

PENGARUH INDEPENDENSI, PROFESIONALISME DAN KOMPETENSI TERHADAP KINERJA AUDITOR BPKP (STUDI KASUS PADA AUDITOR BPKP JATENG)

Irma Istiariani

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam UIN Walisongo Semarang
Irma_istiariani@walisongo.ac.id

ABSTRAK

Artikel audit (*auditing*) tentang independensi auditor, profesionalisme auditor, dan kompetensi auditor terhadap kinerja auditor pada perusahaan bisnis manufaktur atau Kantor Akuntan Publik seperti yang telah dilakukan oleh Ariyanto dan Jati (2010) telah sering dilakukan, tetapi masih jarang sekali dilakukan artikel pada sektor pemerintahan, seperti dengan responden auditor internal pemerintah. Isu sentral dalam artikel ini adalah: (1) pembuktian secara empiris, apakah independensi auditor, profesionalisme auditor dan kompetensi auditor berpengaruh terhadap kinerja. (2) pengkajian lebih lanjut terhadap artikel terdahulu yang masih terdapat inkonsistensi. Hasil artikel ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori auditing.

Artikel ini adalah replikasi dan modifikasi dari artikel yang dilakukan oleh Dewi (2012) yang menguji pengaruh kompetensi, independensi dan profesionalisme organisasi terhadap kualitas audit pada Inspektorat Utama BPK RIserta Wulandari dan Tjahyono (2011) yang menguji pengaruh kompetensi, independensi dan komitmen organisasi terhadap kinerja auditor pada BPKP Perwakilan DIY. Perbedaan artikel saat ini dengan artikel terdahulu adalah populasi artikel saat ini adalah auditor internal yang bekerja di BPKP RI Perwakilan Propinsi Jawa Tengah, sedangkan artikel terdahulu adalah Inspektorat Utama BPK RI dan auditor BPKP perwakilan propinsi DIY. Sampel artikel ini yaitu 100 auditor internal yang bekerja sebagai auditor internal pemerintah di BPKP RI Perwakilan wilayah Jawa Tengah. Pengambilan sampel dilakukan dengan metode *convenience sampling* dan analisis data artikel menggunakan SEM – *Partial Least Square*. SEM merupakan salah satu jenis analisis multivariat yang digunakan untuk menganalisis beberapa variabel artikel secara simultan, atau serempak (Sholihin dan Ratmono, 2013). Variabel yang digunakan pada artikel saat ini adalah independensi, profesionalisme dan kompetensi auditor.

Hasil artikel ini menunjukkan bahwa 1) independensi auditor berpengaruh secara positif terhadap kinerja auditor. 2) profesionalisme auditor berpengaruh secara positif terhadap kinerja auditor. 3) kompetensi auditor berpengaruh secara positif terhadap kinerja auditor. Artikel ini memiliki implikasi teoritis untuk mendorong bagi artikel yang akan datang dalam rangka menganalisis lebih lanjut mengenai variabel lain yang mempengaruhi kinerja auditors sehingga akuntabilitas keuangan negara dan kinerja auditor internal pemerintah di negeri ini dapat semakin meningkat. Implikasi secara praktis menunjukkan adanya pengaruh independensi, profesionalisme dan kompetensi terhadap kinerja auditor yang dilaksanakan oleh auditor BPKP menunjukkan bahwa penguasaan terhadap metode dan teknik audit serta segala hal yang menyangkut pemerintahan seperti organisasi, fungsi, program, dan kegiatan pemerintah akan dapat ditunjang oleh kompetensi bahwa tercapainya tujuan pelaksanaan audit merupakan kebutuhan organisasi sekaligus kebutuhan personil aparat pemerintah.

Kata-kata kunci: independensi auditor, profesionalisme auditor, kompetensi auditor, kinerja auditor, dan BPKP

ABSTRACT

THE EFFECT OF INDEPENDENCE, PROFESSIONALISM AND COMPETENCE TO THE PERFORMANCE OF AUDITORS BPKP (CASE STUDY ON AUDITOR BPKP JATENG)

Auditing research about auditor independence, professionalism and competence toward job performance in the manufactured business company or public accounting firm as was done by Ariyanto and Jati (2010) has often been done, but this research is seldom done on the governmental sector, like The Board of Financial and Development RI (BPKP RI) with the respondents as internal auditors. The central issue in this research are: 1) the author wants to show empirically whether auditor independence, professionalism and competence impact toward job performance. 2) do study much more toward previous research which still has some inconsistencies.

This research is a replication and modification of research conducted by Dewi (2012), which examines the impact of the auditor's competence, independence and professionalism on audit quality at the Main Inspectorate in BPKP RI and Wulandari and Tjahjono (2011) that examine the impact of competence, professionalism and organizational commitment on auditor performance (case study at The Board of Financial and Development RI (BPKP RI at DIY region)). The difference between this research and previous research is the research population. The population in this research are internal auditors who worked at the BPKP RI in Central Java Region whereas in the previous research the population is at the main inspectorate of BPKP RI and BPKP RI DIY region. The sample of this research are 100 governmental internal auditors who worked at the BPKP RI Central Java Region. The sample was done with convenience sampling method and the research data analysis used by SEM-PLS. SEM is one type of multivariate analysis used to analyze multiple research variables simultaneously (Sholihin dan Ratmono, 2015). The variables used in this research are independence, professionalism and competence.

The results of this research are there is a positive effect between auditor independence to auditor performance, there is a positive effect between auditor professionalism to auditor performance and there is a positive effect between auditor competence to auditor performance. This research has implications for theoretical to encourage future research in order to further analyze the other variables that affect the performance of auditors so that financial accountability of state and government internal auditors performance in this country can be increased. Practical implications show the influence of the independence, professionalism and competence of the auditor performance conducted by auditor BPKP shows that the mastery of methods and techniques of auditing as well as all matters relating to governance such as organization, functions, programs, and activities of the government will be able to be supported by the competence of that achievement the purpose of the audit is the personnel needs of the organization and the needs of government officials.

Keywords: auditor independence, professionalism, competence, job performance and The Board of Financial and Development RI.

PENDAHULUAN

Dalam beberapa dasawarsa terakhir ini, tuntutan masyarakat terhadap pelaksanaan transparansi dan akuntabilitas semakin meningkat agar terciptanya tata kelola pemerintahan yang baik (*good corporate governance*). Permasalahan hukum terutama berkaitan dengan korupsi, kolusi, dan nepotisme (KKN) dengan segala praktiknya seperti penyalahgunaan wewenang, penyuapan, pemberian uang pelicin, pungutan liar, uang transport, pemberian imbalan atas dasar kolusi dan nepotisme serta penggunaan uang negara untuk kepentingan pribadi telah menjadi perhatian masyarakat dan dianggap sebagai suatu hal yang lazim terjadi di negara ini. Tuntutan masyarakat akan penyelenggaraan pemerintahan yang bersih dan bebas KKN menghendaki adanya pelaksanaan fungsi pengawasan dan sistem pengendalian internal yang baik atas pelaksanaan tata kelola pemerintahan dan pengelolaan keuangan negara untuk menjamin bahwa pelaksanaan kegiatan telah sesuai dengan kebijakan dan rencana yang telah ditetapkan oleh negara serta untuk menjamin bahwa tujuan APBN dapat tercapai secara hemat, efisien, dan efektif (Aprilia dan Lismawati, 2010).

Fungsi pengawasan mempunyai peranan yang sangat penting terutama untuk melakukan pengawasan pada akuntabilitas pengelolaan keuangan negara sehingga dapat mewujudkan tata kelola pemerintahan yang baik atau *GCG (Good Corporate Governance)* dan pemerintah yang bersih (*Clean Government*). *GCG* tersebut mempunyai sepuluh prinsip, yaitu akuntabilitas (*accountability*), pengawasan (*controlling*), daya tanggap, profesionalisme (*professionalism*), efisiensi dan efektifitas (*efficiency and effectivity*), transparansi (*transparency*), kesetaraan, wawasan ke depan, partisipasi (*participation*), dan penegakan hukum (Albar, 2009). Menurut Mardiasmo (2004) terdapat tiga aspek utama yang mendukung terciptanya pemerintahan yang baik (*good governance*) yaitu pengawasan, pengendalian dan audit. Audit merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak yang memiliki independensi dan kompetensi profesional untuk memeriksa apakah hasil kinerja pemerintah telah sesuai dengan standar yang telah ditetapkan. BPKP sebagai auditor internal pemerintah berperan penting dalam mendorong upaya pemberantasan korupsi. Auditor BPKP merupakan Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) yang merupakan salah satu unsur manajemen pemerintah yang penting dalam rangka tata pemerintahan yang baik. Seperti disampaikan Ulum (2008) menyatakan bahwa pemeriksaan internal atas akuntabilitas keuangan negara dilakukan oleh Aparat Pengawas Internal Pemerintah agar dapat mengoptimalkan perannya sebagai pelaksanaan *good governance*.

