

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pada era globalisasi ini perkembangan organisasi sektor publik yang semakin pesat menuntut pemerintah agar melakukan kinerja yang baik dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya (Nugraha & Sari, 2025). Kinerja pemerintah dikatakan baik dapat dilihat dari pencapaian hasil yang dilaksanakan secara nyata dan maksimal (Mardiasmo, 2021).

Dalam rangka mengawal pencapaian visi, misi dan program-program pemerintah, serta dalam melakukan transformasi untuk meraih perbaikan kualitas organisasi pemerintah, maka perlu dilakukan pengawasan (*control*) terhadap seluruh tindakan dari proses transformasi tersebut. Melalui pengawasan, dapat diketahui penyimpangan yang terjadi sejak awal. Jika kekurangan dan kesalahan diketahui lebih awal maka akan dapat dilakukan perbaikan dan peningkatan dengan cepat, artinya semua permasalahan dapat diantisipasi. Dengan demikian akan menghindari terjadinya kebocoran dan pemborosan untuk membiayai hal-hal yang justru harus direvisi (Setyaningrum et al., 2023).

Pengawasan yang berkualitas diperlukan untuk memastikan bahwa kebijakan dan program dapat dilaksanakan secara transparan, efisien, serta berorientasi pada keberlanjutan dan pemerataan (Hazaea et al., 2024). Penajaman fokus dan sasaran dalam pengawasan akan mendukung pemerintah daerah dalam mencapai tujuan pembangunan yang telah ditetapkan, khususnya sektor-sektor strategis yang berdampak langsung pada peningkatan kesejahteraan masyarakat (Sundari, 2024).

Pengawasan merupakan salah satu fungsi manajemen yang krusial dalam menjamin terlaksananya aktivitas organisasi sesuai dengan rencana dan tujuan yang telah ditetapkan. Menurut Sururi (2017), pengawasan adalah proses untuk memastikan bahwa pelaksanaan kegiatan organisasi berjalan sesuai standar, rencana, dan kebijakan yang berlaku. Sementara itu, Aswaruddin et al. (2024) mendefinisikan pengawasan sebagai suatu proses untuk memastikan bahwa kinerja aktual sesuai dengan rencana yang telah disusun serta melakukan tindakan korektif apabila terjadi penyimpangan.

Pada konteks penyelenggaraan pemerintahan di Indonesia, pengawasan internal pemerintah dilaksanakan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), APIP adalah instansi pemerintah yang mempunyai tugas pokok dan fungsi melakukan pengawasan melalui audit, reviu, evaluasi, pemantauan, serta kegiatan pengawasan lainnya terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Dengan kata lain, APIP merupakan pilar utama dalam menjaga efektivitas SPIP sekaligus memastikan prinsip akuntabilitas, transparansi, dan *good governance* dapat terwujud. Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) dituntut untuk memberikan kualitas pengawasan yang terbaik. Hal ini sangat penting dilakukan untuk meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap pemerintah khususnya aparat pengawas intern.

Berdasarkan Peraturan Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI) Nomor: PER-01/AAIPI/DPN/2021 tentang Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) menetapkan standar atribut dan standar kinerja sebagai prinsip

dan persyaratan yang wajib dipenuhi oleh pimpinan APIP dan Auditor dalam seluruh kegiatan pengawasan intern. Standar atribut mengatur atribut organisasi dan individu yang melaksanakan pengawasan intern. Di dalam pernyataan standar atribut 1100 disebutkan bahwa aktivitas pengawasan intern harus independen dan auditor harus objektif dalam melaksanakan tugasnya. Independen mengacu pada pengertian bahwa kegiatan *asurans* harus bebas dari campur tangan dalam penentuan ruang lingkup, pelaksanaan penugasan, dan pelaporan hasilnya. Pimpinan APIP harus mengungkapkan campur tangan yang terjadi kepada pimpinan daerah dan mendiskusikan implikasinya. Sedangkan objektivitas menghendaki auditor harus memiliki sikap netral dan tidak bias, serta senantiasa menghindarkan diri dari kemungkinan timbulnya benturan kepentingan. Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Triono (2022) serta Wibisono (2021) pada Inspektorat Daerah Kota Semarang menunjukkan bahwa independensi dan obyektivitas auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Dalam penelitian keperilakuan, dikenal teori atribusi yang mengargumentasikan bahwa perilaku seseorang itu ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal (*internal forces*) dan kekuatan eksternal (*eksternal forces*). *Internal locus of control* adalah perasaan yang dialami seseorang bahwa dia mampu secara personal mempengaruhi kinerja serta perilakunya melalui kemampuan, keahlian, dan usaha yang dia miliki. Di lain pihak *external locus of control* adalah perasaan yang dialami seseorang bahwa perilakunya sangat ditentukan oleh faktor-faktor di luar pengendaliannya (Mustikarini et al., 2023). Dalam penelitian ini objektivitas dipandang sebagai kekuatan internal (*internal forces*) yang dimiliki oleh seorang auditor untuk dapat meningkatkan kualitas

kinerja pengawasannya, sedangkan independensi APIP dan lingkungan kerja dipandang sebagai kekuatan eksternal (*eksternal forces*) yang juga turut memengaruhi kualitas pengawasan yang dihasilkan. Lingkungan kerja merupakan seluruh kondisi fisik, psikologis, sosial, dan organisasi yang mempengaruhi cara pegawai menjalankan tugasnya di tempat kerja, baik secara langsung maupun tidak langsung, yang pada akhirnya berdampak terhadap produktivitas, kepuasan kerja, serta kinerja individu maupun tim. Penelitian oleh Yuliantari & Prasasti (2020) menunjukkan bahwa lingkungan kerja berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit.

Pemerintahan daerah dalam konteks keberhasilan fungsi pengawasan internal tidak hanya ditentukan oleh kapabilitas dan kondisi internal APIP semata, tetapi juga dipengaruhi oleh dukungan manajemen puncak yaitu pimpinan daerah (Cahya et al., 2025). Dukungan tersebut mencakup komitmen terhadap penguatan pengawasan, penyediaan sumber daya yang memadai, serta pemberian kewenangan yang cukup kepada APIP untuk menjalankan fungsi pengawasan secara optimal. Menurut COSO (2017), dukungan manajemen yang kuat merupakan salah satu komponen utama dalam pengendalian internal yang efektif, karena memastikan adanya komitmen, alokasi sumber daya, serta tindak lanjut hasil pengawasan. Oleh karena itu dukungan manajemen diduga berperan sebagai variabel moderasi yang dapat memperkuat atau memperlemah pengaruh independensi, objektivitas dan lingkungan kerja terhadap kualitas pengawasan APIP. Dalam situasi dimana dukungan manajemen tinggi, maka pengaruh positif dari ketiga variabel tersebut terhadap kualitas pengawasan akan semakin kuat. Sebaliknya, jika dukungan manajemen lemah atau tidak konsisten, maka

efektivitas pengawasan internal berpotensi menurun, meskipun APIP telah independen, objektif dan memiliki lingkungan kerja yang mendukung.

