

TESIS

**PENERAPAN AUDIT BERBASIS RISIKO SEBAGAI
PEMODERASI PENGARUH KOMPETENSI DAN
INDEPENDENSI AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT
PADA INSPEKTORAT JENDERAL KEMENTERIAN PUPR**

***THE IMPLEMENTATION OF RISK-BASED AUDIT AS
MODERATING VARIABLE OF THE EFFECT OF AUDITORS'
COMPETENCE AND INDEPENDENCE ON AUDIT QUALITY:
A STUDY AT THE INSPECTORATE GENERAL OF MINISTRY
OF PUBLIC WORKS AND HOUSING***

**REZA VIOLA PURBA
A062212042**



**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2023**

TESIS

**PENERAPAN AUDIT BERBASIS RISIKO SEBAGAI
PEMODERASI PENGARUH KOMPETENSI DAN
INDEPENDENSI AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT
PADA INSPEKTORAT JENDERAL KEMENTERIAN PUPR**

***THE IMPLEMENTATION OF RISK-BASED AUDIT AS
MODERATING VARIABLE OF THE EFFECT OF AUDITORS'
COMPETENCE AND INDEPENDENCE ON AUDIT QUALITY:
A STUDY AT THE INSPECTORATE GENERAL OF MINISTRY
OF PUBLIC WORKS AND HOUSING***

sebagai persyaratan untuk memperoleh gelar Magister

disusun dan diajukan oleh

**REZA VIOLA PURBA
A062212042**



Kepada

**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2023**

LEMBAR PENGESAHAN TESIS

PENERAPAN AUDIT BERBASIS RISIKO SEBAGAI PEMODERASI PENGARUH KOMPETENSI DAN INDEPENDENSI AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT PADA INSPEKTORAT JENDERAL KEMENTERIAN PUPR

Disusun dan diajukan oleh

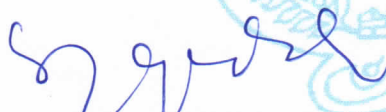
REZA VIOLA PURBA
A062212042

Telah dipertahankan di hadapan Panitia Ujian yang dibentuk dalam rangka
Penyelesaian Studi Program Magister **Akuntansi**
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin
Pada tanggal 31 Juli 2023
dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Menyetujui,

Pembimbing Utama

Pembimbing Pendamping



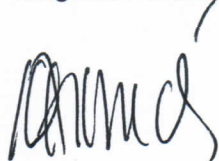
Prof. Dr. Syarifuddin, SE., Ak., M.Soc., Sc., CA.
NIP. 196302101990021001



Dr. Syamsuddin, SE., Ak., M.Si., CA.
NIP. 196704141994121001

Ketua Program Studi
Magister Akuntansi

Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin



Dr. Aini Indrijawati, SE., Ak., M.Si., CA.
NIP. 196811251994122002



Prof. Dr. Abd. Rahman Kadir, SE., M.Si.
NIP. 196402051988101001

PERNYATAAN KEASLIAN TESIS

Yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Reza Viola Purba

NIM : A062212042

Program Studi : Magister Akuntansi

menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa tesis yang berjudul:

Penerapan Audit Berbasis Risiko sebagai Pemoderasi Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit pada Inspektorat Jenderal Kementerian PUPR

adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah tesis ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan/ditulis/diterbitkan sebelumnya, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila dikemudian hari ternyata di dalam naskah tesis ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU Nomor 20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Makassar, Juli 2023

Yang menyatakan,



Reza Viola Purba

PRAKATA

Puji Syukur Kehadirat Tuhan Yang Maha Esa atas limpahan rahmat dan karunia-Nya sehingga penulisan tesis ini dapat diselesaikan. Tesis ini merupakan tugas akhir untuk mencapai gelar Magister Akuntansi (M.Ak.) pada Program Studi Magister Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin. Pada kesempatan ini, penulis menyampaikan terima kasih kepada:

1. Prof. Dr. Ir. Jamaluddin Jompa, M.Sc selaku Rektor Universitas Hasanuddin yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk menempuh pendidikan pada jenjang magister di Universitas Hasanuddin.
2. Prof. Dr. Abd. Rahman Kadir, SE., MSi., CWM selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis yang telah menerima penulis untuk mengikuti pendidikan pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.
3. Dr. Aini Indrijawati, SE., Ak., M.Si., CA selaku Ketua Program Studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin yang telah memberikan kesempatan dan senantiasa mendukung kesuksesan dan penyelesaian tesis ini.
4. Kementerian PUPR khususnya Badan Pengembangan Sumber Daya Manusia (BPSDM) Kementerian PUPR melalui Program Magister Super Spesialis, yang telah memberikan kesempatan dan dukungan kepada penulis untuk dapat menempuh dan menyelesaikan pendidikan pada Program Studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.
5. Prof. Dr. Syarifuddin, SE., Ak., M.Soc., Sc., CA dan Dr. Syamsuddin, SE., Ak., M.Si., CA selaku Pembimbing Utama dan Pembimbing Pendamping yang telah meluangkan waktu, pikiran dan tenaga untuk memberikan perbaikan dan masukan selama penulis menyusun tesis ini.
6. Dr. R. A. Damayanti, SE., Ak., M.Soc., Sc., CA, Prof. Dr. Asri Usman, SE., Ak., M.Si., CA dan Dr. Darmawati, SE., Ak., M.Si selaku Tim Penguji yang telah memberikan perbaikan dan masukan selama ujian dan proses penyelesaian tesis ini.

