jalur sebesar 0.331 dengan $t_{\text{statistik}}$ sebesar 5.943 (>1.96 dengan taraf signifikansi 5%). Maka dapat dikatakan independensi berpengaruh tidak langsung terhadap kualitas pemeriksaan melalui objektivitas.

Ketiga, dalam model mediasi yang mengukur dalam model mediasi yang mengukur pengaruh langsung (*direct effect*) dan pengaruh tidak langsung (*indirect effect*) independensi dan kualitas pemeriksaan. Pada pengukuran pengaruh langsung, pengaruh independensi terhadap kualitas pemeriksaan memiliki koefisien jalur sebesar 0.063 dengan $t_{\text{statistik}}$ sebesar 0.650 (<1.96 dengan taraf signifikansi 5%). Maka dapat dikatakan independensi tidak berpengaruh secara langsung terhadap kualitas pemeriksaan. Sedangkan dalam pengukuran pengaruh tidak langsung, pengaruh independensi terhadap kualitas pemeriksaan melalui objektivitas dan kinerja auditor memiliki koefisien jalur sebesar 0.082 dengan $t_{\text{statistik}}$ sebesar 3.175 (> 1.96 dengan taraf signifikansi 5%). Maka dapat disimpulkan independensi berpengaruh tidak langsung

terhadap kualitas pemeriksaan melalui objektivitas dan kinerja auditor.

Pembahasan

Berdasarkan analisis data yang berkaitan dengan ketiga hipotesis yang telah diajukan dapat diuraikan pembahasan sebagai berikut: *Pertama, pengaruh independensi terhadap kinerja auditor melalui objektivitas.*

Hasil analisis menunjukkan bahwa independensi tidak berpengaruh secara langsung terhadap kinerja auditor, tetapi berpengaruh secara tidak langsung melalui objektivitas. Maka dapat disimpulkan bahwa objektivitas dapat memediasi secara sempurna (*pure mediation*) pengaruh independensi dan kinerja auditor. Hal ini mengindikasikan bahwa independensi sebagai *state of affair* yang direpresentasikan oleh pimpinan inspektorat sebagai faktor pemicu naiknya sikap objektivitas auditor yang dibutuhkan pada saat pemeriksaan yang pada akhirnya akan mempengaruhi pencapaian kinerja auditor.

Kedua, pengaruh independensi terhadap kualitas pemeriksaan melalui objektivitas.

Hasil analisis menunjukkan bahwa independensi tidak berpengaruh secara langsung terhadap kualitas pemeriksaan, tetapi berpengaruh secara tidak langsung melalui objektivitas. Maka dapat disimpulkan objektivitas dapat memediasi secara sempurna (*pure mediation*) pengaruh independensi dan kualitas pemeriksaan. Hal ini mengindikasikan bahwa independensi sebagai *state of affairs* yang direpresentasikan oleh pimpinan inspektorat merupakan faktor pemicu naiknya sikap objektivitas auditor yang dibutuhkan pada saat melaksanakan pemeriksaan yang pada akhirnya akan mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan.

Ketiga, pengaruh independensi terhadap kualitas pemeriksaan melalui objektivitas dan kinerja auditor.

Hasil analisis menunjukkan bahwa independensi tidak berpengaruh langsung terhadap kualitas pemeriksaan, tetapi berpengaruh secara tidak langsung secara simultan melalui objektivitas dan kinerja auditor. Sehingga dapat disimpulkan

objektivitas dan kinerja auditor secara simultan memediasi secara sempurna (*pure mediation*) antara independensi dan kualitas pemeriksaan. Hal ini mengindikasikan bahwa independensi sebagai *state of affairs* yang direpresentasikan oleh pimpinan inspektorat merupakan faktor pemicu naiknya sikap objektivitas dan kinerja auditor, yang pada akhirnya kedua hal tersebut menentukan kualitas audit yang dihasilkan.

SIMPULAN

Simpulan

Berdasarkan analisis dan pembahasan seperti yang telah diuraikan di atas, maka dapat ditarik beberapa kesimpulan sebagai berikut:

Pertama, bahwa independensi organisasi yang termanifestasi melalui sikap dan kebijakan pimpinan inspektorat memiliki peranan penting yang akan mempengaruhi sikap objektivitas individu auditor yang pada akhirnya auditor dapat menggunakan kemampuan, pengetahuan, pengalaman yang dimilikinya dengan maksimal dalam melaksanakan pemeriksaan. Selain itu, sikap objektivitas yang tinggi mencegah auditor untuk melakukan perbuatan yang melanggar kode etik profesi.

Kedua, bahwa independensi organisasi yang termanifestasi melalui sikap dan kebijakan pimpinan inspektorat memiliki peranan penting yang akan mempengaruhi sikap objektivitas individu auditor yang pada akhirnya auditor dapat melaksanakan pemeriksaan dengan standar audit dan menghasilkan kualitas pemeriksaan sesuai dengan fakta-fakta yang ditemukan di lapangan.

