# PENGARUH KUALITAS AUDITOR TERHADAP TEMUAN AUDIT DENGAN TINDAK LANJUT REKOMENDASI HASIL PEMERIKSAAN SEBAGAI VARIABEL *INTERVENING* (STUDI PADA INSPEKTORAT PROVINSI SULAWESI TENGGARA)

Oleh
**Tuti Dharmawati dan Indha Novitasari Yusran**
Jurusan Akuntansi. Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Universitas Halu Oleo.
Kendari, Sulawesi Tenggara.

**ABSTRACT**

*This study aimed to determine the effect of auditor quality on the audit findings through the follow-up of audit recommendations as an intervening variable. The sample in this study are all of functional apparatus in Inspectorate of Southeast Sulawesi Province with 23 people as observations. Data analysis method used path analysis of SPSS version 21.00.*

*The results of this study showed that there was a direct and significant effect between 1) the auditor quality on the follow-up of audit recommendations, 2) the auditor quality on the audit findings, 3) the follow-up of audit recommendations on the audit findings. This study also showed that there was indirect effect between auditor quality on the audit findings through the follow-up of audit recommendations as an intervening variable. The total coefficient of determination showed that the contribution auditor quality on the audit findings through the follow-up of audit recommendations as an intervening variable was 95,3% , while the rest 4,7% obtained from the contribution of other factors. In other words, the contribution of the auditor quality on the audit findings through the follow-up of audit recommendations as an intervening variable considered as significant.*

***Keyword : Auditor quality, audit findings, follow-up.***

## I. PENDAHULUAN

Pencapaian *good governance* merupakan ukuran yang paling ideal untuk dimiliki oleh setiap pemerintahan, oleh karena itu pemerintah dituntut untuk meningkatkan kualitas pelayanan publik dan mengutamakan transparansi dalam setiap kegiatan pemerintah terutama di pemerintahan daerah. Namun, dalam pencapaiannya masih banyak hambatan seperti meningkatnya praktik Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (KKN) serta adanya praktik-praktik pelanggaran hukum lainnya. Tindakan preventif yang dapat ditempuh yaitu salah satunya dengan adanya pengawasan internal.

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit APIP menjelaskan bahwa pengawasan internal merupakan seluruh proses kegiatan audit, *review*, pemantauan, evaluasi, dan kegiatan pengawasan lainnya berupa asistensi, sosialisasi, dan konsultasi terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara

efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan pemerintahan yang baik.

Keefektifan suatu pemeriksaan tidak hanya tergantung pada perencanaan yang baik tetapi juga oleh adanya tindak lanjut terhadap rekomendasi atas temuan hasil pemeriksaan yang diajukan oleh auditor internal. Oleh karena itu, auditor internal dituntut untuk dapat memberikan suatu rekomendasi yang realistis serta tepat guna terhadap pihak SKPD, serta pihak SKPD pun harus dapat merealisasikan rekomendasi sesuai yang diberikan oleh auditor internal.

Berdasarkan hasil pemeriksaan Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara, mengungkapkan bahwa dari tahun 2012 s.d. tahun 2014 untuk kasus temuan audit, dalam jumlah, tidak secara konsisten menunjukkan penurunan. Pada tahun 2012, terdapat 163 temuan dan dari total temuan tersebut terdapat 168 rekomendasi. Tahun 2013 terdapat 132 temuan dengan 146 rekomendasi. Sementara tahun 2014 terdapat 162 temuan, dari temuan tersebut sebanyak 176 rekomendasi. Sehingga dari tahun 2012 s.d. tahun 2014 secara keseluruhan terdapat total temuan sebesar 457 temuan dan dari total temuan tersebut terdapat 490 rekomendasi.

Sebagai upaya perbaikan, atas setiap temuan audit, auditor memberikan rekomendasi yang ditujukan kepada orang/badan yang berwenang untuk melakukan tindakan perbaikan dan bersifat wajib ditindaklanjuti. Namun, berdasarkan fakta yang diperoleh dari hasil *monitoring* dan evaluasi yang dilakukan oleh Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara, yakni data rekapitulasi atas tindak lanjut tahun 2015, menunjukkan bahwa dari tahun 2012 s.d. tahun 2014 masih terdapat rekomendasi yang belum ditindaklanjuti sebesar 231 dari 490 total rekomendasi yang diberikan atau sebesar 47,14%. (Sumber: Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara)

Peningkatan kualitas auditor memiliki peranan penting dalam memberikan rekomendasi berdasarkan hasil temuan yang diperoleh dan melakukan *monitoring* dan evaluasi, agar *auditee* dapat melaksanakan tindak lanjut sepenuhnya, dengan tujuan temuan yang didapatkan saat ini, tidak terjadi lagi di masa yang akan datang.