7. Seluruh staf Jurusan Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin tanpa terkecuali atas waktu dan tenaganya dalam mendukung proses penyelesaian tesis ini.
8. Mama, kakak, adik dan keponakanku yang senantiasa mendoakan dan memberikan semangat kepada penulis dalam proses penyelesaian tesis ini.
9. Sahabat terbaikku, *Orang Sibuk*, yang dalam kesibukannya senantiasa mendoakan, mendukung dan menyemangati penulis untuk menyelesaikan tesis ini.
10. Sahabat-sahabatku, *Kepompong* dan *Jafung Nyasar*, yang selalu mendukung dan mendengarkan curahan hati penulis dalam penyelesaian tesis ini.
11. Teman terbaikku selama perkuliahan ini, *WER Community*, yang selalu satu frekuensi dan saling mendukung dalam perkuliahan khususnya saat penyelesaian tesis serta kendalanya.
12. Teman-temanku, *Ingat Makan* dan *REWDY*, yang selalu memberikan masukan terbaik selama penyelesaian tesis ini khususnya dalam hal kuliner. *Jangan lupa makan ya, kesehatan tetap nomor 1!*
13. Para auditor di Inspektorat Jenderal Kementerian PUPR yang telah bersedia menjadi responden dan mendukung penulis dalam menyelesaikan tesis ini.
14. Semua pihak yang telah membantu yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Tesis ini tentu belum sempurna walaupun telah menerima bantuan dan masukan dari berbagai pihak. Kritik dan saran membangun tentunya akan lebih menyempurnakan tesis ini. Semoga tesis ini dapat bermanfaat bagi pihak yang membutuhkan maupun pengembangan ilmu pengetahuan dan penelitian.

Makassar, Juli 2023

Reza Viola Purba

ABSTRAK

REZA VIOLA PURBA. Penerapan Audit Berbasis Risiko sebagai Pemoderasi Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit pada Inspektorat Jenderal Kementerian PUPR (dibimbing oleh Syarifuddin dan Syamsuddin).

Penelitian ini bertujuan menguji dan menganalisis pengaruh kompetensi dan independensi auditor terhadap kualitas audit dengan penerapan audit berbasis risiko sebagai variabel moderasi pada Inspektorat Jenderal Kementerian PUPR. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif yang bersifat kausalitas yang bermaksud untuk memperoleh bukti empiris terkait hubungan antarvariabel melalui pengujian hipotesis. Metode analisis data menggunakan analisis regresi linear berganda dan *Moderated Regression Analysis* (MRA). Data yang digunakan adalah data primer dan metode pengumpulan data menggunakan kuesioner. Analisis dalam penelitian menggunakan program IBM SPSS *Statistics* 26 dengan jumlah sampel sebanyak 115 orang. Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara parsial kompetensi auditor dan independensi auditor masing-masing berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Penerapan audit berbasis risiko sebagai variabel moderasi terbukti dapat memperkuat pengaruh kompetensi auditor dan independensi auditor terhadap kualitas audit.

Kata kunci: kompetensi auditor, independensi auditor, penerapan audit berbasis risiko, kualitas audit



ABSTRACT

REZA VIOLA PURBA. *The Implementation of Risk-Based Audit as Moderating Variable of the Effect of Auditors' Competence and Independence on Audit Quality: A Study at the Inspectorate General of Ministry of Public Works and Housing* (supervised by Syarifuddin and Syamsuddin)

This study aims to examine and analyze the effect of auditors' competence and independence on audit quality using implementation of risk-based audit as moderating variable at the Inspectorate General of the Ministry of Public Works and Housing. This research is a quantitative research that is causality with the intention to obtain empirical evidence related to the relationship among variables through hypothesis testing. The data analysis method used multiple linear regression analysis and moderated regression analysis (MRA). The data used were primary data with a data collection method in the form of questionnaires. The research data were processed used IBM SPSS Statistics 26 program with a sample of 115 people. The results show that partially auditors' competence and independence each has a positive and significant effect on audit quality. The implementation of risk-based audit as a moderating variable is proven to strengthen the effect of auditors' competence and independence on audit quality.

Keywords: auditors' competence, auditors' independence, risk-based audit, audit quality



DAFTAR ISI

	Halaman
HALAMAN SAMBUNG.....	i
HALAMAN JUDUL.....	ii
LEMBAR PENGESAHAN TESIS	iii
PERNYATAAN KEASLIAN TESIS.....	iv
PRAKATA.....	v
ABSTRAK.....	vii
ABSTRACT	viii
DAFTAR ISI.....	ix
DAFTAR TABEL.....	xii
DAFTAR GAMBAR.....	xiii
DAFTAR LAMPIRAN	xiv
BAB I PENDAHULUAN.....	1
1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Rumusan Masalah	7
1.3 Tujuan Penelitian	7
1.4 Manfaat Penelitian	8
1. 4.1 Manfaat Teoritis.....	8
1. 4.2 Manfaat Praktis	8
BAB II TINJAUAN PUSTAKA.....	9
2. 1 Tinjauan Teori.....	9
2. 1.1 Teori Atribusi	9
2. 1.2 Kualitas Audit	10
2. 1.3 Kompetensi Auditor	11
2. 1.4 Independensi Auditor.....	12
2. 1.5 Audit Berbasis Risiko.....	14
2. 2 Tinjauan Empiris	15

BAB III KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS.....	18
3.1 Kerangka Konseptual.....	18
3.2 Hipotesis.....	19
3. 2.1 Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Audit	19
3. 2.2 Pengaruh Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit.....	20
3. 2.3 Pengaruh Penerapan Audit Berbasis Risiko terhadap Hubungan antara Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Audit.....	21
3. 2.4 Pengaruh Penerapan Audit Berbasis Risiko terhadap Hubungan antara Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit	22
BAB IV METODE PENELITIAN	24
4.1 Desain Penelitian	24
4.2 Lokasi dan Waktu Penelitian	24
4.3 Populasi dan Sampel	25
4.4 Jenis dan Sumber Data.....	26
4.5 Metode Pengumpulan Data.....	27
4.6 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional.....	27
4. 6.1 Variabel Penelitian.....	27
4. 6.2 Definisi Operasional	28
4.7 Teknik Analisis Data.....	30
4. 7.1 Uji Instrumen Pengumpulan Data	30
4. 7.2 Uji Asumsi Klasik.....	31
4. 7.3 Metode Analisis Data.....	33
4. 7.4 Uji Hipotesis	35
BAB V HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	37
5.1 Hasil Penelitian	37
5. 1.1 Karakteristik Responden	37
5. 1.2 Analisis Deskripsi Variabel Penelitian.....	40
5. 1.3 Hasil Uji Instrumen Pengumpulan Data	47
5. 1.4 Hasil Uji Asumsi Klasik	50
5. 1.5 Hasil Analisis Regresi.....	54
5. 1.6 Hasil Uji Hipotesis	58
5.2 Pembahasan.....	61
5. 2.1 Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Audit	62
5. 2.2 Pengaruh Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit.....	63

