

# PRINSIP-PRINSIP PERILAKU APIP DAN KUALITAS AUDIT

**Adi Juniarso**

Auditor Pertama Inspektorat Kabupaten Boyolali  
e-mail: freshsugar007@gmail.com

**Widodo**

Auditor Muda Inspektorat Kabupaten Boyolali  
e-mail: widodo.ndaru@yahoo.com

## **ABSTRACT**

*This study intended to determine the effect of Principles of Behaviour of APIP, which refers to the Permenpan No: PER / 04 / M.PAN / 03/2008, over Audit Quality. Tests were performed on 140 Internal Auditor consisting of Auditor and P2UPD in the former residency Solo Raya region. Datas were collected using questionnaire and analyzed using SmartPLS 2.0.M3 program. The results showed that the three principles of behavior of Integrity, Confidentiality and Competence affected audit quality, but the test results showed that the principle of objectivity has no effect. The test results are likely due to the context of Java politeness "ewuh-pakewuh" which became the cause of APIP could not understand and apply the principles of objectivity.*

**Keywords:** *APIP, Audit Quality, Principles of Behaviour, ewuh pakewuh, SmartPLS.*

## **PENDAHULUAN**

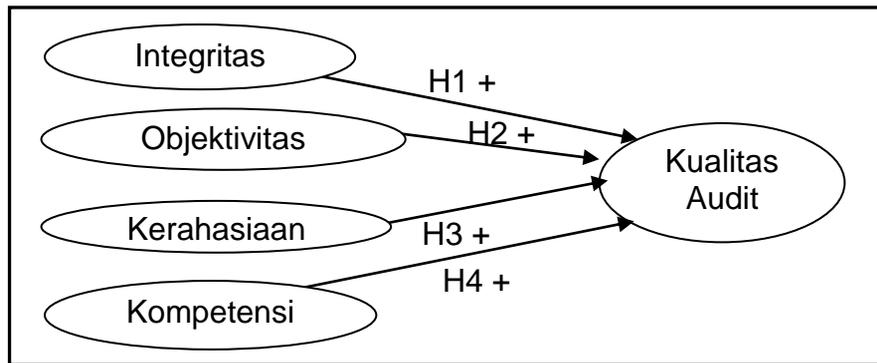
### **Latar Belakang**

Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) merupakan mekanisme utama dalam pencegahan dan pemberantasan korupsi. Hal tersebut dimungkinkan dapat dicapai dengan adanya kualitas hasil audit dalam pelaksanaan audit terhadap pengawasan keuangan daerah, sehingga APIP dapat lebih berperan dalam pencegahan dan pemberantasan korupsi dan menciptakan *good governance*. Dengan adanya audit yang berkualitas yang dilakukan oleh APIP, diharapkan semakin baiknya pencegahan korupsi keuangan daerah.

Beberapa kasus yang berkaitan dengan praktik korupsi keuangan daerah terjadi di beberapa pemerintah daerah di Jawa Tengah, yang terbaru pada tahun 2014 terjadi di Kabupaten X yang melibatkan PNS aktif. Disimpulkan bahwa APIP sebagai auditor internal pemerintah tidak mampu mencegah terjadinya penyalahgu-

naan keuangan daerah karena kurangnya kualitas audit APIP. Oleh karena itu APIP harus dapat memahami dan menjadikan Permenpan tersebut sebagai pedoman prinsip-prinsip perilaku dalam pelaksanaan audit dan diharapkan kasus-kasus yang berhubungan dengan penyalahgunaan keuangan daerah seharusnya tidak perlu terjadi.

Adanya kasus-kasus korupsi keuangan daerah yang melibatkan PNS seharusnya tidak terulang lagi apabila APIP berpedoman kepada Permenpan No: PER /04/M.PAN/03/2008 karena dalam peraturan tersebut terkandung unsur-unsur yang melandasi prinsip perilaku APIP sehingga diharapkan apabila unsur-unsur tersebut terpenuhi maka akan meningkatkan kualitas audit APIP sehingga APIP mampu lebih menjalankan fungsinya sebagai auditor internal pemerintah dalam mencegah terjadinya korupsi. Model kerangka berpikir dalam penelitian ini sebagai berikut:



Gambar 1: Rerangka Berpikir Penelitian

Prinsip-prinsip perilaku APIP seperti yang diamanatkan Permenpan No:PER/04/M.PAN/03/2008 adalah Integritas, Objektivitas, Kompetensi dan Kerahasiaan. Meskipun banyak penelitian yang telah menguji efek diantara 3 prinsip perilaku tersebut (Integritas, Objektivitas, Kompetensi) terhadap Kualitas Audit, belum ada yang menguji 4 prinsip perilaku tersebut terhadap kualitas audit.

Berkaitan dengan hal tersebut penulis bertujuan membuat penelitian mengenai prinsip perilaku APIP dan Kualitas Audit. Hal tersebut dimaksudkan sebagai sarana untuk meningkatkan pengertian penulis dan juga pembaca tentang pengaruh prinsip perilaku APIP sesuai Permenpan No: PER/04/M.PAN/03/2008 terhadap Kualitas Audit. Maka disusunlah penelitian berjudul “Prinsip-Prinsip perilaku APIP dan Kualitas Audit”.

Penelitian ini menggunakan SEM dengan software SmartPLS 2.0.M3 (Ringle, Wende dan Will, 2005). Pemilihan SmartPLS dikarenakan indikator-indikator yang digunakan untuk menyusun variabel laten bertipe formatif dan refleksif. Aryani, (2009) yang mengacu Hair, *et al.* (2006) menyatakan bahwa jumlah sampel yang disarankan untuk SEM sebesar 150-400. Maka dengan jumlah total sampel yang relatif kecil (172 responden) dan adanya kemungkinan *respon rate* yang kurang serta kesalahan dalam pengisian kuesioner yang mampu menyebabkan jumlah sampel < 172 juga menjadi pertimbangan di dalam penelitian ini dalam penggunaan *software* tersebut.

### Rumusan Masalah

Rumusan masalah penelitian ini adalah adanya kasus-kasus korupsi keuangan daerah yang melibatkan PNS seharusnya tidak terulang lagi apabila APIP berpedoman kepada Permenpan No: PER/04/M.PAN/03/2008 karena dalam peraturan tersebut terkandung unsur-unsur yang melandasi prinsip perilaku APIP sehingga meningkatkan kualitas audit APIP dan mampu lebih menjalankan fungsinya sebagai auditor internal pemerintah dalam mencegah terjadinya korupsi.

### Fokus Penelitian

Penelitian ini berfokus pada bagaimana prinsip-prinsip perilaku APIP sesuai dengan Permenpan No:PER/04/M.PAN/03/2008 pada Inspektorat se Subosukowonosraten yang dikaitkan dengan kualitas Audit APIP.

### Pertanyaan Penelitian

Penelitian ini memiliki fokus pada Prinsip-prinsip perilaku APIP dan Kualitas Audit sesuai dengan Permenpan No: PER/04/M.PAN/03/2008 pada Inspektorat se-Subosukowonosraten, sehingga pertanyaan penelitian yang dapat diberikan adalah “Bagaimana Prinsip-prinsip perilaku APIP dan Kualitas Audit pada Inspektorat se-Subosukowonosraten?”

### Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk meneliti prinsip-prinsip perilaku APIP sesuai dengan Permenpan No: PER/04/M.PAN/03/2008 yaitu Integritas, Objektivitas, Kompe-

tensi dan Kerahasiaan terhadap Kualitas dalam hubungannya dengan Kualitas Audit APIP pada Inspektorat se-Subosukowonosraten.

### **Output yang diharapkan**

Hasil dari penelitian ini diharapkan mampu mengidentifikasi prinsip-prinsip perilaku APIP yang mempengaruhi Kualitas Audit APIP pada Inspektorat se-Subosukowonosraten sehingga dengan pemahaman yang baik terhadap prinsip-prinsip tersebut diharapkan APIP dapat menjadikan prinsip-prinsip tersebut sebagai pedoman dalam melakukan tugas-tugas pengawasan mereka. Selain itu hasil dari penelitian ini juga diharapkan sebagai bahan masukan bagi para pengambil kebijakan untuk dapat mengambil langkah-langkah yang diperlukan dalam pengembangan APIP.

## **KERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN KONSEP**

### **Kualitas Audit**

Kualitas audit menurut Francis, (2011) digambarkan dengan 6 buah level unit analisis yang ada dalam penelitian-penelitian dalam bidang Audit, yaitu audit *input (input level)*, *audit process (next level)*, *accounting firms*, *audit industry* dan *audit market, institution*, serta *economic consequences of audit outcomes*. Menurut Skinner dan Srinivasan, (2012) 2 hal yang memotivasi auditor untuk menghasilkan audit yang berkualitas yaitu (1) dorongan *litigation/insurance*; dan (2) dorongan insentif. Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik dan Velury, (2012) mengatakan bahwa kualitas audit sering diperdebatkan namun sedikit dipahami. Audit yang “baik” adalah audit yang dilaksanakan berdasarkan perencanaan proses audit yang baik oleh auditor yang termotivasi dan terlatih, yang memahami ketidakpastian pada proses audit dan dapat memahami kondisi unik yang ada pada auditee.