Independensi, kompetensi, dan profesionalisme para auditor menjadi hal yang penting dalam pelaksanaan fungsi pengawasan. Hal itu penting karena selain memantapkan pertimbangan dalam penyusunan laporan hasil pengawasan juga penting untuk

mencapai harapan pemerintahan yang bersih dan transparan. Hal menarik yang melatar belakangi untuk dilakukan artikel karena adanya paradigma baru mengenai pergeseran peran auditor. Auditor saat ini tidak hanya dianggap sebagai *watch dog* (anjing penjaga) yang menakutkan *auditee* tapi berperan sebagai *Consultant dan Catalyst* (konsultan dan katalis). Senada yang disampaikan Ulum (2008) bahwa “Auditor internal yang melaksanakan audit operasional, audit manajemen, dan audit kinerja akan melakukan fungsi sebagai penjamin kualitas (*quality assurance function*) dalam rangka membantu manajemen untuk menjamin efisiensi dan efektivitas”.

Tugas pokok dan fungsi auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) sebagai auditor internal pemerintah berdasar pasal 49 ayat (2) PP Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah meliputi: 1) melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara atas kegiatan tertentu yang meliputi kegiatan yang bersifat lintas sektoral, 2) kegiatan kebendaharaan umum negara berdasarkan penetapan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara dan kegiatan lain berdasarkan penugasan dari Presiden. Selain itu, di pasal 59 juga dijelaskan bahwa BPKP mempunyai tugas untuk melakukan pembinaan penyelenggaraan SPIP (Sistem Pengendalian Internal Pemerintah). Terkait dengan pembinaan sebagaimana ketentuan pasal 59 tersebut, terdapat hal yang selama ini sering diabaikan dalam SPIP, yaitu pengendalian yang dipengaruhi oleh manusia (*soft control*). Se jauh ini elemen *soft control* kurang disadari sebagai salah satu elemen yang sangat penting dalam SPIP. Ketika itu pemerintah lebih sering merancang SPIP dengan memperkuat sisi *hard control*, dalam hal ini pengawasan. Padahal, sekuat apapun sistem yang diciptakan oleh manajemen maupun seanggih apapun alat yang digunakan tidak akan ada artinya apabila peran manusia yang berada di dalamnya lemah (*weakness of soft control*). Meskipun elemen *Hard control* sudah kuat, akan tetapi jika elemen *soft control* masih lemah, niscaya tidak akan mampu menciptakan sebuah sistem pengawasan yang baik. Meskipun terkesan merangkak, pola pikir mengenai SPIP yang lama telah berubah dimana selain dilakukannya penguatan terhadap *hard control*, sisi kemanusiaan (*soft control*) juga tak kalah penting untuk diperhatikan.

Terkait dengan independensi, auditor BPKP yang merupakan auditor internal pemerintah memiliki posisi yang rentan terhadap tekanan politik. Terkadang intervensi politik bisa terjadi jika temuan terkait dengan ranah politik. Disamping itu, peran auditor sangat besar dalam pemberantasan korupsi yang pada akhirnya membawa harapan dan resiko bagi auditor itu sendiri. Dengan kata lain profesi auditor seperti pedang bermata dua. Disatu sisi diharapkan terciptanya tata pemerintahan yang baik/*good public governance*. Di sisi lain resiko yang harus dihadapi baik resiko yang berbahaya misal tekanan dari pihak *auditee*, ancaman dengan menggunakan parang,

ancaman psikis maupun resiko yang “tidak berbahaya” misal pemberian uang dari *auditee* walau dengan alasan uang makan, uang transport, dan lain-lain. Namun, seharusnya resiko tersebut baik yang berbahaya maupun yang “tidak berbahaya” tidak mempengaruhi independensi auditor dalam membuat keputusan (Wulandari dan Tjahyono, 2011). Di samping itu, independensi auditor BPKP dalam hal ini sebagai auditor internal pemerintah juga dinilai masih perlu dipertanyakan. Hal ini dikarenakan auditor BPKP memiliki tugas selain melaksanakan konsultasi, asistensi dan evaluasi terhadap AKIP (Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah), SAKD (Sistem Akuntansi Keuangan Daerah) dan GCG pada BUMN/D, mengaudit kinerja BUMN/D, LPNK, kementerian, BPKP juga mengaudit keuangan dana pemanfaatan pinjaman hibah luar negeri, dana *Off Balance Sheet* Kementerian/ LPNK, BUMN maupun yayasan yang terkait, sekaligus juga memberi opini atas hasil audit tersebut. Hal ini dinilai dapat menimbulkan pertanyaan bagi publik mengenai independensi auditor BPKP.

Menyikapi posisi yang rentan tersebut, sangat dibutuhkan auditor yang independen yang tahan terhadap tekanan baik uang maupun intimidasi dari pihak lain. Arens (2012) menyatakan bahwa kompetensi orang-orang yang melaksanakan audit tidak akan ada nilainya jika mereka tidak independen dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti (Wulandari dan Tjahyono, 2011). Hal ini dikarenakan faktor independensi auditor merupakan salah satu faktor krusial yang mempengaruhi kinerja auditor. Independensi auditor dalam melakukan audit akan memengaruhi kinerja. Auditor harus bebas dari kepentingan terhadap mitra dan hasil audit BPKP yang dibuatnya. Berdasarkan IAI dalam PSA No. 01 (SA Seksi 150) tentang standar audit diatur mengenai standar umum audit yaitu: 1) persyaratan kemampuan/keahlian; 2) independensi; 3) penggunaan kemahiran profesional secara cermat dan seksama.

LANDASAN TEORI

Teori Harapan

Dasar teori yang digunakan untuk menjelaskan masalah dalam artikel ini adalah teori harapan yang dikemukakan oleh Vroom (1964). Teori harapan memprediksi bahwa karyawan akan mengeluarkan tingkat usaha yang tinggi apabila mereka merasa bahwa ada hubungan yang kuat antara usaha dan kinerja, kinerja dan penghargaan, serta penghargaan dan pemenuhan tujuan-tujuan pribadi. Setiap hubungan ini akan dipengaruhi oleh faktor-faktor tertentu. Supaya usaha menghasilkan kinerja yang baik, individu harus mempunyai kemampuan yang dibutuhkan untuk bekerja dan sistem penilaian kinerja yang mengukur kinerja individu tersebut harus dipandang adil dan objektif. Hubungan kinerja-penghargaan akan menjadi kuat bila individu merasa bahwa

yang diberi penghargaan adalah kinerja (bukannya senioritas, alasan pribadi atau kriteria lainnya).

Hubungan terakhir dalam teori harapan adalah hubungan penghargaan-tujuan. Motivasi akan tinggi sampai tingkat dimana penghargaan yang diterima seorang individu atas kinerja yang tinggi memenuhi kebutuhan-kebutuhan dominan yang konsisten dengan tujuan-tujuan individual (Vroom, 1964). Konsisten dengan teori harapan, usaha harus ditingkatkan ketika karyawan melihat bahwa penghargaan diberikan berdasarkan kriteria kinerja. Kinerja karyawan adalah sebuah fungsi (f) dari interaksi kemampuan (A) dan motivasi (M); yaitu kinerja = $f(A \times M)$.

Apabila salah satu dari keduanya tidak memadai, kinerja akan dipengaruhi secara negatif. Jadi, selain motivasi, kemampuan (berupa kecerdasan dan ketrampilan) seorang individu harus dipertimbangkan ketika menjelaskan dan memprediksi kinerja karyawan dengan akurat. Tetapi juga peluang untuk bekerja (*opportunity to perform, O*), sehingga terbentuk fungsi kinerja = $f(A \times M \times O)$, meskipun seorang individu bersedia dan mampu, mungkin ada rintangan-rintangan yang menghalangi kinerja (Robbins, 2008).

The Theory of Reasoned Action (TRA) / Teori Tindakan Beralasan

Menurut Wiyono (2008), teori tindakan beralasan atau *Theory of Reasoned Action* (TRA) dikembangkan oleh Ajzen dan Fishbein. Teori ini menjelaskan bahwa perilaku (*behaviour*) dilakukan karena individu mempunyai minat atau keinginan untuk melakukannya (*behavioral intention*) atau dengan kata lain minat perilaku akan menentukan perilakunya. TRA mengusulkan bahwa minat perilaku adalah suatu fungsi dari sikap (*attitude*) dan norma-norma subjektif (*subjective norms*). Sikap adalah TRA hanya dimaksudkan untuk menjelaskan perilaku-perilaku yang dikerjakan secara sukarela.