5. 2.3	Peran Penerapan Audit Berbasis Risiko dalam Memoderasi Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Audit	64
5. 2.4	Peran Penerapan Audit Berbasis Risiko dalam Memoderasi Pengaruh Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit.....	65
BAB VI PENUTUP		67
6.1	Kesimpulan	67
6.2	Implikasi.....	68
6.3	Keterbatasan Penelitian	69
6.4	Saran	70
DAFTAR PUSTAKA.....		71
LAMPIRAN		75

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
Tabel 3.1 Operasionalisasi Variabel.....	29
Tabel 5.1 Distribusi Sampel dan Pengembalian Kuesioner	37
Tabel 5.2 Karakteristik Responden	38
Tabel 5.3 Kategori Mean Masing-Masing Variabel.....	41
Tabel 5.4 Jawaban Responden Mengenai Variabel Kualitas Audit	41
Tabel 5.5 Jawaban Responden Mengenai Variabel Kompetensi Auditor	43
Tabel 5.6 Jawaban Responden Mengenai Variabel Independensi Auditor.....	44
Tabel 5.7 Jawaban Responden Mengenai Variabel Penerapan Audit Berbasis Risiko.....	46
Tabel 5.8 Hasil Pengujian Validitas Kuesioner	48
Tabel 5.9 Hasil Pengujian Reliabilitas Kuesioner	49
Tabel 5.10 Kolmogorov-Smirnov.....	51
Tabel 5.11 Nilai VIF Variabel Penelitian	52
Tabel 5.12 Uji Glejser	54
Tabel 5.13 Hasil Analisis Regresi Linier	55
Tabel 5.14 Koefisien Determinasi	58
Tabel 5.15 Ringkasan Hasil Penelitian.....	61

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
Gambar 3.1 Kerangka Konseptual.....	19
Gambar 5.1 Normal Probability Plot.....	51
Gambar 5.2 Scatterplot.....	53

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
Lampiran I Ringkasan Tinjauan Empiris.....	75
Lampiran II Kuesioner Penelitian	79
Lampiran III Data Penelitian.....	84
Lampiran IV Uji Validitas dan Reliabilitas.....	90
Lampiran V Distribusi Frekuensi Jawaban Responden	93
Lampiran VI Uji Asumsi Klasik	103
Lampiran VII Analisis Regresi Linear Berganda dan MRA	106

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Kualitas audit adalah jaminan, karena adanya kualitas, kondisi aktual dengan kondisi yang diharapkan dapat dibandingkan. Untuk menjaga kualitas laporan auditnya, maka auditor perlu melaksanakan audit dengan independen dan profesional, memenuhi standar audit, mendapatkan bukti audit yang cukup dan kompeten serta melaksanakan secara lengkap tahapan prosedur audit (Francis dan Yu, 2009; Neri dan Russo, 2014 dalam Amiruddin, *et al.*, 2019).

Dalam *Public Report* tentang Inspeksi Tahunan Kualitas Audit di Kanada tahun 2015, hasil inspeksi CPAB (*Canadian Public Accountability Board*) menyatakan terdapat ketidakkonsistenan kualitas audit di semua perusahaan *The Big Four* sehingga diperlukan perbaikan dalam sistem pengendalian kualitas pada *The Big Four*. Hasil inspeksi CPAB atas 93 *file* yang diperiksa ditemukan 24 *file* dengan temuan yang signifikan. Hasil ini meningkat pesat dibandingkan hasil inspeksi tahun 2014 yaitu ditemukan 7 dari 98 *file* (cpab-ccrc.ca, 2016). Menurut *International Forum of Independent Audit Regulators* (IFIAR), perbaikan kualitas audit berjalan sangat lambat dan IFIAR juga menyatakan perlu adanya perbaikan yang terukur untuk tahun 2019.

Kementerian PUPR memperoleh opini wajar dengan pengecualian (WDP) atas laporan keuangannya TA 2018. Opini atas laporan keuangan adalah hasil pemeriksaan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang dilakukan setiap tahun. Opini laporan keuangan terdiri atas pernyataan profesional BPK terkait laporan dan informasi keuangan instansi/kementerian/lembaga, termasuk Kementerian PUPR, berdasarkan kewajarannya. Menteri PUPR – Basuki

Hadimuljono, menyatakan Kementerian PUPR memperoleh opini WDP untuk TA 2018 karena terdapat 33 temuan yang dicatat oleh BPK pada laporan keuangan tahun tersebut. Dari 33 temuan tersebut terdapat lima temuan utama yang menjadi dasar BPK memberikan opini. Adapun lima temuan utama tersebut dapat dikategorikan menjadi dua aspek utama, yaitu terkait SPI dan terkait kepatuhan pada peraturan perundang - undangan dalam hal mengelola anggaran pada Kementerian PUPR.

Pada tahun 2019 – 2021 Kementerian PUPR memperoleh opini WTP atas laporan keuangannya. Meskipun laporan keuangan Kementerian PUPR telah mendapat opini WTP, BPK mencatat beberapa permasalahan berulang yang tindak lanjut penyelesaian rekomendasinya berlarut-larut. BPK menyatakan permasalahan tersebut berkaitan dengan pengelolaan aset serta belanja. Menurut BPK, permasalahan berulang menunjukkan bahwa Kementerian PUPR kurang memperhatikan rekomendasi BPK dan saran untuk tindak lanjutnya.