Hasil penelitian Deis dan Giroux, (1992) yaitu semakin panjang tenure maka kualitas audit akan semakin menurun

(Carey dan Simnet, 2006; Chen, Elder dan Liu, 2005) dan semakin banyak jumlah klien maka kualitas audit semakin baik (Giroux & Jones, 2011). Carey dan Simnet, (2006); Chen, *et al*, 2005 beranggapan bahwa semakin lama tenure dari partner audit, maka relasi yang terjalin akan berdampak pada independensi, serta mampu mengurangi kemampuan partner audit untuk melakukan *critical appraisal*. Penelitian Carey dan Simnet, (2006) juga mengungkapkan di dalam Code of Ethic yang dikeluarkan IFAC tahun 2001 telah diatur bahwa perpanjangan tenure partner dalam sebuah audit mampu menimbulkan “*familiarity threat*” (Firth, Rui dan Wu, 2012). Namun penelitian Ghosh dan Moon, (2005) tentang Audit Tenure and Perceptions of Audit Quality memberikan hasil yang berbeda, hasil penelitiannya adalah tenure yang semakin lama akan meningkatkan kualitas audit.

Komite audit yang efektif juga dapat menentukan kualitas audit (Abbot, Parker, Peters dan Gary, 2007; Al-Ajmi, 2009). Dalam menentukan kualitas audit, Chen, Elder dan Liu, (2005) berpendapat bahwa penolakan terhadap tekanan dari pihak manajemen klien ketika pihak manajemen menginginkan adanya negosiasi terhadap permasalahan-permasalahan dalam pelaporan keuangan dapat menggambarkan kualitas audit.

### **Prinsip Perilaku APIP Integritas**

Integritas, oleh Netherland Court of Audit (NCA) dalam *The Concept of Integrity*, digambarkan sebagai suatu keadaan yang utama (*virtue*), tidak merusak (*incorruptibility*), serta tidak adanya pelemahan (*being unimpaired*). Integritas menurut The Auditing Practices Board (APB) Ethical Standard (2011) merupakan sebuah prasyarat bagi semua bidang pekerjaan yang menyangkut kepentingan masyarakat. Dalam profesi audit, integritas mewajibkan bagi auditor untuk tidak terpengaruhi oleh konflik kepentingan. BPKP, (2008) juga menyebutkan bahwa sikap jujur, berani, bijaksana dan bertanggung jawab diperlukan dalam meningkatkan integritas.

### **Prinsip Perilaku APIP Kompetensi**

Kompetensi adalah kemampuan, kecakapan yang dimiliki oleh seseorang dalam menjalankan suatu pekerjaan/tugas tertentu. Mengacu kepada Institute of Chartered Accountants in Australia dengan standarnya yaitu Auditing Competency Standard for Registered Company Auditors (2004), kompetensi berhubungan dengan pengetahuan dan keahlian dalam melakukan berbagai tugas dalam konteks pekerjaan tertentu. Untuk mengevaluasi kompetensi dapat dilakukan dengan penilaian terhadap *input* (memiliki pengetahuan dan keahlian untuk melaksanakan suatu tugas) serta penilaian terhadap *output* (secara kompeten mampu menyelesaikan suatu tugas tertentu). Dengan adanya kompetensi terhadap suatu bidang/keahlian, maka di dalam menjalankan suatu pekerjaan/tugas tertentu, diharapkan penyelesaian tugas tersebut dapat lebih efektif dan efisien.

### **Prinsip Perilaku APIP Kerahasiaan**

Prinsip kerahasiaan menurut IFAC, (2006) Seksi 140 menimbulkan kewajiban untuk tidak mengungkapkan informasi yang didapatkan dari sebuah aktivitas/tugas tertentu, atau relasi dengan klien, tanpa adanya otorisasi yang khusus, ataupun ada sebuah kewajiban hukum untuk mengungkapkannya; serta memanfaatkan informasi penting dan rahasia, yang dihasilkan dari sebuah aktivitas, tugas atau relasi dengan klien, untuk kepentingan pribadi ataupun kepentingan pihak lain. Sebuah profesi juga wajib menjaga kerahasiaan sebuah informasi perusahaan ataupun organisasi, kecuali adanya kewajiban hukum untuk mengungkapkan informasi tersebut. Dengan prinsip kerahasiaan, maka profesi tidak memberikan informasi yang sifatnya rahasia, yang didapatkan dari pelaksanaan tugasnya dan berhubungan dengan klien.

### **Prinsip Perilaku APIP Objektivitas**

Objektivitas dalam APB, (2011) dinyatakan sebagai suatu keadaan pikiran yang tidak memiliki bias, prasangka, dan

kompromi, sehingga keadaan tersebut mampu memberikan pertimbangan yang wajar dan tidak berat sebelah, terhadap semua permasalahan yang timbul dari tugas-tugas yang dijalankan. Sama halnya dengan integritas, objektivitas merupakan prinsip etika yang fundamental, dan mewajibkan auditor dalam memberikan pertimbangan terkait dengan permasalahan yang timbul tersebut tidak terpengaruh dengan konflik kepentingan yang dialami.

### **Penelitian terdahulu**

Beberapa penelitian telah menguji prinsip kompetensi, objektivitas dan Integritas. Tjun Tjun, Marpaung dan Setiawan, (2012); Effendy, (2010); Sukriah, Akram dan Inapty, (2009); Badjuri, (2012), dan semuanya mendapatkan kesimpulan yang sama bahwa kompetensi berpengaruh terhadap hasil audit, sementara penelitian Sujana, (2013) serta Kisnawati, (2012) ternyata menghasilkan kesimpulan yang berbeda yaitu bahwa kompetensi tidak berpengaruh terhadap hasil audit. Prinsip perilaku objektivitas dan integritas telah diteliti oleh Sukriah, *et al.* (2009), Mabruri dan Winarna, (2010), serta Badjuri, (2012). Kesimpulan terkait dengan objektivitas masih terdapat perbedaan, yaitu Sukriah, *et al.* (2009), serta Mabruri dan Winarna, (2010) menyatakan bahwa objektivitas berpengaruh terhadap hasil audit, sedangkan Badjuri, (2012) menyatakan sebaliknya. Untuk kesimpulan terkait dengan Integritas masih terdapat perbedaan hasil, yaitu Sukriah, *et al.* (2009) menyatakan integritas tidak berpengaruh terhadap hasil audit, sedangkan Mabruri dan Winarna, (2010) serta Badjuri, (2012) menyatakan sebaliknya.

Sebagian dari instrumen penelitian menggunakan instrumen penelitian Sukriah, *et al.* (2009) dengan beberapa penyesuaian. Proses penyesuaian kuesioner pada penelitian ini dibantu oleh 1 orang Pengendali Teknis tim audit dan 2 orang Ketua Tim pada Inspektorat Kabupaten Boyolali serta 1 orang mahasiwi S3 Akuntansi UNS Surakarta. Penelitian ini beranggapan bahwa kuesioner Sukriah, *et al.*

(2009) sudah mampu mengukur variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini, karena penyusunan kuesioner penelitian tersebut telah mengacu pada standar yang ditetapkan oleh BPKP dan Permenpan. Namun menurut penelitian ini instrumen tersebut kurang sederhana sehingga berpotensi menyebabkan bias bagi responden dalam menjawab serta berpotensi membuat responden memiliki pemahaman yang berbeda. Selain itu penggunaan kata auditor dalam kuesioner penelitian Sukriah, *et al* (2009) kurang tepat karena dalam penelitian ini respondennya adalah APIP (auditor dan pejabat P2UPD).

## **METODE RISET**

### **Pendekatan Strategi Metode Penelitian**

Penelitian berjudul “Prinsip Perilaku APIP dan Kualitas Audit” ini merupakan penelitian dengan tipe *basic research*, yang bertujuan untuk menghasilkan suatu pengetahuan terhadap sebuah fenomena tertentu. Analisis dilakukan terhadap kuesioner yang diberikan pada APIP se-Inspektorat se-Subosukowonosraten.

### **Jenis dan Sumber Data**

Penelitian ini menggunakan data primer yang berasal dari kuesioner, kuesioner tersebut diberikan kepada masing-masing APIP pada Inspektorat se-Subosukowonosraten serta data sekunder yang merupakan aturan-aturan yang berhubungan dengan masalah-masalah yang diteliti.