Ketiga, bahwa independensi organisasi yang termanifestasi melalui sikap dan kebijakan pimpinan inspektorat secara simultan akan mempengaruhi sikap objektivitas individu auditor dan kinerja auditor yang pada akhirnya kedua hal ini sangat dibutuhkan untuk menghasilkan audit yang berkualitas.

Keterbatasan dan Saran

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan terdapat keterbatasan pada penelitian ini, antara lain:

Pertama, penelitian hanya dilakukan pada auditor pemerintah yang ada di inspektorat kabupaten/kota yang ada di Jawa Barat, sehingga pada penelitian yang akan datang dapat menggunakan obyek auditor internal lain, seperti: inspektorat kab./kota lain, inspektorat provinsi, inspektorat jenderal, dan BPKP maupun auditor eksternal pemerintah yang ada di BPK.

Kedua, penelitian hanya dilakukan pada auditor pemerintah, sehingga pada penelitian yang akan datang dapat menggunakan auditor internal yang bekerja pada perusahaan swasta yang *profit oriented* maupun auditor eksternal yang bekerja pada KAP.

DAFTAR PUSTAKA

- AAIPI. (2014a). *Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia*. Jakarta: AAIPI.
- AAIPI. (2014^b). *Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia*. Jakarta: AAIPI.
- Ahearn, K. K., Ferris, G. R., Hochwarter, A. W., Douglas, C., dan Ammeter, P. A. 2004. Leader Political Skill and Team Performance. *Journal of Management*, 30(3), 309–327.
- Arianti, K. P., Sujana, E., & Putra, A. I. (2014). Pengaruh Integritas, Objektivitas, dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit di Pemerintahan Daerah (Studi pada Inspektorat Kabupaten Buleleng). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi Undiksa*, 1-10.
- Astuti, Darwanis, & Saputra, M. (2016). Pengaruh Kompetensi, Objektivitas, Due Profesional Care, dan Skeptisme Auditor terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan (Studi pada Inspektorat Aceh). *Jurnal Magister Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala*, 1-11.
- Baisary, R. P. (2013). Pengaruh Integritas, Objektivitas, Kerahasiaan, Kompetensi, dan Komitmen terhadap Kinerja Auditor pada Kantor Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan

- (BPKP) Provinsi Sulawesi Tengah. *Katalogis*, 123-134.
- BPK-RI. (2017). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2017*. Jakarta.
- Chandrarini, G. (2017). *Metode Riset Akuntansi*. Jakarta: Salemba Empat.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size And Audit Quality. *Jurnal of Accounting and Economics*, 183-199.
- Didi, & Kusuma, I. C. (2018). Faktor-Faktor yang Berpengaruh terhadap Kecenderungan Kecurangan (Fraud): Persepsi Pegawai Pemerintahan Daerah Kota Bogor. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 1-20.
- Dwiyanto, A., & Rufaedah, Y. (2020). Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Profesionalisme Auditor Internal terhadap Kinerja Auditor Internal (Studi Kasus pada Inspektorat Pemerintah Kabupaten Bandung Barat). *Prosiding The 11th Industrial Research Workshop and National Seminar* (pp. 936-942). Bandung: IRWNS.
- Erina, C., Darwanis, & Zein, B. (2012). Pengaruh Integritas, Objektivitas, Kerahasiaan, dan Kompetensi terhadap Kinerja Aparat Pengawas Intern Pemerintah (Studi pada Inspektorat Aceh). *Jurnal Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala*, 15-27.
- Ferdinand, A. 2014. *Metode Penelitian Manajemen: Pedoman Penelitian untuk Penulisan Skripsi, Tesis, dan Disertasi Ilmu Manajemen*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghazali, I. 2014. *Structural Equation Modeling: Metode Alternatif dengan Partial Least Squares (PLS)*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghazali, I. 2016. *Desain Penelitian Kuantitatif & Kualitatif: Untuk Akuntansi, Bisnis dan Ilmu Sosial Lainnya*. Semarang: Yoga Pratama.
- Gustia, N. (2014). Pengaruh Independensi Auditor, Etika Profesi, Komitmen Organisasi, dan Gaya Kepemimpinan terhadap Kinerja Auditor Pemerintah (Studi Empiris pada Auditor Pemerintah di BPKP Perwakilan Sumbar). *UNP*, 1-23.
- Harahap, A. A., Slamet, B., & Iryani, L. D. (2016). Pengaruh Integritas, Objektivitas, dan Independensi terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Inspektorat Kabupaten Bogor). *Jurnal Akuntansi Universitas Pakuan*, 1-10.
- Istiariani, I. (2018). Pengaruh Independensi, Profesionalisme, dan Kompetensi terhadap Kinerja Auditor BPKP (Studi Pada Auditor BPKP Jateng). *Islamadina*, 63-88.
- KKBI. (2006). *Kamus Besar Bahasa Indonesia, Edisi Ketiga*. Jakarta: Balai Pustaka.
- Laana, A., Sulindawati, E. N., & Sinarwati, N. (2015). Pengaruh Integritas, Objektivitas, Kerahasiaan, Kompetensi Auditor, Profesionalisme Auditor, dan Sensitivitas Etika Profesi terhadap Kinerja Auditor Inspektorat Kota Singaraja dan Kota Gianyar. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi Undiksa*, 1-12.
- Mahardika, P. I., Sudjana, E., & Purnamawati, G. A. (2017). Pengaruh Independensi, Pengalaman Kerja, dan Due Professional Care terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Kantor Inspektorat di Bali). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi Undiksa*, 1-12.
- Mangkunegara, A. P. 2005. *Evaluasi Kinerja SDM*. Bandung: Refika Aditama.
- Marganingsih, A., & Martani, D. (2010). Antecedent Komitmen Organisasi dan Motivasi: Konsekuensinya terhadap Kinerja Auditor Intern Pemerintah. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 7(1), 79-108.
- Mentari, T., Irianto, G., & Rosidi. (2018). Pengaruh Independensi dan Profesionalisme Terhadap Kinerja Auditor Internal dengan Budaya sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Akuntansi dan Pajak*, 141-147.
- Mufidah. (2016). Analisis Pengaruh Independensi, Objektivitas, Integritas, Kompetensi, Pengalaman Kerja, dan Skeptisisme Profesional terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan di Lingkungan Inspektorat Provinsi Jambi. *Magister Ilmu Akuntansi FEB Universitas Jambi*, 11-31.