Permasalahan perihal sistem pengendalian internal juga mengakibatkan Kementerian PUPR tersandung kasus operasi tangkap tangan, atau disebut juga OTT, oleh KPK pada 28 Desember 2018. Kasus OTT ini menyangkut proyek SPAM (Sistem Penyediaan Air Minum) pada beberapa daerah di Indonesia. Kasus ini dimulai dengan ditemukannya barang bukti pertama senilai 500 juta rupiah, SGD 25.000,-, dan sejumlah uang tunai yang ditempatkan dalam kardus. Pada kasus tersebut telah ditetapkan delapan orang sebagai tersangka, yang empat diantaranya merupakan pejabat pembuat komitmen (PPK) pada Satker SPAM Strategis dan Satker Tanggap Darurat Permukiman, Ditjen Cipta Karya. Diketahui PT Tashida Sejahtera Perkasa (PT TSP) dan PT Wijaya Kusuma Emindo (PT WKE) melakukan suap kepada pejabat Kementerian PUPR dengan maksud mengatur proyek pembangunan SPAM agar diperoleh oleh kedua perusahaan

penyedia air minum tersebut. Proyek yang dimaksud yaitu proyek pembangunan SPAM TA 2017-2018 di Umbulan-3 Pasuruan, Lampung, Toba-1, serta di Katulampa. KPK menyebutkan telah terjadi masalah serius dalam pengawasan internal Kementerian PUPR. Pengawasan internal seharusnya sudah berjalan dan telah mengidentifikasi adanya temuan awal terhadap kasus dugaan suap yang penyebarannya cukup masif untuk proyek SPAM.

Untuk menghindari permasalahan-permasalahan terkait sistem pengendalian seperti yang telah diuraikan sebelumnya, diperlukan peningkatan pengawasan internal dalam organisasi. Pemerintah melalui PP Nomor 60 Tahun 2008 menyebutkan bahwa APIP bertanggung jawab atas pelaksanaan pengawasan intern di instansi pemerintah. Adapun kegiatan pengawasan yang dilaksanakan oleh APIP pada instansi pemerintah terdiri atas audit, evaluasi, *review*, *monitoring* dan pengawasan lainnya. Diharapkan APIP dapat menjadi agen perubahan untuk menciptakan nilai tambah terhadap produk dan/atau layanan yang diberikan oleh instansi pemerintah. Sebagai pengawas internal pemerintah, APIP menjadi salah satu unsur dalam manajemen pemerintah yang penting untuk mencapai *good governance* yang mengarah pada birokrasi yang bersih (*clean government*) (AAIPI, 2014 dalam Nainggolan, *et al.*, 2019). Oleh karena itu, APIP dituntut dapat menghasilkan kualitas audit yang baik dalam melaksanakan fungsi pengawasannya, agar hasil audit dapat memberikan manfaat sebagai masukan pemerintah melakukan perbaikan dan pembaruan.

Berdasarkan Realisasi Target Rencana Strategis Kementerian PUPR Periode 2015-2019 diketahui bahwa terdapat peningkatan kualitas pengawasan kinerja dan keuangan pada Kementerian PUPR yaitu mencapai 88,42% pada tahun 2019 dari target 80%. Namun, Level IACM (*Internal Audit Capability Model*) tidak tercapai dari target IACM Level 3 dengan realisasi Level 3 dengan catatan

(88,08%) pada tahun 2019. IACM digunakan untuk menilai kapabilitas unit pengawasan pada internal pemerintah yaitu APIP. Secara tidak langsung hal ini menyimpulkan bahwa APIP belum sepenuhnya mampu menyediakan asuransi atas proses tata kelola, dan APIP belum secara efektif untuk mencegah terjadinya tindak pelanggaran di lingkungan organisasi atau instansinya.

Upaya untuk meningkatkan kualitas audit telah dilakukan Kementerian PUPR, diantaranya unit organisasi inspektorat jenderal memperkuat kerja sama dengan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dalam hal pelaksanaan pengawasan internal di lingkungan Kementerian PUPR. Kerjasama tersebut mencakup Pelaksanaan Pengawasan Intern, Peningkatan level IACM, Peningkatan level Maturitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), Peningkatan Kapasitas Sumber Daya Manusia, dan hal lainnya sesuai kesepakatan. Menteri PUPR menyatakan bahwa untuk mengawal berbagai program Pemerintah yang berada dalam tanggung jawab Kementerian PUPR, dibutuhkan pengawasan serta pencegahan penyimpangan yang efektif.

Yuliyanti dan Hanifah (2018) menyatakan bahwa auditor internal mempunyai tanggung jawab untuk menghasilkan *reasonable assurance* yang menjamin *reliability* informasi laporan keuangan serta menghasilkan laporan audit dengan kualitas yang baik. Auditor harus mempunyai kompetensi memadai serta melakukan prosedur audit yang sesuai untuk menjaga kualitas auditnya (Astrawan *et al.*, 2016 dalam Yuliyanti dan Hanifah, 2018). Inspektorat jenderal Kementerian PUPR dalam Renstra tahun 2020-2024 menyatakan bahwa salah satu kendala internal dalam kualitas pengawasannya adalah keterbatasan SDM baik dari segi jumlah, kompetensi maupun kualitasnya.

Teori atribusi adalah teori yang menjelaskan hubungan perilaku individu dengan sikap dan karakteristik yang dimilikinya. Menurut Robins & Judge (2008),

atribusi terdiri dari atribusi internal, yaitu aspek-aspek internal seperti sifat, sikap, karakter dan atau faktor lainnya yang menyebabkan perilaku seseorang. Selain itu, atribusi eksternal merupakan kondisi atau lingkungan di luar diri individu yang menyebabkan perilakunya. Berdasarkan teori ini, faktor internal dari seorang auditor akan menentukan bagaimana perilaku auditor tersebut. Sifat, karakter atau faktor internal lainnya akan memengaruhi kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor.

