

Pengaruh Kompetensi, Supervisi dan Waktu Pemeriksaan terhadap Kualitas Pemeriksaan BPK RI Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Perwakilan BPK RI Se Wilayah Sulawesi dan Bali)

Andi Wira Alamsyah

Program Studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Padjadjaran Bandung

Email : wiraul86@gmail.com

Abstrak

Banyaknya keraguan terhadap kualitas pemeriksaan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK RI), karena banyaknya temuan korupsi di banyak pemerintah daerah meskipun telah diberikan opini wajar tanpa pengecualian, mendorong penulis untuk mengidentifikasi faktor-faktor dalam menentukan kualitas hasil pemeriksaan BPK RI. Penelitian ini dilakukan untuk menganalisis pengaruh kompetensi, pengawasan, dan waktu pemeriksaan terhadap kualitas hasil pemeriksaan BPK Kanwil Sulawesi dan Bali. Penelitian ini menggunakan metode full sensus dengan menyebarkan kuesioner kepada 97 tim auditor laporan keuangan di wilayah Sulawesi dan Bali. Data penelitian ini dianalisis dengan model struktural dengan pendekatan lisrel. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi, supervisi, dan kecukupan durasi audit baik secara parsial maupun simultan berpengaruh positif terhadap kualitas hasil audit.

Kata Kunci: *Kompetensi, Supervisi, Waktu Audit, Kualitas Audit*

Abstract

The ample amount of doubt towards the audit quality by the Supreme Audit Board of Indonesia (BPK RI), due to a number of corruption findings in many regional governments despite having been granted an unqualified opinion, propel the author to identify factors in determining the quality of audit results by BPK RI. The research is conducted to analyze the influence of competency, supervision, and audit time on the quality of audit results by BPK Regional Office of Sulawesi and Bali. The research uses the full sensus method by distributing questionnaires to 97 financial report auditor teams in Sulawesi and Bali region. The data of this research analyzed by structural model with lisrel approach. The result shows that competence, supervision, and adequacy of audit duration, both partially and simultaneously, have positive effect to the quality of audit result.

Keywords: *Competence, Supervision, Audit Time, Audit Quality*

PENDAHULUAN

Tuntutan akuntabilitas semakin meningkat sejak terjadi reformasi birokrasi. Sasaran utama meningkatnya kebutuhan akan akuntabilitas tersebut adalah terwujudnya *good governance*. Beberapa pakar bahkan telah melakukan penelitian dan setuju bahwa korupsi merupakan salah satu penyakit yang menghambat tercapainya *good governance*. Dengan terwujudnya akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan negara diharapkan pencapaian *good governance* dapat terwujud. Mardiasmo (2009) dalam buku Akuntansi Sektor Publik menjelaskan bahwa akuntabilitas sektor publik

berhubungan dengan praktik transparansi dan pemberian informasi kepada publik dalam rangka pemenuhan hak publik.

Menurut Mardiasmo (2010) terdapat tiga aspek utama yang mendukung terciptanya pemerintahan yang baik (*good governance*), yaitu pengawasan, pengendalian, dan pemeriksaan. Pengawasan merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak di luar eksekutif, yaitu masyarakat dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) untuk mengawasi kinerja pemerintahan. Pengendalian (*control*) adalah mekanisme yang dilakukan oleh eksekutif untuk menjamin bahwa sistem dan kebijakan manajemen dilaksanakan dengan baik sehingga tujuan organisasi dapat tercapai. Sedangkan pemeriksaan (*audit*) merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak yang memiliki independensi dan memiliki kompetensi profesional untuk memeriksa apakah hasil kinerja pemerintah telah sesuai dengan standar akuntansi pemerintahan. Tugas pemeriksaan dalam hal ini dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai auditor eksternal pemerintah.

BPK RI sebagai lembaga pemeriksa keuangan eksternal pemerintah diharapkan dapat memberikan penilaian yang objektif dan independen atas kinerja pemerintah. Hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI diharapkan mampu menggambarkan kondisi yang real terjadi di lapangan sehingga dapat dijadikan sebagai acuan dan dasar pertimbangan untuk membuat suatu kebijakan yang tepat bagi para pemegang kepentingan, terutama DPR dan/atau DPRD sebagai wakil rakyat di pemerintahan. Berdasarkan ketentuan dan tuntutan tanggung jawab tersebut, diharapkan hasil pemeriksaan yang dilaksanakan oleh BPK RI mampu memberikan manfaat untuk perbaikan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara supaya dari waktu ke waktu penyimpangan/kesalahan yang terjadi dapat dieliminasi sehingga kesalahan yang sama tidak akan terulang kembali.

Setiap tahun BPK RI telah melaksanakan pemeriksaan sebagaimana diamanatkan UUD 1945 namun, penyimpangan/kesalahan dalam pengelolaan keuangan negara masih terus terjadi dan tidak sedikit yang merupakan kesalahan berulang. Mulai muncul pendapat dan anggapan-anggapan apakah pemeriksaan yang dilakukan BPK RI belum cukup berkualitas dan memberi manfaat bagi pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara atau entitas yang diperiksa belum cukup baik dalam menindaklanjuti hasil pemeriksaan yang dilaksanakan oleh BPK RI.

Lebih lanjut, pihak *stakeholder* memiliki ekspektasi yang tinggi terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara baik dari sudut pandang kualitas laporan keuangan pemerintah pusat maupun daerah dan kualitas dari pemeriksaan yang dilakukan BPK. Atas hasil pemeriksaan LKPP dan LKKL, Presiden Joko Widodo pada saat acara Penyampaian LHP LKPP dan LKKL di Istana Negara memberikan pernyataannya atas masih ditemukannya opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP).

yaitu:

“masih ada kementerian/ lembaga yang mendapatkan opini WDP dan disclaimer (Tidak Memberikan Pendapat). Untuk itu, Presiden meminta agar segera dibentuk gugus tugas atau task force khusus, terutama yang disclaimer.”

(sumber:<http://www.bpk.go.id/news/bpk-serahkan-hasil-pemeriksaan-laporan-keuangan-pemerintah-pusat-lkpp-ke-presiden>)

Ketua DPD Oesman Sapta juga memberi pernyataan atas LHP LKPP dan LKKL:

Sesuai dengan tugas konstitusional DPD, kami percaya bahwa dokumen BPK ini juga akan menjadi bahan bagi para anggota DPD dalam tugasnya di daerah mencakup penyelesaian aspirasi dan fungsi pengawasan.”

Hal tersebut juga menjadi perhatian Menteri Sekretaris Negara yang menyatakan :

"Kalau hal ini terus menerus sampai disclaimer empat kali dan memang tidak diindahkan oleh direksi yang ada, tadi BPK menyampaikan, ini bisa membahayakan. Karena ada kemungkinan bukan hanya temuan dari proses manajerial, tetapi jangan sampai kemudian aset-asetnya juga dijual."

Gubernur DKI Basuki Cahaya Purnama juga mempertanyakan hasil pemeriksaan yang dilakukan BPK dengan menyatakan:

"Mendapatkan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) tak menjamin sebuah lembaga bersih dari praktik korupsi. Bahkan, di beberapa daerah, laporan keuangan pemerintahnya mendapat opini WTP, namun kepala daerahnya justru terjerat kasus korupsi di KPK."

(Sumber : <http://news.detik.com/berita/2962959/ini-mungkin-bukti-ahok-predikat-wtp-dari-bpk-tak-jamin-bebas-korupsi>)

Dari tabel tersebut, dapat diketahui bahwa tidak semua laporan BPK dapat mendeteksi adanya tindak pidana korupsi, dimana dewasa ini, laporan hasil pemeriksaan BPK menjadi harapan penting untuk dapat mengungkap setiap pertanggungjawaban keuangan negara/daerah.

Terkait dengan permasalahan tersebut, pernah dilakukan penelitian terdahulu, sebagaimana dilakukan oleh Muh. Taufiq Efendy (2010) yang melakukan penelitian pengaruh variabel kompetensi, independensi dan motivasi auditor terhadap kualitas audit pada inspektorat Pemerintah Daerah Gorontalo. Peneliti menjelaskan bahwa kompetensi, independensi dan motivasi auditor secara simultan berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Namun, secara terpisah hanya kompetensi dan motivasi yang secara signifikan berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sedangkan independensi tidak secara signifikan berpengaruh terhadap kualitas audit.