Menurut Ajzen dan Fishbein (dalam Sutria, 2012) mengatakan bahwa sikap mempengaruhi perilaku lewat suatu proses pengambilan keputusan yang teliti dan beralasan, serta dampaknya terbatas hanya pada tiga hal. Pertama, perilaku tidak banyak ditentukan oleh sikap umum tapi oleh sikap yang spesifik terhadap sesuatu. Kedua, perilaku dipengaruhi tidak hanya oleh sikap, tapi juga oleh norma-norma subjektif (*subjective norms*) yaitu keyakinan seorang individu mengenai apa yang orang lain inginkan agar individu tersebut perbuat. Ketiga, sikap terhadap suatu perilaku bersama norma-norma subjektif membentuk suatu intensi atau niat untuk berperilaku tertentu. Intensi merupakan fungsi dari dua determinan dasar, yaitu:

1. Pertama sikap individu terhadap perilaku (merupakan aspek personal), dan

2. Kedua adalah persepsi individu terhadap tekanan sosial untuk melakukan atau untuk tidak melakukan perilaku yang bersangkutan yang disebut dengan norma subyektif.

Secara sederhana teori yang dikemukakan oleh Ajzen dan Fishbein (dalam Sutria, 2012) mengatakan bahwa seorang individu akan melakukan suatu perbuatan, apabila individu tersebut memandang perbuatan tersebut positif dan percaya bahwa orang lain ingin agar individu tersebut memandang perbuatan tersebut positif dan percaya bahwa orang lain ingin agar individu tersebut melakukannya.

Independensi

Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain (Mulyadi, 2011). Independensi biasanya dikarakteristikan dengan menekankan pemisahan atau otonomi kepentingan seorang individu dengan suatu entitas. Independensi berarti bahwa auditor harus objektif dan tidak bias. Auditor tidak menyandarkan penilaiannya berdasarkan tekanan dari pihak lain dan menghindari hubungan yang akan muncul kepada orang lain yang dapat berakibat munculnya konflik kepentingan (Vanasco, 2006). Arens *et al.*, (2012) menyatakan nilai audit sangat bergantung pada persepsi publik akan independensi yang dimiliki auditor. Auditor yang independen adalah auditor yang tidak memihak atau tidak dapat diduga memihak, sehingga tidak merugikan pihak manapun (Pusdiklatwas BPKP, 2010). Dalam Kode Etik Akuntan Indonesia. Pasal 1 ayat 2 menyatakan bahwa setiap anggota harus mempertahankan integritas, objektivitas dan independensi dalam melaksanakan tugasnya. Seorang auditor yang menegakkan independensinya, tidak akan terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri auditor dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya selama proses audit.

Berdasarkan pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa independensi merupakan sikap seseorang untuk bertindak jujur, tidak memihak, dan melaporkan temuan-temuan hanya berdasarkan bukti yang ada. Di samping itu dengan adanya kode etik, masyarakat akan dapat menilai sejauh mana seorang auditor telah bekerja sesuai dengan standar-standar etika yang telah ditetapkan oleh profesinya. Independen memiliki arti bahwa seorang auditor harus jujur tidak hanya terhadap *auditee*, tetapi terhadap *stakeholder* (pemangku kepentingan) dimana mereka meletakkan keyakinan pekerjaan mereka pada auditor (Christiawan, 2002). Bagi auditor keharusan memelihara atau mempertahankan sikap mental yang independen dalam rangka memenuhi tanggungjawab profesionalnya bukanlah satu-satunya hal yang esensial akan tetapi kepercayaan para pemangku kepentingan terhadap independensi auditor juga merupakan hal yang sangat penting (Winarna, 2005).

Profesionalisme

Profesionalisme berkaitan dengan dua aspek penting yaitu aspek struktural dan sikap (Hall, 1968). Aspek struktural yang karakteristiknya merupakan bagian dari pembentukan sekolah pelatihan, pembentukan asosiasi profesional dan pembentukan kode etik. Sedangkan aspek sikap berkaitan dengan pembentukan jiwa profesionalisme. Auditor harus meningkatkan kinerjanya agar dapat menghasilkan produk audit yang dapat diandalkan bagi pihak yang membutuhkan. Guna peningkatan kinerja, hendaknya auditor memiliki sikap professional dalam melaksanakan audit atas akuntabilitas keuangan negara. Gambaran tentang profesionalisme seorang auditor menurut Hall (1968) tercermin dalam lima hal yaitu: pengabdian pada profesi, kewajiban social, kemandirian, kepercayaan terhadap peraturan profesi dan hubungan dengan rekan seprofesi. Dengan profesionalisme yang tinggi, kebebasan auditor akan terjamin.

Hall (1968) menteorikan lima elemen profesionalisme individual. Hall menyatakan bahwa profesional (1). Meyakini pada pengaturan sendiri (*Belief in Self Regulation*), (2) Dedikasi terhadap profesi (*Dedication to Profession*), (3). Tuntutan ekonomi (*Demand for Autonomy*), (4). Tanggung jawab sosial (*Social Obligation*), (5). Afiliasi dengan anggota profesinya (*community affiliation*). Konsep profesionalisme yang dikembangkan oleh Hall (1968) banyak digunakan oleh para peneliti untuk mengukur profesionalisme dari profesi auditor internal yang tercermin dari sikap dan perilaku. Hall (1968) menjelaskan bahwa ada hubungan timbal balik antara sikap dan perilaku, yaitu perilaku profesionalisme adalah refleksi dari sikap profesional dan demikian sebaliknya. Konsep profesionalisme Hall banyak digunakan oleh para peneliti, diantaranya Kalbers dan Fogarty (1995) yang menunjukkan bukti empiris hubungan variabel anteseden (pengalaman) auditor internal dengan profesionalisme, juga dengan variabel konsekuensinya. Sedangkan di Indonesia artikel Kalbers dan Fogarty direplikasi oleh Guntur (2001) yang menggunakan sampel auditor internal dengan menggunakan instrumen profesionalisme di lingkungan perusahaan manufaktur dari Hall (1968) sedangkan Sumardi (2001) menggunakan sampel BPKP di Jawa Tengah.

Kompetensi

Secara literal, kompetensi diartikan sebagai berjuang bersama-sama. Kompetensi terkait erat dengan ide tentang kapabilitas. Orang yang menyebut dirinya kompeten adalah orang yang memiliki kapabilitas. Demikian juga tim yang diklaim kompeten adalah tim yang memiliki kapabilitas (Ariyanto dan Jati, 2010). Sedangkan, definisi audit menurut Arens (2012) adalah “*Suatu proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan seorang yang kompeten dan independen untuk dapat menentukan dan*

melaporkan kesesuaian informasi dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan. Auditing seharusnya dilakukan oleh seorang yang independen dan kompeten.”

Standar umum pertama (SA Seksi 210 dalam SPAP, 2001) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor. Sedangkan, standar umum ketiga (SA Seksi 230 dalam SPAP, 2001) menyebutkan bahwa dalam pelaksanaan audit akan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahirannya dengan cermat dan seksama. Oleh karena itu, maka setiap auditor wajib memiliki kemahiran profesionalitas dan keahlian dalam melaksanakan tugasnya sebagai auditor. Definisi keahlian dalam bidang auditing pun sering diukur dengan pengalaman. Beberapa peneliti lainnya telah memasukkan unsur kemampuan (*ability*), pengetahuan (*knowledge*), dan pengalaman (*experience*) ke dalam artikel mereka sebagai alat ukur dari kompetensi (Oktaria dan Tjandrakirana, 2012). Sementara itu, Halim (2004) mengemukakan bahwa kompetensi ditentukan oleh tiga faktor, yaitu: pendidikan formal dalam bidang akuntansi di suatu perguruan tinggi termasuk ujian profesi auditor, pelatihan yang bersifat praktis dan pengalaman dalam bidang auditing, dan pendidikan profesional yang berkelanjutan selama menekuni karir auditor profesional. Seorang auditor juga harus selalu mengikuti perkembangan yang terjadi dalam dunia bisnis dan lingkungan profesinya. Dengan adanya pendidikan, pelatihan dan pengalaman, auditor mempunyai kemampuan untuk menilai secara objektif dan dapat menggunakan pertimbangannya tanpa memihak.

Kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki auditor dalam bidang auditing dan akuntansi. Dalam melaksanakan audit, auditor harus bertindak sebagai seorang yang ahli di bidang akuntansi dan auditing. Pencapaian keahlian dimulai dengan pendidikan formal, yang selanjutnya diperluas melalui pengalaman dalam praktik audit. Selain itu, auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup yang mencakup aspek teknis maupun pendidikan umum. Asisten junior untuk mencapai kompetensinya harus memperoleh pengalaman profesionalnya dengan mendapatkan supervisi memadai dan review atas pekerjaannya dari atasannya yang lebih berpengalaman.