Penelitian terdahulu telah menarik kesimpulan kompetensi auditor memengaruhi secara positif kualitas audit yang dihasilkan (Sholehah & Mohamad, 2020; Wiyasa, *et al.*, 2020; Setiawan, 2018). Namun sebaliknya penelitian lainnya menemukan bahwa kompetensi auditor tidak berpengaruh signifikan atas kualitas audit (Lestari, *et al.*, 2021; Widiya dan Syofyan, 2020; Nainggolan, *et al.*, 2019).

Selain kompetensi auditor, variabel lainnya yang dinilai mampu memberikan pengaruh terhadap kualitas audit yaitu independensi auditor. Saputra (2012) dalam Widiya dan Syofyan (2020) menyimpulkan independensi auditor merupakan aspek yang sangat penting dalam mengukur kualitas audit.

Beberapa penelitian sebelumnya menarik kesimpulan independensi auditor memengaruhi kualitas audit yang dihasilkan secara positif dan signifikan (Ramadhan, *et al.*, 2022; Sholehah dan Mohamad, 2020; Wiyasa, *et al.*, 2020; Fadjarenie (2019); Setiawan (2018). Sedangkan beberapa penelitian lainnya menyatakan sebaliknya, yaitu kualitas audit tidak signifikan dipengaruhi oleh independensi auditor (Lestari, *et al.*, 2021; Widiya dan Syofyan, 2020).

Berdasarkan uraian di atas, diketahui masih terdapat kesimpulan penelitian yang belum konsisten (*gap* penelitian) antara beberapa penelitian sebelumnya sehingga peneliti bermaksud untuk kembali melakukan penelitian terkait kualitas audit. Penelitian ini bermaksud untuk kembali menguji dan menganalisis

bagaimana kompetensi auditor dan independensi auditor memengaruhi kualitas audit yang dihasilkan.

Penelitian ini berbeda dengan penelitian sebelumnya yaitu terdapat perbedaan variabel independen dengan penelitian yang dilakukan oleh Ramadhan, *et al.* (2022), yang menggunakan variabel integritas sedangkan pada penelitian ini variabel yang digunakan adalah kompetensi auditor. Lestari, *et al.* (2021) menggunakan variabel independen lain yang tidak diuji dalam penelitian ini yaitu etika auditor, tekanan anggaran waktu dan *fee* audit. Penelitian ini menggunakan variabel yang sama dengan Sholehah dan Mohamad (2020), namun peneliti menambahkan variabel moderasi pada penelitian ini. Sedangkan perbedaan terhadap penelitian yang dilakukan oleh Setiawan (2018) adalah objek penelitian yang dipilih. Setiawan (2018) melakukan penelitian pada Inspektorat Provinsi Kalimantan Barat, sedangkan penelitian ini menggunakan objek penelitian unit pengawasan internal pada pemerintah pusat, yaitu Kementerian PUPR.

Berdasarkan perspektif konseptual dan empiris, terdapat variabel-variabel yang diduga dapat memoderasi hubungan kompetensi auditor maupun independensi auditor dengan kualitas audit, salah satunya yaitu penerapan audit berbasis risiko. David G, IIA (2004) dalam Setiawan (2018) menjelaskan bahwa "*Risk-based auditing is auditing in which audit objectives and audit planning are driven by a risk assessment philosophy.*" *Risk-based audit* merupakan pendekatan audit berdasarkan hasil proses manajemen risiko (identifikasi dan analisis risiko) auditi, yang berpotensi dapat mengganggu organisasi dalam mencapai tujuan organisasi. Penerapan audit berbasis risiko mengarahkan perencanaan maupun pelaksanaan kegiatan audit terfokus pada area/wilayah yang merupakan sumber potensi risiko. Dikaitkan dengan kompetensi auditor, pendekatan audit berbasis

risiko membantu auditor memiliki pengetahuan lebih mendalam terkait objek audit sehingga meningkatkan kualitas auditnya. Pendekatan audit berbasis risiko juga mengurangi intervensi pimpinan maupun pihak lainnya mulai dari perencanaan hingga penyusunan laporan audit, sehingga terwujud independensi auditor dan menghasilkan laporan audit yang berkualitas. Oleh sebab itu ditambahkan variabel penerapan audit berbasis risiko sebagai variabel moderasi pengaruh kompetensi auditor dan independensi auditor terhadap kualitas audit.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah dijelaskan, maka diidentifikasi rumusan masalah pada penelitian ini, yaitu:

1. Apakah kompetensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit pada Inspektorat Jenderal Kementerian PUPR?
2. Apakah independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit pada Inspektorat Jenderal Kementerian PUPR?
3. Apakah penerapan audit berbasis risiko memperkuat hubungan antara kompetensi auditor terhadap kualitas audit pada Inspektorat Jenderal Kementerian PUPR?
4. Apakah penerapan audit berbasis risiko memperkuat hubungan antara independensi auditor terhadap kualitas audit pada Inspektorat Jenderal Kementerian PUPR?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan latar belakang dan rumusan masalah yang telah diuraikan di atas, maka tujuan yang ingin dicapai dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas audit pada Inspektorat Jenderal Kementerian PUPR.

2. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh independensi auditor terhadap kualitas audit pada Inspektorat Jenderal Kementerian PUPR.
3. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh penerapan audit berbasis risiko dalam memperkuat hubungan antara kompetensi auditor terhadap kualitas audit pada Inspektorat Jenderal Kementerian PUPR.
4. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh penerapan audit berbasis risiko dalam memperkuat hubungan antara independensi auditor terhadap kualitas audit pada Inspektorat Jenderal Kementerian PUPR.