Penelitian terdahulu telah banyak membahas pengaruh independensi, objektivitas, dan lingkungan kerja terhadap kualitas pengawasan APIP, namun sebagian besar hanya menguji hubungan langsung tanpa mempertimbangkan dukungan manajemen sebagai variabel pemoderasi. Penelitian yang menguji interaksi ini, terutama pada konteks pemerintah daerah, masih terbatas. Padahal, dukungan manajemen berpotensi memperkuat pengaruh ketiga variabel tersebut terhadap kualitas pengawasan.

Kabupaten Banggai Laut sebagai salah satu daerah otonom di Provinsi Sulawesi Tengah dengan kondisi wilayah kepulauan dihadapkan pada tantangan yang kompleks, sebaran wilayah, kompleksitas layanan dasar, dan kebutuhan percepatan pembangunan berimplikasi pada tingginya risiko operasional dan kepatuhan. Hal ini menuntut peran Inspektorat Daerah Kabupaten Banggai Laut sebagai Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) Daerah Kabupaten Banggai Laut untuk bekerja secara maksimal dalam meningkatkan kualitas pengawasan, namun sampai saat ini peran dan kualitas pengawasan yang dihasilkan dianggap masih kurang maksimal. Berdasarkan data *Monitoring Centre for Prevention* (MCP) Tahun 2024 yang dilaksanakan secara terintegrasi oleh Komisi Pemberantasan Korupsi bersama Kementerian Dalam Negeri dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, menunjukkan bahwa Indeks Pencegahan Korupsi Daerah (IPKD) Pemerintah Daerah Kabupaten Banggai Laut sebesar 54,36%, dan khusus pada area pengawasan APIP hanya mencapai 20,73%. Nilai tersebut berada dalam kategori merah (rendah), karena masih

berada di bawah batas minimal kategori kuning/ sedang ($\geq 73\%$) dan jauh dari kategori hijau /baik /optimal ($\geq 78\%$) sebagaimana standar penilaian MCP yang ditetapkan oleh Komisi Pemberantasan Korupsi. Hal ini menunjukkan bahwa upaya pencegahan korupsi, khususnya pada aspek pengawasan APIP, masih belum optimal dan memerlukan perbaikan yang signifikan (Komisi Pemberantasan Korupsi, 2024).

Meskipun saat ini telah berada pada posisi kapabilitas APIP level 3, berdasarkan hasil penilaian dari Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Nomor: PE.09.03/S- 822/D3/04/2023, yang mana menunjukkan bahwa kapabilitas APIP berada pada level *integrated* yakni fungsi pengawasan intern telah terintegrasi ke dalam proses manajemen organisasi serta pengawasan telah dilakukan secara lebih proaktif dan strategis (COSO, 2013). Namun sebagai salah satu ciri-ciri dari kapabilitas APIP level 3 adalah masih adanya upaya peningkatan secara terus menerus, artinya kapabilitas level 3 bukanlah level tertinggi dari capaian kapabilitas APIP, sehingga masih perlu adanya pembenahan menuju ke level di atasnya lagi yakni level 4 (*managed*) dan level 5 atau *optimizing* (Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, 2021).

Berdasarkan hal tersebut maka, tidak dapat dipungkiri bahwa masih banyaknya kekurangan atau keterbatasan dalam pelaksanaan tugas-tugas pengawasan yang harus dibenahi oleh Inspektorat Daerah Kabupaten Banggai Laut selaku Aparat Pengawas Intern Pemerintah. Dengan segala keterbatasan yang ada diharapkan setidaknya kualitas pengawasan dapat dijaga dan diraih semaksimal mungkin. Berdasarkan hal ini maka peneliti tertarik untuk melakukan penelitian terkait faktor- faktor yang memengaruhi kualitas pengawasan APIP

dengan dukungan manajemen sebagai variabel moderasi di Kabupaten Banggai Laut. Adapun pemilihan variabel yang diangkat yaitu berdasarkan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) Tahun 2021 yaitu Independensi dan Objektivitas serta menambah variabel penelitian berdasarkan saran penelitian terdahulu dari Hulifah dan Sripujiningsih (2021) yaitu lingkungan kerja.

Sejumlah penelitian sebelumnya telah membahas ketiga faktor tersebut, namun umumnya dilakukan di wilayah dengan dukungan infrastruktur, sumber daya manusia, serta budaya organisasi yang relatif mapan. Penelitian ini berbeda karena menempatkan Kabupaten Banggai Laut sebuah daerah pemekaran yang terpencil dengan keterbatasan infrastruktur, sumber daya, serta kuatnya ikatan sosial-budaya sebagai konteks kajian. Dalam kondisi demikian, independensi auditor tidak hanya diuji oleh regulasi, tetapi juga oleh kedekatan sosial dan potensi intervensi manajemen; objektivitas tidak hanya dipengaruhi oleh etika profesi, tetapi juga oleh keterbatasan jumlah auditor dan budaya organisasi yang masih berkembang; sementara lingkungan kerja tidak lagi semata terkait iklim organisasi modern, tetapi juga dengan keterbatasan fasilitas dan aksesibilitas daerah. Lebih jauh, penelitian ini menempatkan dukungan manajemen sebagai variabel pemoderasi, yang diyakini menjadi faktor kunci dalam memperkuat atau memperlemah kontribusi independensi, objektivitas, dan lingkungan kerja terhadap kualitas pengawasan APIP. Penelitian yang menguji interaksi variabel ini, terutama pada konteks pemerintah daerah, masih terbatas. Dengan demikian, penelitian ini menghadirkan warna baru dibandingkan studi sebelumnya, karena menguji kombinasi variabel dalam konteks geografis dan kelembagaan yang unik.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah dijelaskan, maka rumusan masalah dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

1. Apakah independensi APIP berpengaruh terhadap kualitas pengawasan yang dilaksanakan oleh Inspektorat Kabupaten Banggai Laut?
2. Apakah objektivitas APIP berpengaruh terhadap kualitas pengawasan yang dilaksanakan oleh Inspektorat Kabupaten Banggai Laut?
3. Apakah lingkungan kerja APIP berpengaruh terhadap kualitas pengawasan yang dilaksanakan oleh Inspektorat Kabupaten Banggai Laut?
4. Apakah dukungan manajemen memoderasi pengaruh independensi APIP terhadap kualitas pengawasan APIP di Kabupaten Banggai Laut?
5. Apakah dukungan manajemen memoderasi pengaruh objektivitas terhadap kualitas pengawasan APIP di Kabupaten Banggai Laut?
6. Apakah dukungan manajemen memoderasi pengaruh lingkungan kerja terhadap kualitas pengawasan APIP di Kabupaten Banggai Laut?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah yang ada, maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji dan menganalisis mengenai:

1. Pengaruh independensi APIP terhadap kualitas pengawasan yang dilaksanakan oleh Inspektorat Kabupaten Banggai Laut.
2. Pengaruh Objektivitas auditor terhadap kualitas pengawasan yang dilaksanakan oleh Inspektorat Kabupaten Banggai Laut.
3. Pengaruh Lingkungan kerja terhadap kualitas pengawasan yang dilaksanakan oleh Inspektorat Kabupaten Banggai Laut.

