

Faktor Yang Memengaruhi Kualitas Audit Internal Dengan Top Management Support Sebagai Variabel Moderasi (Studi Pada Perguruan Tinggi BLU di Indonesia)

Yudha Prawira, Lismawati, Aisyah

Universitas Bengkulu, Indonesia

yudhaprawira64@gmail.com

Abstract

This study aims to examine the effect of internal auditor competence, internal auditor independence, and internal auditor size on the quality of internal audit auditors of SPI at PTN BLU in Indonesia and to examine whether there is a moderating effect of top management support. The data used in this study are primary data obtained from the results of distributing questionnaires to internal auditors who work in the Internal Control Unit at Higher Education Public Service Bodies in Indonesia. The sampling method used in this study was a census, with 34 respondents. The data analysis method used is moderated regression analysis (MRA). Based on the research results, it is known that: First, the internal auditor's competence has a positive effect on the quality of internal audit. Second, the independence of the internal auditor has a positive effect on the quality of internal audit. Third, internal auditor size has no positive effect on internal audit quality. Fourth, top management support does not moderate the relationship between internal auditor competence, internal auditor independence, and internal auditor size on internal audit quality.

Keywords: internal auditor, competence, independence, size, internal audit quality

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh kompetensi auditor internal, independensi auditor internal, dan *internal auditor size* terhadap kualitas auditor audit internal SPI pada PTN BLU di Indonesia dan untuk menguji apakah terdapat pengaruh moderasi dukungan manajemen puncak. Data yang

digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh dari hasil penyebaran kuesioner kepada auditor internal yang bekerja pada Satuan Pengawasan Intern pada Perguruan Tinggi Badan Layanan Umum di Indonesia. Metode pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah sensus, dengan jumlah responden 34 orang. Metode analisis data yang digunakan adalah analisis regresi termoderasi (MRA). Berdasarkan hasil penelitian diketahui bahwa: Pertama, kompetensi auditor internal berpengaruh positif terhadap kualitas audit internal. Kedua, independensi auditor internal berpengaruh positif terhadap kualitas audit internal. Ketiga, *internal auditor size* tidak berpengaruh positif terhadap kualitas audit internal. Keempat, dukungan manajemen puncak tidak memoderasi hubungan antara kompetensi auditor internal, independensi auditor internal, dan ukuran auditor internal terhadap kualitas audit internal.

Kata kunci: auditor internal, kompetensi, independensi, *size*, kualitas audit internal.

Pendahuluan

Dengan diberlakukannya Undang-Undang No.23 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum, memberikan kesempatan bagi Perguruan Tinggi Negeri (PTN) yang diberikan izin untuk secara penuh menerapkan Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum (PK-BLU), implikasi dari penerapan ini adalah pengelolaan keuangan dapat dilakukan secara lebih fleksibel dengan mengutamakan prinsip produktifitas, efisiensi dan efektifitas. PK-BLU dimaksudkan agar PTN selaku instansi pemerintah dapat meningkatkan kinerja organisasinya berupa peningkatan pelayanan kepada mahasiswa, masyarakat dan para stakeholder. Dengan diberlakukannya PK-BLU maka seluruh dana yang berasal dari Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) yang didapatkan dari kegiatan operasional PTN dapat dikelola secara fleksibel.

Tindak kecurangan (*fraud*) seperti permasalahan korupsi, kolusi, dan nepotisme (KKN) telah menjadi perhatian bagi masyarakat Indonesia. Permasalahan ini sudah sampai ke taraf yang menimbulkan sikap skeptisme di kalangan masyarakat. Tuntutan masyarakat akan penyelenggaraan pemerintahan yang bersih dan bebas dari tindak

kecurangan menghendaki adanya pelaksanaan fungsi pengawasan yang baik atas pelaksanaan pemerintahan dan pengelolaan keuangan negara.

Salah satu kebijakan pengawasan yang dilakukan oleh Itjen Kemristekdikti PTN-BLU adalah pengoptimalan kapasistas dan peran Satuan Pengawasan Internal (SPI). Hal tersebut diperkuat dengan pasal 35 ayat (1) Undang-Undang No.23 tahun 2005 yang menyatakan bahwa pengawasan internal BLU dilaksanakan oleh Satuan Pengawasan Internal (SPI) dan PMK No.200 tahun 2017 tentang Sistem Pengendalian Intern pada Badan Layanan Umum yang menyatakan bahwa Satuan Pengawasan Internal (SPI) adalah unit kerja BLU yang menjalankan fungsi pengawasan intern. Pengoptimalan pengawasan tersebut dilakukan dengan cara meningkatkan peran dan fungsi SPI sebagai pengawal PTN, mengupayakan penegasan struktur organisasi SPI PTN dan meningkatkan kapabilitas SDM SPI PTN.