1.4 Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan akan memberikan manfaat sebagai berikut:

1. 4.1 Manfaat Teoritis

Hasil penelitian ini dapat memberikan kontribusi sebagai referensi untuk pengembangan penelitian di masa depan yang berkaitan dengan kualitas audit khususnya pada instansi pemerintah.

1. 4.2 Manfaat Praktis

Hasil penelitian ini dapat memberikan rekomendasi bagi Inspektorat Jenderal Kementerian PUPR dan APIP instansi terkait lainnya, guna meningkatkan kualitas auditnya.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2. 1 Tinjauan Teori

2. 1.1 Teori Atribusi

Teori ini adalah teori tentang cara kita mengetahui apa yang menyebabkan atau menjadi motif dari perilaku seseorang. Melalui teori ini dijelaskan bagaimana perilaku dengan sikap dan karakteristik individu saling terkait. Individu akan membentuk ide tentang orang lain dan keadaan di lingkungan sekitarnya yang menjadi sebab perilaku individu dalam persepsi sosial, yang disebut dengan *dispositional attributions* dan *situational attributions*. Perilaku individu yang ada di dalam diri seseorang (faktor internal) disebut *dispositional attributions*, sedangkan *situational attributions* terkait dengan lingkungan sekitar yang memengaruhi perilaku individu (faktor eksternal) (Pata'dungan, 2021).

Sejalan dengan itu, Robbins & Judge (2008) menyatakan bahwa atribusi dapat dibagi menjadi atribusi internal dan atribusi eksternal. Perilaku seseorang disebabkan oleh aspek-aspek internal diantaranya sifat tertentu, sikap, karakter atau faktor lainnya, merupakan atribusi internal. Sedangkan, atribusi eksternal yaitu jika penyebab perilaku adalah kondisi atau lingkungan di luar dirinya sendiri. Kinerja dan perilaku seseorang dapat dipengaruhi oleh kemampuannya secara personal yang berasal dari kekuatan internal yang dimiliki oleh seseorang misalnya seperti sifat, karakter, sikap, kemampuan, keahlianvmaupun usaha. Sedangkan, faktor-faktor yang berasal dari luar kendali individu merupakan kekuatan eksternal seseorang seperti misalnya tekanan situasi, kesulitan atau keberuntungan dalam pekerjaan (Fadel, *et al.*, 2022).

Pada perspektif audit, kompetensi dan independensi yang dimiliki oleh seorang auditor merupakan faktor-faktor yang menentukan kualitas audit. Kedua variabel ini merupakan faktor internal dari dalam diri auditor yang mempengaruhi auditor dalam bertindak dan bersikap. Selain itu, ada faktor eksternal yang mampu mempengaruhi tindakan auditor, salah satunya adalah pendekatan audit yang digunakan. Pendekatan audit akan menentukan prosedur audit yang dilaksanakan oleh auditor, yang nantinya akan menentukan kualitas hasil auditnya. Pendekatan audit yang kurang tepat akan menyebabkan pelaksanaan audit yang tidak efektif dan efisien, sehingga kualitas auditnya diragukan, dan sebaliknya.

2. 1.2 Kualitas Audit

Ukuran kualitas kinerja auditor tidak terlepas dari standar pemeriksaan sebagai acuannya. Standar ini digunakan untuk menentukan nilai minimal mutu yang harus dicapai oleh auditor maupun pimpinan unit audit intern pada pelaksanaan aktivitas audit (AAIPI, 2014; Setiawan, 2018). Dalam pemerintahan, aktivitas pengawasan internal oleh unit pengawasan intern sesuai mandat dan jabatan, tugas dan fungsi setiap auditor termasuk pemeriksaan atas aspek keuangan tertentu, audit dengan tujuan tertentu, audit kinerja, evaluasi, reuiu, pemantauan serta kegiatan pengawasan lainnya, hingga pemberian jasa konsultansi diatur dalam standar audit intern pemerintah (Widiya dan Syofyan, 2020).

Menurut Mulyadi (2011), kualitas audit adalah proses sistematis bagaimana bukti audit berupa pernyataan terkait aktivitas ekonomis organisasi diperoleh dan dievaluasi secara objektif, guna menilai kesesuaiannya dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya dan bagaimana hasil audit disampaikan kepada auditi maupun pihak lain yang terkait. Kualitas audit merupakan sebuah proses guna memastikan setiap kegiatan pemeriksaan mengikuti standar

pemeriksaan yang berlaku, telah sesuai prosedur pengendalian kualitas khusus, untuk mendukung terpenuhinya standar audit dalam setiap penugasan audit secara konsisten (Arens, 2011).

Government Accountability Office (GAO) menyatakan kualitas audit sebagai kepatuhan terhadap standar profesional dan perjanjian audit saat pelaksanaannya. Audit dalam pemerintahan dinyatakan berkualitas apabila kegiatan audit telah menaati standar pemeriksaan dan pengendalian mutu yang ada. Permendagri Nomor 47 Tahun 2011 menyatakan bahwa hasil pelaksanaan fungsi pengawasan audit intern pemerintah diharapkan mampu menghasilkan asurans atau jaminan memadai terhadap tercapainya tujuan lembaga/instansi pemerintah, serta mampu menyediakan *early warning system* atas risiko terjadinya penyelewengan oleh lemahnya sistem atau perilaku korup individu.

Kualitas audit tergantung pada dua faktor yaitu kompetensi auditor dan independensi auditor. Kedua faktor tersebut memengaruhi kualitas audit secara langsung dan potensial saling memengaruhi lebih lanjut. Penilaian kualitas audit oleh pengguna laporan keuangan adalah persepsi mereka terhadap keahlian dan independensi auditor (Christiawan, 2003). Kanji, *et al.* (2019) menyatakan bahwa audit yang berkualitas merupakan audit yang dilakukan oleh seorang yang memiliki kompetensi dan independensi.