### **Teknik Analisis Data**

*Structural Equation Modelling* (SEM) memiliki kemampuan untuk mengukur variabel yang tidak teramati (konstruk laten) dengan menggunakan variabel indikator (variabel manifest). Ghozali (2008) menyatakan model persamaan ini memiliki keunggulan karena memasukkan nilai kesalahan pengukuran dalam model pada variabel laten yang digunakan. Hal ini disebabkan karena tidak ada model pengukuran yang mampu mengukur suatu konsep secara sempurna tanpa ada kesalahan pengukuran atau error. Menurut Ferdinand (2002), SEM adalah sekumpulan

teknik-teknik statistikal yang memungkinkan pengujian sebuah rangkaian hubungan relatif "rumit" secara simultan. Menurut Effendy (2010) penelitian ini bertipe penjelasan (*explanatory/confirmatory research*), karena penulis bertujuan menjelaskan hubungan sebab akibat antara variabel-variabel yang telah diteliti dengan menguji hipotesis yang telah diberikan.

### **Setting Penelitian**

Setting penelitian ini dilakukan pada Aparat Pengawas Internal Pemerintah di Pemerintah Daerah se-Subosukowonosraten (Kota Surakarta, Kabupaten Boyolali, Kabupaten Sukoharjo, Kabupaten Wonogiri, Kabupaten Sragen, Kabupaten Klaten, dan Kabupaten Karanganyar). Pengambilan sampel menggunakan sampling non probabilitas dengan *purposive sampling*, dengan kriteria APIP yang memiliki sertifikat kompetensi APIP & calon APIP, serta pejabat fungsional P2UPD. Menurut informasi dari rekan-rekan mahasiswa Maksi Star BPKP angkatan I yang rata-rata juga merupakan APIP di masing-masing Instansi di Subosukowonosraten, jumlah APIP dan Calon APIP se-Subosukowonosraten per tanggal 16 Desember 2014 adalah 172 personil.

## **PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

### **Integritas dan Kualitas Audit**

Menurut US GAO (2011), Integritas berhubungan dengan kepercayaan publik kepada pemerintah, di mana kepercayaan publik tersebut harus dipertahankan dan diperkuat oleh auditor dalam melaksanakan tanggung jawab profesional mereka dalam melaksanakan audit. Integritas meliputi sikap yang objektif, berdasarkan fakta, non-partisan, dan tidak terkait dengan ideologi tertentu, serta mempertimbangkan entitas yang diaudit dan pengguna laporan auditor.

APIP yang memiliki integritas dalam melakukan audit, diharapkan mampu untuk meningkatkan kualitas hasil audit karena menurut BPKP (2008) dengan integritas maka auditor akan mampu melaksanakan tugasnya secara jujur, teliti, ber-

tanggung jawab dan bersungguh-sungguh; mampu menunjukkan kesetiaan dalam segala hal yang berkaitan dengan profesi dan organisasi dalam melaksanakan tugas; mampu mengikuti perkembangan peraturan perundang-undangan dan mengungkapkan segala hal yang ditentukan oleh peraturan perundang-undangan dan profesi yang berlaku; mampu menjaga citra dan mendukung visi dan misi organisasi; mampu untuk tidak ikut serta dalam kegiatan ilegal atau pada tindakan-tindakan yang dapat merugikan profesi APIP ataupun organisasinya; mampu menjalin dan membuat kerja sama yang sehat diantara sesama auditor dalam pelaksanaan audit; serta mampu untuk saling membimbing dan mengingatkan perilaku antara sesama profesi auditor.

Beberapa penelitian telah dilakukan terkait dengan integritas, yaitu Sukriah, *et al.* (2009), dan Mabruri dan Winarna, (2010) di mana kesimpulan yang didapatkan Sukriah, *et al.* yaitu bahwa integritas tidak berpengaruh terhadap hasil audit berbeda dengan hasil yang didapatkan oleh Mabruri dan Winarna, (2010) di mana integritas berpengaruh terhadap kualitas hasil audit di lingkungan pemerintah daerah.

Berdasarkan inkonsistensi hasil penelitian dan teori yang telah diungkapkan, maka Penelitian ini mengusulkan hipotesis sebagai berikut:

H1: Integritas berpengaruh positif terhadap kualitas audit APIP

### **Objektivitas dan Kualitas Audit**

Objektivitas digambarkan dengan menjaga sikap ketidakberpihakan, memiliki kejujuran intelektual, dan bebas dari konflik kepentingan. Dalam prinsip perilaku objektivitas, BPKP, (2008) memberikan pedoman bagi auditor yaitu mengungkapkan semua fakta material yang diketahuinya, yang apabila tidak diungkapkan mungkin dapat mengubah pelaporan kegiatan-kegiatan yang diaudit; tidak berpartisipasi dalam kegiatan atau hubungan-hubungan yang mungkin mengganggu atau dianggap mengganggu penilaian yang tidak memihak atau yang mungkin menyebab-

kan terjadinya benturan kepentingan; serta menolak suatu pemberian dari audit yang terkait dengan keputusan maupun pertimbangan profesionalnya.

Prinsip perilaku objektivitas juga diteliti oleh Sukriah, *et al.* (2009), Mabruri dan Winarna, (2010), serta Badjuri, (2012). Kesimpulan terkait dengan objektivitas masih terdapat perbedaan, yaitu Sukriah, *et al.* (2009) serta Mabruri dan Winarna, (2010) menyatakan bahwa objektivitas berpengaruh terhadap hasil audit, sedangkan Badjuri, (2012) menyatakan sebaliknya.

Berdasarkan inkonsistensi beberapa hasil penelitian dan teori yang telah diungkapkan, maka penelitian ini mengusulkan hipotesis sebagai berikut:

H2: Objektivitas berpengaruh positif terhadap kualitas audit APIP

### **Kerahasiaan dan Kualitas Audit**

Ketetapan kedua dari Permenpan No PER/04/M.PAN/03/2008 mengamanatkan bahwa Kode Etik APIP tersebut wajib dipergunakan sebagai acuan untuk mencegah terjadinya tingkah laku yang tidak etis sehingga terwujud auditor yang kredibel dengan kinerja yang optimal dalam pelaksanaan audit. Prinsip-prinsip perilaku yang wajib dipatuhi oleh auditor dan PNS/petugas untuk melaksanakan pengawasan dan pemantauan tindak lanjutnya antara lain adalah Kerahasiaan. Dijelaskan lebih lanjut bahwa Auditor harus menghargai nilai dan kepemilikan informasi yang diterimanya dan tidak mengungkapkan informasi tersebut tanpa otorisasi yang memadai, kecuali diharuskan oleh peraturan perundang-undangan. Informasi yang diterima oleh auditor tidak boleh diungkapkan kepada pihak-pihak yang tidak berkepentingan selain yang diharuskan oleh peraturan perundang-undangan. Selain itu tindakan yang tidak sesuai dengan Kode Etik tidak dapat diberi toleransi meskipun dengan alasan tindakan tersebut dilakukan demi kepentingan organisasi, atau diperintahkan oleh pejabat yang lebih tinggi.

Peraturan BPK No 1 Tahun 2007 juga mengungkapkan bahwa kerahasiaan

harus diterapkan bagi pemeriksa di dalam melaksanakan pemeriksaan. Hal itu dilakukan untuk mempertahankan dan memperluas kepercayaan publik. Pemeriksa harus bersikap jujur dan terbuka kepada entitas yang diperiksa dan para pengguna laporan hasil pemeriksaan dalam melaksanakan pemeriksaannya dengan tetap memperhatikan batasan kerahasiaan yang dimuat dalam ketentuan peraturan perundang-undangan. Selanjutnya pemeriksa harus berhati-hati dalam menggunakan informasi yang diperoleh selama melaksanakan pemeriksaan serta tidak boleh menggunakan informasi tersebut diluar pelaksanaan pemeriksaan kecuali ditentukan lain. Dalam Peraturan BPK No 2 Tahun 2011 juga memberikan pertimbangan akan diterapkannya kerahasiaan dalam pelaksanaan pemeriksaannya bagi pemeriksa dan pelaksana BPK lainnya untuk wajib menjaga kerahasiaan hasil pemeriksaan kepada pihak yang tidak berkepentingan.

Di dalam audit sektor privat, Arens, *et al.* (2012) menyatakan bahwa penting bagi praktisi untuk tidak mengungkapkan informasi rahasia yang telah didapatkan dalam perikatan tanpa persetujuan/izin dari klien karena dapat menyebabkan kerugian dari manajemen. Namun terdapat 4 pengecualian terhadap pengungkapan informasi rahasia dari klien yaitu: kewajiban yang berhubungan dengan standar teknis audit, keterkaitan dengan ketaatan hukum, *peer review* dan tanggapan terhadap divisi etika.

IAPI, (2008) juga mengatur kerahasiaan di dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik. Prinsip kerahasiaan mengatur bahwa Setiap Praktisi wajib menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan profesional dan hubungan bisnisnya, serta tidak boleh mengungkapkan informasi tersebut kepada pihak ketiga tanpa persetujuan dari klien atau pemberi kerja, kecuali jika terdapat kewajiban untuk mengungkapkan sesuai dengan ketentuan hukum atau peraturan lainnya yang berlaku. Informasi rahasia yang diperoleh dari hubungan profesio-

sional dan hubungan bisnis tidak boleh digunakan oleh Praktisi untuk keuntungan pribadinya atau pihak ketiga. Selain itu setiap Praktisi harus tetap menjaga prinsip kerahasiaan, termasuk dalam lingkungan sosialnya. Setiap praktisi harus waspada terhadap kemungkinan pengungkapan yang tidak disengaja, terutama dalam situasi yang melibatkan hubungan jangka panjang dengan rekan bisnis maupun anggota keluarga langsung atau anggota keluarga dekatnya.