Berdasarkan uraian latar belakang di atas, maka permasalahan pokok yang dapat dirumuskan dalam penelitian ini adalah: (1) Apakah Kualitas Auditor berpengaruh signifikan terhadap Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan? (2) Apakah Kualitas Auditor berpengaruh signifikan terhadap Temuan Audit? (3) Apakah Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan berpengaruh signifikan terhadap Temuan Audit? (4) Apakah Kualitas Auditor berpengaruh signifikan terhadap Temuan Audit dengan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan sebagai variabel *intervening*?. Adapun tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui dan memberikan bukti secara empiris mengenai (1) pengaruh kualitas auditor terhadap tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan, (2) pengaruh kualitas auditor terhadap temuan audit, (3) pengaruh tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan terhadap temuan audit, serta (4) pengaruh kualitas auditor terhadap temuan audit dengan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan sebagai variabel *intervening*.

## II. KAJIAN TEORI

### 1. Kualitas Auditor

Menurut De Angelo (1981) dalam Nuraeni (2014), menyatakan bahwa kualitas auditor tergantung pada relevansi laporan auditor dalam memeriksa hubungan kontraktual dan dalam melaporkan pelanggaran. Temuan pelanggaran mengukur kualitas audit berkenaan dengan pengetahuan dan kemampuan auditor. Sedangkan pelaporan pelanggaran tergantung kepada dorongan auditor untuk mengungkapkan pelanggaran tersebut.

Menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), kualitas auditor dipengaruhi oleh:

1. Keahlian, menyatakan bahwa auditor harus mempunyai pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi lainnya yang diperlukan untuk melaksanakan tanggungjawabnya.
2. Independensi, menyatakan bahwa auditor APIP harus objektif dalam pelaksanaan tugasnya. Independensi APIP serta objektifitas auditor diperlukan agar kredibilitas hasil pekerjaan APIP meningkat.
3. Kecermatan profesional, menyatakan bahwa auditor harus menggunakan keahlian profesionalnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*) dan secara hati-hati (*prudent*) dalam setiap penugasan,
4. Kepatuhan pada kode etik, menyatakan bahwa auditor wajib mematuhi kode etik yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari standar audit APIP.

### 2. Temuan Audit

Tunggal (2011:30) mendefinisikan temuan audit : "*A finding is a statement of condition based on certain facts that are stated in the audit objectives. good audit findings depend on the quality of the auditors' field work and on the completeness and organizations of their working papers*". Temuan adalah sumber dari pendapat dan rekomendasi. Temuan tersebut merupakan fakta yang diperoleh dari hasil jerih payah auditor dan merupakan produk dari pelaksanaan auditnya.

Temuan audit harus disajikan menurut elemen-elemennya baik dalam laporan terpisah maupun menjadi satu dengan laporan audit yang berisi opini atas laporan keuangan. Penyajian temuan berdasarkan elemen-elemennya menjadi penting untuk memberikan pemahaman tentang pentingnya pengambilan tindakan perbaikan kepada manajemen dan lembaga pengawas auditan.

Menurut Indra Bastian dalam BPPK DEPKEU RI (2010), di mana sejalan dengan GAS 2003 revision, bentuk temuan audit yang efektif terdiri dari 5 (lima) elemen yaitu:

1. Kondisi, sebagai semua fakta yang dikumpulkan selama pelaksanaan audit. Kondisi adalah inti dari temuan sehingga informasinya haruslah cukup, kompeten, dan relevan.

2. Kriteria, menguraikan standar yang digunakan sebagai pedoman dalam mengevaluasi kondisi.
3. Akibat, menggambarkan risiko-risiko tertentu yang muncul sebagai dampak dari perbedaan antara apa yang ditemukan auditor (kondisi) dan apa yang seharusnya (kriteria).
4. Sebab, menerangkan mengapa terjadi penyimpangan dari kriteria, dan mengapa tujuan dan sasaran tidak tercapai.
5. Rekomendasi. Aspek ini menyarankan bagaimana memperbaiki penyimpangan yang terjadi. Rekomendasi yang efektif berkaitan secara langsung dengan penghilangan sebab.

**3. Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan**

Tugiman (1997:75) mengemukakan definisi tindak lanjut rekomendasi auditor internal sebagai berikut: "Tindak lanjut oleh pemeriksa internal didefinisikan sebagai sebuah proses untuk menentukan kecukupan, keefektivan, dan ketepatan waktu dari berbagai tindakan yang dilakukan oleh manajemen terhadap berbagai temuan pemeriksaan yang dilaporkan."

Dari pernyataan di atas dapat diketahui bahwa auditor internal terus menerus meninjau atau melakukan tindak lanjut *(follow up)* untuk memastikan bahwa terhadap temuan-temuan pemeriksaan yang dilaporkan telah dilakukan tindakan yang tepat agar tidak berulang untuk hal yang sama. Auditor internal harus memastikan apakah suatu tindakan korektif telah dilakukan dan memberikan berbagai hasil yang diharapkan, ataukah manajemen senior atau dewan telah menerima risiko akibat tidak dilakukannya tindakan korektif terhadap berbagai temuan yang dilaporkan.