2. 1.3 Kompetensi Auditor

Kompetensi adalah karakter mendasar seseorang, yang memengaruhi secara langsung keberhasilannya dalam pekerjaan, juga mampu memprediksi kinerja sangat baik (McClelland, 1973 dalam Yuliyanti dan Hanifah, 2019). Arens, *et al.*, (2012) memberikan definisi kompetensi yaitu pendidikan formal dalam bidang audit dan akuntansi, pengalaman memadai atas kegiatan yang saat ini dikerjakan, juga mengikuti pelatihan profesional berkelanjutan, yang merupakan

keharusan bagi seorang auditor. AAPI (2014) menyatakan seorang pemeriksa diharuskan mempunyai pendidikan, keahlian, pengetahuan, keterampilan, pengalaman serta kompetensi lain terkait dengan pelaksanaan fungsinya.

Kusumawati & Syamsuddin (2018) menyatakan bahwa kompetensi merupakan keahlian profesional yang dimiliki auditor yang merupakan hasil dari pendidikan formal, keikutsertaan dalam pelatihan, seminar simposium dan sebagainya. Auditor harus mempunyai kompetensi standar yang terdiri dari kompetensi umum, kompetensi kumulatif serta kompetensi teknis audit internal. Kompetensi teknis audit internal adalah kompetensi yang berkaitan dengan syarat yang diperlukan agar mampu menjalankan pekerjaan pengawasan internal sesuai jenjang jabatan auditornya, terdiri dari tujuh bidang kompetensi yakni (a) strategi aktivitas pengawasan internal; (b) pengendalian internal, *risk management* serta tata kelola sektor publik; (c) profesionalisme; (d) pelaporan hasil pengawasan internal; (e) lingkungan pemerintah; (f) komunikasi; serta (7) manajemen pengawasan.

AAPI juga menjelaskan bahwa selain menaati standar audit, auditor wajib melakukan peningkatan terhadap kompetensi yang dimilikinya. Peningkatan kompetensi baik keahlian, pengetahuan, keterampilan, serta kompetensi lainnya dapat dilakukan dengan mengikuti pelatihan profesional berkelanjutan, untuk menjamin APIP mempunyai kompetensi sesuai kebutuhan dan perkembangan lingkungan pengawasannya (Setiawan, 2018).

2. 1.4 Independensi Auditor

Independensi adalah memiliki perspektif objektif atau tidak memihak (Arens, *et al.*, 2008). Kusumawati & Syamsuddin (2019) menyatakan bahwa independensi dapat didefinisikan sebagai kejujuran dari seorang auditor itu sendiri dalam mempertimbangkan suatu fakta dan adanya pertimbangan objektif yang

tidak memihak dalam perumusan dan penetapan keterangannya. Menurut Badjuri (2011), terdapat 2 aspek independensi yaitu *in fact* (pada fakta) dan *in appearance* (pada penampilan). *In fact*, artinya auditor mampu mempunyai sikap jujur, bebas, serta objektif saat pelaksanaan tugas pemeriksaan. Sedangkan *in appearance* yaitu independensi yang dilihat dari sudut pandang para pihak yang bersangkutan atas objek audit, yang memahami keterkaitan auditor dan auditi. Pada aspek ini, seorang pemeriksa dinilai tidak mempunyai independensi apabila ia memiliki keterkaitan khusus dengan pihak auditi, contohnya memiliki hubungan kekerabatan atau finansial, yang memberikan keraguan atas sikap independennya.

Menurut PP Nomor 60 Tahun 2008, auditor internal pemerintah harus objektif dan independen dalam pelaksanaan tugasnya. Sejalan dengan itu, Permen PAN & RB Nomor 5 Tahun 2008 menyatakan hal yang sama guna kinerja APIP yang semakin baik. AAPI (2014) dalam SAIPI tentang Independensi dan Objektivitas menyatakan bahwa APIP dan aktivitas pemeriksaan internal harus independen pada segala hal yang berkaitan dengan penugasan pemeriksaan internal, selain itu dalam pelaksanaan tugasnya para auditor harus objektif.

Bebas atas keadaan yang mengancam kesanggupan aktivitas auditor internal untuk menjalankan tanggung jawabnya atas audit intern secara objektif adalah pengertian dari independensi. Sedangkan objektivitas yaitu sikap mental tidak memihak atau tidak bias, yang memungkinkan auditor melaksanakan tugas dengan cara apapun, sehingga ia yakin atas hasil pekerjaannya tanpa ada kompromi terhadap kualitas yang dihasilkan. Hal ini dibutuhkan guna meningkatkan kredibilitas hasil auditnya (Setiawan, 2018)

Menurut SAIPI, setiap gangguan terhadap independensi dan objektivitas auditor, *in fact* ataupun *in appearance*, harus dilaporkan kepada pimpinan APIP.

Auditor diharuskan bebas atas *conflict of interest* (konflik kepentingan) dan auditor tidak boleh mengabaikan salah saji yang material yang ia ketahui, atau menerima pertimbangan pihak lain (Setiawan, 2018).

2. 1.5 Audit Berbasis Risiko

Audit berbasis risiko merupakan pendekatan audit berdasarkan hasil proses manajemen risiko (identifikasi dan analisis risiko) auditi yang berpotensi dapat mengganggu organisasi dalam mencapai tujuan organisasi. Penerapan audit berbasis risiko mengarahkan perencanaan maupun pelaksanaan kegiatan audit terfokus pada area/wilayah yang merupakan sumber potensi risiko, sehingga dihasilkan laporan audit yang berkualitas. Pendekatan ini mulai dikembangkan pada tahun 2000-an di lingkungan auditor, utamanya saat mulai berlakunya *International Standards on Auditing* (ISA) yang diadopsi oleh IAPI tahun 2013. Audit berbasis risiko dinilai sebagai pendekatan yang paling sesuai dan efektif untuk diaplikasikan pada lingkungan bisnis maupun aktivitas organisasi pemerintah yang saat ini selalu berubah-ubah (Setiawan, 2018).