Berdasarkan teori yang ada, maka penelitian ini mengusulkan hipotesis sebagai berikut:

H3: Kerahasiaan berpengaruh positif terhadap kualitas audit APIP

### **Kompetensi dan Kualitas Audit**

Auditor dituntut untuk memiliki pengetahuan, keahlian, pengalaman dan keterampilan yang diperlukan untuk melaksanakan tugas-tugas pengauditan. Dengan memiliki kompetensi yang dibutuhkan, diharapkan pelaksanaan audit akan lebih cepat dan lebih berkualitas karena dengan kompetensi dapat dilihat kecakapan seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya. Umumnya auditor memiliki persyaratan khusus yang harus ditempuh untuk mendapatkan kompetensi. Dalam melaksanakan audit, biasanya kompetensi tidak selalu diukur dengan lamanya melakukan audit.

Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 210 dari yang diterbitkan oleh IAI, (2008) juga mengatur tentang kompetensi, menyimpulkan bahwa pencapaian keahlian untuk kompetensi tersebut dimulai dengan pendidikan formalnya, pelatihan-pelatihan teknis, yang dikembangkan melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit.

Penelitian Tjun Tjun, *et al.* (2012), Effendy, (2010), Sukriah, *et al.* (2009) serta Badjuri, (2012) semuanya mendapatkan kesimpulan yang sama bahwa kompetensi berpengaruh terhadap hasil audit, sementara penelitian Wardoyo, *et al.* (2011) serta Kisnawati, (2012) menghasilkan kesimpulan yang berbeda bahwa

Tabel 1: Hasil Analisis Validitas

Nomor Pernyataan	Koefisien Korelasi Pearson				Kualitas Audit	Keterangan
	Integritas	Objektivitas	Kerahasiaan	Kompetensi		
1	0,727**	0,747**	0,646**	0,775**	0,679**	Valid
2	0,741**	0,689**	0,698**	0,803**	0,635**	Valid
3	0,828**	0,668**	0,638**	0,734**	0,716**	Valid
4	0,768**	0,741**	0,635**	0,655**	0,770**	Valid
5	0,631**	0,671**	0,748**	0,774**	0,745**	Valid
6	0,706**	-	-	0,572**	0,862**	Valid

\*. Signifikan pada 5% (0,05)

\*\* . Signifikan pada 1% (0,01)

Tabel 2: Hasil Analisis Reliabilitas

Variabel	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	Jumlah Pernyataan	Jumlah Responden
Integritas	0,829	6	140
Objektivitas	0,745	5	140
Kerahasiaan	0,702	5	140
Kompetensi	0,817	6	140
Audit Quality	0,831	6	140

kompetensi tidak berpengaruh terhadap hasil audit.

Berdasarkan inkonsistensi beberapa hasil penelitian dan teori yang telah diungkapkan, maka penelitian ini mengusulkan hipotesis sebagai berikut:

H4: Kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit APIP

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### 1. Uji Validitas dan Reliabilitas

Uji validitas kuesioner mendapatkan hasilnya yaitu semua item pernyataan valid pada 5 persen dan 1 persen. Digunakan pengujian satu arah (*one tailed*) karena hipotesis yang digunakan memiliki arah. Berdasarkan tabel 1 diketahui bahwa keseluruhan variabel memiliki tingkat signifikansi < 0,05 dan < 0,01 sehingga dikatakan semua variabel valid secara statistik.

Dari tabel 2 diketahui bahwa nilai *Cronbach Alpha* dalam pengujian reliabilitas konstruk Integritas, Kualitas Audit sebesar 0,831 sehingga menurut Ferdinand, (2002) apabila nilai *Cronbach Alpha* > 0,70 konstruk dikatakan reliabel.

Untuk pengujian Kolmogorov-Smirnov nilai signifikansi semua variabel sebesar 0,000 dan nilai tersebut < 0,005 sehingga memenuhi asumsi distribusi tidak normal menurut Ghozali, (2011). Untuk pengujian berdasarkan Skewness dan Kurtosis hasil z-score berdasarkan rumus Ghozali, (2011) sebagai berikut:

$$Z_{Skewness} = \frac{Skewness}{\sqrt{\frac{6}{N}}} \quad Z_{Kurtosis} = \frac{Kurtosis}{\sqrt{\frac{24}{N}}}$$

Formula menghitung  $Z_{Skewness}$  dan  $Z_{Kurtosis}$  di mana nilai Skewness dan Kurtosis diperoleh dari hasil SPSS serta N adalah jumlah sampel. Menurut Ghozali, (2011) dengan tingkat signifikansi 5 persen nilai Skewness dan nilai Kurtosis diasumsikan normal apabila berada di rentang  $\pm 1,96$  ( $-1,96 < Z_{Skewness} / Z_{Kurtosis} < 1,96$ ). Hasilnya menunjukkan bahwa nilai skewness dan kurtosis tidak normal. Berdasarkan hasil kedua pengujian pada tabel 3 disimpulkan bahwa data yang diolah dalam penelitian ini melanggar asumsi normalitas, namun hal ini mendukung penggunaan SmartPLS

Tabel 3: Hasil Analisis Normalitas

Variabel	Komolgorov Smirnov	Z <sub>Skewness</sub>	Z <sub>Kurtosis</sub>	Kesimpulan
Integritas	0,00	1,4539681	-2,74129	Tdk Normal
Objektivitas	0,00	2,0481146	0,495122	Tdk Normal
Kerahasiaan	0,00	1,3332067	-1,13516	Tdk Normal
Kompetensi	0,00	2,1205715	1,52884	Tdk Normal
Audit Quality	0,00	3,6469965	-1,28732	Tdk Normal

yang tidak membutuhkan pengolahan data dengan distribusi normal.

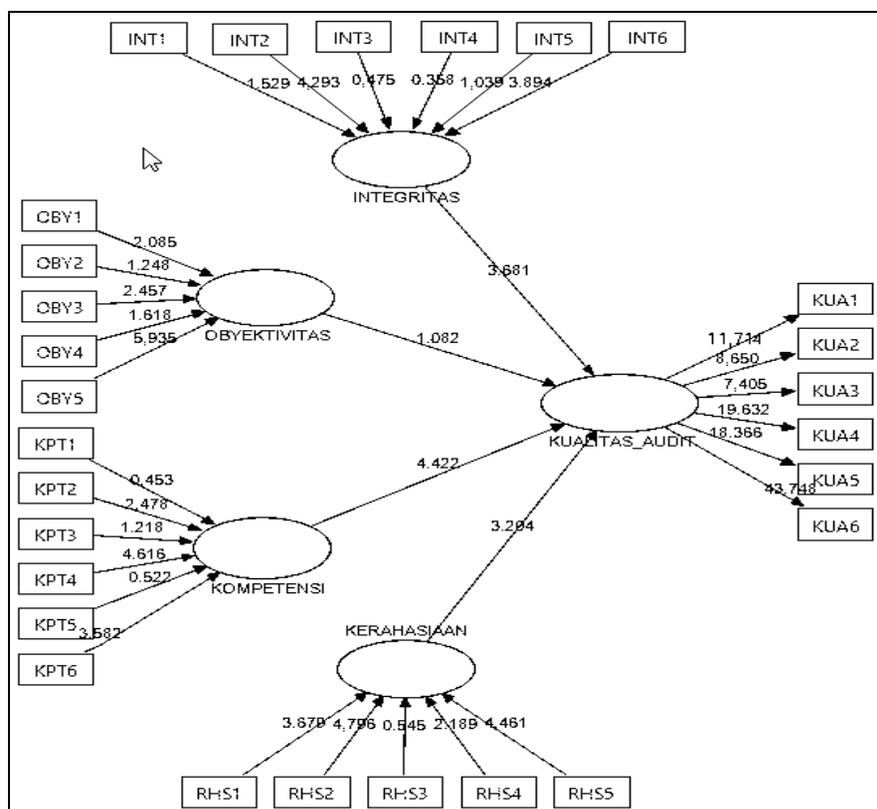
## 2. Evaluasi Model dengan SmartPLS

### a. Evaluasi *Outer Model* untuk Indikator Formatif

*Outer model* menggambarkan relasi antara variabel laten dengan variabel observed/manifest. Berdasarkan Henseler, *et al.* (2009) yang mengacu Bollen (1989) dan Bagozzi (1994), dalam indikator formatif tidak bisa dilakukan pengujian validitas (*convergent validity*, *discriminant validity*) dan reliabilitas (*internal consistency*) seperti halnya pengujian untuk indikator

reflektif. Hal tersebut disebabkan adanya asumsi measurement yang *error-free* dalam model indikator formatif.