4. Peran dukungan manajemen dalam memoderasi pengaruh independensi APIP terhadap kualitas pengawasan APIP di Kabupaten Banggai Laut.
5. Peran dukungan manajemen dalam memoderasi pengaruh obyektivitas terhadap kualitas pengawasan APIP di Kabupaten Banggai Laut.
6. Peran dukungan manajemen dalam memoderasi pengaruh lingkungan kerja terhadap kualitas pengawasan APIP di Kabupaten Banggai Laut.

1.4 Kegunaan Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi baik secara teoretis maupun praktis dalam pengembangan ilmu pengetahuan dan praktik pengawasan internal pemerintah. Secara umum, penelitian ini memberikan pemahaman yang lebih komprehensif mengenai faktor-faktor yang memengaruhi kualitas pengawasan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), khususnya terkait dengan independensi, obyektivitas, lingkungan kerja, serta peran dukungan manajemen sebagai variabel moderasi. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memperkaya kajian akademik sekaligus menjadi bahan pertimbangan bagi pemerintah daerah dalam meningkatkan efektivitas fungsi pengawasan internal.

1.4.1 Kegunaan Teoritis

Secara teoritis, penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam pengembangan ilmu pengetahuan khususnya pada bidang akuntansi sektor publik, *auditing* sektor publik, serta tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*). Penelitian ini memperkaya literatur mengenai faktor-faktor yang memengaruhi kualitas pengawasan internal pemerintah dengan mengintegrasikan variabel independensi, obyektivitas, dan lingkungan kerja dalam satu model

penelitian yang dipengaruhi oleh dukungan manajemen sebagai variabel moderasi.

Penelitian ini diharapkan memberikan penguatan terhadap penggunaan teori atribusi dalam menjelaskan perilaku auditor dalam melaksanakan tugas pengawasan. Dalam konteks tersebut, objektivitas auditor dipandang sebagai kekuatan internal yang berasal dari nilai profesionalisme, sikap independen, dan integritas individu, sedangkan independensi organisasi pengawasan serta lingkungan kerja dipandang sebagai faktor eksternal yang memengaruhi kualitas pengawasan yang dihasilkan. Dengan demikian, penelitian ini memberikan kontribusi konseptual dalam menjelaskan hubungan antara faktor internal dan eksternal yang memengaruhi kualitas pengawasan APIP.

Lebih lanjut, penelitian ini dapat menjadi referensi bagi penelitian selanjutnya yang mengkaji kualitas pengawasan internal pemerintah, khususnya pada konteks pemerintah daerah dengan karakteristik wilayah kepulauan dan keterbatasan sumber daya seperti Kabupaten Banggai Laut.

1.4.2 Kegunaan Praktis

Secara praktis, penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi berbagai pihak yang berkaitan dengan penyelenggaraan pengawasan internal pemerintah, khususnya sebagai berikut.

1. Bagi Pemerintah Daerah Kabupaten Banggai Laut

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan masukan bagi pemerintah daerah dalam merumuskan kebijakan strategis yang berkaitan dengan penguatan fungsi pengawasan internal, khususnya melalui peningkatan independensi, objektivitas auditor, serta penciptaan

lingkungan kerja yang kondusif bagi Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.

2. Bagi Inspektorat Daerah sebagai APIP

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan gambaran empiris mengenai faktor-faktor yang memengaruhi kualitas pengawasan yang dilaksanakan oleh APIP. Dengan demikian, hasil penelitian ini dapat menjadi dasar evaluasi bagi Inspektorat Daerah dalam meningkatkan kualitas pengawasan melalui penguatan integritas auditor, peningkatan profesionalisme, serta optimalisasi dukungan manajemen dalam pelaksanaan fungsi pengawasan.

3. Bagi Pengambil Kebijakan dan Lembaga Pengawasan

Hasil penelitian ini dapat menjadi referensi bagi lembaga pengawasan pemerintah seperti inspektorat daerah, lembaga pembina pengawasan internal, maupun instansi terkait dalam merumuskan kebijakan penguatan sistem pengendalian intern pemerintah serta peningkatan kapabilitas APIP di lingkungan pemerintah daerah.

4. Bagi Peneliti Selanjutnya

Penelitian ini diharapkan dapat menjadi referensi ilmiah bagi peneliti selanjutnya yang ingin mengkaji topik yang berkaitan dengan kualitas pengawasan internal pemerintah, khususnya yang berkaitan dengan pengaruh faktor organisasi, perilaku auditor, dan dukungan manajemen dalam meningkatkan efektivitas fungsi pengawasan pada sektor publik.

1.5 Sistematika Penulisan

Penelitian ini disusun berdasarkan pedoman penulisan tesis dan disertasi yang telah ditulis oleh Program Magister dan Doktor Fakultas Ekonomi dan Bisnis

Universitas Hasanuddin (2013) yang digunakan untuk lebih memahami masalah dalam penelitian ini.

Bab I adalah Pendahuluan. Bab ini berisi tentang latar belakang, rumusan masalah, tujuan penelitian, kegunaan penelitian dan sistematika penulisan terkait judul usulan penelitian ini.

Bab II adalah Tinjauan Pustaka. Bab ini menguraikan teori yang menjadi dasar dalam proses meneliti. Peneliti mengkaji berbagai sumber yang berkaitan dengan judul untuk dijadikan sebagai acuan merumuskan hipotesis, kemudian digambarkan dalam kerangka pikir berupa alur penelitian yang akan dilakukan peneliti.

Bab III adalah Kerangka Pemikiran dan Hipotesis. Bab ini menguraikan kerangka pemikiran teoritis dan penurunan hipotesis penelitian. Bab ini menjelaskan perumusan hipotesis berdasarkan konsep penurunan logis.

Bab IV adalah Metode Penelitian. Bab ini menguraikan rancangan penelitian, waktu penelitian, populasi, sampel, dan teknik pengambilan sampel, jenis dan sumber data, variabel penelitian dan definisi operasional, instrumen penelitian, teknik analisis data dan menjelaskan teknik pengolahan data yang digunakan hingga penggunaan analisis yang digunakan peneliti.

Bab V adalah Hasil penelitian. Bab ini menguraikan deskripsi data penelitian dan menyajikan hasil pengolahan data.