Skandal akuntansi yang marak terjadi belakangan ini mengakibatkan turunnya tingkat kepercayaan masyarakat terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan perguruan tinggi. Berdasarkan data pemantauan terhadap tindak korupsi oleh Indonesian Corruption Watch (ICW) di halaman <https://antikorupsi.org> dari tahun 2006 sampai dengan Agustus 2016 tercatat sedikitnya 37 kasus korupsi yang terkait dengan perguruan tinggi, ICW kemudian menemukan 12 pola korupsi di perguruan tinggi dan dari 12 pola tersebut korupsi dalam pengadaan barang dan jasa menjadi modus yang paling banyak digunakan. Hal tersebut mengindikasikan adanya kemerosotan kualitas audit auditor internal SPI dalam mendeteksi, menemukan dan melaporkan potensi kesalahan yang bersifat material. Tentunya dengan banyaknya fenomena tindak korupsi yang ada di dalam PTN akan semakin memengaruhi persepsi masyarakat atas kualitas audit yang ada pada perguruan tinggi.

Dalam menjalankan fungsinya SPI harus berpedoman kepada standar profesi audit internal agar dapat menjamin kualitas auditnya. Kualitas audit ini penting karena dengan kualitas audit yang tinggi, maka akan dihasilkan laporan yang dapat dipercaya sebagai dasar pengambilan keputusan. Knechel et., al. (2013) menyatakan bahwa kualitas audit adalah gabungan dari proses pemeriksaan sistematis yang baik dan sesuai

dengan standar yang berlaku umum, dengan auditor's judgment (skeptisme dan pertimbangan profesional) bermutu tinggi yang dipakai oleh auditor berkompeten dan independen dalam menerapkan proses pemeriksaan tersebut untuk menghasilkan audit yang bermutu tinggi.

Satu hal yang menjadi permasalahan dalam mengukur kualitas audit adalah karena hasil dari kualitas audit tidak bisa langsung diamati, selain itu tidak adanya pemahaman umum mengenai faktor penyusun kualitas audit dan sering terjadi konflik peran antara berbagai pengguna laporan audit. Sehubungan dengan kualitas audit yang tidak dapat diamati secara langsung maka para peneliti mencari indikator untuk mengukur kualitas audit.

Beberapa penelitian yang menguji tentang kualitas audit telah dilakukan sebelumnya. Misalnya penelitian yang dilakukan oleh Masood (2016) pada auditor sektor publik di Pakistan, penelitian ini menggunakan karakteristik auditor yang meliputi kinerja auditor, dukungan top manajemen, autonomy to implement audit techniques, lingkungan fisik, promosi dan reward, pelatihan dan pengembangan, serta ketersediaan anggaran. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa kinerja auditor, lingkungan fisik dan top management support berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sehingga dapat disimpulkan bahwa ketiga variabel tersebut merupakan faktor penting dalam mengukur kualitas audit.

Selanjutnya, Pritama, dkk (2018) menggunakan dimensi keahlian, independensi, kecermatan profesional, tekanan waktu, tekanan anggaran, perencanaan audit, dan pengawasan audit untuk mengukur kualitas audit di lingkungan Inspektorat Jenderal Kementerian Lingkungan Hidup dan Kehutanan. Penelitian ini memperoleh bukti bahwa faktor keahlian, independensi, perencanaan audit, dan pengawasan audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hasil dari penelitian ini menunjukkan adanya pengaruh positif dari faktor independensi seorang auditor terhadap kualitas audit, sehingga dari penelitian tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa independensi auditor adalah salah satu faktor penting untuk menghasilkan audit yang berkualitas. Terganggunya independensi seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya akan mengakibatkan auditor memberikan informasi yang tidak aktual terkait apa yang sedang

diaudit. Independensi diperlukan agar auditor mengungkapkan pendapat, kesimpulan, penilaian atau rekomendasi secara tidak memihak kepada suatu pihak tertentu.

Hampir senada dengan penelitian yang dilakukan oleh Masood dan Pritama, Bello, dkk (2018) melakukan penelitian yang menguji pengaruh dari kualitas audit terhadap kinerja organisasi, perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah kualitas audit yang diwakilkan dengan variabel kompetensi internal auditor, independensi internal auditor dan internal auditor size diuji pengaruhnya terhadap kinerja Universitas Federal Nigeria. Penelitian ini juga menggunakan variabel top management support sebagai variabel yang memoderasi hubungan kualitas audit terhadap kinerja organisasi. Penelitian ini berasumsi bahwa dimensi kompetensi internal auditor, independensi internal auditor dan internal auditor size memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit sehingga dapat mewakilkan kualitas audit untuk diuji pengaruhnya terhadap kinerja Universitas Federal Nigeria.

Sari, dkk (2019) melakukan penelitian terkait faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit pada Inspektorat Provinsi Jawa Timur. Penelitian ini menggunakan Internal Audit Capability Model (IACM) dengan variabel kompetensi, independensi, tekanan kepatuhan, sistem pengendalian internal sebagai faktor yang mempengaruhi kualitas audit dan menggunakan dengan jenis kelamin sebagai variabel mediasi. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa kompetensi dan sistem pengendalian internal mempengaruhi kualitas audit berdasarkan Internal Audit Capability Model (IACM), sedangkan independensi, tekanan kepatuhan dan jenis kelamin tidak mempengaruhi kualitas audit berdasarkan Internal Audit Capability Model (IACM).