Henseler, *et al.* (2009) mengambil pendapat dari Diamantopoulos (2006) bahwa untuk mengetahui kualitas *measurement* dari indikator formatif tidaklah relevan apabila digunakan pengujian reliabilitas, oleh karena itu validitas menjadi hal yang penting dalam mengevaluasi indikator formatif. Kemudian untuk mengukur validitas indikator formatif, Henseler, *et al.* (2009) menyetujui pendapat Rossiter (2002) bahwa diperlukan rasionalisasi teori dan opini para ahli.



Gambar 2: Full model Hasil Proses Bootstrapping SmartPLS

Pengukuran validitas secara statistik dapat dilakukan dengan melihat *outer weight* dan adanya multikolinearitas (Ghozali, 2014; Wong, 2013). Namun ditekankan oleh Henseler, *et al.* (2009) dan Mohamad, (2012) bahwa indikator formatif tidak dapat dieliminasi hanya berdasarkan *output* statistik, karena peneliti harus tetap mempertahankan indikator formatif baik yang signifikan maupun tidak signifikan dalam evaluasi model pengukuran, selama indikator tersebut dapat dijustifikasi secara teori.

#### 1) Evaluasi *Outer mode*

Untuk pengujian *one tail*, digunakan *critical value* sebesar 1,6558 (Ghozali, 2011). Evaluasi *outer model* dan *outer weight* dilakukan dengan metode *Boots-traping*, yaitu melihat nilai T-Statistik. Wong, (2013) mengatakan bahwa indikator akan dihapuskan apabila *outer weight*

dan *outer loading* tidak signifikan (masing-masing < 1,6558). Berdasarkan tabel 4 diketahui bahwa meskipun nilai T-Statistik untuk *Outer weight* beberapa indikator < 1,6558 namun T-Statistik untuk *Outer loading* seluruh indikator >1,6558 sehingga menurut Wong, (2013) indikator-indikator tersebut valid untuk mengukur konstruk.

#### 2) Uji Multikolinearitas

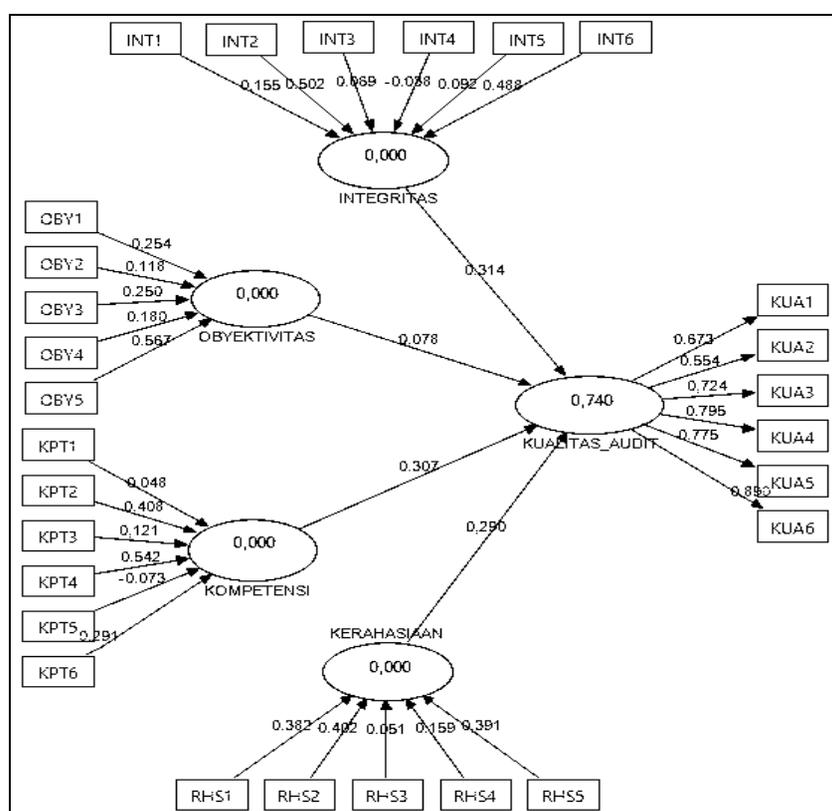
Untuk mengukur adanya multikolinearitas antar indikator, Hair, *et al.* (2014) menggunakan teknik regresi untuk melihat nilai VIF dan *tolerance*. Teknik regresi dilakukan dengan menggunakan seluruh indikator pada salah satu Konstruk sebagai variabel independen dan salah satu indikator pada Konstruk yang lain (yang tidak termasuk dalam indikator suatu konstruk yang akan diuji multikolinearitasnya) sebagai variabel dependen.

Tabel 4: Signifikansi *outer weight* dan *outer loading*

Indikator Formatif	Outer Weights	Outer Loading	Hasil
	T Statistics	T Statistics	
INT1 -> INTEGRITAS	1,5289	9,4312	Valid
INT2 -> INTEGRITAS	4,2931	12,7442	Valid
INT3 -> INTEGRITAS	0,4747	8,5543	Valid
INT4 -> INTEGRITAS	0,3575	5,1302	Valid
INT5 -> INTEGRITAS	1,0395	5,7157	Valid
INT6 -> INTEGRITAS	3,8935	13,0914	Valid
OBY1 -> OBJEKTIVITAS	2,0847	8,0567	Valid
OBY2 -> OBJEKTIVITAS	1,2479	6,7315	Valid
OBY3 -> OBJEKTIVITAS	2,4567	6,7251	Valid
OBY4 -> OBJEKTIVITAS	1,6177	5,6707	Valid
OBY5 -> OBJEKTIVITAS	5,935	15,176	Valid
RHS1 -> KERAHASIAAN	3,6788	9,2391	Valid
RHS2 -> KERAHASIAAN	4,7956	13,1957	Valid
RHS3 -> KERAHASIAAN	0,5453	4,1796	Valid
RHS4 -> KERAHASIAAN	2,1894	5,6789	Valid
RHS5 -> KERAHASIAAN	4,461	12,1955	Valid
KPT1 -> KOMPETENSI	0,4532	5,9246	Valid
KPT2 -> KOMPETENSI	2,4775	11,135	Valid
KPT3 -> KOMPETENSI	1,2177	6,2107	Valid
KPT4 -> KOMPETENSI	4,6158	12,0378	Valid
KPT5 -> KOMPETENSI	0,5217	7,2367	Valid
KPT6 -> KOMPETENSI	3,5817	6,3335	Valid

Tabel 5: Hasil Analisis Multikolinearitas

Indikator Konstruk	Collineary Statistic		Keterangan
	Tolerance	VIF	
Integritas 1	0,614	1,629	Tidak ada multikolinearitas
Integritas 2	0,621	1,61	Tidak ada multikolinearitas
Integritas 3	0,477	2,095	Tidak ada multikolinearitas
Integritas 4	0,578	1,73	Tidak ada multikolinearitas
Integritas 5	0,784	1,275	Tidak ada multikolinearitas
Integritas 6	0,65	1,539	Tidak ada multikolinearitas
Objektivitas 1	0,632	1,581	Tidak ada multikolinearitas
Objektivitas 2	0,744	1,344	Tidak ada multikolinearitas
Objektivitas 3	0,757	1,321	Tidak ada multikolinearitas
Objektivitas 4	0,711	1,405	Tidak ada multikolinearitas
Objektivitas 5	0,746	1,341	Tidak ada multikolinearitas
Objektivitas 6	0,632	1,581	Tidak ada multikolinearitas
Kerahasiaan 1	0,729	1,372	Tidak ada multikolinearitas
Kerahasiaan 2	0,667	1,499	Tidak ada multikolinearitas
Kerahasiaan 3	0,801	1,248	Tidak ada multikolinearitas
Kerahasiaan 4	0,849	1,177	Tidak ada multikolinearitas
Kerahasiaan 5	0,718	1,393	Tidak ada multikolinearitas
Kompetensi 1	0,515	1,941	Tidak ada multikolinearitas
Kompetensi 2	0,442	2,263	Tidak ada multikolinearitas
Kompetensi 3	0,522	1,917	Tidak ada multikolinearitas
Kompetensi 4	0,683	1,464	Tidak ada multikolinearitas
Kompetensi 5	0,449	2,229	Tidak ada multikolinearitas



Gambar 3: Full model dari PLS Algorithm

Berdasarkan tabel 5, dapat diketahui bahwa nilai tolerance > 0,1 dan VIF < 10 (Ghozali, 2011) yang mengindikasikan tidak ada multikolinearitas antar indikator formatif pada konstruk yang digunakan dalam penelitian ini.

*b. Evaluasi Outer model indikator reflektif*

Uji validitas untuk model indikator reflektif dilakukan dengan mengukur nilai *convergent validity*, *discriminant validity* dan untuk menguji reliabilitas dilakukan dengan mengukur *composite reliability* dan *Cronbachs Alpha*(Ghozali, 2014). Untuk melakukan evaluasi *outer model* dilakukan dengan prosedur PLS Algorithm.