Pada penelitian yang dilakukan oleh Andini Ika Setyorini (2011) atas pengaruh kompleksitas audit, tekanan anggaran waktu, dan pengalaman auditor terhadap kualitas audit dengan variabel moderating pemahaman terhadap sistem informasi pada KAP di Semarang menyimpulkan bahwa variabel kompleksitas audit dan variabel tekanan anggaran waktu berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Namun, dengan adanya interaksi dari variabel moderating pemahaman terhadap sistem informasi mengubah arah menjadi positif, sedangkan variabel pengalaman auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit sekalipun terdapat interaksi dengan variabel moderating pemahaman terhadap sistem informasi, variabel pemahaman auditor tetap berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Sementara pada penelitian yang dilakukan Dhini Suryandari (2014) atas pengaruh *time budget pressure* terhadap kualitas audit dengan independensi sebagai variabel *intervening* (studi kasus pada BPK RI Perwakilan Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta) menyimpulkan bahwa variabel *time budget pressure* dan independensi secara parsial berpengaruh terhadap kualitas audit. Independensi dapat menjadi variabel *intervening* untuk pengaruh tidak langsung *time budget pressure* terhadap kualitas audit.

Kompetensi sebagaimana disampaikan pada penelitian terdahulu merupakan faktor penting dalam pelaksanaan audit yang berkualitas sebagaimana diatur dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) dijelaskan bahwa pemeriksaan harus direncanakan dengan baik dan apabila menggunakan asisten harus disupervisi dengan baik. Penggunaan asisten di sini dapat diartikan terhadap staf pemeriksa maupun tenaga ahli yang bekerja untuk dan atas nama BPK RI.

Lebih lanjut De Angelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien. Kualitas hasil kerja auditor berhubungan dengan seberapa baik sebuah pekerjaan diselesaikan dibandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan. Sehingga untuk memastikan pekerjaan audit dilaksanakan sesuai

dengan standar, maka diperlukan supervisi dari auditor yang lebih senior dalam mengawasi dan mengarahkan para auditor junior. Dengan demikian pelaksanaan supervisi memberi pengaruh terhadap kualitas pemeriksaan yang dilakukan, hal ini sejalan dengan Tawaf (1999) yang melihat kualitas hasil audit dari sisi supervisi, menurutnya agar audit yang dihasilkan berkualitas, supervisi harus dilakukan secara berkesinambungan dimulai dari awal hingga akhir penugasan audit. Tingkat kerumitan pekerjaan yang dihadapi juga akan menjadi faktor yang mempengaruhi kualitas kerja seorang auditor. Selain itu, Wooten (2003) dalam penelitiannya berpendapat bahwa salah satu indikator untuk kualitas audit adalah proses pengendalian atas pekerjaan oleh supervisor. Dengan tidak memadainya kegiatan supervisi yang dilakukan oleh para supervisor akan berdampak pada setiap langkah yang dilakukan oleh para auditor junior menjadi tidak optimal dalam menemukan sebuah kecurangan dan atau adanya suatu langkah yang tidak diterapkan oleh para auditor.

Sedangkan secara logis, keterbatasan waktu pemeriksaan akan berpengaruh terhadap penurunan ketelitian dan keakuratan dalam melaksanakan tugas pemeriksaan. Dalam pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah Daerah, BPK secara mandat undang-undang dibatasi yaitu selama 60 Hari sejak laporan *unaudited* diterima oleh BPK, sehingga keterbatasan waktu ini dapat berdampak kepada para pemeriksanya yang melewatkan suatu prosedur untuk dapat menyelesaikan laporan tepat waktu.

Penelitian ini merupakan replikasi yang mengkombinasikan penelitian Muh. Taufiq Efendy (2010), Dhini Suryandari (2014) dan Andini Ika Setyorini (2011). Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah pada objek penelitian, yaitu para auditor/pemeriksa yang bekerja di lingkungan BPK RI. Pada penelitian-penelitian sebelumnya, variabel kompetensi pemeriksa, supervisi dan waktu pemeriksaan yang berpengaruh positif, baik secara langsung maupun tidak langsung terhadap kualitas audit/pemeriksaan. Masih minimnya penelitian yang dilakukan terhadap auditor eksternal pemerintah, dalam hal ini BPK RI, mendorong penulis untuk menguji pengaruh variabel-variabel tersebut pada BPK RI. Selain itu, peneliti sendiri menggunakan metode penelitian SEM PLS yang dimana penelitian sebelumnya menggunakan regresi linier berganda.

Maka atas dasar uraian di atas, penulis bermaksud mengangkat topik penelitian dalam tesis dengan judul **“Pengaruh Kompetensi, Supervisi dan Waktu Pemeriksaan Terhadap Kualitas Pemeriksaan BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Perwakilan BPK RI Se Wilayah Sulawesi dan Bali).”**

Namun pada penelitian ini akan lebih fokus pada kualitas pemeriksaan yang dilaksanakan oleh BPK RI yang mana tidak dapat dipisahkan antara hasil dan proses pemeriksaannya.

Tujuan yang ingin dicapai penulis dalam penyusunan tesis ini adalah untuk menganalisis pengaruh kompetensi tim pemeriksa terhadap kualitas pemeriksaan. Selain itu, juga untuk menganalisis pengaruh supervisi terhadap kualitas pemeriksaan. Selanjutnya juga untuk menganalisis pengaruh waktu pemeriksaan terhadap kualitas pemeriksaan. Serta menganalisis pengaruh kompetensi tim pemeriksa, supervisi dan waktu pemeriksaan secara bersama-sama terhadap kualitas pemeriksaan.

Berdasarkan tujuan penelitian di atas diharapkan dapat memperdalam pengetahuan dan pemahaman di bidang audit/pemeriksaan yang sangat erat kaitannya dengan pekerjaan sehari-hari sebagai auditor terutama terkait dengan peningkatan kualitas pemeriksaan. Selain itu, berdasarkan hasil penelitian ini seiring berjalannya waktu penulis dapat terus meningkatkan kinerja untuk menghasilkan pemeriksaan yang berkualitas dan mampu memberikan andil dalam perbaikan sistem pengelolaan keuangan negara. Selain itu, juga diharapkan dapat memberikan manfaat, bahan masukan dan sumbangsih pemikiran terkait dengan saran dan implikasi atas hubungan dan pengaruh

dari variabel-variabel yang diamati. Serta diharapkan dapat memberikan gambaran dan evaluasi, terkait dengan bisnis utama BPK RI, yaitu pemeriksaan terhadap pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara, nilai-nilai instansi dan kualitas pemeriksaan yang dilakukan serta faktor-faktor yang mempengaruhinya.

Terkait dengan efektivitas proses audit pada BPK RI, suatu pemeriksaan dikatakan efektif apabila memenuhi standar yang telah ditetapkan, yaitu Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). Untuk melaksanakan pemeriksaan sesuai dengan SPKN tersebut, BPK RI telah menyusun Panduan Manajemen Pemeriksaan (PMP). Dalam PMP disebutkan bahwa secara umum tahapan pemeriksaan (untuk pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu) yang memerlukan peran Tim Pemeriksa (Ketua Tim, Ketua Sub Tim, dan Anggota Tim) adalah dalam tahap perencanaan pemeriksaan, pelaksanaan pemeriksaan, dan pelaporan pemeriksaan. Oleh karena itu pemeriksaan yang dilakukan oleh tim pemeriksa disebut efektif apabila ketiga tahapan tersebut dilaksanakan sesuai ketentuan dalam PMP. Dengan demikian, yang dimaksud efektivitas pemeriksaan adalah suatu ukuran yang menunjukkan tingkat keberhasilan kegiatan pemeriksaan dengan membandingkan kegiatan pemeriksaan yang telah dilakukan dengan tujuan atau prosedur pemeriksaan yang telah ditetapkan terlebih dahulu.

Sementara Moizer (dalam Irawati, 2011) menyatakan bahwa pengukuran kualitas proses audit terpusat pada kinerja yang dilakukan auditor dan kepatuhan pada standar yang telah digariskan. Pernyataan lain yang serupa disampaikan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) (dalam Irawati, 2011:12) yang menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu.

Menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara nomor PER/05/M.PAN/03/2008, pengukuran kualitas audit atas laporan keuangan terkait dengan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara wajib menggunakan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). Terkait dengan pemeriksaan keuangan, SPKN mengatur standar pelaksanaan pada PSP No. 02 dan standar pelaporan pada PSP No. 03. Pada PSP No. 02 tentang standar pelaksanaan pemeriksaan keuangan dijelaskan bahwa pemeriksaan harus direncanakan dengan sebaik-baiknya. Perencanaan ini dijelaskan lebih lanjut dalam Bab III PMP tentang Perencanaan Pemeriksaan yang mencakup persiapan teknis dan administratif. Persiapan teknis terdiri dari pembentukan tim persiapan, pemahaman penugasan, pemahaman entitas, penyusunan konsep program pemeriksaan, penentuan tim pemeriksa, persetujuan penugasan, dan penyusunan Program Kerja Perorangan (PKP). Sementara persiapan administratif mencakup penerbitan Surat Perintah Perjalanan Dinas (SPPD), pencairan biaya pemeriksaan, dan pengurusan akomodasi, serta transportasi ke lokasi dan selama pemeriksaan (BPK, 2015:18). Pada Bab IV PMP tentang Pelaksanaan Pemeriksaan dijelaskan bahwa pelaksanaan pemeriksaan merupakan realisasi atas rencana pemeriksaan (BPK RI, 2015:31).