Faktor yang dipertimbangkan dalam menentukan tindak lanjut di antaranya adalah:

a. Pentingnya temuan yang dilaporkan
b. Tingkat usaha dan biaya yang dibutuhkan untuk memperbaiki kondisi yang dilaporkan
c. Risiko yang mungkin terjadi bila tindakan korektif yang dilakukan gagal
d. Tingkat kesulitan pelaksanaan tindakan korektif
e. Jangka waktu yang dibutuhkan

**4. Peneliti Terdahulu**

Penelitian oleh Dyah Setyaningrum, dkk. (2014) dengan judul penelitian "Pengaruh Kualitas Auditor dan Pengawasan Legislatif terhadap Temuan Audit dengan Tindak Lanjut Rekomendasi. Hasil Pemeriksaan sebagai Variabel *Intervening*". Hasil pengujian empiris membuktikan adanya pengaruh langsung antara kualitas auditor dan pengawasan legislatif terhadap tindak lanjut hasil pemeriksaan, serta pengaruh tidak langsung terhadap temuan audit melalui tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan sebagai variabel *intervening*. Persamaan penelitian terdahulu dengan penelitian ini, yaitu bertujuan untuk menguji pengaruh kualitas auditor terhadap temuan audit dengan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan sebagai variabel *intervening*, sedangkan

perbedaannya penulis tidak memasukkan variabel pengawasan legislatif., dan pada objek atau lokasi penelitian, penelitian terdahulu yaitu pada auditor eksternal BPK-RI.

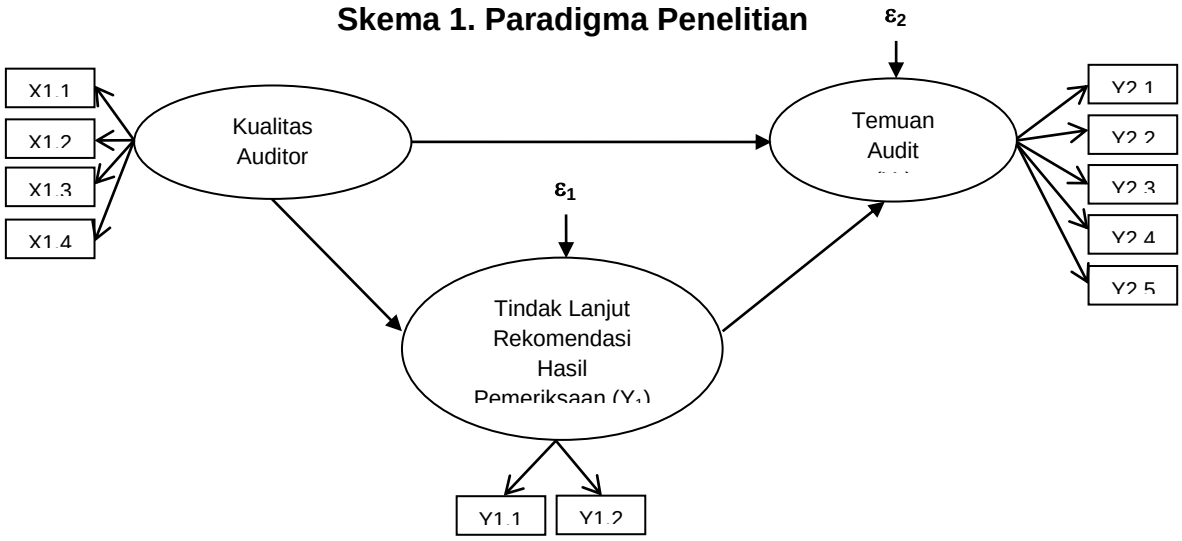
Penelitian Cheng, *et.al.* (2013) dengan judul "*Direct and Mediating Effects of Auditor Quality on Auditor Size and Performance"*. Berdasarkan analisis jalur, diperoleh hasil yang menunjukkan bahwa ukuran auditor berpengaruh langsung terhadap kinerja perusahaan audit dan berpengaruh tidak langsung melalui kualitas auditor.

Penelitian Lin dan Liu (2012) dengan judul "*Government Auditing and Corruption Control: Evidence from China's provincial panel data"*. Hasil pengujian empiris menunjukkan bahwa jumlah penyimpangan yang terdeteksi dalam pelaksanaan audit pemerintahan secara positif terkait dengan tingkat korupsi di provinsi tersebut. Juga, upaya dalam perbaikan *pasca-audit* berhubungan negatif dengan tingkat korupsi. Hasil empiris juga menunjukkan upaya dalam menindaklanjuti hasil pemeriksaan dapat memperkuat efektivitas pelaksanaan audit pemerintahan.

## 5. Paradigma Penelitian

Berdasarkan kajian teori yang telah dikemukakan sebelumnya, dapat dijelaskan keterkaitan antar variabel dalam penelitian ini bahwa kualitas yang dimiliki oleh seorang pemeriksa diharapkan dapat memberikan kontribusi yang tinggi terhadap kualitas atas pemeriksaan yang dilakukan, melalui pengungkapan temuan audit yang disajikan berdasarkan elemen-elemen yang diperlukan. Selain itu, dengan kualitas yang dimiliki, auditor diharapkan dapat memberikan rekomendasi yang tepat guna dan mudah dipahami oleh pihak *auditee* agar tindak lanjut tersebut dapat diselesaikan dan periode selanjutnya temuan audit bisa berkurang. Adapun pola hubungan antara variabel $X_1$, $Y_1$, dan $Y_2$ digambarkan dalam paradigma penelitian sebagai berikut:

**Skema 1. Paradigma Penelitian**



## 6. Hipotesis Penelitian

Adapun model hipotesis yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

$H_1$ : Kualitas auditor berpengaruh signifikan terhadap tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan.