Untuk konstruk KUALITAS\_AUDIT, *Convergent validity* untuk indikator reflektif dilihat dengan mengamati korelasi *score item* dengan *score konstruk*. Berdasarkan *output* di atas diketahui bahwa *outer load-*

*ing* antara konstruk dengan indikator Kualitas\_Audit berkisar antara 0,554 sampai dengan 0,795. Ghozali, (2014) mengatakan bahwa nilai loading antara 0,5 s/d 0,6 dapat diterima. Kesimpulannya konstruk Kualitas\_Audit memenuhi *convergent validity* karena berada antara 0,5 s/d 0,6. Selain itu untuk mengamati *convergent validity* dapat menggunakan nilai AVE (*Average Variance Extracted*) pada konstruk yang diamati di mana dipersyaratkan nilai AVE > 0,5 (Ghozali, 2014). Nilai AVE sebesar = 0,5514 memenuhi asumsi > 0,5 sehingga konstruk Kualitas\_Audit memenuhi kriteria *convergent validity*. Selanjutnya untuk menguji *Discriminant validity* menurut Ghozali, (2014) dapat dilihat berdasarkan nilai *cross loading* antara indikator dengan konstruk.

Tabel 6: *Cross loading* antara Indikator dan konstruk Kualitas Audit

	<b>Integritas</b>	<b>Kerahasiaan</b>	<b>Kompetensi</b>	<b>Objektivitas</b>	<b>Kualitas Audit</b>
INT1	0,678382	0,518772	0,321317	0,43595	0,50604
INT2	0,839499	0,558187	0,425193	0,553131	0,626225
INT3	0,68645	0,48424	0,30238	0,548058	0,512059
INT4	0,55522	0,410844	0,336821	0,492249	0,414166
INT5	0,477107	0,326314	0,323505	0,454318	0,355899
INT6	0,827337	0,648077	0,489039	0,647312	0,617153
KPT1	0,254284	0,372663	0,58782	0,374127	0,426457
KPT2	0,418166	0,541682	0,798578	0,589628	0,57936
KPT3	0,262781	0,388543	0,587829	0,399988	0,426463
KPT4	0,523687	0,574719	0,840046	0,574677	0,609445
KPT5	0,327575	0,498158	0,615752	0,486503	0,446722
KPT6	0,223863	0,386743	0,566509	0,359257	0,410998
KUA1	0,473219	0,488102	0,499267	0,439561	0,673235
KUA2	0,463953	0,476948	0,393374	0,482299	0,553994
KUA3	0,569957	0,599571	0,54922	0,512713	0,724055
KUA4	0,635586	0,58803	0,521234	0,571678	0,794927
KUA5	0,554529	0,627862	0,609592	0,589423	0,775036
KUA6	0,606247	0,671286	0,628074	0,625426	0,889547
OBY1	0,565567	0,520484	0,470336	0,711439	0,51782
OBY2	0,347148	0,446224	0,440797	0,57726	0,420158
OBY3	0,497489	0,466405	0,547822	0,637672	0,464128
OBY4	0,417517	0,4417	0,470238	0,607906	0,442464
OBY5	0,595654	0,618743	0,51912	0,851025	0,619417
RHS1	0,49591	0,751355	0,522846	0,464945	0,586949
RHS2	0,552925	0,798073	0,528578	0,609587	0,623446
RHS3	0,431028	0,472033	0,411992	0,455801	0,368747
RHS4	0,384116	0,496044	0,290676	0,431886	0,387503
RHS5	0,588251	0,740814	0,496822	0,556215	0,578716

Berdasarkan baris yang diberi warna pada tabel 6, diketahui bahwa korelasi antara konstruk Kualitas\_Audit dengan indikatornya (KUA1 – KUA6) lebih besar daripada korelasi konstruk Kualitas\_Audit dengan indikator lainnya (KUALITAS\_AUDIT dengan INT1-INT6, KUALITAS\_AUDIT dengan OBY1-OBY5, KUALITAS\_AUDIT dengan RHS1-RHS5 dan KUALITAS\_AUDIT dengan KPT1-KPT6), dengan rentang nilai korelasi konstruk antara 0,553994 s/d 0,889547. Hal tersebut berarti konstruk laten Kualitas\_Audit mampu memprediksi indikator pada bloknya lebih baik daripada indikator pada blok lain. Kesimpulannya konstruk Kualitas\_Audit memenuhi *discriminant validity*.

Dalam menguji reliabilitas, Henseler, *et al.* (2009) juga menganjurkan adanya pengujian terhadap *internal consistency*. *Internal consistency* diistilahkan oleh beberapa peneliti sebagai *construct reliability* (Mohamad, 2012). Menurut Henseler, *et al.* (2009) yang mengadopsi penelitian Werts, Linn, & Joreskog (1974), pengujian terhadap *internal consistency* dilakukan dengan melihat nilai *Cronbachs alpha* dan *composite reliability*.

Dengan menggunakan *Internal consistency* berupa *Composite Reliability* dan

*Cronbachs Alpha* untuk menguji reliabilitas konstruk, Henseler, *et al.* (2009) mengajukan nilai minimal > 0,7. Berdasarkan hasil pengujian diketahui bahwa nilai *Composite Reliability* = 0,8785 dan *Cronbachs Alpha* = 0,8308 masing-masing > 0,7 sehingga konstruk Kualitas\_Audit memenuhi *internal consistency*.

c. *Evaluasi Inner Model/Model Struktural*

Henseler, *et al.* (2009) berpendapat bahwa inner model menyatakan relasi antara variabel *laten unobserved* dan *outer model* menunjukkan relasi antara variabel laten dengan variabel observed/manifisnya. Hair, *et al.* (2014) menyatakan bahwa setelah dipastikan semua pengukuran konstruk adalah reliabel dan valid langkah selanjutnya adalah menilai hasil dari model struktural. Perlu dilakukan uji multikolinearitas terhadap model struktural yang akan dianalisis untuk mengetahui kemungkinan adanya interaksi antara variabel eksogen. Pengujian multikolinearitas dilakukan dengan bantuan IBM SPSS 19. *Input*-nya adalah *output* dari *Latent Variable Scores* yang dihasilkan oleh *Calculation ResultPLSAlgorithm*.

Tabel 7: Hasil Analisis Internal Consistency

Konstruk	Cronbachs Alpha	Composite Reliability
INTEGRITAS	-	-
KERAHASIAAN	-	-
KOMPETENSI	-	-
OBJEKTIVITAS	-	-
AUDIT_QUALITY	0,8308	0,8785

Tabel 8: Hasil uji multikolinearitas Model Struktural

Indikator Konstruk	Collineary Statistic		Ket
	Tolerance	VIF	
Integritas	0,394	2,535	Tidak terdapat multikolinearitas
Objektivitas	0,332	3,016	Tidak terdapat multikolinearitas
Kerahasiaan	0,34	2,944	Tidak terdapat multikolinearitas
Kompetensi	0,463	2,159	Tidak terdapat multikolinearitas

Dengan nilai tolerance antara 0,332 s/d 0,463 dan VIF antara 2,159 s/d 3,016 maka menurut Ghazali, (2011) dengan nilai *tolerance* > 0,1 dan VIF < 10 mengindikasikan tidak ada multikolinearitas antar konstruk dalam model struktural.

Untuk mengevaluasi *structural model*, Ghazali, (2014) menjelaskan beberapa langkah yaitu:

1) Menguji koefisien R<sup>2</sup> (koefisien determinasi) bagi konstruk endogen.

Berdasarkan *output* SmartPLS pada tabel 6 diketahui bahwa koefisien determinasi R<sup>2</sup> sebesar 0,74 yang artinya konstruk endogen Kualitas\_Audit dapat dijelaskan sebesar 74 persen oleh keempat konstruk eksogen integritas, objektivitas, kerahasiaan dan kompetensi dalam model struktural, sedangkan sisanya (26 persen) dipengaruhi oleh konstruk eksogen yang tidak terdapat di dalam model ini. Berdasarkan pendapat Ghazali (2014) koefisien determinasi sebesar 0,74 menunjukkan bahwa model dalam kategori baik.

2) Menguji estimasi koefisien jalur yaitu arah (*sign*), magnitude dan signifikansi.

Nilai Koefisien jalur didapatkan dari prosedur PLS Algorithm dan *t-statistik* didapatkan dari prosedur *Bootstrap-ping*.

Dari tabel 9 dapat diketahui bahwa hubungan antara Objektivitas → Kualitas\_Audit memiliki hubungan yang relatif lemah secara statistik, sedangkan hubungan yang lain menggambarkan hubungan yang relatif kuat secara statistik. Dengan pengujian *one-tailed* dan tingkat signifikansi 5 persen serta *critical value* sebesar 1,6558 (Ghozali, 2011) disimpulkan bahwa terdapat satu path yang tidak memenuh

ni asumsi *critical value* yaitu Objektivitas → Kualitas\_Audit karena *t-statistik* < 1,6558.