- Nasriana, Basri, H., & Abdullah, S. (2015). Pengaruh Kompetensi, Independensi, Objektivitas, Kecermatan Profesional, dan Pengalaman Audit terhadap Kualitas Audit (Studi pada Pemeriksa Inspektorat Kabupaten/Kota Aceh). *Jurnal Magister Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala*, 81-89.
- Pamilih, I. (2014). Pengaruh Independensi, Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi, dan Pemahaman Good Governance terhadap Kinerja Auditor. *UMS*, 1-16.
- Peraturan Pemerintah No.60 Tahun 2008., tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah.
- Permatasari, F. A., Sulindawati, N., & Sudjana, E. (2016). Pengaruh Komitmen Profesi, Integritas, Objektivitas, Kompetensi, dan Perilaku Profesional terhadap Kinerja Auditor (Studi Empiris pada Inspektorat Pemerintah Provinsi Bali, Kabupaten Bangli, dan Kabupaten Klungkung). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi Undiksa*, 1-12.
- Pratama, A., Rifa, D., & Minovia, A. F. (2013). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kinerja Auditor pada Kabupaten Bungo. *eJournalBungHatta*, 1-15.
- Prihartini, A. K., Sulindawati, L. E., & Darmawan, A. N. (2015). Pengaruh Kompetensi, Independensi, Objektivitas, Integritas, dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit di Pemerintahan Daerah (Studi Empiris pada 5 Kantor Inspektorat Provinsi Bali). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi Undiksa*, 1- Sukriah, I., Akram, & Inapaty, B. A. (2009). Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas dan Kompetensi terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan. *Simposium Nasional Akuntansi XII Palembang*, 1-10.
- Salju, Rismawati, & Bachtar, M. D. (2014). Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kinerja Auditor Pemerintah Kabupaten Luwu Timur. *Equilibrium*, 100-123.
- Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010). Internal Audit Independence and Objectivity: Emerging Research Opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 328-360.
- Sudjono. (2016). Pengaruh Kinerja Auditor dan Tingkat Pelatihan Auditor terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan. *Jurnal Akuntansi Bisnis*, 75-100.
- Sugiyono. (2014). *Metode Penelitian Kombinasi (Mixed Methods)*. Bandung: Alfabeta.
- Syahputra, A., Arfan, M., & Basri, H. (2015). Pengaruh Kompetensi, Independensi, Pengalaman, dan Integritas terhadap Kualitas Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) (Studi pada Inspektorat Kabupaten Bireun). *Jurnal Magister Akuntansi Pascasarjana Universitas Syiah Kuala*, 49-56.
- Trisnarningsih, S. (2007). Independensi Auditor dan Komitmen Organisasi sebagai Mediasi Pengaruh Pemahaman Good Governance, Gaya Kepemimpinan, dan Budaya Organisasi terhadap Kinerja Auditor. *Simposium Nasional Akuntansi X Makassar*, 1-56.
- Undang-Undang No.32 Tahun 2004., tentang Pemerintah Daerah.