Bab VI adalah Pembahasan. Bab ini menguraikan pembahasan dari tiap variabel atas hasil penelitian berkenaan dengan rumusan masalah dan hipotesis yang telah dirumuskan kemudian dibandingkan dengan tujuan penelitian beserta teori yang mendasari.

Bab VII adalah Penutup. Bab ini menguraikan kesimpulan, implikasi, keterbatasan penelitian dan saran yang berkaitan dengan penelitian.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Tinjauan Teori dan Konsep

2.1.1 Teori Atribusi

Teori atribusi merupakan salah satu teori psikologi sosial yang menjelaskan bagaimana individu menafsirkan penyebab dari suatu perilaku atau peristiwa yang terjadi di sekitarnya. Menurut Gustiawan dan Azzahra (2025), teori atribusi merupakan proses di mana individu menjelaskan penyebab dari berbagai kejadian serta perilaku yang dilakukan oleh dirinya sendiri maupun oleh orang lain. Sementara itu, Baron dan Byrne menjelaskan bahwa atribusi merupakan proses individu dalam menyimpulkan motif, maksud, serta karakteristik seseorang berdasarkan perilaku yang tampak (Hasanah et al.,2024). Dengan demikian, teori atribusi berusaha menjelaskan bagaimana individu menafsirkan alasan atau penyebab dari suatu tindakan atau peristiwa yang terjadi.

Secara konseptual, teori atribusi menekankan pada bagaimana individu memahami penyebab suatu perilaku, apakah berasal dari faktor internal atau faktor eksternal. Teori ini pertama kali dikembangkan oleh Heider (1958) yang menyatakan bahwa perilaku seseorang dipengaruhi oleh dua sumber utama, yaitu kekuatan internal (*internal forces*) dan kekuatan eksternal (*external forces*). Kekuatan internal berasal dari karakteristik individu seperti kemampuan, usaha, sikap profesional, serta nilai-nilai yang dimiliki seseorang. Sebaliknya, kekuatan eksternal merupakan faktor yang berasal dari lingkungan di luar individu seperti kondisi organisasi, tekanan situasional, sistem kerja, maupun dukungan dari pihak lain.

Dalam perkembangan selanjutnya, teori atribusi banyak digunakan dalam penelitian keperilakuan organisasi untuk menjelaskan bagaimana individu menilai penyebab keberhasilan atau kegagalan suatu kinerja. Salah satu konsep yang sering digunakan dalam teori atribusi adalah *locus of control*, yaitu persepsi individu mengenai sejauh mana dirinya mampu mengendalikan peristiwa yang terjadi dalam hidupnya. *Locus of control* terdiri dari dua jenis, yaitu *internal locus of control* dan *external locus of control*. *Internal locus of control* menggambarkan keyakinan seseorang bahwa keberhasilan atau kegagalan yang dialaminya dipengaruhi oleh kemampuan, usaha, dan kompetensi pribadi. Sebaliknya, *external locus of control* menunjukkan bahwa individu meyakini bahwa hasil yang diperoleh lebih dipengaruhi oleh faktor eksternal seperti keberuntungan, kebijakan organisasi, atau kondisi lingkungan kerja (Tandiontong, 2022).

Selain Heider, pengembangan teori atribusi juga dilakukan oleh Harold Kelley melalui model kovarians (*covariation model*). Model ini menjelaskan bagaimana individu menentukan penyebab suatu perilaku dengan mempertimbangkan tiga jenis informasi, yaitu konsensus (*consensus*), kekhasan (*distinctiveness*), dan konsistensi (*consistency*). Konsensus berkaitan dengan sejauh mana orang lain menunjukkan perilaku yang sama dalam situasi yang sama, kekhasan menunjukkan apakah perilaku tersebut terjadi hanya pada situasi tertentu, sedangkan konsistensi menunjukkan apakah perilaku tersebut terjadi secara berulang dalam kondisi yang sama, melalui tiga indikator tersebut, individu dapat menilai apakah suatu perilaku disebabkan oleh faktor internal atau faktor eksternal.

Dalam konteks organisasi, teori atribusi memiliki relevansi yang kuat dalam menjelaskan perilaku dan kinerja individu dalam melaksanakan tugasnya. Atribusi internal maupun eksternal dapat memengaruhi cara individu bekerja, bagaimana atasan mengevaluasi kinerja bawahan, serta bagaimana individu merespons kondisi kerja yang dihadapinya. Individu yang lebih mengaitkan hasil kerjanya dengan faktor internal cenderung memiliki tingkat tanggung jawab, motivasi, dan profesionalisme yang lebih tinggi dibandingkan individu yang lebih mengaitkan hasil kerjanya dengan faktor eksternal.

Dalam penelitian ini, teori atribusi digunakan sebagai landasan konseptual untuk menjelaskan faktor-faktor yang memengaruhi kualitas pengawasan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP). Berdasarkan perspektif teori atribusi, kualitas pengawasan yang dihasilkan oleh auditor internal tidak hanya dipengaruhi oleh karakteristik individu auditor, tetapi juga oleh faktor lingkungan organisasi yang mempengaruhi proses kerja auditor tersebut.

Dalam penelitian ini, objektivitas auditor dipandang sebagai faktor internal (*internal forces*) yang berasal dari sikap profesional individu auditor dalam melaksanakan tugas pengawasan. Objektivitas mencerminkan kemampuan auditor untuk bersikap netral, tidak memihak, serta melakukan penilaian berdasarkan bukti yang objektif dalam proses audit. Auditor yang memiliki tingkat objektivitas tinggi cenderung mampu menghasilkan pengawasan yang lebih berkualitas karena keputusan yang diambil didasarkan pada fakta dan bukti yang relevan.

Sementara itu, independensi dan lingkungan kerja dipandang sebagai faktor eksternal (*external forces*) yang memengaruhi kinerja pengawasan auditor. Independensi berkaitan dengan kebebasan auditor dalam melaksanakan tugas pengawasan tanpa adanya tekanan atau intervensi dari pihak yang diawasi. Tingkat independensi yang tinggi memungkinkan auditor menjalankan fungsi pengawasan secara lebih profesional dan menghasilkan temuan yang lebih objektif. Di sisi lain, lingkungan kerja yang kondusif juga berperan penting dalam mendukung pelaksanaan tugas auditor, karena lingkungan kerja yang baik dapat meningkatkan motivasi, kenyamanan, serta efektivitas kerja auditor dalam melaksanakan kegiatan pengawasan.

Selain itu, penelitian ini juga mempertimbangkan dukungan manajemen sebagai faktor organisasi yang dapat memperkuat atau memperlemah pengaruh faktor internal dan eksternal terhadap kualitas pengawasan. Dukungan manajemen mencerminkan komitmen pimpinan organisasi dalam memberikan dukungan kebijakan, sumber daya, serta perhatian terhadap pelaksanaan fungsi pengawasan. Dalam perspektif teori atribusi, dukungan manajemen dapat dipandang sebagai kondisi eksternal yang memengaruhi bagaimana auditor menjalankan

tugasnya dan bagaimana faktor-faktor seperti independensi, objektivitas, serta lingkungan kerja dapat berkontribusi terhadap peningkatan kualitas pengawasan.