3) Menguji *effect size* (f<sup>2</sup>).

*Effect size* (f<sup>2</sup>) merupakan pengujian untuk menilai besarnya pengaruh dari variabel eksogen tertentu terhadap variabel endogen. Hasil dari *effect size* dapat menggambarkan pengaruh dari suatu variabel eksogen terhadap variabel endogen apabila variabel eksogen tersebut dihilangkan dari model struktural (Hair, et al. 2014). Pengaruh tersebut dapat dibagi 3 yaitu kecil (f<sup>2</sup> = 0,02), menengah (f<sup>2</sup> = 0,15) dan besar (f<sup>2</sup> = 0,35). *Effect size* didapatkan dari rumus berikut:

$$f^2 = \frac{R^2_{included} - R^2_{excluded}}{1 - R^2_{included}}$$

Hasil pengujian *effect size* f<sup>2</sup> adalah Variabel eksogen Objektivitas dan Kerahasiaan memiliki pengaruh *effect size* yang kecil dan variabel eksogen Integritas dan Kompetensi memiliki *effect size* menengah untuk menjelaskan koefisien determinasi (R<sup>2</sup>) dari variabel endogen. Namun dapat dilihat bahwa konstruk objektivitas memiliki *effect size* paling kecil dibanding konstruk yang lain.

4) Menguji relevansi prediksi dengan *Stone-Geisser Q<sup>2</sup> test*.

Pengujian model PLS dilakukan dengan melihat nilai *Stone-Geisser Q<sup>2</sup> test* yang berfungsi sebagai indikator untuk mengetahui relevansi prediksi dari model PLS yang diuji. Nilai dari *Stone-Geisser Q<sup>2</sup> test* didapatkan dari prosedur *Blindfolding*. Hasilnya diketahui bahwa konstruk endogen Kualitas\_Audit memiliki nilai Q<sup>2</sup> >

Tabel 9: Hasil Estimasi Koefisien Jalur

	Koefisien Jalur	Sign	t statistic	t table
Integritas → Audit_Quality	0,3139	+	3,681	1,6558
Objektivitas → Audit_Quality	0,0781	+	1,082	1,6558
Kerahasiaan → Audit_Quality	0,2896	+	3,204	1,6558
Kompetensi → Audit_Quality	0,3074	+	4,422	1,6558

Tabel 10: Hasil Uji Hipotesis berdasarkan Signifikansi Nilai *t Statistik*

	Hipotesis	Koefisien jalur	t statistik	t tabel	Ket
H1	Integritas berpengaruh positif terhadap kualitas audit APIP	0,3139	3,681	1,6558	Diterima
H2	Objektivitas berpengaruh positif terhadap kualitas audit APIP	0,0781	1,082	1,6558	Ditolak
H3	Kerahasiaan berpengaruh positif terhadap kualitas audit APIP	0,2896	3,204	1,6558	Diterima
H4	Kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit APIP	0,3074	4,422	1,6558	Diterima

0 yaitu sebesar 0,3689, dan memenuhi asumsi dari Hair, *et al.* (2014) untuk dapat dikatakan bahwa model tersebut memiliki relevansi prediksi terhadap variabel endogen Kualitas\_Audit.

#### d. Pengujian hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan dengan melihat signifikansi koefisien jalur dan nilai *t-value* (Mohamad, 2012). Untuk mendapatkan nilai signifikansi koefisien jalur dan *t-value* dilakukan prosedur Bootstrapping. Kemudian *t-value* dibandingkan dengan t-tabel. Berdasarkan tabel-t Ghazali, (2011) nilai t-tabel yang digunakan adalah 1,6558 untuk pengujian *one-tailed* dengan tingkat signifikansi 5 persen. Apabila nilai *t-value* > 1,6558 maka hipotesis diterima, dan apabila nilai *t-value* < t-tabel maka hipotesis ditolak.

Dengan tingkat signifikansi 5 persen dan pengujian *one tailed* maka berdasarkan tabel 10 disimpulkan bahwa hipotesis H1, H3 dan H4 diterima secara statistik karena *t-statistik* > *t-tabel* (1,6558), sedangkan hipotesis H2 ditolak secara statistik karena *t-statistik* < *t-tabel* (1,6558).

## KESIMPULAN

Tujuan penelitian ini adalah mengetahui pengaruh Prinsip-prinsip perilaku APIP terhadap Kualitas Audit APIP. Kesimpulan yang didapat penelitian ini adalah: Secara statistik Integritas, kerahasiaan dan Kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas Audit APIP, sedangkan objektivitas tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Objektivitas tidak berpengaruh kemungkinan karena masih adanya situasi *ewuh-pakewuh* (Soeharjono, 2011) yang menjadi penyebab APIP tidak memahami serta menerapkan prinsip objektivitas meskipun dengan konsekuensi tidak adanya kepercayaan publik terhadap hasil audit (Ardelean, 2013). Namun Penelitian ini setuju dengan Badjuri, (2010) dan Ardelean, (2013) bahwa APIP harus memiliki objektivitas dalam melakukan tugas-tugasnya untuk menjaga kepercayaan publik terhadap profesi dan instansi.

Terbukti pada penelitian ini bahwa Kualitas Audit APIP akan meningkat apabila APIP mempedomani Integritas, Kerahasiaan dan Kompetensi dalam melaksanakan audit antara lain dengan taat kepada peraturan perundang-undangan, tidak menerima segala sesuatu yang bukan hak milik, tidak memanfaatkan informasi rahasia untuk kepentingan pribadi atau kelompok, mampu bekerja sama dengan baik, serta memiliki pengetahuan tentang sektor publik. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa Kompetensi paling berpengaruh terhadap Kualitas Audit, sehingga diharapkan APIP secara rutin selalu meningkatkan Kompetensinya antara lain meningkatkan kemampuan penguasaan komputer serta memperdalam kemampuan review dan analisis.

Adanya elemen-elemen budaya dan nilai-nilai merupakan faktor informal yang mampu mempengaruhi keputusan audit dan pada akhirnya mempengaruhi kualitas audit (Ardelean, 2013). Karena tanggung jawab profesi auditor adalah berusaha sebaik-baiknya untuk melindungi ke-

pentingan publik, penelitian ini dapat dikembangkan dengan menambah elemen budaya dan nilai-nilai sebagai faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit.

### **Keterbatasan**

Studi ini menyadari adanya kelemahan di dalam struktur instrumen penelitian pada bagian Informasi Responden sehingga menyebabkan responden enggan/malas/tidak berkenan untuk memberikan informasi secara lengkap seperti yang diharapkan dalam penelitian ini, antara lain Lama masa kerja responden serta Pangkat/Jabatan Responden. Akibatnya Informasi Responden yang mampu disajikan dalam penelitian ini hanya Jabatan Responden dan Jabatan Responden dalam Tim. Penelitian selanjutnya diharapkan mampu untuk menyusun desain instrumen penelitian berupa kuesioner yang lebih praktis dan sederhana sehingga responden berkenan memberikan informasi yang dibutuhkan dalam penelitian ini.

### **DAFTAR PUSTAKA**

- Abbott, Lawrence J.; Parker, Susan; Peters, Gary F.; Rama, dan Dasaratha V. 2007. Corporate Governance, Audit Quality, and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Internal Audit Outsourcing. *The Accounting Review*, Vol. 82, No. 4 (Jul., 2007), pp. 803-835
- Al-Ajmi, Jasim. 2009. Audit firm, corporate governance, and audit quality: Evidence from Bahrain. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 25 (2009) pp.64–74
- Ardelean, Alexandra. 2013. Auditors' Ethics and their Impact on Public Trust. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 92 ( 2013 ) pp.55 – 60
- Arens, Alvin A; Elder, Randal J. dan Beasley, Mark S. 2012. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 14th Edition*, 2012, Prentice Hall International
- Aryani, Y Anni. 2009. *The Effect Of Fairness Perception Of Performance Measurement In The Balanced Scorecard Environment*. Disertasi Ph.D. Tidak dipublikasikan. School of Accounting Faculty of Business and Law Victoria University Melbourne Australia.
- Badjuri, Achmad. 2012. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Pemeriksaan Audit Sektor Publik (Studi Empiris pada BPKP Perwakilan Jawa Tengah). *Jurnal Dinamika Akuntansi, Keuangan dan Perbankan*, November 2012, Hal 120-135, Vol. 1, No. 2
- BPKP. 2008. *Kode Etik dan Standar Audit*, Edisi Kelima. Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.
- \_\_\_\_\_. 2011. *Sistem Administrasi Keuangan Daerah II*, Edisi Ketujuh. Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.
- Carey, Peter dan Simnett, Roger. 2006. Audit Partner Tenure and Audit Quality. *The Accounting Review*, Vol. 81, No. 3 (May, 2006), pp. 653-676

### **Implikasi**

Berdasarkan hasil dari penelitian ini, penulis dapat disimpulkan bahwa Kualitas Audit APIP akan meningkat apabila APIP mempedomani Integritas, Kerahasiaan dan Kompetensi. Penulis memberikan saran sebagai berikut:

1. melaksanakan audit sebaiknya APIP harus taat kepada peraturan perundang-undangan, tidak menerima segala sesuatu yang bukan hak milik, tidak memanfaatkan informasi rahasia untuk kepentingan pribadi atau kelompok, mampu bekerja sama dengan baik, serta memiliki pengetahuan tentang sektor publik.
2. karena dapat disimpulkan bahwa kompetensi paling berpengaruh terhadap Kualitas Audit, diharapkan APIP secara rutin selalu meningkatkan Kompetensinya antara lain meningkatkan kemampuan penguasaan komputer serta memperdalam kemampuan review dan analisis.