$H_2$ : Kualitas auditor berpengaruh signifikan terhadap temuan audit.

$H_3$ : Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan berpengaruh signifikan terhadap temuan audit.

$H_4$ : Kualitas auditor berpengaruh signifikan terhadap temuan audit dengan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan sebagai variable *intervening*.

## III. METODE PENELITIAN

Objek penelitian adalah Kualitas Auditor sebagai variabel independen dan Temuan Audit sebagai variabel dependen serta Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan sebagai variabel *intervening* pada kantor Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara. Jenis data dalam penelitian ini, adalah : (1) Data Kualitatif, dalam penelitian ini, berupa uraian penjelasan dari variabel dan objek penelitian dan juga pernyataan dalam kuisioner yang akan diklasifikasikan ke dalam kategori menggunakan skala *Likert*. (2) Data Kuantitatif, dalam penelitian ini adalah jawaban responden atas pertanyaan kuisioner yang diukur menggunakan skor dari skala *Likert*.

Adapun sumber data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu: (1) Data Primer, yaitu data yang diambil langsung dari pusat data atau melalui survei lapangan (Mudrajad Kuncoro, 2009:148). Dalam penelitian ini bersumber langsung dari responden yang berhubungan dengan objek penelitian, yaitu pengawas Internal pada kantor Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara yang dikumpulkan melalui kuesioner dan melakukan wawancara secara langsung dengan pihak-pihak yang berhubungan dengan penelitian yang dilakukan. (2) Data Sekunder, yaitu data yang biasanya telah dikumpulkan oleh lembaga pengumpul data dan dipublikasikan kepada masyarakat pengguna data (Mudrajad Kuncoro, 2009:148). Data sekunder dalam penelitian ini, yaitu mengambil data-data dokumen, yakni profil dan sejarah kantor Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara.

Metode pengumpulan yang dilakukan adalah: (1) Dokumentasi, yaitu pengambilan data yang telah didokumentasikan oleh pihak kantor Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara yang relevan dengan penelitian. (2) Wawancara, yaitu tanya jawab kepada pemeriksa di Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara. (3) Kuesioner (*Quisionaire*), membagikan daftar pernyataaan kepada responden di Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara, yang dibuat berdasarkan indikator, melihat dari penelitian terdahulu serta menyesuaikan dengan keadaan objek penelitian.

Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode analisis deskriptif dan analisis inferensial. Dengan pengujian hipotesis dengan

menggunakan metode analisis jalur (*path analysis*). Adapun definisi operasional adalah sebagai berikut:

1. Kualitas Auditor (X1) adalah kemampuan dan keahlian yang dimiliki oleh seorang auditor atau pemeriksa, di mana dengan kemampuan tersebut dapa meningkatan kualitas hasil pemeriksaan yang dilakukan. Model yang disajikan sebagai bahan indikator untuk kualitas auditor, yaitu: (a) Keahlian, (b) Independensi, (c) Kecermatan profesional, dan (d) Kepatuhan pada kode etik.
2. Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (Y1) Tindak lanjut *(follow up)* oleh audit internal diartikan sebagai suatu proses untuk menentukan kecukupan, keefektifan dan ketepatan waktu dari berbagai tindakan yang dilakukan oleh manajemen terhadap berbagai temuan pemeriksaan yang dilaporkan. Model yang disajikan sebagai bahan indikator untuk tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan, yaitu: (a) Faktor pertimbangan tindak lanjut dan (b) Penyelesaian tindak lanjut yang efektif.
3. Temuan Audit (Y2) adalah suatu pernyataan atas kondisi yang diperoleh selama melaksanakan tugas audit atas kegiatan instansi tertentu yang disajikan secara analitis menurut unsur-unsurnya yang dianggap bermanfaat. Model yang disajikan sebagai bahan indikator untuk temuan audit, yaitu: (a) Kondisi, (b) Kriteria, (c) Akibat, (d) Sebab, dan (e) Rekomendasi.

## IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### 1. Hasil Penelitian

#### a. Deskripsi Variabel Penelitian

Variabel independen dalam penelitian ini adalah kualitas auditor (X1). Variabel ini diukur dengan 4 indikator terdiri dari 14 item pernyataan. Adapun distribusi frekuensi jawaban untuk variabel kualitas auditor dikategorikan sangat kuat dengan persentase kecenderungan skor jawaban adalah sebesar 82,17%. Variabel tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan (Y1) dalam penelitian ini sebagai variabel *intervening*. Variabel ini diukur dengan 2 indikator terdiri dari 11 item pernyataan. Adapun hasil distribusi frekuensi jawaban untuk variabel tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan dikategorikan kuat, dengan persentase kecenderungan skor jawaban sebesar 78,18%. Selanjutnya variabel dependen adalah temuan audit (Y2). Variabel ini diukur berdasarkan 5 indikator terdiri dari 14 item pernyataan. Adapun hasil distribusi frekuensi jawaban untuk variabel temuan audit dikategorikan sangat kuat, dengan persentase kecenderungan skor jawaban adalah sebesar 83,60%.