Auditor BPKP juga wajib mengetahui dan mentaati Peraturan Menteri Negara Pemberdayaan Aparatur Negara Nomor: PER/04/M.PAN/03/2008 pada huruf D nomor 4 disebutkan bahwa prinsip kompetensi: auditor harus memiliki pengetahuan, keahlian, pengalaman dan ketrampilan yang diperlukan untuk melaksanakan tugas. Mulyadi (2011) juga menyatakan bahwa pencapaian kompetensi profesional pada awalnya memerlukan standar pendidikan yang tinggi, diikuti oleh pendidikan khusus, pelatihan dan ujian profesionalisme dalam subjek-subjek yang relevan dan pengalaman kerja.

Standar umum pada Standar Profesional Akuntan Publik menyatakan bahwa, "Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor. Kell dan Zeighler (2011) menyatakan bahwa, "Kompetensi seorang auditor tidak hanya ditentukan oleh pendidikan formal dan pengalaman praktik audit, tetapi juga berkaitan dengan keahliannya dalam melaksanakan audit secara lebih efisien.

Auditor harus secara terus menerus mengikuti perkembangan yang terjadi dalam bisnis dan profesinya. Auditor harus mempelajari, memahami dan menerapkan ketentuan-ketentuan baru dalam prinsip akuntansi dan standar auditing yang ditetapkan oleh organisasi profesi (Christiawan, 2002). Pengalaman kerja seorang auditor akan mendukung keterampilan dan kecepatan dalam menyelesaikan tugasnya sehingga tingkat kesalahan akan semakin berkurang (Widhiati dalam Ariyanto dan Jati, 2010). Jadi, kompetensi merupakan perpaduan antara kematangan pekerjaan (kemampuan), kematangan psikologi (kemauan), dan pengalaman kerja yang dapat mengarahkan perilaku diri sendiri.

Kinerja (*Job Performance*)

Mangkunegara (2014) menyatakan, kinerja dapat didefinisikan sebagai hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dapat dicapai oleh seseorang karyawan dalam melaksanakan tugas sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya. Individu atau pegawai dapat menunjukkan kinerja apabila tiga faktor yakni pengetahuan, pengalaman dan kepribadian yang ada dalam diri individu saling mendukung ketika digunakan untuk beraktivitas menyelesaikan suatu pekerjaan/tugas. Oleh karena itu, kinerja merupakan gabungan dari tiga faktor yang terdiri dari: (a) pengetahuan, khususnya yang berhubungan dengan pekerjaan yang menjadi tanggung jawab dalam bekerja. Faktor ini mencakup jenis dan jenjang pendidikan serta pelatihan yang pernah diikuti di bidangnya, (b) Pengalaman, yang tidak saja sekedar berarti jumlah waktu atau lamanya dalam bekerja, tetapi berkenaan juga dengan substansi yang dikerjakan yang jika dilaksanakan dalam waktu yang cukup lama akan meningkatkan kemampuan dalam mengerjakan suatu bidang tertentu. (c) Kepribadian, berupa kondisi di dalam diri seseorang dalam menghadapi bidang kerjanya, seperti minat, bakat, kemampuan bekerjasama/keterbukaan, ketekunan, kejujuran, motivasi kerja, dan sikap terhadap pekerjaan (Nawawi, 2006).

Kinerja yang rendah dapat disebabkan oleh faktor manusia. Faktor manusia dapat berupa kompetensi pengetahuan, keterampilan, motivasi kerja, etos kerja, semangat kerja, dan komitmen organisasi yang rendah. Faktor manusia lainnya adalah pegawai bermasalah, atau pegawai "biang kerok" (*difficult employees*) (Wirawan, 2009).

Sedarmayanti (2009) lebih jauh mengemukakan kinerja akan bergantung kepada adanya perpaduan yang tepat antara individu dan pekerjaannya. Untuk mencapai produktivitas kerja maksimum, organisasi harus menjamin dipilihnya orang yang tepat, dengan pekerjaan yang tepat disertai kondisi yang memungkinkan mereka bekerja optimal. Kalbers dan Forgatty (1995) mengemukakan bahwa kinerja auditor sebagai evaluasi terhadap pekerjaan yang dilakukan oleh atasan, rekan kerja, diri sendiri, dan bawahan langsung. Dalam mengukur kinerja auditor, menurut Larkin (1990) terdapat empat dimensi personalitas, yaitu:

1. Kemampuan (*ability*), yaitu kecakapan seseorang dalam menyelesaikan pekerjaan. Hal ini dipengaruhi oleh tingkat pendidikan, pengalaman kerja, bidang pekerjaan dan faktor usia.
2. Komitmen Profesional, yaitu tingkat loyalitas individu pada profesinya.
3. Motivasi, yaitu keadaan dalam pribadi seseorang yang mendorong keinginan individu untuk melakukan kegiatan-kegiatan tertentu untuk mencapai suatu tujuan.
4. Kepuasan Kerja, yaitu tingkat kepuasan individu dengan posisinya dalam organisasi.

Berdasarkan beberapa pengertian di atas, dapat disimpulkan bahwa kinerja (prestasi kerja) auditor adalah suatu hasil karya yang dicapai oleh seorang auditor dalam melaksanakan tugas-tugas yang dibebankan kepadanya yang didasarkan atas kecakapan, pengalaman, dan kesungguhan waktu yang diukur dengan mempertimbangkan kuantitas, kualitas, dan ketetapan waktu.

Jenis dan Sumber Data Artikel

Jenis data yang digunakan dalam artikel ini adalah data primer yang berasal dari kuesioner yang didistribusikan kepada 100 orang auditor internal BPKP propinsi Jawa Tengah. Sumber data yang digunakan dalam artikel ini adalah skor masing-masing indikator variabel yang diperoleh dari pengisian kuesioner yang telah dibagikan kepada auditor internal BPKP propinsi Jawa Tengah sebagai responden.

Metode Analisis Data

Konstruk Artikel dan Definisi Operasional Konstruk

Konstruk Artikel

Artikel ini menggunakan konstruk endogen (variable terikat) dan eksogen (variabel bebas). Konstruk endogen dalam artikel ini adalah kinerja auditor BPKP, sedangkan konstruk eksogen dalam artikel ini adalah independensi, profesionalisme dan kompetensi auditor.

Konstruk Eksogen Independensi Auditor

Independensi diukur dengan menggunakan dimensi bebas dari pengaruh dan gangguan eksternal. Indikator variabel independensi auditor dalam kuesioner diadopsi dari instrumen yang dikembangkan oleh Dewi (2012) dan telah direplikasi oleh Perdany dan Suranta (2012) yaitu antara lain independensi dalam program audit, independensi investigatif, independensi dalam pelaporan. Instrumen terdiri dari enam (6) item pertanyaan. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala Likert 5 poin. Angka 5 berarti: Sangat Setuju, angka 4 berarti: Setuju, angka 3 berarti: Netral, angka 2 berarti: Tidak Setuju, dan angka 1 berarti: Sangat Tidak Setuju. Semakin tinggi skor, mengindikasikan independensi auditor yang semakin tinggi.

Profesionalisme Auditor

Profesionalisme diukur dengan menggunakan instrumen yang diadopsi oleh Dewi (2012) dan telah direplikasi oleh Puspitasari (2013) dengan menggunakan dimensi pengabdian pada profesi, kewajiban sosial, kemandirian, keyakinan terhadap profesi, hubungan dengan sesama profesi. Profesionalisme memiliki tiga indikator: pengabdian terhadap masyarakat, kemandirian, dan tidak berdasarkan kepentingan pribadi. Instrumen ini terdiri dari tujuh pertanyaan. Instrumen profesionalisme ini diukur dengan skala likert berdimensi lima. Semakin tinggi nilai maka semakin tinggi profesionalisme, semakin rendah nilainya maka profesionalisme semakin rendah.

Kompetensi Auditor

Untuk mengukur kompetensi auditor digunakan instrumen yang diadopsi oleh Dewi (2012) dengan menggunakan dua dimensi yaitu: pengetahuan dan pengalaman. Kompetensi memiliki tiga indikator: penguasaan standar akuntansi dan auditing, wawasan tentang pemerintahan, dan peningkatan keahlian. Terdapat enam item pertanyaan yang diukur dengan menggunakan skala Likert. Skala Likert yang digunakan dalam artikel ini terdiri dari: 1= Sangat tidak setuju; 2= Tidak setuju; 3= Ragu-ragu; 4= Setuju; 5= Sangat setuju. Semakin tinggi skor, mengindikasikan kompetensi auditor yang semakin tinggi.

Konstruk Endogen Kinerja Auditor BPKP

Konstruk kinerja auditor dalam artikel ini diukur dengan menggunakan dua dimensi antara lain: kualitas dan kuantitas pekerjaan. Dimensi kualitas pekerjaan diukur dengan menggunakan dua indikator yaitu: ketepatan waktu dan kesesuaian audit dengan standar audit APIP. Dimensi kuantitas pekerjaan diukur dengan satu pertanyaan.

Variabel ini diperoleh dengan kuesioner yang diadopsi dari Dewi (2012). Instrumen ini terdiri dari tiga belas item pertanyaan untuk mengukur kinerja auditor BPKP sebagai auditor internal pemerintah.