Menurut IIA, Perencanaan Audit Intern Tahunan Berbasis Risiko (PAITBR) adalah metode yang mengaitkan audit internal pada kerangka manajemen risiko organisasi pemerintahan secara utuh, tempat auditor bertugas. Perencanaan ini dilandaskan atas tujuan instansi atau lembaga pemerintah dan pelaksanaan audit yang meyakini bahwa pengendalian internal mampu memitigasi keseluruhan risiko, yang menghambat pencapaian tujuan organisasi, pada selera risiko yang telah ditetapkan. Dengan perencanaan tersebut, dimungkinkan bagi APIP untuk menghasilkan keyakinan kepada pimpinan organisasi pemerintah bahwa tata kelola risiko yang efektif telah dihasilkan dari proses manajemen risiko. PAITBR merupakan perluasan dan perbaikan atas sistem audit tradisional (AAIPI, 2018).

Dalam melakukan pendekatan audit berbasis risiko, terdapat dua aspek yang harus dipahami auditor, yaitu (1) auditor perlu mengidentifikasi area/wilayah berisiko yang dapat menghambat tercapainya tujuan organisasi, untuk dilakukan audit secara mendalam; dan (2) auditor mengalokasikan sumber daya audit sesuai identifikasi dan analisis risiko. Area/wilayah dengan risiko tinggi adalah prioritas utama dalam mengalokasikan sumber daya audit, sebaliknya prioritas akhir dalam mengalokasikan sumber daya audit adalah area/wilayah dengan risiko yang rendah (Setiawan, 2018).

SAIPI dalam AAPI (2014) menyatakan bahwa rencana strategis dan rencana kegiatan audit internal tahunan yang disusun oleh pimpinan APIP harus memprioritaskan kegiatan dengan risiko tertinggi dan sepadan dengan tujuan APIP. Adapun rencana kegiatan yang dimaksud memuat daftar pekerjaan audit yang akan dilakukan dan pengalokasian sumber daya auditnya. Prioritas kegiatan audit ditentukan berdasarkan hasil penilaian dan evaluasi risiko oleh APIP dan pertimbangan kewajiban untuk melakukan tindak lanjut atas pengaduan masyarakat (Setiawan, 2018).

2.2 Tinjauan Empiris

Pada bagian ini akan dikemukakan penelitian-penelitian sebelumnya yang menjelaskan konsep dan teori yang berkaitan dan relevan dengan variabel dalam penelitian ini. Berikut penelitian yang menjadi rujukan pada penelitian ini:

1. Ramadhan, *et al.* (2022) melakukan penelitian kuantitatif terkait pengaruh independensi terhadap kualitas audit (studi kasus pada KAP Kota Makassar). Penelitian ini menarik kesimpulan yaitu independensi auditor memengaruhi kualitas audit secara positif dan signifikan. Penelitian ini juga menguji variabel *risk-based audit* sebagai pemoderasi independensi

auditor dengan kualitas audit, disimpulkan bahwa audit berbasis risiko dapat memoderasi hubungan antar variabel tersebut.

2. Depi Lestari, *et al.* (2021) dengan penelitian kuantitatif terkait apakah kompetensi dan independensi auditor memengaruhi kualitas audit. Kesimpulan penelitian menyatakan kualitas audit tidak dipengaruhi secara signifikan oleh kompetensi auditor maupun independensi auditor.
3. Sholehah dan Mohamad (2020) melakukan penelitian pada BPKP Prov. Gorontalo tentang hubungan kompetensi dan independensi auditor dengan kualitas audit, dan menyimpulkan bahwa baik secara parsial maupun simultan, masing-masing variabel bebas memengaruhi kualitas audit secara positif dan signifikan.
4. Wiyasa, *et al.* (2020) melakukan penelitian pada Inspektorat Kabupaten Klungkung terkait faktor yang mempengaruhi kualitas audit dengan menggunakan *risk-based audit* sebagai pemoderasi. Penelitian menyimpulkan bahwa independensi, objektivitas dan kompetensi mempunyai pengaruh positif yang signifikan pada kualitas audit di Inspektorat Kabupaten Klungkung. Selain itu, *risk based audit planning* dapat memoderasi pengaruh dari variabel bebas terhadap kualitas hasil audit.
5. Widiya dan Syofyan (2020) melakukan penelitian kuantitatif terkait kualitas audit dengan variabel kompetensi auditor, independensi auditor, dan etika auditor pada Inspektorat Prov. Sumatera Barat. Kesimpulan penelitian menyatakan yaitu baik kompetensi auditor maupun independensi auditor tidak memengaruhi kualitas audit secara signifikan.
6. Haeridistia dan Fadjarenie (2019) melakukan penelitian terkait independensi, etika profesional dan pengalaman auditor terhadap kualitas

audit, menyimpulkan bahwa independensi auditor memengaruhi kualitas audit.

7. Nainggolan, *et al.* (2019) melakukan penelitian kuantitatif terkait kualitas audit dipengaruhi oleh kompetensi, independensi dan religiusitas auditor. Penelitian tersebut menyimpulkan kompetensi tidak memengaruhi kualitas audit secara signifikan, sebaliknya independensi mempunyai memengaruhi kualitas auditor.
8. Setiawan (2018) melakukan penelitian kuantitatif yang menguji bagaimana kompetensi dan independensi auditor memengaruhi kualitas audit serta menggunakan variabel penerapan *risk-based audit* sebagai pemoderasi. Penelitian tersebut dilakukan di Inspektorat Prov. Kalimantan Barat dan menyimpulkan bahwa baik kompetensi auditor maupun independensi auditor memengaruhi kualitas audit secara positif dan signifikan terhadap Penelitian juga menyimpulkan penerapan audit berbasis risiko memperkuat pengaruh positif masing-masing variabel bebas terhadap kualitas audit.