Oleh karena itu berdasarkan bukti-bukti yang diperoleh dari penelitian-penelitian terdahulu maka peneliti berasumsi bahwa indikator kompetensi auditor, independensi auditor dan internal auditor size akan secara signifikan mempengaruhi kualitas audit. Penelitian ini menggunakan top management support sebagai pemoderasi antara variabel independen dan variabel dependen. Penggunaan top management support sebagai variabel moderasi didasarkan oleh teori atribusi dan teori sikap dan perilaku. Pada teori atribusi dijelaskan faktor

eksternal (top management support) akan mempengaruhi bagaimana seseorang akan membuat suatu keputusan, kemudian pada teori sikap dan perilaku dijelaskan bahwa faktor situasional (top management support) akan menjelaskan perilaku auditor dalam melaksanakan pekerjaan auditnya.

Gagasan untuk menggunakan top management support sebagai variabel pemoderasi juga didukung oleh Standar Internasional Praktik Professional Audit Internal (SIPPAI, 2017). Di dalam standar praktik 1000, SIPPAI (2017) menyebutkan bahwa aktivitas audit internal harus didefinisikan secara formal dalam suatu piagam audit internal. Piagam audit internal merupakan dokumen resmi yang mendefinisikan tujuan, kewenangan dan tanggungjawab aktivitas audit internal. Piagam audit internal dikaji secara priodik oleh ketua unit audit internal dan disampaikan kepada top management dan dewan untuk memperoleh persetujuan.

Fleksibilitas pengelolaan keuangan yang ditawarkan PK-BLU akan memberikan keuntungan tersendiri berupa peningkatan kinerja perguruan tinggi, namun di sisi lain implementasi PK-BLU memungkinkan timbulnya celah bagi tidak kecurangan yang bersifat merugikan. Oleh karena itu, penelitian ini berusaha menentukan sejauh mana kontribusi dari kompetensi internal auditor, independensi internal auditor dan size of internal audit terhadap kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor internal SPI pada PTN-BLU yang ada di Indonesia melalui top management support yang ada pada Perguruan Tinggi yang bersangkutan.

Berdasarkan penelitian terdahulu dan uraian fenomena di atas maka peneliti berusaha untuk membangun kerangka berpikir terkait faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit, dengan menggunakan variabel top management support sebagai pemoderasi pengaruh kompetensi internal auditor, independensi internal auditor dan size of internal audit terhadap kualitas audit tersebut. Dengan demikian, judul yang diangkat dalam penelitian ini adalah “Faktor yang Memengaruhi Kualitas Audit Internal dengan Top Management Support sebagai Variabel Moderasi (Studi Pada Perguruan Tinggi Negeri BLU di Indonesia)”

Berdasarkan latar belakang di atas rumusan masalah dari penelitian ini adalah: 1) Apakah terdapat pengaruh positif antara kompetensi internal auditor terhadap kualitas audit internal?, 2) Apakah terdapat pengaruh positif antara independensi internal auditor terhadap kualitas audit internal?, 3) Apakah terdapat pengaruh positif antara internal auditor size terhadap kualitas audit internal?, 4) Apakah top management support memoderasi hubungan kompetensi internal auditor, independensi internal auditor dan internal auditor size terhadap kualitas audit internal?

Metode

Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan teori atribusi karena peneliti akan melakukan studi empiris untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi atribusi auditor terhadap kualitas hasil audit, khususnya pada karakteristik personal auditor itu sendiri. Pada dasarnya karakteristik personal seorang auditor merupakan salah satu penentu terhadap kualitas hasil audit yang akan dilakukan karena merupakan suatu faktor internal yang mendorong auditor dalam melakukan tindakannya.

Teori Atribusi (Attribution Theory)

Menurut Fritz Heider (1958) sebagai pencetus teori atribusi, teori atribusi merupakan teori yang menjelaskan (membuat atribusi) tentang perilaku orang lain dan dirinya sendiri. Teori atribusi mempelajari proses bagaimana seseorang menginterpretasikan suatu peristiwa dan mempelajari bagaimana seseorang menginterpretasikan alasan atau sebab perilakunya.

Proses atribusi adalah proses menentukan apakah sebuah perilaku atau kejadian yang diamati disebabkan secara luas oleh orang yang merupakan faktor internal atau oleh lingkungan yang merupakan faktor eksternal (McShane, 2008). Perilaku diatribusikan pada sebuah watak (seperti kepribadian, motivasi, dan sikap) atau perilaku dapat diatribusikan pada situasi (seperti tekanan eksternal, norma-norma sosial, tekanan rekan sejawat, bencana alam dan sebagainya).

Teori atribusi menjelaskan tentang pemahaman akan reaksi seseorang terhadap peristiwa di sekitar mereka, dengan mengetahui alasan-alasan mereka atas kejadian yang dialami. Teori atribusi menjelaskan bahwa terdapat perilaku yang berhubungan dengan sikap dan karakteristik individu, maka dapat dikatakan bahwa hanya melihat perilakunya akan dapat diketahui sikap atau karakteristik orang tersebut serta dapat juga memprediksi perilaku seseorang dalam menghadapi situasi tertentu.