Selanjutnya dilakukan uji kualitas data atas kuesioner yang digunakan, di mana berdasarkan hasil uji validitas dan uji reliabilitas, diperoleh bahwa keseluruhan item dan indikator dari variabel penelitian ini menunjukkan hasil yang valid dan reliabel. Keputusan ini diambil karena nilai koefisien *Pearson* di atas 0.30, dan nilai koefisien korelasi dari hasil *Cronbach's Alpha* di atas 0.60, dengan tingkat signifikansi 0.000. Hasil uji analisis faktor menunjukkan bahwa indikator-indikator pada masing-masing variabel sangat signifikan membentuk variabel tersebut dengan nilai signifikan 0.000. Hasil analisis faktor untuk

variabel variabel kualitas auditor terlihat bahwa indikator kecermatan profesional paling dominan membentuk variabel dengan *loading factor* sebesar 0,915. Untuk variabel tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan, kedua indikator yakni faktor pertimbangan tindak lanjut (Y1.1) dan penyelesaian tindak lanjut yang efektif (Y1.2), bersamaan membentuk variabel dengan *loading factor* sebesar 0,916. Sedangkan, untuk variabel temuan audit, indikator sebab (Y2.4) adalah faktor paling dominan membentuk temuan audit dengan *loading factor* sebesar 0,919.

**b. Pengujian Hipotesis**

**1. Analisis Jalur (*Path Analysis*)**

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan analisis jalur dengan dua model persamaan pada tingkat signifikansi (α) 5% dengan menggunakan bantuan program IBM SPSS versi 21. Pengujian pertama berikut digunakan untuk menguji pengaruh Kualitas Auditor ($X_1$) terhadap Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan ($Y_1$).

**Tabel 1. Hasil Estimasi Linear Sederhana**

| Model | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | T | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| | B | Std. Error | Beta | | |
| (Constant) | 1,010E-013 | ,149 | | ,000 | 1,000 |
| KUALITAS | ,714 | ,153 | ,714 | 4,672 | ,000 |
| $R^2$ | | | , 510 | | |

a. Dependent Variable: TINDAKLANJUT

Selanjutnya, hasil pengujian kedua digunakan untuk menguji pengaruh Kualitas Auditor ($X_1$) dan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan ($Y_1$) terhadap Temuan Audit ($Y_2$).

**Tabel 2. Hasil Estimasi Linear Berganda**

| Model | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | T | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| | B | Std. Error | Beta | | |
| (Constant) | 1,000E-013 | ,068 | | ,000 | 1,000 |
| KUALITAS | ,657 | ,099 | ,657 | 6,659 | ,000 |
| TINDAKLANJUT | ,363 | ,099 | ,363 | 3,677 | ,001 |
| $R^2$ | | | , 904 | | |

a. Dependent Variable: TEMUAN

Berdasarkan data hasil pengolahan statistik di atas, maka dapat dibentuk model persamaan *path,* yaitu:

$$Y_1 = 1{,}010E\text{-}013 + 0{,}714X_1 + e_1$$

$$Y_2 = 1{,}000E\text{-}013 + 0{,}657X_1 + 0{,}363Y_1 + e_2$$

Pada model persamaan I, nilai konstanta sebesar 1,010E-013 artinya jika kualitas auditor ($X_1$) tidak mengalami perubahan maka nilai TLRHP ($Y_1$) sebesar 1,010E-013 satuan. Nilai koefisien regresi $X_1$ sebesar 0,714 dapat diartikan bahwa setiap peningkatan kualitas auditor sebesar 1 satuan, maka TLRHP juga akan mengalami peningkatan sebesar 0,714 satuan, dengan asumsi semua variabel yang mempengaruhi tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan di dalam model penelitian adalah konstan.

Pada model persamaan II, nilai konstanta sebesar 1,000E-013 artinya jika kualitas auditor ($X_1$) dan TLRHP ($Y_1$) tidak mengalami perubahan maka nilai temuan audit ($Y_2$) sebesar 1,000E-013 satuan. Nilai koefisien regresi $X_1$ sebesar 0,657 menunjukkan bahwa setiap peningkatan kualitas auditor sebesar 1 satuan, temuan audit juga akan mengalami peningkatan sebesar 0,657 satuan, dan nilai koefisien regresi $X_2$ sebesar 0,363, dapat diartikan bahwa setiap peningkatan TLRHP sebesar 1 satuan, temuan audit juga akan mengalami peningkatan sebesar 0,363 satuan, dengan asumsi semua variabel yang mempengaruhi temuan audit di dalam model penelitian ini adalah konstan.