METODE

Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) dibentuk sebagai pelaksanaan amanat Undang-undang Dasar 1945 (UUD 1945) Pasal 23 ayat (5). Secara resmi BPK RI berdiri pada tanggal 1 Januari 1947 berdasarkan Surat Penetapan Pemerintah No.11/OEM tanggal 28 Desember 1946 tentang Pembentukan Badan Pemeriksa Keuangan. Saat itu, BPK RI berkedudukan sementara di kota Magelang hanya dengan 9 anggota. Seiring dengan berjalannya reformasi di bidang keuangan, kedudukan BPK RI semakin dikukuhkan dengan adanya amandemen UUD 1945 bab VIII A dengan tiga pasal, yaitu 23E, 23F, dan 23G dan tujuh ayat. BPK RI juga semakin dikukuhkan dengan ditetapkannya Undang-undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan. Tugas BPK RI adalah

melaksanakan pemeriksaan terhadap pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara pada setiap instansi/lembaga yang berhubungan dengan keuangan negara antara lain pemerintah pusat, pemerintah daerah, kementerian, lembaga pemerintah non kementerian, badan usaha milik negara, badan usaha milik daerah, badan hukum milik negara, lembaga tinggi negara, dan bank sentral.

Dalam menjalankan amanat UUD 1945 pasal 23G ayat (1) yang menyatakan bahwa BPK berkedudukan di ibukota negara dan memiliki perwakilan di setiap provinsi, maka Kantor Pusat BPK terletak di Jakarta dan memiliki kantor perwakilan di setiap provinsi di seluruh wilayah Indonesia. Kantor perwakilan ini dibentuk untuk memudahkan tugas dan peran BPK dalam melaksanakan tugas pemeriksaan keuangan negara di daerah seperti pada pemerintah daerah, badan usaha milik daerah, dan sebagainya.

Perwakilan BPK RI Provinsi Sulawesi Selatan

BPK RI Provinsi Sulawesi Selatan merupakan salah satu kantor perwakilan BPK di Indonesia bagian timur. Sejarah Perwakilan Badan Pemeriksa Keuangan Perwakilan Sulawesi Selatan dimulai dengan Keputusan Kepala Bepeka Nomor 04/SK/K/1981 tahun 1981 tentang Perwakilan Bepeka di Ujung Pandang. Pada tanggal 21 Mei 1981, Perwakilan Bepeka Wilayah III di Ujung Pandang.

Setelah itu, Bepeka Wilayah III Ujung Pandang mengalami beberapa perubahan nama. Pada tahun 2004, namanya berubah menjadi Perwakilan VII BPK RI di Makassar berdasarkan Keputusan Ketua BPK RI Nomor 12/SK/I-VII.3/7/2004 tentang Organisasi dan Tata Kerja Pelaksana BPK RI. Tahun 2006, berubah nama lagi menjadi Perwakilan BPK RI di Makassar berdasarkan Keputusan Ketua BPK RI Nomor 02/SK/I-VII.3/1/2006 sebagai perubahan keempat atas keputusan Ketua BPK 12/SK/I-VII.3/7/2004 tentang Organisasi dan Tata Kerja Pelaksana BPK RI. Terakhir tahun 2008, namanya berubah menjadi perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan BPK RI berdasarkan Keputusan Ketua BPK RI Nomor 06/K/I-XIII.2/10 2008 tentang Nama Kantor Perwakilan BPK RI. Nama kantor perwakilan tersebut digunakan sampai sekarang.

Penelitian ini menggunakan data, baik yang bersifat primer maupun sekunder. Data primer diperoleh dengan melakukan survey melalui kuesioner yang akan disebarakan kepada para auditor dengan berbagai jenjang dan jabatan. Selain data primer, penelitian ini juga menggunakan data sekunder yaitu data yang telah disediakan, dibuat atau dikumpulkan oleh pihak lain. Data sekunder yang diperlukan dalam penelitian ini adalah data tentang gambaran umum objek penelitian dan teori-teori terkait variabel penelitian. Data sekunder diperoleh melalui metode penelitian kepustakaan yaitu dengan mengumpulkan, membaca, dan menelaah berbagai literatur, peraturan, artikel, jurnal dan materi lain terkait dengan variabel-variabel penelitian dari berbagai media.

Metode pengumpulan data yang digunakan adalah penelitian survey dan penelitian kepustakaan (*library research*). Penelitian survey menggunakan data primer dari responden yang dilakukan melalui instrumen kuesioner yang akan disebarakan kepada para auditor dengan berbagai tingkatan atau jenjang jabatan, baik anggota tim, ketua tim maupun supervisor (pengendali teknis dan pengendali mutu/penanggung jawab). Penelitian kepustakaan dilakukan dengan mengolah data sekunder yaitu dengan cara mengumpulkan, membaca dan memahami aneka literatur, dokumen, serta informasi relevan lain dari internet. Tujuan penelitian kepustakaan ini adalah untuk memperoleh dan meningkatkan pengetahuan teoritis penulis dalam mendukung pembahasan, serta untuk memperoleh data dan informasi tambahan yang dibutuhkan dalam penelitian

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pada bab ini akan diuraikan hasil analisis dan pembahasan yang berkaitan dengan pengaruh kompetensi, supervisi dan waktu pemeriksaan terhadap kualitas pemeriksaan BPK RI atas Laporan

Keuangan Pemerintah Daerah pada perwakilan BPK RI dengan menggunakan statistik deskriptif untuk mengetahui gambaran setiap variabel yang diteliti dan analisis *Structural Equation Modelling* (SEM) untuk menganalisis pengaruh dari variabel eksogen (bebas) terhadap variabel endogen (terikat).

Hasil Pengujian dan Pembahasan Kualitas Data Penelitian

Data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu data kuesioner, maka sebelum dilakukan analisis terhadap instrumen penelitian yang akan digunakan, diperlukan pengujian validitas dan reliabilitas agar hasil yang diperoleh dapat teruji dan dapat diandalkan dan menghindari hal-hal yang bisa meragukan keabsahan hasil penelitian. Dalam uji validitas dan reliabilitas, penulis menggunakan alat bantu program SPSS 21.

Uji Validitas dan Reliabilitas

Uji validitas adalah suatu ukuran yang menunjukkan tingkat-tingkat kevalidan atau kesahihan suatu instrumen. Instrumen yang valid adalah alat ukur yang digunakan untuk mendapatkan data yang valid dan dapat digunakan untuk mengukur apa yang hendak diukur (Sugiyono, 2015). Uji validitas dilakukan dengan cara mengkorelasikan setiap item pernyataan dengan total skor. Apabila koefisien korelasi butir pernyataan dengan skor total item lainnya $\geq 0,30$, maka pernyataan tersebut dinyatakan valid. Teknik korelasi yang digunakan adalah teknik korelasi *pearson product moment*.

Uji reliabilitas digunakan untuk mengukur derajat ketepatan, ketelitian atau akurasi yang ditunjukkan oleh instrumen pengukuran. Instrumen yang reliabel berarti instrumen tersebut bila digunakan beberapa kali untuk mengukur objek yang sama, akan menghasilkan data yang sama. Suatu alat ukur dinyatakan reliabel apabila nilai koefisien reliabilitas yang diperoleh $> 0,7$. Rekapitulasi hasil pengujian validitas dan reliabilitas instrumen dapat dilihat sebagai berikut:

Tabel 1 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Variabel X₁

Variabel	No Item	Koefisien Validitas	Titik Kritis	Kesimpulan
Kompetensi Pemeriksa (X ₁)	1	0.932	0.300	Valid
	2	0.919	0.300	Valid
	3	0.881	0.300	Valid
	4	0.624	0.300	Valid
	5	0.764	0.300	Valid
	6	0.883	0.300	Valid
	7	0.823	0.300	Valid
	8	0.896	0.300	Valid
	9	0.843	0.300	Valid
	10	0.916	0.300	Valid
	11	0.543	0.300	Valid
	12	0.777	0.300	Valid
	13	0.813	0.300	Valid
Koefisien Reliabilitas			0.956	
Titik Kritis			0.700	
Keterangan			Reliabel	

Sumber: software spss 21

Berdasarkan rekapitulasi hasil pengujian validitas dan reliabilitas instrumen di atas, diketahui bahwa seluruh pernyataan yang diajukan dalam mengukur kompetensi pemeriksa memiliki nilai koefisien validitas di atas titik kritis 0,3 yang menunjukkan bahwa seluruh pernyataan yang diajukan sudah melakukan fungsi ukuranya. Dan dari hasil pengujian reliabilitas, diperoleh nilai koefisien reliabilitas sebesar $0,956 > 0,7$ yang menunjukkan bahwa alat ukur mengenai kompetensi pemeriksa sudah menunjukkan keandalannya.