Dengan demikian, teori atribusi memberikan kerangka konseptual yang relevan untuk menjelaskan hubungan antara faktor internal dan faktor eksternal dalam memengaruhi kualitas pengawasan APIP. Melalui pendekatan ini, penelitian ini berupaya mengkaji bagaimana objektivitas sebagai faktor internal serta independensi dan lingkungan kerja sebagai faktor eksternal memengaruhi kualitas pengawasan, serta bagaimana dukungan manajemen berperan sebagai variabel moderasi yang dapat memperkuat hubungan tersebut.

2.1.2 Teori Keagenan

Teori keagenan (*Agency Theory*) merupakan teori yang dapat mendeskripsikan hubungan atau keterkaitan yang terjadi antara individu atau sekelompok orang (*principal*) sebagai pemilik sumber daya ekonomi yang mendelegasikan wewenang kepada manajemen perusahaan (*agent*) dalam pengambilan Keputusan (Jensen dan Meckling, 1976). *Principal* yaitu individu ataupun sekelompok orang yang merupakan pemilik perusahaan maupun pemegang saham yang memberikan kewenangan dalam pengambilan keputusan kepada *agent* (Paramita et al., 2022). *Principal* memberikan amanah kewenangan kepada *agent* sehingga perlu adanya pertanggungjawaban dari *agent*.

Agent (manajemen) pada perusahaan diberikan tanggung jawab untuk mengelola perusahaan. Dengan adanya perkembangan perusahaan atau entitas bisnis yang semakin besar, maka sering terjadi konflik antara *principal* dalam hal ini adalah para pemegang saham (investor) dan pihak *agent* yang diwakili oleh manajemen (direksi). Asumsi bahwa manajemen yang terlibat dalam perusahaan akan selalu memaksimumkan nilai perusahaan ternyata tidak selalu terpenuhi. Manajemen memiliki kepentingan pribadi yang bertentangan dengan kepentingan pemilik Perusahaan sehingga muncul masalah yang disebut dengan masalah agensi (*agency problem*) akibat adanya *asymmetric information* (Tandiontong, 2022).

2.1.3 Pengawasan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)

Pengawasan *intern* adalah seluruh proses kegiatan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolok ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik. Instansi pemerintah yang ditetapkan untuk melaksanakan tugas pengawasan *intern* ini disebut sebagai Aparat pengawasan Internal Pemerintah (APIP) yang terdiri dari:

- 1 Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang bertanggung jawab kepada Presiden;
- 2 Inspektorat Jenderal (Itjen) /Inspektorat Utama (Ittama)/ Inspektorat yang bertanggung jawab kepada Menteri/Kepala Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND);
- 3 Inspektorat Pemerintah Provinsi yang bertanggung jawab kepada Gubernur, dan;
- 4 Inspektorat Pemerintah Kabupaten/Kota yang bertanggung jawab kepada Bupati/Walikota.

Sehubungan dengan akuntabilitas publik, pengawasan merupakan salah satu cara untuk membangun dan menjaga legitimasi warga masyarakat terhadap kinerja pemerintahan, dengan menciptakan suatu sistem pengawasan yang efektif, baik pengawasan *intern* (*internal control*) maupun pengawasan *ekstern* (*external control*). Di samping mendorong adanya pengawasan masyarakat (*social control*), sasaran pengawasan adalah temuan yang menyatakan terjadinya penyimpangan atas rencana atau target. Sementara itu, tindakan yang dapat dilakukan adalah: (1) Mengarahkan atau merekomendasikan perbaikan, (2) Menyarankan agar ditekan adanya pemborosan, dan (3) Mengoptimalkan pekerjaan untuk mencapai sasaran rencana. Dalam kaitannya dengan keuangan negara, pengawasan ditujukan untuk menghindari terjadinya korupsi, penyelewengan dan pemborosan anggaran negara yang tertuju pada aparatur atau pegawai negeri. Dengan adanya pengawasan

tersebut, diharapkan pengelolaan dan pertanggungjawaban anggaran negara dapat berjalan sesuai dengan rencana (Arniya et al., 2025).

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 12 Tahun 2017 tentang Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah bahwa pengawasan penyelenggaraan pemerintahan daerah yang dilaksanakan oleh APIP harus berdasarkan kompetensi yang dimiliki terkait dengan pelaksanaan pengawasan urusan pemerintahan yang menjadi kewenangan daerah sesuai fungsi dan kewenangannya serta sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah yang dilaksanakan oleh APIP dilaksanakan berdasarkan prinsip: a). Profesional; b). Independen; c). Objektif; d). Tidak tumpang tindih antar APIP; dan e). Berorientasi pada perbaikan dan peringatan dini. Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah yang dilaksanakan oleh APIP dilakukan pada tahapan kegiatan: a). Penyusunan dokumen perencanaan dan penganggaran daerah; b). Pelaksanaan Pembinaan Penyelenggaraan Pemerintahan Daerah; c). Pelaksanaan program strategis nasional di daerah; d). Berakhirnya masa jabatan kepala daerah untuk mengevaluasi capaian rencana pembangunan jangka menengah daerah; dan e). Pengawasan dalam rangka tujuan tertentu sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

APIP memiliki peran strategis dalam menunjang dan memperkuat efektivitas sistem pengendalian *intern* guna mewujudkan pemerintahan yang efektif, efisien, dan akuntabel. Namun, sayangnya selama ini masih terdapat cara pandang lama di mana APIP hanya bertindak sebagai *watchdog* yang identik dengan pencari kesalahan. Oleh karena itu, perlu ada pergeseran paradigma pengawasan di mana APIP dituntut untuk mampu melakukan penjaminan kualitas (*quality assurance*), serta turut berperan aktif dan menjadi bagian dari penyelesaian masalah. Di samping menjalankan fungsi *assurance* dan *consulting*, APIP diharapkan dapat berperan sebagai mitra strategis (*strategic partner*) yang membantu pimpinan dan jajaran manajemen dalam menyelesaikan berbagai masalah penyelenggaraan pemerintahan, bahkan *best practice* audit internal terkini mendorong unit audit *intern* untuk menjadi *trusted advisor* bagi organisasi dalam menghadapi beragam permasalahan serta

mengantisipasi berbagai risiko yang mungkin terjadi. Persis seperti cara kerja sistem *imunitas* yang mencegah tubuh mengalami sakit dan walaupun tubuh harus mengalami sakit, ia turut berperan secara langsung dan aktif menyembuhkan guna mengembalikan tubuh pada kondisi terbaiknya (Hilal et al., 2024).