Berdasarkan hasil analisis *path*, dapat dilihat pengaruh langsung, pengaruh tidak langsung, serta pengaruh total, yang disajikan dalam tabel berikut:

**Tabel 3. Pengaruh Langsung dan Pengaruh Tidak Langsung**

| | ***Direct Effect*** | ***Indirect Effect*** | ***Total Effect*** |
|---|---|---|---|
| **$PY_1X_1$** | 0,714 | | 0,714 |
| **$PY_2Y_1$** | 0,363 | | 0,363 |
| **$PY_2X_1$**<br>**Pengaruh tidak langsung melalui ($Y_1$)**<br>**Pengaruh Langsung & Tidak Langsung** | 0,657 | 0,260 | 0,917 |

*Sumber : Data primer diolah tahun 2016*

Tabel 4. menjelaskan besarnya pengaruh langsung kualitas auditor terhadap TLRHP adalah 0,714. Besarnya pengaruh langsung TLRHP terhadap temuan audit adalah 0,363. Pengaruh kualitas auditor pada temuan audit yaitu 0,657. Besarnya pengaruh kualitas auditor terhadap temuan audit melalui TLRHP sebagai variabel *intervening* yaitu 0,260 (0,714 x 0,363) sehingga pengaruh totalnya menjadi 0,917. Sehingga dapat disimpulkan bahwa terdapat pengaruh tidak langsung antara kualitas auditor terhadap temuan audit melalui TLRHP sebesar 0,260.

## 2. Uji T

Hipotesis pertama yang perlu diuji adalah kualitas auditor ($X_1$) terhadap TLRHP ($Y_1$). Variabel ($X_1$) memiliki t-sig. = 0,000 < α = 0,05 atau $t_{hitung}$ = 4,672 > $t_{tabel}$ =2,086. Hal ini menunjukan diterimanya $H_1$ dan tolak $H_0$. Artinya kualitas

auditor secara terpisah berpengaruh signifikan terhadap tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan.

Hipotesis penelitian yang kedua adalah kualitas auditor ($X_1$) terhadap temuan audit ($Y_2$). Variabel ($X_1$) memiliki t-sig. = 0,000 < α = 0,05 atau $t_{hitung}$ = 6,659 > $t_{tabel}$ =2,086. Hal ini menunjukan diterimanya $H_1$, artinya kualitas auditor secara terpisah berpengaruh signifikan terhadap temuan audit. Pengujian selanjutnya adalah hipotesis TLRHP ($Y_1$) terhadap temuan audit ($Y_2$). Variabel ($Y_1$) memiliki t-sig. = 0,001 < α = 0,05 atau $t_{hitung}$ = 3,677 > $t_{tabel}$ =2,086, maka tolak $H_0$ atau terima $H_1$, yang berarti bahwa tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan secara terpisah berpengaruh signifikan terhadap temuan audit.

**3. Uji Koefisien Determinasi**

Pada uji regresi pertama diperoleh nilai $R^2$ (R *square*) sebesar 0,510, menunjukkan bahwa besaran pengaruh langsung $X_1$ terhadap $Y_1$ adalah 51 % dan sisanya sebesar 49% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini. Sedangkan pada uji regresi kedua diperoleh nilai $R^2$ sebesar 0,904, menunjukkan bahwa besaran pengaruh langsung $X_1$ dan $Y_1$ terhadap $Y_2$ adalah 90,4% dan sisanya sebesar 9,6% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian.

Nilai koefisien determinasi total, diperoleh $R^2_m$ sebesar 0,953. Angka ini menunjukkan bahwa kontribusi kualitas auditor terhadap temuan audit melalui tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan adalah 95,3%, sedangkan sisanya 4,7% diperoleh dari kontribusi faktor lain yang tidak dimasukkan dalam penelitian ini.

**2. Pembahasan**

**a. Pengaruh Kualitas Auditor terhadap Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan**

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa kualitas auditor berpengaruh signifikan terhadap tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan, dengan demikian hipotesis pertama diterima. Pengaruh signifikan memberikan makna bahwa semakin baik kualitas auditor tentunya akan memberikan kontribusi yang tinggi terhadap pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan.

Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan yang dimaksud dalam penelitian ini yaitu tindak lanjut yang dilakukan dari pihak pemeriksa internal, dalam hal ini Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara sebagai pihak yang melakukan pengawasan dan yang memberikan rekomendasi sebagai upaya perbaikan kepada auditi.

Pada Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara, mulai dari hal pemberian rekomendasi atas temuan-temuan pemeriksaan hingga pelaksanaan *monitoring* dan evaluasi terkait dengan tindak lanjut yang telah dilaksanakan *auditee* adalah satu rangkaian proses tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan yang dilakukan. Fenomena yang terjadi adalah terwujudnya penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan, baik dari pihak internal maupun eksternal

menjadi sasaran dan sebagai indikator kinerja pertama di Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara. Keterlibatan pemeriksa Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara dalam penyelesaian tindak lanjut yang efektif juga dapat dilihat pada kegiatan *monitoring* dan evaluasi atas tindak lanjut yang dilakukan oleh objek pemeriksaan yang rutin dilaksanakan sekali setiap bulan untuk SKPD yang menjadi objek pemeriksaan. Hal ini dilakukan untuk melihat apakah rekomendasi yang diberikan telah ditindaklanjuti, dan apabila telah ditindaklanjuti, sudah sesuai dengan rekomendasi yang diberikan.