Tabel 2 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Variabel X₂

Variabel	No Item	Koefisien Validitas	Titik Kritis	Kesimpulan
Supervisi (X ₂)	1	0.751	0.300	Valid
	2	0.828	0.300	Valid
	3	0.872	0.300	Valid
	4	0.881	0.300	Valid
Koefisien Reliabilitas			0.852	
Titik Kritis			0.700	
Keterangan			Reliabel	

Sumber: software spss 21

Berdasarkan rekapitulasi hasil pengujian validitas dan reliabilitas instrumen di atas, diketahui bahwa seluruh pernyataan yang diajukan dalam mengukur supervisi memiliki nilai koefisien validitas di atas titik kritis 0,3 yang menunjukkan bahwa seluruh pernyataan yang diajukan sudah melakukan fungsi ukuranya. Dan dari hasil pengujian reliabilitas, diperoleh nilai koefisien reliabilitas sebesar $0,852 > 0,7$ yang menunjukkan bahwa alat ukur mengenai supervisi sudah menunjukkan keandalannya.

Tabel 3 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Variabel X₃

Variabel	No Item	Koefisien Validitas	Titik Kritis	Kesimpulan
Waktu Pemeriksaan (X ₃)	1	0.816	0.300	Valid
	2	0.905	0.300	Valid
	3	0.364	0.300	Valid
	4	0.494	0.300	Valid
	5	0.710	0.300	Valid
	6	0.631	0.300	Valid
	7	0.481	0.300	Valid
	8	0.615	0.300	Valid
	9	0.912	0.300	Valid
	10	0.840	0.300	Valid
	11	0.950	0.300	Valid
Koefisien Reliabilitas			0.884	
Titik Kritis			0.700	
Keterangan			Reliabel	

Sumber: software spss 21

Berdasarkan rekapitulasi hasil pengujian validitas dan reliabilitas instrumen di atas, diketahui bahwa seluruh pernyataan yang diajukan dalam mengukur waktu pemeriksaan memiliki nilai koefisien validitas di atas titik kritis 0,3 yang menunjukkan bahwa seluruh pernyataan yang diajukan sudah melakukan fungsi ukur. Dan dari hasil pengujian reliabilitas, diperoleh nilai koefisien reliabilitas sebesar 0,884 > 0,7 yang menunjukkan bahwa alat ukur mengenai waktu pemeriksaan sudah menunjukkan keandalannya.

Tabel 4 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Variabel Y

Variabel	No Item	Koefisien Validitas	Titik Kritis	Kesimpulan
Kualitas Hasil Pemeriksaan (Y)	1	0.664	0.300	Valid
	2	0.909	0.300	Valid
	3	0.891	0.300	Valid
	4	0.916	0.300	Valid
	5	0.886	0.300	Valid
	6	0.484	0.300	Valid
	7	0.537	0.300	Valid
	8	0.918	0.300	Valid
Koefisien Reliabilitas			0.899	
Titik Kritis			0.700	
Keterangan			Reliabel	

Sumber: software spss 21

Berdasarkan rekapitulasi hasil pengujian validitas dan reliabilitas instrumen di atas, diketahui bahwa seluruh pernyataan yang diajukan dalam mengukur kualitas hasil pemeriksaan memiliki nilai koefisien validitas di atas titik kritis 0,3 yang menunjukkan bahwa seluruh pernyataan yang diajukan sudah melakukan fungsi ukur. Dan dari hasil pengujian reliabilitas, diperoleh nilai koefisien reliabilitas sebesar 0,899 > 0,7 yang menunjukkan bahwa alat ukur mengenai kualitas hasil pemeriksaan sudah menunjukkan keandalannya.

Analisis Deskriptif

Untuk melihat tanggapan-tanggapan responden terhadap setiap item yang diajukan dalam kuesioner, maka dilakukan analisis deskriptif dengan pendekatan distribusi frekuensi, sedangkan untuk melihat penilaian responden terhadap setiap dimensi dan variabelnya secara keseluruhan dapat dilihat dari nilai persentase yang diperoleh dari hasil perbandingan antara skor dengan skor ideal. Agar lebih mudah dalam menginterpretasikan variabel yang sedang diteliti, dilakukan kategorisasi terhadap persentase skor tanggapan responden yang diperoleh dengan menggunakan kriteria menurut *Umi Narimawati (2007:85)* sebagai berikut:

Tabel 5 Kriteria Persentase Tanggapan Responden

No	% Jumlah Skor	Kriteria
1	20 – 36%	Sangat Rendah
2	36,01 – 52,00%	Rendah
3	52,01 – 68,00%	Cukup Tinggi
4	68,01 – 84,00%	Tinggi
5	84,01% - 100%	Sangat Tinggi

1. Tanggapan Responden Mengenai Kompetensi Pemeriksa (X₁)

Variabel kompetensi pemeriksa dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan empat dimensi yang dioperasionalkan kedalam 13 item pernyataan yang relevan. Tanggapan-tanggapan responden mengenai kompetensi pemeriksa dapat dilihat pada uraian-uraian berikut:

Tabel 6 Rekapitulasi Tanggapan Responden Mengenai Kompetensi Pemeriksa

No	Pernyataan	Jawaban Responden				Skor Aktual	Skor Ideal	%
		5	4	3	2 1			
1	Hal-hal yang dipahami tim atas Penerapan SAP dalam Pemeriksaan LK	38	25	34	0 0	392	485	80.82
2	Penyajian aset tetap pada Laporan Keuangan	30	24	43	0 0	375	485	77.32
3	Pengukuran persediaan yang dinilai dan disajikan	11	41	39	6 0	348	485	71.75
4	Memilih objek dan cakupan yang paling material dan signifikan dalam penentuan objek dan lingkup pemeriksaan interim/pendahuluan	39	24	31	3 0	390	485	80.41
5	Hal-hal yang dilakukan oleh tim atas sifat, saat dan luas lingkup yang dilakukan atas Resiko Deteksi akun rendah	36	29	26	3 3	383	485	78.97
6	Menguji proses pengadaan belanja modal pada suatu unit kerja telah dilakukan tepat waktu	45	12	34	3 3	384	485	79.18
7	Menguji proses pengadaan belanja barang penghasil persediaan pada suatu unit kerja	30	36	31	0 0	387	485	79.79
8	Hal-hal yang dipertimbangkan oleh tim pada kondisi apa pemeriksa tidak dapat atau tidak perlu melakukan uji petik	28	20	46	0 3	361	485	74.43
9	Frekuensi memanfaatkan alat bantu software komputer untuk mengolah database transaksi yang diperoleh dari auditee	25	49	23	0 0	390	485	80.41
10	Hal-hal yang dipertimbangkan oleh tim dalam menerapkan teknik audit berbantuan komputer	36	30	31	0 0	393	485	81.03
11	Frekuensi dalam penugasan pemeriksaan, tim berusaha mempelajari proses bisnis dari auditee untuk menaksir risiko bawaan dan risiko pengendalian untuk menentukan sifat, saat dan luasnya prosedur pemeriksaan dalam 5 tahun pemeriksaan LK terakhir	15	48	31	3 0	366	485	75.46
12	Durasi masa kerja, membuat tim lebih mudah menyelesaikan masalah yang muncul ketika melakukan proses audit dalam 5 tahun pemeriksaan LK terakhir	19	43	35	0 0	372	485	76.70
13	Hal-hal yang dipertimbangkan oleh tim atas risiko yang bisa terjadi pada proses bisnis pengelolaan barang milik negara/daerah	53	17	27	0 0	414	485	85.36
Total						4955	6305	78.59

Berdasarkan tabel di atas, diketahui bahwa dari 13 pernyataan yang diajukan dalam mengukur kompetensi pemeriksa diperoleh skor persentase tertinggi sebesar 85,36% berkenaan dengan “hal-hal yang dipertimbangkan oleh tim atas risiko yang bisa terjadi pada proses bisnis pengelolaan barang milik negara/daerah”, sedangkan nilai persentase terendah diperoleh sebesar 71,75% berkenaan

dengan “pengukuran persediaan yang dinilai dan disajikan”. Secara keseluruhan dari hasil tersebut diperoleh nilai persentase sebesar 78,59%. Jika mengacu kepada pedoman kategorisasi nilai tersebut termasuk kedalam kategori “baik” karena berada dalam kelas interval antara 68,01% - 84%. Hasil tersebut menunjukkan bahwa variabel kompetensi pemeriksa tergolong baik, dengan persentase kesenjangan (gap) sebesar 21,41% yang menunjukkan bahwa masih ada permasalahan yang harus diperbaiki mengenai kompetensi pemeriksa.

Pertanyaan nomor 3 mendapatkan nilai persentase yang paling rendah karena persediaan yang beragam dengan jumlah ribuan pada pemerintah daerah menyebabkan kompetensi tim pemeriksa tidak memungkinkan untuk memahami semua harga wajar dan nature dari setiap persediaan. Untuk diperlukan suatu bank data terkait harga wajar untuk setiap persediaan pada pemerintah daerah agar dapat memudahkan para tim pemeriksa.