Teknik Analisis

Statistik Deskriptif Konstruksi Artikel

Analisis statistik deskriptif ditujukan untuk memberikan gambaran mengenai demografi responden. Gambaran tersebut meliputi ukuran tendensi sentral seperti rata-rata, median, kisaran, standar deviasi diungkapkan untuk memperjelas deskripsi responden.

Metode Analisis Data

Uji *Non Response Bias*

Uji *non response bias* ini digunakan untuk mengetahui apakah sampel dapat merepresentasikan populasi. Uji *non response bias* dilakukan sesuai urutan pengembalian kuesioner. Urutan 1 sampai 54 termasuk dalam kategori sebelum batas waktu dan mewakili sampel artikel. Kuesioner 55 sampai 66 termasuk dalam kategori setelah batas waktu dan mewakili populasi yang tidak memberikan respon.

Pengujian *non response bias* dilakukan dengan uji independen sampel *t* test untuk melihat perbedaan karakteristik jawaban dari responden yang mengembalikan kuesioner sampai dengan akhir tanggal pengembalian dengan responden yang terlambat mengembalikan kuesioner. Apabila nilai *Levene's Equity Variance* menunjukkan tingkat signifikan di atas 0,05 dapat disimpulkan bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan antara rata-rata skor jawaban pada dua kelompok responden, sehingga dapat dikatakan bahwa kelompok berasal dari populasi yang sama.

Pengujian *non-response bias* dilakukan dengan tujuan untuk melihat apakah karakteristik responden yang mengembalikan jawaban kuesioner sesuai tanggal *cut-off* dengan responden yang tidak sesuai tanggal *cut-off* (terlambat) mengembalikan kuesioner yang berbeda. Kemungkinan hal tersebut bisa terjadi, jika demikian maka akan berpengaruh pada hasil analisis data yaitu hasil analisis data tanpa *non-reponse*. Ini akan menjadi masalah serius jika tingkat pengembalian (*response rate*) sangat rendah. Mengingat adanya keterbatasan informasi yang diperoleh peneliti terhadap identitas individu yang tidak mengirimkan jawaban, maka dalam pengujian ini responden yang mengembalikan jawabannya melewati waktu yang telah ditentukan dianggap mewakili jawaban dari responden yang *non-reponse*. Masalah tersebut akan semakin serius apabila tingkat pengembalian (*reponse rate*) sangat rendah. *Cut-off* dalam artikel ini dibatasi 21 hari dari tanggal pengiriman.

Uji Kualitas Data

Uji Validitas

Uji validitas dilakukan untuk mengetahui apakah setiap alat ukur dalam variabel artikel valid atau tidak. Instrumen yang valid menunjukkan bahwa instrumen tersebut mampu mengukur apa yang diukur (Ghozali, 2011). Uji validitas dengan program WarpPLS diketahui dengan nilai loading factor $> 0,7$ untuk artikel *confirmatory*, sedangkan nilai $> 0,6$ masih dapat diterima pada artikel yang bersifat *exploratory* dengan nilai *average variance extracted* (AVE) $> 0,5$. Cara lain yang dapat digunakan dengan menguji validitas *discriminant* dengan membandingkan akar kuadrat AVE untuk setiap konstruk dengan nilai korelasi antar konstruk dalam model, dengan nilai *discriminat* yang baik jika nilai akar kuadrat AVE lebih besar dari dari korelasi antar konstruk dalam model. Besarnya nilai minimum *loading factor* menurut Hair *et al.* (2011) juga terkait dengan besarnya ukuran sampel minimum dan banyaknya konstruk yang diuji. Lebih lanjut, Hair *et al.* (2011), menjelaskan bahwa untuk ukuran sampel minimum 100 dengan konstruk kurang dari 5 maka nilai komunal loading minimal 0.6, untuk ukuran sampel minimum 150 dengan konstruk kurang dari 7 maka nilai komunal loading minimal 0.5, untuk sampel 300 dengan konstruk kurang dari 7 maka nilai komunal loading minimal 0.45. sedangkan untuk sampel 500 dengan konstruk lebih dari 7 maka nilai komunal loading minimal dapat mendekati 0.3.

Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas dilakukan untuk mengetahui hasil dari pengukuran yang dilakukan konsisten jika dilakukan pengukuran dengan menggunakan alat ukur yang sama (Sekaran and Bougie, 2010). Suatu instrumen akan yang menghasilkan ukuran yang konsisten dalam waktu yang berbeda meskipun instrumen tersebut digunakan secara berulang dalam mengukur sebuah instrumen, dengan demikian mengindikasikan bahwa instrumen tersebut memenuhi syarat reliabilitas. Menurut Ghozali, (2011) reliabilitas digunakan untuk mengukur apakah suatu instrumen merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Selanjutnya menambahkan bahwa reliabilitas merupakan salah satu indikator validitas konvergen. Menurut Latan dan Ghozali (2012) dalam PLS-SEM yang menggunakan WarpPLS, untuk mengukur reliabilitas suatu konstruk dapat dilakukan dengan dua cara yaitu dengan *Cronbach's Alpha* dan *Composite Reliability*. Penggunaan *Cronbach's Alpha* dalam menguji reliabilitas konstruk akan memberikan nilai yang lebih rendah (*under estimate*) sehingga lebih disarankan menggunakan *Composite Reliability* dalam menguji reliabilitas suatu konstruk.

Teknik Analisis *Structural Equation Modeling* (SEM) WarpPLS

Data akan dianalisis menggunakan *Structural Equation Modeling* (SEM), analisis ini

merupakan salah satu jenis analisis multivariat (*multivariate analysis*) dalam ilmu sosial. Analisis multivariat merupakan aplikasi metode statistik untuk menganalisa beberapa variabel artikel secara simultan atau serempak. (Sholihin dan Ratmono, 2013). Menurut Hair, *et al.* (2011) tujuan penggunaan analisis multivariat dibagi kedalam dua kelompok, (1) bertujuan konfirmasi (*primarily confirmatory*), dan (2) bertujuan eksplorasi (*primarily exploratory*). Di dalam artikel yang akan diteliti ini, peneliti menggunakan analisis multivariat yang bertujuan konfirmasi (*primarily confirmatory*), analisis ini digunakan untuk menguji hipotesis yang akan dikembangkan berdasarkan teori dan konsep yang telah ada. Tujuan utama dari SEM adalah dapat menganalisis model secara keseluruhan (simultan). Sehingga membantu peneliti untuk dapat menyimpulkan, apakah model yang berdasarkan sebuah teori dapat didukung oleh data. SEM juga mampu menganalisis variabel yang tidak dapat diukur secara langsung (*unobserved variables*) dan dapat memperhitungkan kesalahan pengukurannya (Sholihin dan Ratmono, 2013).

Variabel yang tidak dapat diukur secara langsung dalam terminologi SEM disebut variabel laten atau konstruk, yang diukur dengan indikator atau manifest. Variabel laten dibagi menjadi dua yaitu : (1) eksogen, variabel ini nilainya ditentukan oleh variabel lain diluar model (tidak dikenai anak panah), dan (2) endogen, variabel ini nilainya ditentukan oleh variabel lain di dalam model (dikenai anak panah) (Sholihin dan Ratmono, 2013). Menurut Ghozali (2008) prinsip *structural equation model* merupakan pendekatan terintegrasi dari *confirmatory factor analysis* dan *path analysis* (analisis jalur). Analisis jalur mempelajari apakah hubungan yang terjadi disebabkan oleh pengaruh langsung dan tidak langsung dari variabel independen terhadap variabel dependen, mempelajari ketergantungan sejumlah variable dalam suatu model (model kausal), menganalisis hubungan antar variabel dari model kausal yang telah dirumuskan oleh peneliti atas dasar pertimbangan teoritis, serta menguji seperangkat hipotesis kausal dan menginterpretasikan hubungan tersebut (langsung atau tidak langsung). Pengolahan data dilakukan dengan menggunakan program aplikasi *Statistical Package for the Social Science* (IBM SPSS versi 16.0) dan *Warp Partial Least Square* (Warp PLS) versi 4.0. PLS digunakan oleh para peneliti karena beberapa fleksibilitas yang ditawarkan. Regresi dalam PLS dapat digunakan untuk pengembangan teori, karena akan menguji dan memvalidasi model eksplorasi, tidak memerlukan ukuran sampel yang besar, dapat memperkirakan model yang kompleks dengan beberapa laten dan variabel manifes, tidak memerlukan normalitas, cocok untuk artikel berorientasi prediksi, dan dapat menangani indikator bersifat reflektif dan formatif, serta model pengukuran, (Gefen *et al.* 2000;. Henseler, Ringle & Sinkovics, 2009).