Faktor internal yang mencakup kemampuan atau motivasi seseorang misalnya tingkat kualitas pekerjaan seorang pegawai rendah karena ia kekurangan kompetensi dan motivasi. Faktor eksternal mencakup kekurangan sumber daya, tekanan dari rekan sejawat, atau hanya faktor nasib. Misalnya seorang pegawai memiliki kualitas pekerjaan yang rendah karena tidak adanya sumber daya yang cukup untuk melakukan pekerjaan, ataupun kualitas pekerjaan yang rendah dikarenakan adanya faktor tekanan yang berasal dari lingkungan kerja sehingga dapat mengganggu independensi pegawai tersebut.

Teori Sinyal (Signaling Theory)

Bagaimana individu bertindak menjadi pusat dari banyak penelitian dalam perilaku organisasi. Perilaku individu ini dapat dijelaskan dengan menyajikan sebuah model dasar dari perilaku individu dan akibatnya (yang disebut model MARS) dan dengan menguraikan tipe utama perilaku dalam lingkungan organisasi. Model ini menekankan pada empat faktor yang secara langsung mempengaruhi perilaku pegawai dan kualitas pekerjaan yang dihasilkan, yaitu faktor yang disingkat MARS—motivasi (motivation), kemampuan (ability), persepsi peran (role perceptions), dan situasional (situational). Jika salah satu faktor melemah, kualitas hasil pekerjaan seorang pegawai akan menurun.

Motivasi (Motivation) sebagai kekuatan dalam diri seseorang yang mempengaruhi arah intensitas dan ketekunan perilaku. Motivasi adalah tujuan-diarahkan, motivasi yang ada dalam diri seseorang bukan perilaku mereka yang sebenarnya. Maka arah, intensitas dan ketekunan adalah kognitif dan kondisi emosional yang secara langsung menyebabkan kita untuk bergerak.

Kemampuan (abilities) personal dapat juga membuat perbedaan dalam perilaku dan kinerja seseorang, kemampuan mencakup bakat alami dan kemampuan belajar yang dibutuhkan dalam menyelesaikan setiap tugas, bakat alami membantu seseorang mempelajari tugas secara spesifik sehingga lebih cepat dan lebih baik, seseorang secara fisik dan mental juga dipengaruhi oleh bakat, demikian juga untuk mendapatkan kemampuan dan keterampilan, dengan bakat seorang individu dapat belajar lebih cepat dan berpotensi mencapai kinerja. Kemampuan belajar adalah keterampilan dan pengetahuan yang dimiliki saat ini, baik keterampilan fisik dan mental serta pengetahuan yang diperoleh. Bakat dan kemampuan belajar berkaitan erat dengan kompetensi, Kompetensi merupakan karakteristik seseorang yang dapat menghasilkan kinerja prima, kompetensi banyak dikaitkan dengan sifat-sifat pribadi, seperti pengetahuan, keterampilan, bakat, kepribadian, konsep diri, nilai-nilai.

Persepsi peran (role perceptions), sejauh mana orang memahami tugas/ pekerjaan (peran) yang ditugaskan atau yang diharapkan dari mereka. Persepsi peran memiliki tiga komponen. Komponen yang pertama adalah karyawan memiliki akurasi dalam memahami tugas-tugas mereka ketika memiliki persepsi peran. Komponen kedua, orang-orang memiliki persepsi peran yang akurat mereka akan memahami prioritas dari berbagai tugas dan mampu ekspektasi kinerja. Dan komponen ketiga, persepsi peran membantu memahami perilaku yang disukai atau prosedur untuk mencapai tugas yang diberikan.

Faktor situasional (Situational factors) mencakup semua kondisi di luarkontrol langsung karyawan yang membatasi atau memfasilitasi perilaku dan kinerja. Beberapa faktor situasi seperti preferensi konsumen dan kondisi ekonomi, ataupun kenyamanan bekerja dengan terbebas dari terkanan rekan sejawat yang berasal dari lingkungan kerja. Sebagai contoh, seorang pegawai yang antusias (motivation) yang mengerti tugas pekerjaannya (role perceptions) dan memiliki sumber daya yang cukup (situational factors) tidak akan melakukan pekerjaannya dengan baik jika mereka kekurangan pengetahuan dan keahlian yang cukup (ability).

Kualitas Audit Internal

Menurut DeAngelo (1981), kualitas audit adalah kemungkinan auditor dapat menemukan dan melaporkan salah saji material dalam laporan keuangan klien. Kemampuan auditor untuk mendeteksi salah saji material terkait dengan kemampuan teknis auditor, sedangkan melaporkan kesalahan terkait dengan independensi auditor. Ini berarti, auditor dapat mendeteksi salah saji material bila memiliki kemampuan teknis (kompetensi) yang cukup dan dapat melaporkan salah saji yang material bila auditor memiliki independensi terhadap objek auditnya.