- Chartered Institute of Internal Auditors. *Code of Ethics*. Diakses 12 Juni 2014, dari <http://www.iaa.org.uk/resources/global-guidance/code-of-ethics/>
- Chen, Ken Y.; Elder, Randal J.; dan Liu, Jo-Lan. 2005. Auditor Independence, Audit Quality and Auditor-Client Negotiation Outcomes: Some Evidence from Taiwan. *Journal of Contemporary Accounting & Economics* Vol I, No 2 (Dec 2005) 119-146
- Effendy, Muh. Taufiq. 2010. *Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Motivasi terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat dalam Pengawasan Keuangan Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kota Gorontalo)*. Tesis Pasca Sarjana. Dipublikasikan. Program Studi Magister Sains Akuntansi Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro.
- Ferdinand, Augusty. 2002. *Structural Equation Modelling dalam Penelitian Manajemen: Aplikasi Model-Model Rumit dalam Penelitian untuk Tesis Magister dan Disertasi Doktor*. Edisi kedua. Semarang. BP Undip.
- Firth, Michael; Rui, Oliver M.; dan Wu, Xi. 2012. How Do Various Forms of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence from China. *The International Journal of Accounting* 47 (2012) 109–138
- Francis, Jere R. 2011. A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory American Accounting Association* Vol. 30, No. 2 May 2011 pp. 125–152
- Ghosh, Alope dan Moon, Doocheol. 2005. Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. *The Accounting Review*, Vol. 80, No. 2 (Apr., 2005), pp. 585-612
- Ghozali, Imam. 2008. *Model Persamaan Struktural Konsep dan Aplikasi dengan Program AMOS 16*. Semarang. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19 Edisi 5*. Semarang. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, Imam. 2014. *Structural Equation Modelling Metode Alternatif dengan Partial Least Square (PLS) Edisi 4*. Semarang. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Giroux, Gary dan Jones, Rowan. 2011. Measuring audit quality of local governments in England and Wales. *Research in Accounting Regulation* 23 (2011) 60–66
- Hair, Joseph F Jr., Hult, G.Tomas M., Ringle, Christian M. dan Sarstedt, Marko. 2014. *A Primer On Partial Least Squares Structural Equation Modelling (PLS-SEM)*. USA: SAGE Publication, Inc.
- Henseler, Jörg; Ringle, Christian M. dan Sinkovics, Rudolf R. 2009. The Use Of Partial Least Squares Path Modeling In International Marketing. *New Challenges to International Marketing Advances in International Marketing*, Volume 20, 277–319.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). 2011. *Standar Profesional Akuntan Publik*
- Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). 2008. *Kode Etik Profesi Akuntan Publik*
- Institute of Chartered Accountants in Australia. 2004. *Auditing Competency Standard for Registered Company Auditors*. Diakses 3 April 2014. dari <http://www.cpaaustralia.com.au/~media/Corporate/AllFiles/Document/professional-resources/auditing-assurance/Auditing-competency-standard-for-registered-company-auditors.pdf>
- International Federation Of Accountant (IFAC). 2006. *Code Of Ethics For Professional Accountants*. Revised July 2006. Diakses 11 Juni 2014, dari <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ifac-code-of-ethics-for.pdf>
- Jarvis, Cheryl Burke; MacKenzie, Scott B. and Podsakoff, Philip M. 2003. A Critical Review of Construct Indicators and Measurement Model Misspecification in Marketing and Consumer Research. *Journal of Consumer Research*, Vol. 30, No. 2 (September 2003), pp. 199-218
- Kisnawati, Baiq. 2012. *Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Etika Auditor terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Auditor Pemerintah di Inspektorat Kabupaten*

- dan Kota Se-Pulau Lombok). *Jurnal Bisnis dan Kewirausahaan*. Vol.8. No.3. Nopember 2012.
- Knechel, W. Robert; Krishnan, Gopal V; Pevzner, Mikhail; Shefchik, Lori and Velury, Uma. 2012. *Audit Quality: Insights from the Academic Literature*. www.ssrn.com id: 2040754
- Mabruri, Havidz and Winarna, Jaka. 2010. *Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Audit di Lingkungan Pemerintah Daerah*. SNA XIII Purwokerto 2010. Artikel dipublikasikan.
- Mohamad, Roshayu. 2012. *Knowledge Management As Innovation: Organizational Culture Factors Affecting Knowledge Management Practice In Malaysian Higher Educational Administration*. Disertasi Ph.D. Dipublikasikan. School of Information System, Faculty of Business and Law Victoria University.
- Murwanto, Rahmadi; Budiarmo, Adi and Ramadhana, Fajar Hasri. (2014) *Audit Sektor Publik. Suatu Pengantar Bagi Pembangunan Akuntabilitas Instansi Pemerintah*. LPKPAP BPPK Kementerian Keuangan.
- Netherland Court Of Audit (NCA). The Concept Of Integrity. Diakses 11 Juni 2014. Dari [http://www.courtsofaudit.nl/english/Publications/Topics/IntoSAINT/The\\_concept\\_of\\_integrity](http://www.courtsofaudit.nl/english/Publications/Topics/IntoSAINT/The_concept_of_integrity)
- Peng, David Xiaosong and Lai, Fujun. 2012. Using partial least squares in operations management research: A practical guideline and summary of past research. *Journal of Operations Management* 30. 467–480
- Permenpan No:PER/04/M.PAN/03/2008 Tentang Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah  
 \_\_\_\_\_ No:PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawas Intern Pemerintah  
 Perka BPK No 1 Tahun 2007 Tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara  
 \_\_\_\_\_ No 2 Tahun 2011 Tentang Kode Etik Badan Pemeriksa Keuangan
- Ringle, C.M., Wende, S., and Will, S. 2005. SmartPLS 2.0 (M3) Beta, Hamburg 2005, <http://www.smartpls.de>.
- Sukriah, Ika; Akram and Inapty, Biana Adha. 2009. *Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas dan Kompetensi terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan*. SNA XII. 4-6 November, Palembang.
- Skinner, Douglas J., and Srinivasan, Suraj. 2012. Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan. *The Accounting Review*. Vol. 87, No. 5, 2012, pp. 1737–1765
- Soeharjono, Harry Indradjit. 2011. Pengaruh Budaya Birokrasi “ewuh-pakewuh” terhadap Efektivitas Sistem Pengendalian Intern. *Jurnal Ilmu Administrasi* Vol. VIII No 3, Desember 2011, pp. 243-260.
- The Auditing Practices Board (APB). 2011. Ethical Standard 1 (Revised). Integrity, Objectivity And Independence (Revised December 2010, updated December 2011). Diakses 11 Juni 2014, dari [https://frc.org.uk/Our-Work/Publications/APB/ES-1-\(Revised\)-Integrity,-Objektivitas-and-independ.pdf](https://frc.org.uk/Our-Work/Publications/APB/ES-1-(Revised)-Integrity,-Objektivitas-and-independ.pdf)
- The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). 1997. Guide To Professional Ethics. Integrity, Objectivity and Independence. Diakses 11 Juni 2014, dari [http://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Ethics/professional\\_ethics/1-201-integrity-Objektivitas-and-independence.pdf](http://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Ethics/professional_ethics/1-201-integrity-Objektivitas-and-independence.pdf)
- Tjun Tjun, Lauw; Marpaung, Elyzabet Indrawati and Setiawan, Santi. 2012. Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi* Vol.4 No.1 Mei 2012.

- United States Government Accountability Office (US GAO). 2011. Government Auditing Standards, December 2011 Revision. Diakses 3 Februari 2014. Dari <http://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf>
- Wardoyo, Trimanto S.; Anthonius and Silaban, Barnabas T. 2011. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit, (Survey terhadap Kantor Akuntan Publik di Jakarta Selatan)*. Penelitian pada Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Maranatha Bandung 2011. Penelitian dipublikasikan.
- Wayne State University Office Of Internal Audit. Code Of Ethics. Diakses 11 Juni 2014. Dari <http://internalaudit.wayne.edu/ethics-code.php>
- Wong, Ken Kwong-Kay. 2013. Partial Least Squares Structural Equation Modelling (PLS-SEM) Techniques Using SmartPLS. *Marketing Bulletin* 2013, 24, Technical Note 1.