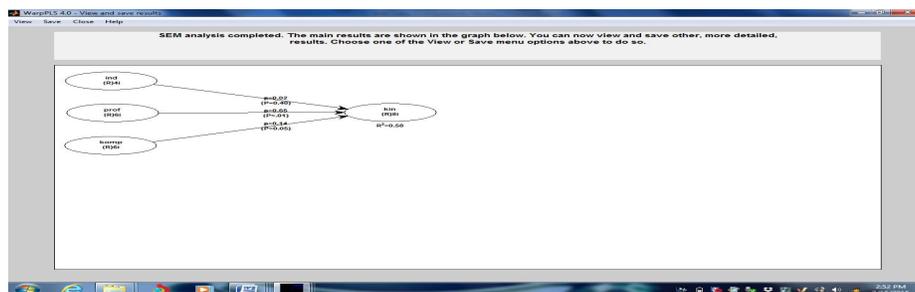
Konseptualisasi Model

Konseptualisasi model berbasis teori, tahap ini merupakan pengembangan hipotesis berdasarkan teori sebagai dasar dalam menghubungkan variabel yang dihubungkan berdasarkan indikator-indikatornya. Konseptualisasi model ini harus dapat merefleksikan pengukuran variabel laten melalui indikator yang dapat diukur.

Membentuk Diagram Alur

Model kerangka pemikiran yang sudah dibangun selanjutnya ditransformasikan ke dalam bentuk diagram jalur (*path diagram*) untuk menggambarkan hubungan dari konstruk. Pada artikel ini terdapat satu konstruk eksogen yaitu independensi, profesionalisme dan kompetensi dan satu konstruk endogen kinerja auditor. Model teoritis yang telah dibangun akan digambarkan dalam sebuah *path diagram*, yang akan mempermudah untuk melihat pengaruh yang ingin diuji. Dalam *path diagram*, pengaruh antar konstruk akan dinyatakan melalui anak panah. Diagram alur atau *path diagram* dapat menunjukkan hubungan kausalitas yang akan menggambarkan hipotesis yang akan diajukan dalam konseptualitas model.

Gambar 1.



Outer Model (Outer Relation atau Measurement Model)

Merupakan model mendefinisikan bagaimana setiap blok indikator masing-masing variabel berhubungan dengan variabel latennya. Blok dengan indikator reflektif dapat ditulis persamaannya sebagai berikut :

$$\text{Variabel laten eksogen : } x = \lambda x \xi + \epsilon x \quad \text{Variabel laten endogen : } y = \lambda y \eta + \epsilon y$$

Di mana x dan y adalah indikator untuk variabel laten eksogen (ξ) dan endogen (η). Sedangkan λx dan λy merupakan matriks *loading* yang menggambarkan seperti koefisien regresi sederhana yang menghubungkan variabel laten dengan indikatornya. Residual yang diukur dengan ϵx dan ϵy dapat diinterpretasikan sebagai kesalahan pengukuran atau *noise*.

Mengevaluasi Kriteria *Goodnes-of-Fit*

Ada tiga jenis yang dapat digunakan untuk melihat suatu model yang terbaik dari beberapa model yang berbeda (*competing models*), (Sholihin dan Ratmono, 2013) yaitu:

1. ARS (*Average R- Squared*). Nilai p untuk ARS harus lebih kecil dari 0,05 atau berarti signifikan. Jika kriteria ini terpenuhi maka model dikategorikan fit.
2. AVIF (*Average Variance Inflation factor*). AVIF sebagai indikator harus lebih kecil dari 5. Jika kriteria ini terpenuhi maka model dikategorikan fit.
3. APC (*Average Path Coeficient*). Nilai p untuk APC harus lebih kecil dari 0,05 atau berarti signifikan. Jika kriteria ini terpenuhi maka model dikategorikan fit.

Combined Loadings and Cross – Loadings

Model evaluasi PLS berdasarkan pada pengukuran prediksi yang bersifat non parametrik. Pengukuran outer model dengan indikator reflektif dievaluasi dengan *convergent* atau *discriminan validity* dari indikatornya dan *composite reliability* untuk blok indikatornya.

Laten Variable Coefficients

Di dalam WRAP PLS analisis *Laten Variable Coefficients* menunjukkan hasil estimasi antara lain :

1. Koefisien determinasi menggunakan *R-squared* yang menunjukkan berapa persentase variansi konstruk endogen/kriteron dapat dijelaskan oleh konstruk yang dihipotesiskan memengaruhinya (eksogen/*predictor*). Semakin tinggi *R-squared* menunjukkan model yang baik. *R-squared* hanya ada untuk konstruk endogen.
2. *Q – squared* (*Stoner – Giesser Coefficient*) merupakan ukuran nonparametrik yang diperoleh melalui algoritma blindfolding. *Q – squared* digunakan untuk penilaian validitas prediktif atau relevansi dari sekumpulan variabel laten prediktor pada variabel kriterion. Model dengan validitas prediktif harus mempunyai nilai *Q – squared* lebih besar dari nol (0).
3. *Full Collinearity VIF* merupakan hasil pengujian kolinearitas penuh yang meliputi multikolinearitas vertical dan lateral. Kolinearitas vertical atau klasik yaitu kolinearitas antarvariabel prediktor dalam blok yang sama. Kolinearitas lateral yaitu kolinearitas antara variabel laten prediktor dengan kriterion. Kriteria untuk *full collinearity test* adalah nilainya harus lebih rendah dari 3,3 (Kock, 2013).

Inner Model (Inner Relation atau Structural Model atau Substantive Theory)

Besaran nilai *p value* pada range indeks merupakan dasar dari signifikansi hubungan antara variabel laten eksogen dan endogen dimana $p\text{-value} \geq 0.05$ dikatakan tidak signifikan, dan $p\text{-value} < 0.05$ dikatakan signifikan. Nilai *p value* digunakan dalam menerima dan menolak hipotesis, tarif nyata $p\text{-value} > 0.05$ maka hipotesis ditolak sedangkan $p\text{-value} < 0.05$ maka hipotesis diterima (Latan dan Ghozali, 2012).

Uji Hipotesis

Untuk menguji hipotesis mengenai kausalitas yang dikembangkan dalam model ini, besaran nilai *p value* pada range indeks merupakan dasar dari signifikansi hubungan antara variabel laten eksogen dan endogen dimana $p\text{-value} \geq 0.05$ dikatakan tidak signifikan, dan $p\text{-value} < 0.05$ dikatakan signifikan. Nilai *p value* digunakan dalam menerima dan menolak hipotesis, tarif nyata $p\text{-value} > 0.05$ maka hipotesis ditolak sedangkan $p\text{-value} < 0.05$ maka hipotesis diterima (Latan dan Ghozali, 2012).

PEMBAHASAN

Pengaruh Langsung Independensi Terhadap Kinerja Auditor

Hasil pengujian untuk variabel independensi auditor menunjukkan bahwa variabel independensi auditor berpengaruh positif terhadap kinerja. Independensi auditor berpengaruh positif terhadap kinerja auditor seperti yang terdapat pada tabel 4.4 yang menunjukkan bahwa nilai rata-rata (*mean*) praktis variable Independensi Auditor lebih besar daripada nilai rata-rata (*mean*) teoritis. Hal ini berarti tingkat Independensi Auditor BPKP Jateng cukup tinggi dan baik.

Hal tersebut sesuai dengan teori sikap dan perilaku menyatakan bahwa perilaku ditentukan oleh sikap, aturan-aturan sosial dan kebiasaan. Sikap terdiri dari komponen kognitif yaitu keyakinan, komponen afektif yaitu suka atau tidak suka, berkaitan dengan apa yang dirasakan dan komponen perilaku yaitu bagaimana seorang ingin berperilaku terhadap sikap. Jika dikaitkan dengan artikel ini, teori sikap dan perilaku mampu memengaruhi auditor untuk mengelola faktor personalnya sehingga mampu bertindak jujur, tidak memihak pada suatu kepentingan tertentu, berpikir rasional, bertahan meskipun dalam keadaan tertekan, berperilaku etis dengan senantiasa mengindahkan norma-norma profesi dan norma moral yang berlaku yang nantinya akan memengaruhi auditor dalam mengambil opini yang sesuai (Ramantha dan Swari, 2013).

Hasil artikel ini sejalan dengan hasil artikel yang dilakukan oleh Saputra dan Yasa (2012); Dewi (2012) menyatakan bahwa independensi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kinerja auditor eksternal dan kualitas audit inspektorat utama

internal auditor BPK RI. Hasil artikel ini juga sejalan dengan hasil artikel Lismawati dan Aprilia (2010); Wulandari dan Tjahyono (2011), Awaludin (2013) yang menyatakan bahwa independendensi berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kinerja auditor pemerintah.

Pengaruh Profesionalisme Terhadap Kinerja Auditor

Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa profesionalisme auditor berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Profesionalisme auditor berpengaruh positif terhadap kinerja auditor seperti yang terdapat pada tabel 4.4 yang menunjukkan bahwa nilai rata-rata (*mean*) praktis variable profesionalisme Auditor lebih besar daripada nilai rata-rata (*mean*) teoritis. Hal ini berarti tingkat profesionalisme Auditor BPKP Jateng cukup tinggi dan baik.