Hal ini sejalan dengan teori yang dikemukakan oleh Hiro Tugiman (1997:75) bahwa tindak lanjut oleh pemeriksa internal didefinisikan sebagai sebuah proses untuk menentukan kecukupan, keefektivan, dan ketepatan waktu dari berbagai tindakan yang dilakukan oleh manajemen terhadap berbagai temuan pemeriksaan yang dilaporkan. Hasil ini juga sejalan dengan penelitian Wati (2008) bahwa auditor berperan dalam melaksanakan tindak lanjut hasi audit internal dengan meninjau dan mengawasi temuan-temuan, rekomendasi serta saran-saran yang disampaikan kepada pihak manajemen.

**b. Pengaruh Kualitas Auditor terhadap Temuan Audit**

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa Kualitas Auditor berpengaruh signifikan terhadap Temuan Audit. Hal ini berarti bahwa kualitas auditor mempunyai peranan yang penting dalam mengungkapkan temuan audit. Kualitas yang baik dari pemeriksa diharapkan dapat menghasilkan temuan yang berkualitas baik pula.

Keterkaitan ini dapat dilihat pada kemampuan pemeriksa Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara dalam membuat kertas kerja untuk mendukung temuannya. Ketika melakukan pemeriksaan, para pemeriksa menetapkan bahwa ada 5 (lima) pertanyaan yang harus dipenuhi yang mencakup indikator-indikator atas variabel temuan audit yang digunakan dalam penelitian ini di antaranya, kondisi, kriteria, akibat, sebab, dan rekomendasi.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Cheng, et.al. (2013) bahwa kualitas auditor berhubungan positif dengan kinerja, di mana auditor dengan kualitas tinggi akan menghasilkan kinerja yang superior, dan penelitian Tubbs dalam Setyaningrum (2014) bahwa semakin banyak pengalaman yang dimiliki, semakin banyak kesalahan yang dapat ditemukan oleh auditor.

**c. Pengaruh Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan terhadap Temuan Audit**

Hasil penelitian ini mendukung hipotesis ketiga bahwa Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan berpengaruh signifikan terhadap Temuan Audit. Pengaruh signifikan artinya bahwa penyelesaian tindak lanjut rekomendasi akan memberikan peranan penting terhadap temuan audit yang akan datang. Rekomendasi yang tidak ditindaklanjuti akan mempengaruhi temuan di tahun berikutnya, dikarenakan permasalahan yang terjadi saat ini belum dapat diselesaikan.

Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan merupakan rangkaian proses, di mana *auditee* melaksanakan tindak lanjut atas rekomendasi oleh pemeriksa, yang kemudian di*monitoring* dan dievaluasi kembali oleh pemeriksa apakah telah sesuai dengan rekomendasi atau tidak.

Hal ini dapat dilihat pada Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara bahwa sebelum proses pemeriksaan tahun berjalan dilakukan, pemeriksa terlebih dulu melihat kembali mengenai temuan tahun lalu, berapa yang telah ditindaklanjuti berdasarkan rekomendasi yang diberikan, berapa yang belum ditindaklanjuti, dan mengapa belum ditindaklanjuti. Tujuan pemeriksa melihat kembali temuan tersebut adalah yang pertama, jangan sampai ada temuan yang terulang. Kedua, diharapkan *auditee* (objek pemeriksaan), menyelesaikan temuan yang lalu, karena hal itu akan menjadi pembelajaran untuk pekerjaan berikutnya.

Hasil ini sejalan dengan Lin dan Liu (2012), bahwa institusi audit berperan dalam proses tindak lanjut hasil pemeriksaan bisa dengan cara memberikan sanksi secara langsung, melimpahkan kasus kepada pihak lain yang bertanggung jawab, memberiksan saran untuk memperbaiki kelemahan yang ditemukan serta melakukan pemantauan atas rekomendasi hasil pemeriksaan.

**d. Pengaruh Kualitas Auditor terhadap Temuan Audit dengan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan sebagai variabel *intervening***