Berdasarkan pergeseran paradigma peran APIP tersebut, maka tuntutan pelaksanaan peran APIP serta dorongan pelaksanaan pengawasan yang berkualitas semakin diperkuat dan sebagai konsekuensinya adalah perlunya melihat dan menganalisis faktor-faktor yang mendukung pelaksanaan peran APIP tersebut baik faktor internal maupun eksternal. objektivitas auditor perlu dicermati serta tidak melupakan faktor eksternal lainnya seperti independensi APIP, dan lingkungan kerja. Hal ini sangatlah diperlukan untuk menentukan kebijakan yang sesuai terhadap penguatan kinerja pengawasan APIP.

2.1.4 Kualitas Pengawasan

Suatu hal yang tidak dapat disangkal lagi bahwa kualitas produk adalah kunci keberhasilan suatu organisasi yang sangat penting. Kemampuan suatu organisasi menghasilkan produk barang maupun jasa yang bermutu tinggi merupakan kunci sukses bagi keberhasilan masa datang. Apabila jasa yang diterima atau dirasakan sudah sesuai dengan yang diharapkan maka kualitas jasa dipersepsikan baik dan memuaskan, jika jasa yang diterima melampaui harapan pelanggan maka kualitas jasa dipersepsikan sebagai kualitas yang ideal. Sebaliknya jika kualitas jasa yang diperoleh lebih rendah dari pada yang diharapkan maka kualitas jasa dikatakan kurang baik. Dengan demikian baik tidaknya kualitas jasa tergantung pada kemampuan penyedia jasa dalam memenuhi harapan pelanggannya secara konsisten (Riduan, 2021).

Pada situasi yang berlainan, kualitas diartikan secara berbeda-beda. Menurut Garvin, (1990) dalam (Widagdo et al., 2002) ada lima macam perspektif kualitas yang berkembang. Kelima perspektif inilah yang bisa menjelaskan mengapa kualitas diartikan secara berbeda beda. Kelima perspektif itu adalah sebagai berikut:

1. *Trancedental approach*, pendekatan ini memandang bahwa kualitas sebagai *innate excellence*, di mana kualitas dapat dirasakan atau diketahui tetapi sulit didefinisikan dan dioperasionalkan. Sudut pandang ini biasanya diterapkan dalam dunia seni.
2. *Product based approach*, pendekatan ini menganggap bahwa kualitas merupakan karakteristik atau atribut yang dapat dikuantitatifkan dan dapat diukur.
3. *User based approach*, pendekatan ini didasarkan pada pemikiran bahwa kualitas tergantung pada orang yang memandangnya, sehingga produk yang paling memuaskan preferensi seseorang merupakan produk yang berkualitas paling tinggi.
4. *Manufacturing-based approach*, pendekatan ini bersifat *suplay-based* dan terutama memperhatikan praktik praktik perekayasaan dan pemanufakturan, serta mendefinisikan kualitas sebagai kesesuaian atau sama dengan persyaratan.
5. *Value based approach*, pendekatan ini memandang kualitas dari segi nilai dan harga.

Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dipahami bahwa terdapat pendefinisian tentang kualitas yang berbeda-beda tergantung pada perspektif yang diinginkan. Dalam konteks penelitian ini yang akan dibahas adalah tentang kualitas pengawasan. Perspektif yang paling mendekati dengan kualitas pengawasan yang dimaksud adalah *Manufacturing-based approach*, yaitu pendekatan yang bersifat *suplay-based* yang mendefinisikan kualitas sebagai kesesuaian atau sama dengan persyaratan, sehingga kualitas pengawasan dapat diartikan sebagai kesesuaian dengan standar pengawasan yang telah ditetapkan.

Dengan memperhatikan definisi dari pengawasan intern, salah satu tugas pengawasan intern yang dilaksanakan oleh APIP adalah tugas audit. Permenpan Nomor 5 Tahun 2008 mendefinisikan audit sebagai proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi bukti yang dilakukan secara independen, obyektif dan profesional berdasarkan standar audit, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efektifitas, efisiensi, dan keandalan informasi pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah. *Government Accountability Office* (1986) mendefenisikan kualitas audit sebagai pemenuhan terhadap standar professional dan terhadap syarat-syarat sesuai perjanjian, yang harus di pertimbangkan.

Kemampuan aparat pengawas dalam menemukan penyelewengan atau kecurangan tergantung pada kompetensi atau keahlian yang dimiliki, sementara kemampuan aparat pengawas dalam mengungkapkan dan melaporkan temuan tergantung pada independensi aparat pengawas. Kualitas aparat pengawas pemerintah mempunyai peranan begitu penting dalam memperoleh hasil pengawasan yang berkualitas, sehingga mampu mengurangi potensi penyelewengan oleh aparat penyelenggara pemerintah. Menurut Rosnidah (2010) kualitas audit adalah pelaksanaan audit yang dilakukan sesuai dengan standar sehingga mampu mengungkapkan dan melaporkan apabila terjadi pelanggaran yang dilakukan klien. Dapat disimpulkan bahwa kualitas hasil audit internal merupakan kemungkinan yang dilakukan auditor pada saat mengaudit laporan keuangan, dapat menemukan pelanggaran dalam sistem akuntansi serta melaporkan ke dalam laporan keuangan auditan, di mana dalam melaksanakan tugas tersebut auditor berpedoman pada standar dan kode etik profesi yang relevan.

Ikatan Akuntan Indonesia menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu. Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No: Per/05/ M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) menyatakan bahwa kualitas auditor dipengaruhi oleh Independensi, Keahlian, Kecermatan professional, dan Kepatuhan terhadap kode etik. Sementara itu, berdasarkan perkembangan pengawasan *intern* sekarang ini, Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara melalui Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor 10 Tahun 2016 telah mencabut Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: Per/05/ M.PAN/03/2008 tentang standar audit aparat pengawasan intern pemerintah (APIP) dan menyatakan berlakunya ketentuan Peraturan Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia yang mengatur tentang Standar Audit Aparat Pengawas Intern Pemerintah yang harus dievaluasi secara periodik paling kurang 5 (lima) tahun.

Berdasarkan hal tersebut, maka yang menjadi landasan bagi aparat pengawas/ auditor intern dalam melaksanakan kegiatan pengawasan intern adalah Peraturan Asosiasi Auditor

Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI). Peraturan AAIPI Nomor: PER-01/AAIPI/DPN/2021 tentang Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) mengatur bahwa standar terdiri dari dua kelompok utama, yaitu: a). Standar atribut; dan b). Standar kinerja. Standar atribut yang mengatur atribut organisasi dan individu yang melaksanakan pengawasan intern, dan standar kinerja yang mengatur sifat pengawasan *intern* dan menetapkan kriteria mutu untuk mengukur kinerja jasa pengawasan *intern*.