Hasil artikel ini konsisten dengan hasil artikel yang dilakukan oleh Saputra dan Yasa (2012) menyatakan bahwa profesionalisme berpengaruh positif terhadap kinerja auditor BPK RI. Artikel tersebut sejalan dengan hasil artikel Dewi (2012) yang menyatakan bahwa terdapat hubungan (korelasi) yang positif signifikan antara profesionalisme auditor dengan kualitas audit inspektorat utama auditor internal BPK RI. Hal tersebut sesuai dengan teori atribusi yang menyatakan bahwa individu akan berusaha menganalisis mengapa peristiwa muncul dan hasil dari analisis tersebut akan mempengaruhi perilaku mereka di masa mendatang (Matteson dalam Riantiningtyas, 2009). Pengalaman sukses dijelaskan dari sisi kemampuan dan usaha, sebaliknya pengalaman kegagalan lebih disebabkan oleh nasib yang kurang menguntungkan (Myers dalam Helmi, 2004). Demikian halnya, ketika seorang auditor menilai, apakah kesuksesan kinerjanya disebabkan hanya semata-mata oleh faktor internal, dalam hal ini profesionalisme atau disebabkan oleh faktor internal dan eksternal (keberuntungan atau takdir). Auditor yang baik adalah auditor yang menilai kinerjanya berasal dari faktor internal dan eksternal.

Pengaruh Kompetensi Terhadap Kinerja Auditor

Hasil pengujian untuk variabel Kompetensi auditor kerja menunjukkan bahwa Kompetensi auditor kerja berpengaruh positif terhadap kinerja auditor seperti yang terdapat pada tabel 4.4 yang menunjukkan bahwa nilai rata-rata (*mean*) praktis variable kompetensi Auditor lebih besar daripada nilai rata-rata (*mean*) teoritis. Hal ini berarti tingkat kompetensi Auditor BPKP Jateng cukup tinggi dan baik. Hasil artikel ini konsisten dengan hasil artikel yang dilakukan oleh Wulandari dan Tjahyono (2011); kompetensi berpengaruh secara positif terhadap kinerja auditor pemerintah dan negara. Artikel ini juga mempertegas hasil artikel Awaludin (2013) yang menyatakan bahwa kompetensi berpengaruh secara positif terhadap kepuasan dan kinerja auditor

inspektorat kota Makassar.

Hal tersebut juga sesuai dengan teori atribusi yang menyatakan bahwa teori atribusi mengemukakan bahwa individu akan berusaha menganalisis mengapa peristiwa tertentu muncul dan hasil dari analisis tersebut akan mempengaruhi perilaku mereka di masa mendatang (Matteson, 2007). Luthans (2006) menjelaskan bahwa penyebab perilaku bisa berasal dari orang lain, lingkungan atau dirinya sendiri. Dalam teori atribusi, pengalaman sukses dijelaskan dari sisi kemampuan dan usaha, sebaliknya pengalaman kegagalan lebih disebabkan oleh nasib yang kurang menguntungkan (Myers dalam Helmi, 2004). Demikian halnya yang terjadi, ketika seseorang menilai kinerja. Mayoritas manusia menilai bahwa kesuksesan kinerja mereka dipengaruhi oleh kapasitas dan kompetensi mereka, bukan dipengaruhi oleh faktor eksternal seperti lingkungan, atau budaya organisasi.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil artikel dan pembahasan yang telah dilakukan mengenai pengaruh independensi, profesionalisme dan kompetensi auditor terhadap kinerja auditor BPKP serta berdasarkan pada tujuan dari artikel ini, maka dapat dirincikan beberapa kesimpulan sebagai berikut:

1. independensi auditor mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat independensi seorang auditor terhadap organisasinya, maka, akan semakin baik pula kinerja audit yang dilakukannya.
2. profesionalisme auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik dan efektif profesionalisme auditor, maka semakin baik pula kinerja auditor, sehingga secara tidak langsung hal tersebut juga akan meningkatkan kinerja organisasi secara keseluruhan.
3. kompetensi auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat kompetensi auditor, maka akan semakin baik pula kinerja auditornya, sehingga secara tidak langsung kinerja BPKP perwakilan propinsi Jawa Tengah juga semakin meningkat.

DAFTAR REFERENSI

- Ahmad Zaini dan Taylor Dennis. 2009. *Commitment to Independence by Internal Auditors: The Effects of Role Ambiguity and Role Conflict*. *Manajerial Auditing Journal*, Vol 24, No 9.
- Albar, Zulkifli. 2009. "Pengaruh Tingkat Pendidikan, Profesionalisme Auditor dan Sistem Reward terhadap kinerja Auditor Inspektorat Provinsi Sumatera Utara". Tesis Program Pasca Sarjana USU (tidak dipublikasikan).
- Aprilia Nila, Lismawati, dan Wati Elya. 2010. "Pengaruh Independensi, Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi dan Pemahaman *Good Governance* Terhadap Kinerja Auditor Pemerintah (Studi Pada Auditor Pemerintah di BPKP Perwakilan Bengkulu)". Simposium Nasional Akuntansi XIII, Purwokerto.
- Arens. A. Alvin, Elder, J Randal, Beasley Mark. 2012. *Auditing and Assurance Services*. New Jersey: Pearson Education.
- Ariyanto dan Jati. 2010. Pengaruh Independensi, Kompetensi, dan Sensitivitas Etika Profesi Terhadap Produktivitas Kerja Auditor Eksternal (Studi Kasus Pada Auditor Perwakilan BPK RI Provinsi Bali). *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis* Vol 5 No 2.
- Arumsari, Lukyta Adelia. 2014. Pengaruh Profesionalisme Auditor, Independensi, Auditor, Etika Profesi, Budaya Organisasi, dan Gaya Kepemimpinan Terhadap Kinerja Auditor Pada Kantor Akuntan Publik di Bali. Tesis Program Pasca Sarjana Unud (tidak dipublikasikan).
- Awaludin, Murtiadi. 2013. Pengaruh Independensi dan Kompetensi Auditor Terhadap Kepuasan Kerja dan Kinerja Auditor Inspektorat Kota Makassar. *ASSETS* Vol III/ 2 Thn 2013.
- Boyatzis, Richards. 1982. *The Competence Manager; The Efficient Performance*. New York: John Willey & Sons.
- Boynton, W. C, Johnson, R. N, dan Kell, W.G. 2006. "*Modern Auditing*". Jakarta: Erlangga.
- BPK RI. 2007. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. <http://www.BPK.go.id>. Diakses tgl 10 Oktober 2014.
- BPKP RI. 2010. Pusklatwas BPKP RI. <http://www.BPKP.go.id>. Diakses tgl 31 Oktober 2014.
- Cadmus, B. *Operational Auditing Handbook, The Institute of Internal Auditors*.

- Orlando: FL, 1964. <http://theiia.com>. Diakses 31 Oktober 2014.
- Cahyasumirat. 2006. Pengaruh Profesionalisme dan Komitmen Organisasi Terhadap Kinerja Internal Auditor dengan Kepuasan Kerja sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris pada Internal Auditor PT. Bank ABC). Tesis Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro (tidak dipublikasikan).
- Christiawan, Yulius Jogi. 2002. "Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik : Refleksi Hasil Artikel Empiris". *Journal of Accounting* – Universitas Kristen Petra.
- Dewi, Soraya Widya. 2012. "Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Profesionalisme Auditor Terhadap Kualitas Audit Studi pada Auditor Internal / Inspektorat Utama Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia".
- Ghozali, Imam. 2013. "Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21 Edisi 7", Semarang: BP Undip.
- Gautama dan Arfan. 2010. "Pengaruh Kepuasan Kerja, Profesionalisme, dan Penerapan Teknologi Informasi Terhadap Kinerja Auditor: Studi pada Kantor BPK RI Perwakilan Provinsi Aceh". *Jurnal Telaah & Riset Akuntansi*, Vol. 3. No. 2. Juli 2010.
- Ghozali, Imam dan Latan, Hengki. 2012. "*Partial Least Square: Konsep, Teknik dan Aplikasi Menggunakan program SmartPLS 2.0 M3*". Semarang: BP Undip.
- Guntur, Sri, Yohanes, 2002. "Profesionalisme sebagai Mediasi Hubungan Antara Pengalaman Dengan Kinerja, Kepuasan Kerja dan Komitmen Organisasi". *Jurnal Maksi Undip*.
- Gujarati, Damodar. N. 2003. *Basic Econometric 4th Edition*. New York: Mc-Grawhill.
- Hair, JR. 2011. "*Multivariate Data Analysis*". New Jersey: Prentice-Hall.
- Hall. 1968. "Profesionalization and Bureaucratation". *American Sociological Review* 33 : PP.92 – 104.
- Halim, Abdul. 2004. *Auditing: Dasar-Dasar dan Sistem Informasi (Isu-Isu Dampak Teknologi Informasi)*. Edisi 3, Jilid 1. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Helmi, A. Fadilla. 2004. "Model Teoritis: Gaya Kelekatan, Atribusi, Respon Emosi, dan Perilaku Marah" <http://www.thesis-skripsi.com>, diakses 28 Desember 2009.
- Henseler, J. Ringle M.Ringle. Sinkovicks Rudolf, R. 2009. *The Use of Partial Least Square Path Modelling in International Marketing. Advances in International Marketing*, Vol 20, 277-319.
- Herawati dan Susanto. 2009. Pengaruh Profesionalisme, Pengetahuan Mendeteksi Kekeliruan dan Etika Profesi terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas Akuntan Publik. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan* Vol.11 No. 1.