2. Tanggapan Responden Mengenai Supervisi (X2)

Variabel supervisi dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan dua dimensi yang dioperasionalkan kedalam 4 item pernyataan yang relevan. Tanggapan-tanggapan responden mengenai supervisi dapat dilihat pada uraian-uraian berikut:

Tabel 7 Rekapitulasi Tanggapan Responden Mengenai Supervisi

No	Pernyataan	Jawaban Responden				Skor Aktual	Skor Ideal	%
		5	4	3	2 1			
14	Pelaksanaan pengarahan supervisor dilakukan sejak tahap perencanaan sampai dengan tahap pelaporan	29	39	29	0 0	388	485	80.00
15	Pengarahan supervisor selama pemeriksaan adalah hal yang penting	45	21	31	0 0	402	485	82.89
16	Pelaksanaan reuiu supervisor dilakukan sejak tahap perencanaan sampai dengan tahap pelaporan	18	35	44	0 0	362	485	74.64
17	Supervisor dalam melakukan dalam melakukan reuiu	36	35	26	0 0	398	485	82.06
Total						1550	1940	79.90

Berdasarkan tabel di atas, diketahui bahwa dari 4 pernyataan yang diajukan dalam mengukur supervisi diperoleh nilai persentase sebesar 79,90%. Jika mengacu pada pedoman kategorisasi nilai tersebut termasuk kedalam kategori “baik” karena nilai tersebut berada dalam kelas interval antara 68,01% - 84%. Hasil tersebut menunjukkan bahwa supervisi yang dilakukan oleh tim audit tergolong baik, dengan persentase kesenjangan (gap) sebesar 20,10% menunjukkan bahwa masih ada permasalahan yang harus diperbaiki mengenai supervisi.

Pertanyaan nomor 16 mendapat nilai paling rendah karena kesibukan para supervisor dalam melakukan reuiu pada setiap tahapan yang tidak memungkinkan untuk dilakukan reuiu, banyaknya penugasan yang bertumpuk menyulitkan para supervisor membagi waktu untuk melakukan reuiu setiap tahapan, untuk itu diperlukan penambahan personil supervisor dengan pelatihan para pemeriksa senior yang sudah cukup berpengalaman untuk dijadikan supervisor (pengendali teknis).

3. Tanggapan Responden Mengenai Waktu Pemeriksaan (X3)

Variabel waktu pemeriksaan dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan tiga dimensi yang dioperasionalkan kedalam 11 item pernyataan yang relevan. Tanggapan-tanggapan responden mengenai waktu pemeriksaan dapat dilihat pada uraian-uraian berikut:

Tabel 8 Rekapitulasi Tanggapan Responden Mengenai Waktu Pemeriksaan

No	Pernyataan	Jawaban Responden				Skor Aktual	Skor Ideal	%
		5	4	3	2 1			
		18	Pengujian pemeriksaan yang seluruh prosedur pemeriksaannya dapat dipenuhi	29	40	28	0 0	389
19	Waktu penyelesaian yang dilakukan tercapai sesuai dengan waktu yang diberikan dalam melaksanakan seluruh langkah-langkah prosedur pemeriksaan dalam 5 tahun pemeriksaan LK terakhir	49	34	14	0 0	423	485	87.22
20	Tim menyusun prosedur audit dan menyesuaikan ukuran sampel sesuai dengan waktu penugasan dalam 5 tahun pemeriksaan LK terakhir	31	47	19	0 0	400	485	82.47
21	Membuat pertimbangan untuk mengerjakan akun-akun yang penting dan signifikan saja dalam 5 tahun pemeriksaan LK terakhir	48	41	8	0 0	428	485	88.25
22	Tim pernah mengajukan revisi terhadap waktu penugasan pemeriksaan dalam 5 tahun pemeriksaan LK terakhir	31	20	37	0 9	355	485	73.20
23	Tim pernah mengusulkan dan melakukan perbaikan langkah-langkah dalam Program Pemeriksaan yang tidak dapat dilaksanakan karena terbatasnya waktu	26	27	38	6 0	364	485	75.05
24	Pemeriksaan yang waktu penugasannya singkat/pendek	37	25	32	3 0	387	485	79.79
25	Pengujian pemeriksaan yang seluruh prosedur pemeriksaannya dapat anda penuhi	30	33	34	0 0	384	485	79.18
26	Anggaran yang dibutuhkan Bapak/Ibu dapat terpenuhi dengan waktu yang diberikan dalam melaksanakan seluruh langkah-langkah prosedur pemeriksaan dalam 5 tahun pemeriksaan LK terakhir	23	54	20	0 0	391	485	80.62
27	Tim menyusun prosedur audit dan menyesuaikan ukuran sampel sesuai dengan waktu yang tersedia dalam 5 tahun pemeriksaan LK terakhir	23	35	39	0 0	372	485	76.70
28	Tim pernah membuat pertimbangan untuk mengerjakan akun-akun yang penting dan signifikan saja dalam 5 tahun pemeriksaan LK terakhir	41	33	23	0 0	406	485	83.71
Total						4299	5335	80.58

Berdasarkan tabel di atas, dapat dilihat bahwa dari 11 pernyataan yang diajukan dalam mengukur waktu pemeriksaan diperoleh nilai persentase tertinggi sebesar 88,25% berkenaan dengan “membuat pertimbangan untuk mengerjakan akun-akun yang penting dan signifikan saja dalam 5 tahun pemeriksaan LK terakhir”, sedangkan nilai persentase terendah diperoleh sebesar 73,20% berkenaan dengan “tim pernah mengajukan revisi terhadap waktu penugasan pemeriksaan dalam 5 tahun pemeriksaan LK terakhir”. Secara keseluruhan dari tabel tersebut diperoleh nilai persentase sebesar 80,58%. Jika mengacu kepada pedoman kategorisasi nilai tersebut termasuk kedalam kategori “baik” karena berada dalam kelas interval antara 68,01% - 84%. Hasil tersebut menunjukkan bahwa variabel waktu pemeriksaan tergolong “baik”, dengan nilai persentase

kesenjangan (gap) sebesar 19,42% menunjukkan bahwa masih ada permasalahan yang harus diperbaiki mengenai waktu pemeriksaan.

4. Tanggapan Responden Mengenai Kualitas Hasil Pemeriksaan (Y)

Variabel kualitas hasil pemeriksaan dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan tiga dimensi yang dioperasionalkan dalam 8 item pernyataan yang relevan. Tanggapan-tanggapan responden mengenai kualitas hasil pemeriksaan dapat dilihat pada uraian-uraian berikut:

Tabel 9 Rekapitulasi Hasil Tanggapan Responden Mengenai Kualitas Hasil Pemeriksaan

No	Pernyataan	Jawaban Responden				Skor Aktual	Skor Ideal	%
		5	4	3	2 1			
29	Intensitas dalam pelaksanaan pemeriksaan, tim dapat mengidentifikasi potensi salah saji pada siklus transaksi yang material dalam 5 tahun pemeriksaan LK terakhir	32	22	43	0 0	377	485	77.73
30	Hal-hal yang dilakukan tim dalam penetapan masalah ketidakpatuhan dan SPI	42	24	31	0 0	399	485	82.27
31	Hal-hal yang dilakukan tim dalam proses pemeriksaan sesuai dengan peran dalam penugasan	36	48	13	0 0	411	485	84.74
32	Intensitas tim tim mampu memenuhi standar jangka waktu pelaporan tepat waktu (timeliness) sesuai dengan ketentuan yang berlaku	24	49	24	0 0	388	485	80.00
33	Hal-hal yang dilakukan tim dalam ketepatan waktu penyelesaian pemeriksaan	49	31	14	3 0	417	485	85.98
34	Hal-hal yang dilakukan oleh tim dalam tahap perencanaan pemeriksaan atas laporan keuangan	31	35	31	0 0	388	485	80.00
35	Hal-hal yang dilakukan oleh tim dalam tahap pelaksanaan pemeriksaan atas laporan keuangan	46	19	32	0 0	402	485	82.89
36	Hal-hal yang dilakukan oleh tim dalam tahap pelaporan pemeriksaan atas laporan keuangan	43	20	34	0 0	397	485	81.86
Total						3179	3880	81.93

Berdasarkan tabel di atas, diketahui bahwa dari 8 pernyataan yang diajukan dalam mengukur kualitas hasil pemeriksaan diperoleh skor persentase tertinggi sebesar 85,98% berkenaan dengan “hal-hal yang dilakukan tim dalam ketepatan waktu penyelesaian pemeriksaan”, sedangkan nilai persentase terendah diperoleh sebesar 77,73% berkenaan dengan “intensitas dalam pelaksanaan pemeriksaan, tim dapat mengidentifikasi potensi salah saji pada siklus transaksi yang material dalam 5 tahun pemeriksaan LK terakhir”. Secara keseluruhan dari tabel tersebut diperoleh nilai persentase sebesar 81,93%. Jika mengacu kepada pedoman kategorisasi nilai persentase tersebut termasuk kedalam kategori “baik” karena berada dalam kelas interval antara 68,01% - 84%. Hasil tersebut menunjukkan bahwa variabel kualitas hasil pemeriksaan tergolong baik, dengan persentase kesenjangan (gap) sebesar 18,07% menunjukkan bahwa masih ada permasalahan yang harus diperbaiki mengenai kualitas hasil pemeriksaan.