Standar atribut sebagai standar yang mengatur atribut organisasi dan individu dapat diduga sebagai faktor utama dan sangat penting yang dapat mempengaruhi kualitas pengawasan *intern*. Dalam Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) Tahun 2021 tersebut di atas, standar atribut yang harus dimiliki oleh organisasi dan individu adalah : independensi APIP, Objektivitas, kecakapan, dan kecermatan profesional. Berdasarkan teori atribusi bahwa atribusi internal dan atribusi eksternal dapat mempengaruhi kualitas kinerja individu, maka dalam penelitian ini, peneliti menduga selain faktor- faktor yang disebutkan dalam standar audit di atas, faktor lainnya seperti lingkungan kerja turut memengaruhi kualitas pengawasan *intern* pemerintah.

2.1.5 Independensi

Menurut Monique dan Nasution (2020) independensi berarti bahwa auditor harus tidak memihak dan tidak bias terhadap informasi keuangan yang diauditnya maupun terhadap penyusun dan pemakai laporan keuangan. Oleh sebab itu, auditor harus independen dalam kenyataan (*in fact*) dan dalam penampilan (*in appearance*). Menurut Boynton et al. (2001) dalam standar umum *Generally Accepted Government Auditing Standards* (GAGAS), independensi auditor berkaitan dengan pekerjaan audit, organisasi audit dan auditor perorangan, apakah pemerintah atau swasta, harus bebas dari masalah pribadi serta eksternal yang merusak independensi, harus secara organisasional independen, dan harus mempertahankan sikap serta penampilan yang independen. Pemeriksa harus bebas, dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, *ekstern*, dan organisasi yang dapat

memengaruhi independensinya, apabila semakin tinggi telaah dari rekan auditor (*peer review*) akan semakin tinggi independensi auditor (Permatasari et al., 2021)

Menurut Halim (2008) dalam menjalankan tugas, auditor harus mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesional. Zulfan (2007) menyatakan, independen dalam audit mencakup:

1. Dalam perencanaan audit, yang berarti bebas dari pengaruh manajemen dalam menetapkan prosedur audit, menentukan sasaran dan ruang lingkup.
2. Dalam pelaksanaan, yang berarti bebas dalam mengakses aktivitas yang akan di audit.
3. Dalam pelaporan, yang berarti bebas dari usaha untuk menghilangkan mempengaruhi makna laporan serta bebas mengungkapkan fakta.

Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Nomor: PER-211/K/JF/2010 tentang Standar Kompetensi Auditor mendefinisikan independensi adalah kebebasan posisi seseorang baik dalam sikap maupun penampilan, dalam hubungannya dengan pihak lain yang terkait dengan tugas yang sedang dilaksanakannya. Unsur yang menunjang perilaku ini antara lain:

1. APIP tidak memiliki hubungan keluarga sedarah dengan pihak yang diawasi.
2. APIP harus memiliki keahlian yang cukup untuk melaksanakan tugas pengawasan.

Dalam SAIPi Tahun 2021, yang dimaksud Independensi APIP yaitu Pimpinan APIP bertanggung jawab kepada Pimpinan K/L/D atas pelaksanaan Pengawasan Intern, dengan Interpretasi sebagai berikut:

1. Independensi APIP secara efektif dicapai ketika pimpinan APIP dapat melaporkan langsung kepada pimpinan K/L/D dan memperoleh dukungan dari pimpinan K/L/D.

Dukungan pimpinan K/L/D setidaknya meliputi keterlibatan dalam:

- 1) Persetujuan piagam pengawasan intern;
- 2) Persetujuan rencana pengawasan berbasis risiko;
- 3) Persetujuan anggaran pengawasan dan rencana sumber daya;

- 4) Penerimaan komunikasi dari pimpinan unit APIP atas kinerja aktivitas pengawasan;
 - 5) Permintaan penjelasan kepada Pimpinan K/L/D dan/atau Pimpinan Unit Organisasi, serta pimpinan APIP untuk menentukan apakah terdapat pembatasan ruang lingkup atau sumber daya yang tidak tepat.
2. Kegiatan *asurans* harus bebas dari campur tangan dalam penentuan ruang lingkup, pelaksanaan penugasan, dan pelaporan hasilnya. Pimpinan APIP harus mengungkapkan campur tangan yang terjadi kepada Pimpinan K/L/D dan mendiskusikan implikasinya.
 3. Peran pimpinan APIP di luar kegiatan pengawasan *intern*, dalam hal Pimpinan APIP memiliki atau diperkirakan memiliki peran dan/atau tanggung jawab di luar tugas dan fungsi Pengawasan Intern, harus dibuat mekanisme pengendalian untuk membatasi kelemahan independensi dan objektivitas.

2.1.6 Objektivitas

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), objektivitas diartikan sebagai sikap jujur yang tidak dipengaruhi oleh pendapat, kepentingan pribadi, maupun kepentingan kelompok dalam mengambil suatu keputusan atau tindakan. Dalam konteks profesi audit, objektivitas merupakan salah satu prinsip fundamental yang harus dimiliki oleh auditor dalam menjalankan tugas pengawasan.

Sawyer dan Mortime yang diterjemahkan oleh (Masturoh et al., 2020) menyatakan bahwa objektivitas merupakan suatu nilai yang sangat penting dalam profesi audit dan tidak boleh dikompromikan. Seorang auditor tidak seharusnya menempatkan dirinya atau ditempatkan dalam posisi yang dapat menimbulkan keraguan terhadap objektivitasnya. Oleh karena itu, kode etik serta standar profesi auditor internal telah menetapkan berbagai ketentuan yang harus dipatuhi untuk mencegah timbulnya bias atau persepsi kurangnya objektivitas dalam pelaksanaan tugas audit. Pelanggaran terhadap prinsip tersebut dapat

menimbulkan kritik serta meragukan integritas auditor dalam melaksanakan tugas pengawasan.

Selanjutnya, Putri et al. (2025) menjelaskan bahwa objektivitas auditor berkaitan dengan kemampuan auditor untuk bersikap bebas dari benturan kepentingan (*conflict of interest*) serta tidak membiarkan adanya salah saji material yang diketahui tanpa dilakukan tindakan yang semestinya. Objektivitas menuntut auditor untuk mempertahankan kebebasan sikap mental dalam melakukan penilaian profesional serta tidak membiarkan pertimbangan audit dipengaruhi oleh pihak lain. Hal ini sejalan dengan pendapat Kusuma (2008) yang menyatakan bahwa auditor harus menjaga sikap mental yang independen dan objektif dalam setiap tahap pelaksanaan audit.

Dalam praktik audit internal, objektivitas auditor merupakan suatu kualitas profesional yang memberikan nilai tambah terhadap jasa pengawasan yang diberikan auditor kepada organisasi. Objektivitas juga menjadi salah satu karakteristik utama yang membedakan profesi auditor dengan profesi lainnya. Prinsip objektivitas mengharuskan auditor untuk bersikap tidak memihak, jujur secara intelektual, serta bebas dari konflik kepentingan dalam menjalankan tugasnya sehingga mampu menghasilkan laporan audit yang dapat dipercaya (AAIPI, 2014).