- IAI. 2001. Standar Profesional Akuntan Publik. Jakarta: Salemba Empat.
- Jogiyanto. 2004. Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman. Yogyakarta: BPFE.
- Kalbers L.P. and Fogarty. 1995. "Professionalism and Its Consequences : A Study Internal's Auditor". *A Journal Practice and Theory (Spring)*: 64 -85.
- Khomsiyah, & Indriantoro, N. 1998."Pengaruh Orinetasi Etika terhadap Komitmen dan Kinerja Auditor Auditor Pemerintah di DKI Jakarta". *JRAI*, vol. 1 (1) : 13-28.
- Luthans, Fred. 2006. "*Organizational Behaviour*," *Tenth Edition*, Semarang: McGraw-Hill: New York, USA.
- Mangkunegara. 2004. "Manajemen Sumber Daya Manusia Perusahaan". Bandung: Remaja Rosdakarya.
- Mangkunegara. 2014. <http://www.kemdiknas.go.id/unp.ac.id>. Diakses tanggal 25 Juli 2014.
- Mardiasmo. 2004. Akuntansi Sektor Publik. Yogyakarta: Andi Offset.
- Matteson. 2007. Perilaku dan Manajemen Organisasi I. Jakarta: Erlangga.
- Mayangsari, Sekar. 2003. Pengaruh Keahlian dan Independensi Terhadap Pendapat Audit: Sebuah Kuasi Eksperimen. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 6 No.1 Januari.
- Moehariono. 2009. "Pengukuran Kinerja". <http://www.kemdiknas.com>. Diakses tanggal 25 Juli 2014.
- Mustofa, Hasan. 2009. "Perspektif Psikologi Sosial: Teori Atribusi." <http://www.psikologisosial.com>, diakses 30 Desember 2009.
- Mulyadi. 2011. "Auditing". Jakarta: Salemba Empat.
- Myers, Charles. S. 1932. *Business Rationalisation*. New York : Sir Issac Pitmann & Sons. Ltd.
- Nawawi. 2006. "*Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kinerja Auditor*" <http://www.kemdiknas.go.id>. Diakses tanggal 25 Juli 2014.
- Oktaria, Nurmawati dan Tjandrakirana, Rina. 2012. Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kinerja Auditor Internal Bank BUMN di Kanwil Palembang. *Jurnal Artikel dan Pengembangan Akuntansi* Vol VI No. 1 Januari 2012.
- Poernomo. 2013. *Warta BPK RI Edisi 11 Vol. III November 2013*: "Penetapan APBD Masih Lambat". Diakses 31 Oktober 2014 dari www.bpk.go.id.
- Purwanto, Agus. 2012. Analisis Pengaruh Etika Kerja Islam Terhadap Persepsi dan

- Minat dalam *Whistle-Blowing* Dan *Fraud* Pada Auditor Perwakilan BPKP Provinsi Jawa Tengah. Thesis, *Tidak Dipublikasikan*, Undip, Semarang.
- Putri Kompiang Martina Dinata, Suputra I.D.G Dharma. 2013. Pengaruh Independensi, Profesionalisme dan Etika Profesi Terhadap Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali: e-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana .
- Robbins, Stephen. 2008. "*Perilaku Organisasi*". Jakarta: Indeks.
- Saputra.I Gede Widya, Yasa Gerianta Wirawan. 2013. Pengaruh Independensi, Profesionalisme, Tingkat Pendidikan dan Pengalaman Kerja pada Kinerja Auditor BPK RI Perwakilan Provinsi Bali. OJS.Unud.ac.id.
- Sedarmayanti. 2009. "Kinerja Auditor". *http: "www.kemdiknas.go.id"*. Diakses tanggal 25 Juli 2014.
- Sekaran, Uma. 2005. "Metodologi Artikel untuk Bisnis". Jakarta: Salemba Empat.
- Sholihin dan Ratmono. 2015. "Analisis SEM-PLS dengan WARP PLS 3.0. Yogyakarta: Andi.
- Silverthorne, C. 2006. "Organizational Communication, Organizational Commitment, Job Stressed and Job Performance of Accounting Professionals in Taiwan and America"*Leadership and Organization Development Journal* ", Vol. 25 No. 7, pp.592-9.
- Sopiah. 2008. Perilaku Organisasi. Yogyakarta: Andi Offset.
- SPAP. 2001. Standar Profesional Akuntan Publik. Jakarta: Salemba Empat.
- Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.2008. Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/05/M.PAN/03/2008. Jakarta.
- Stewart Jenny, Subramaniam Nava, (2010),"Internal Audit Independence and Objectivity: Emerging Research Opportunities". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25 Iss 4 pp. 328-360.
- Sudarmanto. 2009. Kinerja dan Pengembangan Kompetensi SDM. Yogyakarta:Pustaka Pelajar.
- Sujana, Edi. 2012. Pengaruh Kompetensi, Motivasi, Kesesuaian Peran dan Komitmen Organisasi Terhadap Kinerja Auditor Internal Inspektorat Pemerintah Kabupaten (Studi pada Kantor Inspektorat Kabupaten Badung dan buleleng). *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Humanika JINAH Vol 2 No. 1*.
- Sumardi. 2001. Pengaruh Pengalaman Terhadap Profesionalisme Serta Pengaruh Profesionalisme Terhadap Kinerja dan Kepuasan Kerja (Studi Empiris: Auditor BPKP). Tesis Maksi Undip, Tidak Dipublikasikan.
- Sutria, Wira. 2012. Pengaruh Kemampuan Auditor dan Sikap Individu Terhadap Kinerja Auditor dengan Sistem *Reward* Sebagai Variabel Moderating. Tesis Maksi Undip, Tidak Dipublikasikan.

- Tabachnick, Barbara G, Fidel, Linda. S. 2014. “*Using Multivariate Statistics*”. Harlow: Pearson Education.
- Trisnaningsih, Sri. 2007. “Independensi Auditor dan Komitmen Organisasi sebagai Mediasi Pengaruh Pemahaman *Good Corporate Governance*, Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Auditor.” *Simposium Nasional Akuntansi 10*, Makassar.
- Ulum, Ihyaul. 2009. *Audit Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Jakarta: Bumi Aksara.
- Utoyo, Bambang. 2013. *Warta BPK RI Edisi 11 Vol. III November 2013: “Penetapan APBD Masih Lambat”*. Diakses 31 Oktober 2014 dari www.bpk.go.id.
- Vanasco Rocco R., Skousen Clifford R., Santagato L. Roger, (1997), "Auditor Independence: an International Perspective", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 12 Iss 9 pp. 498-505.
- Verbeke, W; C. Ouwerkerk & E. Peelen. 1996. “Exploring the Contextual and Individual Factors on Ethical Decision Making of Salespeople”. *Journal of Business Ethics* 15: 1175–118.
- Wahyuni, Lili. 2009. “Pengaruh Komunikasi Organisasi Terhadap Kinerja Karyawan Bagian Akuntansi dengan Komitmen Organisasi dan Tekanan Pekerjaan Sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris pada Perusahaan BUMN di Provinsi Sumatera Barat).” *Tesis, Tidak Dipublikasikan*, Undip, Semarang.
- Winarna. 2001. *Pengaruh Gender dan Perbedaan Disiplin Akademis Terhadap Penilaian Etika Oleh Mahasiswa*. Tesis tidak dipublikasikan. Program Pasca Sarjana Universitas Gadjah Mada. Yogyakarta.
- Wirawan. 2009. www.kemdiknas.go.id. “Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kinerja Auditor ” Diakses tanggal 25 Juli 2014.
- Wibowo. 2013. *Manajemen Kinerja*. Jakarta: Rajawali Press.
- Wiyono. 2008. “Aspek Psikologis pada Implementasi Sistem Teknologi Informasi”.
- Wulandari dan Tjahyono. 2011. “Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Komitmen Organisasi Terhadap Kinerja Auditor Pada BPKP Perwakilan DIY”. *Jurnal Bisnis dan Teknologi Informasi* Vol 1 No. 1 Februari, 2011.