Pengaruh Kompetensi, Supervisi dan Waktu Pemeriksaan Terhadap Kualitas Pemeriksaan BPK RI Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada Perwakilan BPK RI Se Sulawesi dan Bali

Sebagaimana telah dijelaskan pada bab sebelumnya bahwa tujuan utama penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh kompetensi, supervisi dan waktu pemeriksaan terhadap kualitas hasil pemeriksaan BPK RI atas laporan keuangan Pemerintah Daerah. Metode statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis konseptual tersebut adalah *Structural Equation Modelling* (SEM) melalui pendekatan *Partial Least Square* (PLS).

Dalam *structural equation modelling* ada dua jenis model yang terbentuk, yakni model pengukuran (*outer model*) dan model struktural (*inner model*). Model pengukuran menjelaskan proporsi varian setiap variabel manifes (indikator) yang dapat dijelaskan dalam variabel laten. Melalui model pengukuran akan diketahui indikator mana saja yang domain dalam pembentukan variabel laten. Setelah model pengukuran setiap variabel laten diuraikan, selanjutnya diuraikan model struktural yang akan mengkaji pengaruh masing-masing variabel laten eksogen (*exogenous latent variable*) terhadap variabel laten endogen (*endogenous latent variable*).

Pengujian Model Pengukuran (*Outer Model*)

Evaluasi model pengukuran digunakan untuk melihat hubungan antara setiap blok indikator dengan variabel latennya. Untuk mengevaluasi *outer model*, digunakan pengujian validitas dan reliabilitas. Dari pengolahan data yang telah dilakukan, diperoleh hasil evaluasi model pengukuran sebagai berikut:

1. Outer Model Variabel Laten Kompetensi Pemeriksa

Kompetensi pemeriksa terdiri dari empat variabel manifest dan bobot faktor masing-masing variabel manifest dalam merefleksikan variabel kompetensi pemeriksa adalah sebagai berikut:

Tabel 10 Evaluasi Variabel Kompetensi Pemeriksa

Variabel Latent	Variabel Manifest	Convergent Validity		Uji Reliabilitas		
		Outer Loading	AVE	Communality	Composite Reliability	Cronbach Alpha
Kompetensi Pemeriksa (X ₁)	Pengetahuan standar	0.909	0.815	0.815	0.946	0.924
	Keterampilan pengumpulan data	0.867				
	Keterampilan pengelolaan data	0.925				
	Pengalaman	0.911				

Dari hasil diatas diperoleh informasi bahwa secara keseluruhan variabel laten kompetensi pemeriksa (X₁) telah memenuhi syarat validitas dan reliabilitas pengukuran model. AVE dan communality yang dihasilkan variabel laten melebihi standar 0,5, composite reliability dan cronbach alpha di atas batas minimum 0,7 dan loading untuk semua variabel manifest lebih besar dari batas minimum 0,7.

2. Outer Model Variabel Laten Supervisi

Supervisi terdiri dari dua variabel manifest dan bobot faktor masing-masing variabel manifest dalam merefleksikan variabel supervisi adalah sebagai berikut:

Table 11 Evaluasi Variabel Supervisi

Variabel Latent	Variabel Manifest	Convergent Validity			Uji Reliabilitas	
		Outer Loading	AVE	Communality	Composite Reliability	Cronbach Alpha
Supervisi (X ₂)	Directive	0.973	0.931	0.931	0.964	0.927
	Review	0.956				

Dari hasil diatas diperoleh informasi bahwa secara keseluruhan variabel laten supervisi (X₂) telah memenuhi syarat validitas dan reliabilitas pengukuran model. AVE dan communality yang dihasilkan variabel laten melebihi standar 0,5, composite reliability dan cronbach alpha di atas batas minimum 0,7 dan loading untuk semua variabel manifest lebih besar dari batas minimum 0,7.

3. Outer Model Variabel Laten Waktu Pemeriksaan

Waktu pemeriksaan terdiri dari tiga variabel manifest dan bobot faktor masing-masing variabel manifest dalam merefleksikan variabel waktu pemeriksaan adalah sebagai berikut:

Tabel 12 Evaluasi Variabel Waktu Pemeriksaan

Variabel Latent	Variabel Manifest	Convergent Validity			Uji Reliabilitas	
		Outer Loading	AVE	Communality	Composite Reliability	Cronbach Alpha
Waktu Pemeriksaan (X ₃)	Tanggung jawab penugasan	0.884	0.714	0.714	0.882	0.801
	Kecukupan waktu pemeriksaan	0.823				
	Pemahaman alokasi waktu	0.827				

Dari hasil diatas diperoleh informasi bahwa secara keseluruhan variabel laten waktu pemeriksaan (X₃) telah memenuhi syarat validitas dan reliabilitas pengukuran model. AVE dan communality yang dihasilkan variabel laten melebihi standar 0,5, composite reliability dan cronbach alpha di atas batas minimum 0,7 dan loading untuk semua variabel manifest lebih besar dari batas minimum 0,7.

4. Outer Model Variabel Laten Kualitas Hasil Pemeriksaan

Kualitas hasil pemeriksaan terdiri dari tiga variabel manifest dan bobot faktor masing-masing variabel manifest dalam merefleksikan variabel kualitas hasil pemeriksaan adalah sebagai berikut:

Tabel 13 Evaluasi Variabel Kualitas Hasil Pemeriksaan

Variabel Latent	Variabel Manifest	Convergent Validity			Uji Reliabilitas	
		Outer Loading	AVE	Communality	Composite Reliability	Cronbach Alpha
Kualitas Hasil Pemeriksaan (Y)	Deteksi salah saji	0.901	0.777	0.777	0.913	0.857
	Kesesuaian dengan standar	0.850				
	Kepatuhan	0.893				

Dari hasil diatas diperoleh informasi bahwa secara keseluruhan variabel laten kualitas hasil pemeriksaan (Y) telah memenuhi syarat validitas dan reliabilitas pengukuran model. AVE dan communality yang dihasilkan variabel laten melebihi standar 0,5, composite reliability dan cronbach alpha di atas batas minimum 0,7 dan loading untuk semua variabel manifest lebih besar dari batas minimum 0,7.

Hasil structural model pada gambar di atas dapat diuraikan dalam uji hipotesis sebagai berikut :

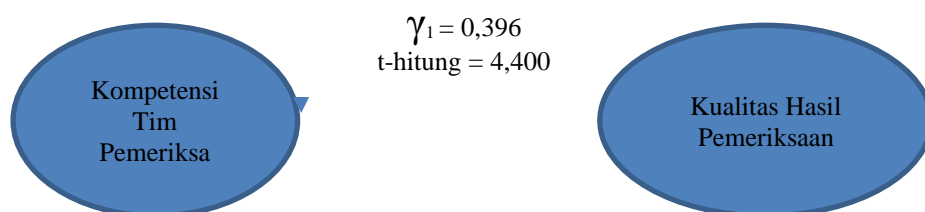
Pengujian Hipotesis

- a. Kompetensi Tim Pemeriksa Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas Pemeriksaan Yang Dilakukan Oleh BPK RI

$H_0 : \gamma_{11} = 0$ Kompetensi tim pemeriksa tidak berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI.

$H_a : \gamma_{11} \neq 0$ Kompetensi tim pemeriksa berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI

Dari hasil perhitungan, diperoleh koefisien jalur dari kompetensi tim pemeriksa terhadap kualitas hasil pemeriksaan (γ_1) sebesar 0,396 sebagaimana tervisualisasikan dalam gambar berikut :



Gambar 4 Struktur Pengaruh Kompetensi Tim Pemeriksa Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan

Dari hasil bootstrapping, koefisien jalur 0,396 tersebut menghasilkan nilai t hitung sebesar 4,400. Nilai t hitung tersebut lebih besar dari 1,960 sehingga menolak H_0 dan menerima H_a , artinya kompetensi tim pemeriksa berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI. Besarnya pengaruh dari kompetensi tim pemeriksa terhadap kualitas hasil pemeriksaan adalah hasil perhitungan dari koefisien jalur dengan koefisien korelasi dari kompetensi tim pemeriksa terhadap kualitas hasil pemeriksaan yakni sebesar $0,396 \times 0,487 \times 100\% = 19,3\%$.

Hasil penelitian ini sesuai dengan Pernyataan Standar Umum pertama dalam SPKN mengisyaratkan kemampuan/keahlian yaitu pemeriksa secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan. Dengan Pernyataan Standar Pemeriksaan ini semua organisasi pemeriksa bertanggungjawab untuk memastikan bahwa setiap pemeriksaan dilaksanakan oleh para pemeriksa yang secara kolektif memiliki pengetahuan, keahlian dan pengalaman yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas.