The Statement of Auditing Standar (SAS 65) menyatakan kompetensi seorang internal auditor internal terdiri dari tingkat pendidikan, sertifikasi dan pengalaman; objektivitas yang terdiri dari elemen-elemen seperti pelaporan yang tulus dan komunikasi yang efektif dan kualitas kinerja yang melibatkan kecukupan program audit. Auditor yang independen adalah auditor yang tidak mudah dipengaruhi dan bebas dari tekanan pihak manajemen dan pihak manapun dalam melakukan audit. Maka dari itu akuntan atau auditor independen tidak boleh memihak kepada pihak manajemen atau yang lain hal ini dilakukan agar hasil proses audit dapat bersifat relevan dan reliabel, sehingga dapat menjamin kualitas audit.

Kompetensi Internal Auditor

Menurut SIPPAT (2017), kompetensi berhubungan dengan keahlian, pengetahuan, dan pengalaman sehingga auditor yang kompeten adalah auditor yang memiliki pengetahuan, pelatihan, keterampilan, dan pengalaman yang memadai agar bisa berhasil menyelesaikan pekerjaan auditnya. Lee (1993) berpendapat bahwa auditor saat ini diharapkan untuk memiliki kompetensi profesional yang substansial di berbagai area yang saling berkaitan yang berpengaruh terhadap tugas auditnya. Di antara keahlian yang harus dikuasai oleh auditor adalah akuntansi, ekonomika, hukum, manajemen, dan kebijakan publik.

Tugas pengauditan adalah tugas untuk memverifikasi dan mengatestasi kualitas informasi akuntansi yang kompleks dan teknis yang terdapat di dalam informasi keuangan yang dilaporkan kepada stakeholder (Lee, 1993). Oleh karena itu, relevan jika diasumsikan bahwa auditor harus memiliki keahlian dan pengalaman yang memadai dan

pantas untuk mencapai tujuan dari fungsi audit. Jika karakteristik personal ini kurang atau tidak memadai, maka bisa diduga bahwa auditor akan sukar mencapai tujuan auditnya, hal ini tentunya nanti akan mengganggu kualitas audit.

Independensi Internal Auditor

Menurut SIPPAI (2017), independensi adalah kondisi bebas dari situasi yang dapat mengancam kemampuan aktivitas auditor internal untuk dapat melaksanakan tanggung jawabnya secara tidak memihak. Bersikap independen berarti menghindarkan hubungan yang dapat mengganggu sikap mental dan penampilan obyektif auditor dalam melaksanakan audit. Oleh karenanya dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan audit, auditor harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya.

Internal Auditor Size

SIPPAI (2017) menyatakan bahwa fungsi dari internal auditor akan berjalan lebih efektif apabila memiliki sumber daya yang cukup. Hal tersebut didukung oleh beberapa penelitian yang memperoleh kesimpulan bahwa suatu kualitas audit yang baik dan dapat diandalkan ketika unit audit memiliki sumberdaya auditor yang cukup. Alzeban dan Gwilliams (2014) dalam studi mereka tentang faktor-faktor yang memengaruhi efektivitas audit internal memperoleh kesimpulan bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara internal auditor size terhadap kualitas internal audit.

Top Management Support

Top management support adalah salah satu faktor yang paling penting untuk memastikan kualitas internal audit yang dalam gilirannya berdampak positif terhadap kinerja organisasi secara keseluruhan. Cohen dan Sayag (2010) membuktikan bahwa secara konsisten top management support menunjukkan pengaruh terhadap organisasi swasta atau maupun organisasi publik. Bello (2018), mengungkapkan dimensi penentu kualitas internal audit seperti kompetensi, independensi, jumlah sumberdaya auditor internal adalah berasal dari top management

support. Contohnya seperti pengembangan karir auditor, keputusan untuk mempekerjakan staf yang berkualitas dan berpengalaman dan mengalokasikan sumber daya yang cukup untuk departemen audit internal adalah semua hasil keputusan yang dibuat oleh pihak top management.

Pengembangan Hipotesis

H1 : Kompetensi Internal Auditor berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit.

H2 : Independensi Internal Auditor berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit

H3 : Internal auditor size (jumlah internal auditor) berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

H4 : Top Management Support memoderasi hubungan antara Kompetensi, Independensi, dan Internal auditor size terhadap Kualitas Audit

Metode Penelitian

Jenis Penelitian

Penelitian ini merupakan studi empiris, menurut Sugiyono (2017) empiris berarti cara-cara dapat yang dilakukan itu dapat diamati oleh indera manusia, sehingga orang lain dapat mengamati dan mengetahui cara-cara yang digunakan. Terdapat dua instrumen dalam studi empiris yaitu kuesioner (pertanyaan tertulis) dan wawancara (pertanyaan lisan).

Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

Variabel Dependen (Y)

Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah Kualitas Audit Internal. Masood (2016) menyatakan bahwa kualitas audit diukur berdasarkan laporan audit bebas bias, transparansi, ketepatan waktu pelaporan, efektifitas laporan, obyektifitas laporan, dan pengungkapan laporan audit kepada publik oleh top management

Variabel Independen (Xi)

1. Kompetensi Internal Auditor (X1)

Alzeban & Gwilliams (2014) menyatakan bahwa kompetensi auditor diukur berdasarkan kualifikasi pendidikan, kualifikasi profesional, pengalaman kerja di bidang audit internal, dan pengembangan berkelanjutan (rata-rata jam pelatihan tahunan).