Lebih lanjut, dalam Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) Tahun 2021, objektivitas auditor diartikan sebagai sikap netral dan tidak bias yang harus dimiliki oleh auditor dalam melaksanakan kegiatan pengawasan, serta kemampuan auditor untuk menghindari berbagai kondisi yang berpotensi menimbulkan benturan kepentingan. Berdasarkan berbagai definisi tersebut, dapat disimpulkan bahwa objektivitas auditor merupakan sikap profesional yang mencerminkan kebebasan dalam berpikir dan menilai secara adil, tidak memihak, serta bebas dari pengaruh kepentingan pribadi maupun pihak lain dalam melaksanakan kegiatan audit. Dengan menjaga objektivitas, auditor dapat menghasilkan temuan, kesimpulan, serta rekomendasi yang lebih akurat, kredibel, dan dapat dipertanggungjawabkan.

2.1.7 Lingkungan Kerja

Lingkungan kerja adalah segala hal yang melingkupi tempat bekerja karyawan dan dapat mempengaruhi cara dan pekerjaan yang sedang dilakukan. Seperti yang diungkapkan oleh Sunyoto (2015) bahwa lingkungan kerja adalah segala sesuatu yang ada di sekitar para pekerja dan yang dapat mempengaruhi dirinya dalam menjalankan tugas-tugas yang dibebankan. Segala sesuatu yang dicakup tidaklah terbatas pada benda dan orang-orang di sekitar saja, akan tetapi mencakup berbagai suasana dan faktor lain yang menaungi pekerja. Seperti yang diungkapkan oleh Sukanto & Indryo (2018) bahwa lingkungan kerja adalah segala sesuatu yang ada di sekitar pekerja yang dapat mempengaruhi dalam bekerja meliputi pengaturan penerangan, pengontrolan suara gaduh, pengaturan kebersihan tempat kerja dan pengaturan keamanan tempat kerja.

Sementara itu menurut Afandi (2018) lingkungan kerja adalah segala sesuatu yang ada di sekitar karyawan dan dapat mempengaruhi dalam menjalankan tugas yang diembankan kepadanya. Sedarmayanti (2017) membagi jenis lingkungan kerja menjadi dua macam, yakni lingkungan kerja fisik dan non-fisik, sebagai berikut:

1. Lingkungan Kerja Fisik

Lingkungan kerja fisik merupakan semua keadaan berbentuk fisik yang terdapat di sekitar tempat kerja yang dapat mempengaruhi karyawan baik secara langsung maupun tidak langsung. Lingkungan kerja fisik dapat dibagi menjadi dua kategori yakni: a). Lingkungan kerja yang langsung berhubungan dengan pegawai seperti pusat kerja, kursi, meja dan sebagainya; b) Lingkungan perantara atau lingkungan umum dapat juga disebut lingkungan kerja yang memengaruhi kondisi manusia misalnya temperatur, kelembaban, sirkulasi udara, pencahayaan, kebisingan getaran mekanik, bau tidak sedap, warna dan lain-lain.

2. Lingkungan Kerja *Non*-fisik

Lingkungan kerja *non-fisik* adalah semua keadaan kejadian yang berkaitan dengan hubungan kerja, baik hubungan dengan atasan maupun dengan hubungan sesama rekan kerja, ataupun dengan bawahan. Lingkungan kerja *non-fisik* ini juga

merupakan kelompok lingkungan kerja yang tidak bisa diabaikan. Perusahaan hendaknya dapat mencerminkan kondisi yang mendukung kerja sama antara tingkat atasan, bawahan maupun yang memiliki status jabatan yang sama di perusahaan. Kondisi yang hendaknya diciptakan adalah suasana kekeluargaan, komunikasi yang baik dan pengendalian diri. Kondisi lingkungan kerja *non-fisik* meliputi: a). Faktor lingkungan sosial, contohnya faktor sosial yang sangat berpengaruh terhadap kinerja karyawan adalah latar belakang keluarga, yaitu antara status keluarga, jumlah keluarga, tingkat kesejahteraan dan lain-lain; b). Faktor status sosial, semakin tinggi jabatan seseorang semakin tinggi kewenangan dan keleluasaan dalam mengambil keputusan; c). Faktor hubungan kerja dalam perusahaan, yakni hubungan kerja antara karyawan dengan karyawan dan antara karyawan dengan atasan; d). Faktor sistem informasi, yang dapat memastikan kecepatan dan kelancaran komunikasi antar anggota melalui teknis penyampaian informasi dan komunikasi yang dapat berjalan berjalan dengan lebih praktis dan cepat.

2.1.8 Dukungan Manajemen

Manajemen puncak adalah tingkatan manajemen tertinggi, yang bertugas menetapkan kebijakan operasional dan mengarahkan hubungan antara organisasi dengan lingkungan. Manajemen puncak merupakan level paling atas dalam manajemen yang diisi oleh petinggi dan eksekutif yang bertugas memimpin suatu organisasi atau perusahaan untuk membangun tim kerja yang baik sehingga tujuan dari organisasi atau perusahaan itu tercapai (Saragih, et al., 2022).

Menurut Silalahi, et al. (2020) tugas dari manajemen puncak, yaitu:

1. Menentukan tujuan perusahaan, baik tujuan jangka pendek maupun jangka panjang.
2. Membuat kerangka rencana dan kebijakan, untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan.
3. Mengorganisir seluruh kegiatan dan pekerjaan yang akan dijalankan oleh para karyawan.

4. Mengumpulkan dan mengatur semua sumber daya yang ada pada organisasi atau perusahaan untuk kegiatan yang akan diselenggarakan.
5. Bertanggung jawab penuh pada perkembangan dan kehidupan organisasi perusahaan.
6. Penghubung internal perusahaan atau organisasi dengan pihak eksternal.

Pada organisasi atau perusahaan memerlukan dukungan manajemen untuk mencapai tujuan dari organisasi atau perusahaan tersebut. Dukungan manajemen puncak diperlukan untuk keberhasilan proyek yang dibuat oleh manajemen. Menurut Rahmatika (2020) dukungan manajemen puncak didasarkan pada kekuatan komitmen, keberlanjutan komitmen *top* manajer selama kelangsungan proyek dan kecepatan dalam menangani masalah. Terdapat tiga jenis dukungan manajemen puncak adalah memberikan didikan kepada para karyawan tentang manajemen pengetahuan dan pembelajaran tentang organisasional untuk mendukung kesuksesan perusahaan, menetapkan pendanaan dan sumber daya untuk kelangsungan perusahaan, dan menjelaskan tentang jenis-jenis pengetahuan yang penting bagi perusahaan. Dengan demikian, dukungan yang diberikan oleh manajemen puncak kepada sistem informasi akuntansi merupakan salah satu faktor penting dalam efektivitas sistem informasi akuntansi.