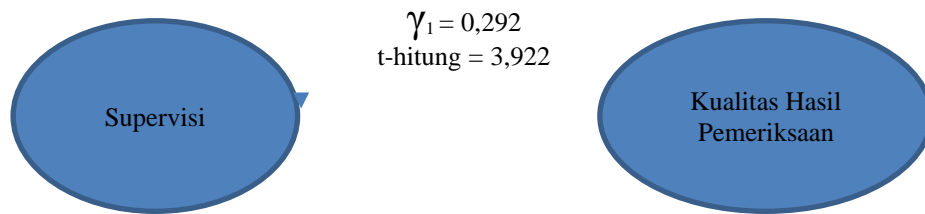
Hasil penelitian ini mendukung penelitian Effendy (2010), Lilis Ardini (2012), dan Lauw Tjun Tjun (2012) hasil penelitiannya kompetensi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

- b. Supervisi Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas Pemeriksaan Yang Dilakukan Oleh BPK RI

$H_0 : \gamma_{11} = 0$ Supervisi tidak berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI.

$H_a : \gamma_{11} \neq 0$ Supervisi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI

Dari hasil perhitungan, diperoleh koefisien jalur dari supervisi terhadap kualitas hasil pemeriksaan (γ_1) sebesar 0,292 sebagaimana tervisualisasikan dalam gambar berikut :



Gambar 5 Struktur Pengaruh Supervisi Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan

Dari hasil bootstrapping, koefisien jalur 0,292 tersebut menghasilkan nilai t hitung sebesar 3,933. Nilai t hitung tersebut lebih besar dari 1,960 sehingga menolak H_0 dan menerima H_a , artinya supervisi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI. Besarnya pengaruh dari supervisi terhadap kualitas hasil pemeriksaan adalah hasil perhitungan dari koefisien jalur dengan koefisien korelasi dari supervisi terhadap kualitas hasil pemeriksaan yakni sebesar $0,292 \times 0,451 \times 100\% = 13,2\%$.

Penelitian ini mendukung teori penetapan tujuan, dimana dalam mencapai sasaran dan tujuan tugas pemeriksaan yang telah direncanakan harus disupervisi dengan tujuan agar tahapan audit dilakukan benar-benar dapat diandalkan dan memberi nilai tambah bagi entitas dalam mencapai tujuan dan sasaran organisasi. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa tim pemeriksa bilamana telah dilakukan supervisi secara tepat maka hasil audit yang dihasilkan akan berkualitas.

Hasil Penelitian ini mendukung penelitian Nadirsyah (2013) yang dilakukan pada auditor eksternal BPK RI perwakilan Aceh dengan jumlah responden 64 orang. Hasil penelitian supervisi audit berpengaruh positif terhadap kualitas hasil kerja auditor.

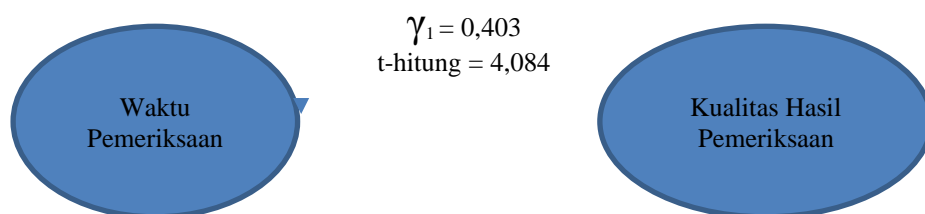
Sama halnya dengan penelitian Sule (2012) yang berjudul Pengaruh Supervisi Dan Kepuasan Kerja Terhadap Tindakan Yang Menurunkan Kualitas Audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Supervisi berpengaruh negatif terhadap tindakan yang menurunkan kualitas audit. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa supervisi yang efektif dapat mengurangi/menghindari terjadinya tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit.

c. Waktu pemeriksaan yang Cukup Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas Pemeriksaan Yang Dilakukan Oleh BPK RI

H_0 : $\gamma_{11} = 0$ Waktu pemeriksaan yang cukup tidak berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI.

H_a : $\gamma_{11} \neq 0$ Waktu pemeriksaan yang cukup berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI

Dari hasil perhitungan, diperoleh koefisien jalur dari waktu pemeriksaan terhadap kualitas hasil pemeriksaan (γ_1) sebesar 0,403 sebagaimana tervisualisasikan dalam gambar berikut :



Gambar 6 Struktur Pengaruh Waktu pemeriksaan Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan

Dari hasil bootstrapping, koefisien jalur 0,403 tersebut menghasilkan nilai t hitung sebesar 4,084. Nilai t hitung tersebut lebih besar dari 1,960 sehingga menolak H0 dan menerima Ha, artinya waktu pemeriksaan berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI. Besarnya pengaruh dari waktu pemeriksaan terhadap kualitas hasil pemeriksaan adalah hasil perhitungan dari koefisien jalur dengan koefisien korelasi dari waktu pemeriksaan terhadap kualitas hasil pemeriksaan yakni sebesar $0,403 \times 0,597 \times 100\% = 24,1\%$.

Hasil penelitian ini memberi dukungan empiris terhadap teori atribusi. Tekanan anggaran waktu merupakan faktor eksternal, sehingga dapat disimpulkan penyebab perilaku auditor karena faktor eksternal, yaitu kekuatan yang ada di luar diri auditor berupa tekanan yang disebabkan terbatasnya anggaran waktu yang disediakan.

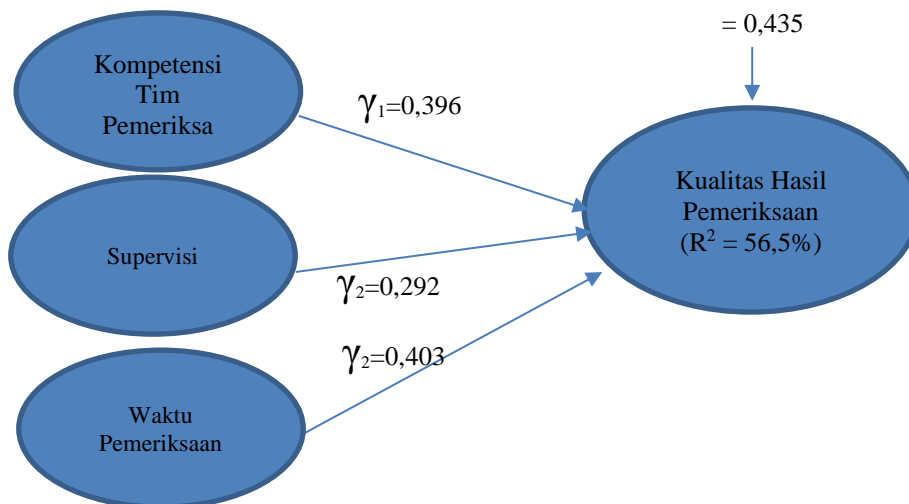
Hasil ini konsisten dengan penelitian

d. Pengaruh Kompetensi Tim Pemeriksa, Supervisi dan Waktu Pemeriksaan Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan Oleh BPK RI

H₀ : $\gamma_1 = \gamma_2 = \gamma_3 = 0$ Kompetensi tim pemeriksa, supervisi dan waktu pemeriksaan tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan oleh BPK RI.

H₁ : $\gamma_1 = \gamma_2 \neq \gamma_3 \neq 0$ Kompetensi tim pemeriksa, supervisi dan waktu pemeriksaan berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan oleh BPK RI

Secara visual model simultan dari Kompetensi tim pemeriksa, supervisi dan waktu pemeriksaan berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan digambarkan sebagai berikut:



Gambar 7 Struktur Pengaruh Kompetensi Tim Pemeriksa, Supervisi dan Waktu Pemeriksaan Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan

Dari nilai R-square, diperoleh perhitungan F hitung sebagai berikut :

$$F_{hitung} = \frac{R^2 / (k-1)}{(1-R^2) / (n-k)} = \frac{0,565 / (3-1)}{(1-0,565) / (97-3)} = 61,046$$