Hasil pengujian analisis jalur membuktikan bahwa terdapat pengaruh tidak langsung antara kualitas auditor dengan temuan audit melalui tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan, di mana hasil ini sejalan dengan hipotesis keempat. Kualitas auditor yang mencakup semua aspek yang sebagaimana tercantum dalam standar audit APIP dan digunakan dalam penelitian ini, berperan sangat besar dalam pemberian rekomendasi yang jelas, tepat, dan mudah dimengerti oleh *auditee*, sehingga akan membantu proses tindak lanjut yang diharapkan dapat memperbaiki permasalahan yang terjadi. Rekomendasi yang telah ditindaklanjuti dapat menjadi pembelajaran bagi *auditee* agar permasalahan tersebut tidak menjadi temuan di tahun yang akan datang.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Setyaningrum (2014) bahwa terdapat pengaruh tidak langsung antara kualitas auditor terhadap temuan audit melalui tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan sebagai variabel *intervening*. Hal ini menunjukkan bahwa auditor dengan kualitas tinggi mampu menghasilkan rekomendasi yang tepat sehingga dapat dengan mudah ditindaklanjuti oleh entitas yang diperiksa. Rekomendasi yang mudah ditindaklanjuti menyebabkan rekomendasi yang bisa diselesaikan oleh *auditee* semakin tinggi. Semakin banyak rekomendasi yang ditindaklanjuti, maka diharapkan kualitas laporan keuangan pemerintah daerah akan semakin baik ditunjukkan dengan semakin berkurangnya temuan audit.

## V. KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan, maka kesimpulan yang dapat diambil adalah: (1) Kualitas Auditor berpengaruh signifikan terhadap

Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan pada Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara. (2) Kualitas Auditor berpengaruh signifikan terhadap Temuan Audit pada Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara. (3) Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan berpengaruh signifikan terhadap Temuan Audit pada Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara. (4) Kualitas Auditor berpengaruh signifikan terhadap Temuan Audit melalui Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan pada Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara.

Saran yang diajukan oleh penulis bagi Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara, 1) Peningkatan intensitas dalam mengikuti pendidikan dan pelatihan serta pendidikan profesional berkelanjutan secaperlu dilakukan guna mempertahankan dan meningkatkan kualitas aparat pengawasan. (2) Terkait dengan tindak lanjut, agar intensitas terkait *monitoring* oleh Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara perlu ditingkatkan dalam melaksanakan pembinaan untuk memastikan bahwa rekomendasi benar-benar ditindaklanjuti. Selain itu, diharapkan adanya sanksi yang tegas dan mengikat bagi satuan kerja yang tidak melaksanakan tindak lanjut atas rekomendasi yang diberikan. (3) Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara sebagai instansi pengawas internal pemerintah daerah dan kepala daerah harus bersinergi, mempunyai komitmen yang sama untuk memperbaiki tata kelola pemerintahan daerah. (4) Bagi peneliti selanjutnya yang tertarik untuk meneliti topik terkait tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan, sebaiknya menambahkan variabel selain yang digunakan dalam penelitian ini, seperti faktor pengawasan legislatif dan komitmen *auditee*.

## DAFTAR PUSTAKA


Agoes, Sukrisno. 2012. *Auditing (Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik) Buku I Edisi Keempat*. Jakarta : Fakultas Ekonomi.

Cheng, Yu-Shu, Yahn-Shir Chen dan Yu-Cheng Chen. 2013. *Direct and Mediating Effects of Auditor Quality on Auditor Size and Performance*. International Business Research. Vol. 6, No. 11

Elder, Randal J., dkk. 2011. *Jasa Audit dan Assurance*. Buku 1. Jakarta : Penerbit Salemba Empat.

Ghozali, Imam. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariat Dengan Program SPSS*. Semarang : Badan Penerbit Undip.

Konsorsium Auditor Internal. 2004. *Standar Profesi Audit Internal*. Cetakan Pertama. Yayasan Pendidikan Internal. Audit (YPAI). Jakarta.

Kuncoro, Mudrajad. 2009. *Metode Riset Untuk Bisnis dan Ekonomi.* Edisi Ketiga. Jakarta : Erlangga.

Liu, Jin & Bin Lin. 2012. *Government Auditing and Corruption Control: Evidence from China's Provincial Panel Data.* China Journal of Accounting Research, 5, 163-186

Lembaga Pengkajian Keuangan Publik dan Akuntansi Pemerintah BPPK. 2010. *Audit Sektor Publik (Suatu Pengantar bagi Pembangunan Akuntabilitas*

*Instansi Pemerintah).* E-book. Departemen Keuangan Republik Indonesia.

Nuraeni, Andi. 2014. *Pengaruh Independensi, Kompetensi, Etika, Dan Motivasi Terhadap Kualitas Auditor Internal Pada Bank Konvensional Di Kota Makassar.* Skripsi. Universitas Hasanuddin. Makassar.

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara. Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 Tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.

Setyaningrum, Dyah, dkk. 2014. *Pengaruh Kualitas Auditor dan Pengawasan Legislatif terhadap Temuan Audit dengan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan sebagai Variabel Intervening.* Simposium Nasional 17 Mataram. Universitas Mataram.

Tugiman, Hiro. 1997. *Standar Profesional Audit Internal*. Penerbit Kanisius : Yogyakarta.

Tunggal, Muh. Amin Widjaja. 2011. *Pengantar Internal Auditing (Peranan dan Fungsi Audit Internal dalam Organisasi).* Harvarindo : Jakarta.

Wati, Puput Merdeka. 2008. *Pengaruh Tindak Lanjut Hasil Audit Internal terhadap Upaya Pengurangan Tingkat Kecurangan (Studi Kasus PDAM Kota Bandung ).* Skripsi. Universitas Widyatama.