Nilai F hitung tersebut kemudian dibandingkan dengan nilai F pada tabel distribusi F student. Dengan $\alpha=0,05$, $n=97$ dan $k=3$ diperoleh nilai F tabel sebesar 2,703. Nilai F hitung tersebut (61,046) lebih besar dari F tabel (2,703) sehingga menolak H0 dan menerima Ha, artinya bahwa secara simultan kompetensi tim pemeriksa, supervisi dan waktu pemeriksaan berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan oleh BPK RI.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah disajikan pada bab sebelumnya, maka dapat diambil kesimpulan penelitian bahwa secara parsial, kompetensi tim pemeriksa berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI dengan kontribusi yang diberikan sebesar 19,3%. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa jika kompetensi dari setiap tim pemeriksa memadai maka tim pemeriksa dapat merancang suatu prosedur yang tepat dalam mendeteksi dan melaporkan adanya penyimpangan-penyimpangan dalam laporan keuangan yang diperiksa sehingga dengan sendirinya kualitas hasil pemeriksaan dapat meningkat. Selain itu, Secara parsial, supervisi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI dengan kontribusi yang diberikan sebesar 13,2%. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa supervisi yang efektif dapat mengurangi/menghindari terjadinya tindakan-tindakan yang menurunkan kualitas audit. Jika efektivitas supervisi meningkat, maka perilaku-perilaku yang dapat menurunkan kualitas audit akan menurun; dan secara parsial, waktu pemeriksaan berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI dengan kontribusi yang diberikan sebesar 24,1%. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa jika waktu pemeriksaan cukup maka tim pemeriksaan akan dapat memanfaatkan waktu yang ada untuk menerapkan semua prosedur yang ditetapkan sehingga mendukung kualitas hasil pemeriksaan; serta Secara Simultan, kompetensi tim pemeriksa, supervisi dan waktu pemeriksaan berpengaruh signifikan terhadap kualitas pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI dengan kontribusi yang diberikan sebesar 56,5%, sedangkan 43,5% lainnya merupakan kontribusi dari variabel lain yang tidak diteliti.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, A.A., Elder, R.J., and Beasley, M.S. 2014. *Auditing and Assurance Service An Integrated Approach*. 14th Edition. Pearson Education
- Ariyanto, Dodik & Ardani Mutia Jati. 2010. *Pengaruh Independensi, Kompetensi Dan Sensitivitas Etika Profesi Terhadap Produktivitas Kerja Auditor Eksternal (Studi Kasus Pada Auditor BPK RI Perwakilan Provinsi Bali)*. Bali: Universitas Udayana.
- Asri, Komang., dkk. 2013. "Pengaruh Independensi dan Kompetensi Auditor pada Kualitas Audit dengan Due Professional Care Sebagai Variabel Intervening". *Jurnal Akuntansi Fakultas Ekonomi. Universitas Udayana*.
- Bernardin, H. John and Russel. 2010. "Human Resource Management". New York: McGraw-Hill
- Candra, Ferdinan Kris. 2006. *Pengaruh Tindakan Supervisi Terhadap Kinerja Auditor Internal Dengan Motivasi Kerja Sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris Pada PT. Bank ABC)*. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Cheng, M. M., P. F. Lockett., dan K-D Axel S., 2003., *The Effect of Cognitive Style Diversity On Decision Making Dyad: An Empirical Analysis In The Context Of Complex Task.*, *Journal of Behavioral Research in Accounting.*, 15: 39-62.
- Chung, J. dan G. S. Monroe., 2001. "A Research Note on The Effect of Gender and Task Complexity on Audit judgment"., *Journal of Behavioral Research.*, 13: 111-125.
- Cooper, D.R. dan Schindler, P.S. 2014. *Business Research Methods*. New York: McGraw-Hill.
- Deis, D.R. dan G.A. Giroux. 1992. "Determinants of Audit Quality in The Public Sector". *The Accounting Review*.
- Dezoort, F. T. 1998. "Time Pressure Research in Auditing: Implications for Practice." *The auditor Report*. Vol. 22. No.1.
- De Angelo, L.E., 1981. "Auditor Size and Audit Quality". *Journal of Accounting & Economic*.
- Diamantopoulus. A. dan Siguaw. JA. 2000. *Introducing LISREL. A guide for the United: Sage Publications*.
- Efendi, Muh. Taufiq. 2010. *Pengaruh Kompetensi, Independensi Dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Dalam Pengawasan Keuangan Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah*

- Gorontalo). Semarang: Universitas Diponegoro.
- Figuroa, C.R. and R.J. Cardona. 2013. "Does experience affect auditors' professional judgment? evidence from Puerto Rico". *Accounting and Taxation* 5 (2): 13-32.
- Financial Reporting Council (FRC). 2006. Promoting Audit Quality. www.frc.org.uk
- Hadi, Nur. 2011. "Corporate Social Responsibility" edisi Pertama. Yogyakarta : Graha Ilmu.
- Hair Jr. J. F, Hult G. T., Ringle C. M., & Sarstedt M. 2014. A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM). California: SAGE Publication.
- Irawati, ST. Nur. 2011. Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Pada Kantor Akuntan Publik Di Makassar. Makassar: Universitas Hasanuddin.
- Iskandar, Takish Mohd and Zuraidah M.S. 2011. "Assessing The Effects of Self- efficacy and Task Complexity on Internal Control Audit judgment." *Asian Academy of Management*, *Journal of Accounting and Finance*, vol. 7, issue 1, hal 29-52
- Konrath, Larry F.2002,"Auditing Concepts and Applications", A Risk-Analysis Approach. 5th Edition, South-Western, Thomson Learning Publising CO.FL 32701.
- Knechel,W.Robert,G.V.Krishan, m. Pevzner, L. Shefehik, and U. Velury, 2012. "Audit Quality Indicators : Insights from the Academic Literature. Working Paper, at University of Florida, USA.
- Lauw Tjun Tjun, dkk. 2012."Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit". *Jurnal Akuntansi* Vol.4 No.1 Mei 2012
- Lee, T.A. & Stone, M. 1995. Competence and Independence: the Uncongenial Twins of Auditing? *Journal of Business Finance and Accounting*, pp. 1169-1177.
- Liyanchichi, Gregory A, dan Gundry, L.C., 2007. "Time budget pressure, auditors' personality type, and the incidence of reduced audit quality practices. *Pacific Accounting Review*, 19(2), 125-152
- Mardiasmo., 2009, Akuntansi Sektor Publik, Yogyakarta: ANDI.
- Messier, William F., & Margareth Boh. 2014. *Auditing and Assurance: A Systematic Approach* (8th Edition). USA: McGraw.Hill.
- Ningsih, A.A Putu Ratih Cahaya dan P. Dyan Yaniartha S. 2013. "Pengaruh Kompetensi, Independensi, Dan Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit" *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 4.1 (2013): 92-109.
- Praditaningrum, Anugerah Suci dan Indira Januarti. 2012. "Analisis Faktor- Faktor yang Berpengaruh pada Audit judgment" *Journal Ekonomi dan Bisnis*, 10(2):90-104.
- Rahmatika, A.P. 2017. "Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu, Kompleksitas Tugas, Pengetahuan Auditor, dan Pengalaman Auditor terhadap Audit Judgment" *JOM Fekon* Vol.4 (Februari) 2017.
- Sekaran, Uma dan Roge Bougie. 2013, *Research Methods For Business*. Sixth Edition. New York-USA: John Wiley and Sons, Inc
- Setyorini, Andini Ika. 2011. Pengaruh Kompleksitas Audit, Tekanan Anggaran Waktu, dan Pengalaman Auditor Terhadap Kualitas Audit Dengan Variabel Moderating Pemahaman Terhadap Sistem Informasi (Studi Empiris Pada Auditor KAP di Semarang). Semarang: Universitas Diponegoro.
- Spencer, Lyle M., Jr. & Signe M., Spencer. 1993. "Competence at Work: Models for Superior Performance". John Wiley & Sons. Inc.
- Sugiono, 2016. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan Kombinasi (Mixed Methods)*. Bandung: Alfabeta
- Sukrisno, Agoes. 2012. *Auditing Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik*. Jakarta : Salemba Empat
- Widoyoko, Prof. Drs. S. Eko Putro. 2012. *Teknik Penyusunan Instrumen Penelitian*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Willet, C dan Page, M. 1996. "A survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices Among Newly Qualified UK Chartered Accountants". *British Accounting Review*. 28(2), pp.101-120
- Winda K, Khomsiyah, & Sofie. 2014. "Pengaruh Kompetensi, Independensi, Tekanan Waktu dan Etika Auditor terhadap Kualitas Audit." *E-Journal Akuntansi Fakultas Ekonomi*. Vol.1. No.2. Hal 49
- Wooten, T.G. 2003. "It is Impossible to Know The Number of Poor-Quality Audits that simply go undetected and unpublicized." *The CPA Journal*. Januari. pp. 48-51.
- Yulianti, Ani. 2011. Faktor-Faktor Yang Berpengaruh Terhadap Audit Delay (Studi Empiris Pada

- Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada Tahun 2007-2008).
Yogyakarta: Universitas Negeri Yogyakarta.
- Yustrianthe, Rahmawati Hanny. 2012. "Beberapa Faktor yang Mempengaruhi Audit Judgment Auditor Pemerintah". Jurnal Dinamika Akuntansi. Vol. 4, No. 1: 72-82. September.
- Zawitri, Sari. 2009. Analisis Faktor-Faktor Penentu Kualitas Audit Yang Dirasakan Dan Kepuasan Auditee di Pemerintahan Daerah (Studi Lapangan Pada Pemerintah Daerah Kalbar Tahun 2009). Semarang: Universitas Diponegoro.