2. Independensi Internal Auditor (X2)

Alzeban & Gwilliams (2014) menyatakan independensi auditor diukur berdasarkan tingkat independensi, tingkat pelaporan, kontak langsung dengan dewan dan manajemen senior, konflik kepentingan, campur tangan, akses tidak terbatas ke semua departemen dan karyawan, pengangkatan dan penghapusan kepala audit internal, dan kinerja kegiatan non-audit.

3. Internal Auditor size (X3)

Menurut ISPPIA (2017), dalam standar praktik 2030 tentang pengelolaan sumberdaya, mewajibkan kepala audit internal harus memastikan bahwa sumber daya audit internal telah sesuai, memadai dan dapat digunakan secara efektif. Interpretasi standar praktik 2030 ini menjelaskan bahwa standar kualitas yang memadai tersebut mencakup kuantitas sumberdaya yang diperlukan. Menurut Alzeban & Gwilliams (2014), internal auditor size diukur dengan banyaknya jumlah sumberdaya staf auditor internal yang dipekerjakan didalamnya

4. Top Management Support (Z)

Menurut Alzeban & Gwilliams (2014), top management support diukur dengan komitmen manajemen dalam mendukung audit internal untuk melakukan tugas dan tanggung jawabnya, keterlibatan top manajemen dalam rencana audit internal, laporan tentang kerja tim audit internal yang disampaikan kepada manajemen, respons manajemen terhadap laporan audit internal, dan sumber daya unit internal audit.

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi yang dipilih dalam penelitian ini meliputi semua ketua, sekretaris, anggota dan staf internal auditor dari 19 SPI PTN BLU di Indonesia. Sedangkan sampel dalam penelitian ini merupakan internal auditor yang mewakili ke 19 PTN BLU yang menjadi populasi penelitian.

Jenis dan Sumber Data

Data dalam penelitian ini dikumpulkan dengan menggunakan kuesioner sebagai data primer. Penelitian ini mendapatkan data dari survei melalui pengisian kuesioner yang telah disusun berdasarkan variabel untuk membentuk pertanyaan-pertanyaan.

Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data menjelaskan bagaimana prosedur pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian. Pengumpulan data pada penelitian ini dilakukan secara offline atau penyebaran kuesioner secara langsung, dan disebarluaskan juga secara online atau disebarluaskan melalui media whatsapp group dengan menggunakan media google doc melalui link <https://docs.google.com/forms/d/1JYp31bullsz-TSvdWfF6edWXY0LHW4sSmIMzF8OsHq8>.

Model Regresi

Alat analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi linear berganda dan moderated regression analysis (MRA). Dengan model sebagai berikut:

$$\begin{aligned} \text{QAI} &= \alpha + \beta_1 \text{Komp} + \beta_2 \text{Ind} + \beta_3 \text{Size} + \varepsilon \dots\dots\dots & \text{(i)} \\ \text{QAI} &= \alpha + \beta_1 \text{Komp} + \beta_4 \text{TMS} + \varepsilon \dots\dots\dots & \text{(ii)} \\ \text{QAI} &= \alpha + \beta_1 \text{Komp} + \beta_2 \text{TMS} + \beta_5 \text{Komp} * \text{TMS} + \varepsilon \dots\dots\dots & \text{(iii)} \\ \text{QAI} &= \alpha + \beta_2 \text{Ind} + \beta_4 \text{TMS} + \varepsilon \dots\dots\dots & \text{(iv)} \\ \text{QAI} &= \alpha + \beta_2 \text{Ind} + \beta_4 \text{TMS} + \beta_6 \text{Ind} * \text{TMS} + \varepsilon \dots\dots\dots & \text{(v)} \\ \text{QAI} &= \alpha + \beta_3 \text{Size} + \beta_4 \text{TMS} + \varepsilon \dots\dots\dots & \text{(vi)} \\ \text{QAI} &= \alpha + \beta_3 \text{Size} + \beta_4 \text{TMS} + \beta_7 \text{Size} * \text{TMS} + \varepsilon \dots\dots\dots & \text{(vii)} \end{aligned}$$

Dimana :

- QAI : Kualitas Audit Internal
- Komp : Kompetensi Internal Auditor
- Ind : Independensi Internal auditor
- Size : Internal Auditor Size
- TMS : Top Management Support
- Komp*TMS : Interaksi Kompetensi Internal Auditor dengan Top Management Support
- Ind*TMS : Interaksi Independensi Internal Auditor dengan

Size*TMS : Top Management Support
Interaksi Internal Auditor Size dengan Top Management Support

Hasil Penelitian Dan Pembahasan

Sampel Penelitian

Sampel dalam penelitian ini merupakan 19 unit organisasi SPI PTN BLU yang ada di Indonesia, adapun ke-19 unit organisasi tersebut diwakilkan dengan 34 orang internal auditor yang bekerja di dalam SPI PTN BLU sebagai responden dalam penelitian ini.

Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif memberikan gambaran awal setiap variabel yang digunakan sebagai bagian dari analisis data. Variabel pada penelitian ini terdiri atas 5 variabel, yakni independensi, kompetensi, internal auditor size, top management support dan kualitas audit. Adapun hasil statistik deskriptif dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Tabel 1. Statistik Deskriptif

NO	VARIABEL	n	KISARAN TEORITIS			KISARAN AKTUAL			
			MIN	MAX	MEAN TEORITIS	MIN	MAX	MEAN AKTUAL	STD DEV
1	KA	34	7	35	21	18	34	28.03	3.721
2	Komp	34	5	25	15	9	22	16.65	3.401
3	Ind	34	9	45	27	29	45	38.88	4.298
4	Size	34	1	5	3	1	5	2.03	0.834
5	TMS	34	6	30	18	15	30	22.91	3.604

Berdasarkan Tabel 1, nilai terendah variabel Kualitas Audit Internal (KA) dari 34 responden adalah sebesar 18 dan nilai tertinggi adalah sebesar 34. Kemudian variabel kualitas audit internal memiliki nilai rata-rata aktual (mean) sebesar 28.03 sedangkan rata-rata teoritisnya (mean) adalah sebesar 21. Karena nilai dari rata-rata aktual yang lebih tinggi dibandingkan nilai dari rata-rata teoritisnya maka dapat

disimpulkan bahwa responden memiliki kualitas audit internal SPI PTN BLU sudah baik.

Berdasarkan Tabel 1, nilai terendah variabel kompetensi internal auditor (Komp) untuk 34 responden adalah sebesar 9 dan nilai tertingginya adalah sebesar 22. Kemudian variabel kompetensi internal auditor memiliki nilai rata-rata aktual (mean) sebesar 16.5 sedangkan rata-rata teoritisnya (mean) adalah sebesar 15. Karena nilai dari rata-rata aktual yang lebih tinggi dibandingkan nilai dari rata-rata teoritisnya maka dapat disimpulkan bahwa responden memiliki kompetensi yang memadai agar bisa berhasil menyelesaikan pekerjaan auditnya secara baik.

Berdasarkan Tabel 1, nilai terendah variabel independensi internal auditor (Ind) untuk 34 responden adalah sebesar 29 dan nilai tertingginya adalah sebesar 45. Kemudian variabel independensi internal auditor memiliki nilai rata-rata aktual (mean) sebesar 38.88 sedangkan rata-rata teoritisnya (mean) adalah sebesar 27. Karena nilai dari rata-rata aktual yang lebih tinggi dibandingkan nilai dari rata-rata teoritisnya maka dapat disimpulkan bahwa responden memiliki tingkat independensi yang baik untuk menyelesaikan pekerjaannya.

Berdasarkan Tabel 1, nilai terendah variabel internal auditor size (Size) untuk 34 responden adalah sebesar 1 dan nilai tertingginya adalah sebesar 5. Kemudian variabel internal auditor size memiliki nilai rata-rata aktual (mean) sebesar 2.03 sedangkan rata-rata teoritisnya (mean) adalah sebesar 3. Nilai dari rata-rata aktual yang lebih rendah dibandingkan nilai dari rata-rata teoritisnya maka dapat disimpulkan bahwa kondisi jumlah sumberdaya manusia (internal auditor size) yang ada pada SPI PTN BLU berada dalam kategori yang kurang baik.

Berdasarkan Tabel 1, nilai terendah variabel top management support (TMS) untuk 34 responden adalah sebesar 15 dan nilai tertingginya adalah sebesar 30. Kemudian variabel top management support memiliki nilai rata-rata aktual (mean) sebesar 22.91 sedangkan rata-rata teoritisnya (mean) adalah sebesar 18. Karena nilai dari rata-rata aktual yang lebih tinggi dibandingkan nilai dari rata-rata teoritisnya maka dapat disimpulkan bahwa top management support sudah dalam kondisi baik.

Hasil Pengujian Asumsi Klasik

Hasil Uji Normalitas

Pengujian normalitas data dalam penelitian ini menggunakan uji one sampel K-S dengan tingkat derajat kepercayaan sebesar $\alpha = 5\%$ (0,05). Uji normalitas ini bertujuan untuk menguji normalitas dari setiap variabel dalam model regresi. Hasil uji normalitas dapat dilihat berdasarkan tabel 2 berikut:

Tabel 2. Hasil Uji Normalitas

<i>Asymp Sig (2-tailed)</i>	Keterangan
0,200	Normal

Hasil Uji Multikolinearitas

Uji multikolinieritas dilakukan dengan menggunakan nilai Variance Inflation Factor (VIF) dan tolerance. Suatu model dikatakan bebas dari masalah multikolinieritas apabila nilai VIF kurang dari 10 dan nilai tolerance lebih dari 0,1 (Ghozali, 2013). Hasil pengujian multikolinieritas disajikan pada tabel 3 sebagai berikut:

Tabel 3. Hasil Pengujian Multikolinearitas

No	Variabel	<i>Collinearity Statistic</i>		Kesimpulan
		<i>Tolerance</i>	VIF	
1	Kompetensi	0,848	1,179	Bebas Multikolinieritas
2	<i>Internal Auditor Size</i>	0,874	1,144	Bebas Multikolinieritas
3	Independensi	0,763	1,310	Bebas Multikolinieritas
4	<i>Top Management Support</i>	0,619	1,615	Bebas Multikolinieritas

Hasil Uji Heteroskedastisitas

Pengujian asumsi klasik heteroskedastisitas menggunakan uji glejser. Uji glejser dilakukan dengan cara meregresi nilai absolut residual terhadap variabel bebas dengan menggunakan persamaan regresi dalam

penelitian ini. Apabila hasil regresi tidak signifikan maka model regresi yang digunakan dapat dikatakan tidak terdapat masalah heteroskedastisitas. Hasil pengujian ini disajikan dalam tabel 4, sebagai berikut:

Tabel 4. Hasil Uji Heteroskedastisitas

No	Variabel	Signifikansi	Kesimpulan
1	Kompetensi	0.312	Bebas Heteroskedastisitas
2	<i>Internal Auditor Size</i>	0.647	Bebas Heteroskedastisitas
3	Independensi	0.716	Bebas Heteroskedastisitas
4	<i>Top Management Support</i>	0.601	Bebas Heteroskedastisitas

Hasil Pengujian Fit Model dan Uji Hipotesis

Uji Koefisien Determinasi (R²)

Hasil uji Koefisien Determinasi (R²) dapat dilihat pada tabel 5, sebagai berikut:

Tabel 5. Hasil Uji Koefisien Determinasi (R²)

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.746 ^a	.556	.511	2.601
a. Predictors: (Constant), Independensi, Size, Kompetensi				

Dari table 5 , diperoleh nilai Adjusted R2 sebesar 0.511 (51,1%). Hal ini berarti variabel-variabel independen dalam model regresi dapat menjelaskan variasi variabel kualitas audit internal sebesar 51,1%. Sedangkan 48,9%-nya dijelaskan oleh faktor-faktor lain diluar variabel kompetensi internal auditor, internal auditor size dan independensi.

Uji Statistik F/ Goodness of Fit

Hasil Uji Statistik F dapat dilihat dari Tabel 6 berikut ini:

Tabel 6. Hasil Uji Statistic F/ Goodness of Fit

ANOVA ^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	253.990	3	84.663	12.513	.000 ^b
	Residual	202.981	30	6.766		
	Total	456.971	33			
a. Dependent Variabel: Kualitas Audit						
b. Predictors: (Constant), Independensi, Size, Kompetensi						

Uji Statistik t/ Uji Hipotesis

Uji statistik t dapat dilihat Tabel 7 berikut ini:

Tabel 7. Hasil Uji Statistik t

Model Regresi	Variabel	Koefisien	t	Sig
$QAI = \alpha + \beta_1 Komp + \beta_2 Ind + \beta_3 Size + \varepsilon$	(Constant)	3.207	0.776	0.444
	KOMP	0.385	2.800	0.009
	Size	0.826	1.509	0.142
	Independensi	0.486	4.361	0.000
$QAI = \alpha + \beta_1 Komp + \beta_4 TMS + \varepsilon$	Konstanta	10.795	3.143	0.004
	KOMP	0.326	2.069	0.047
	TMS	0.515	3.464	0.002
$QAI = \alpha + \beta_1 Komp + \beta_4 TMS + \beta_5 Komp * TMS + \varepsilon$	(Constant)	5.059	0.432	0.669
	KOMP	0.691	0.948	0.351
	TMS	0.778	1.457	0.155
	KOMP*TMS	-0.017	-0.513	0.611
$QAI = \alpha + \beta_2 Ind + \beta_4 TMS + \varepsilon$	(Constant)	4.996	1.227	0.229
	Independensi	0.384	3.054	0.005
	TMSupport	0.428	2.957	0.006
$QAI = \alpha + \beta_2 Ind + \beta_4 TMS + \beta_6 Ind * TMS + \varepsilon$	(Constant)	-18.594	-0.761	0.452
	Independensi	1.059	1.512	0.141
	TMSupport	1.539	1.347	0.188
	IND*TMS	-0.032	-0.980	0.335
$QAI = \alpha + \beta_3 Size + \beta_4 TMS + \varepsilon$	(Constant)	13.418	3.957	0.000
	Size	0.224	0.336	0.739
	TMSupport	0.618	4.005	0.000

Model Regresi	Variabel	Koefisien	t	Sig
$QAI = \alpha + \beta_3 Size + \beta_4 TMS + \beta_7 Size * TMS + \varepsilon$	(Constant)	7.282	0.770	0.447
	Size	3.912	0.733	0.469
	TMSupport	0.866	2.229	0.033
	Size*TMS	-0.148	-0.696	0.492

Hipotesis pertama menyatakan terdapat pengaruh yang signifikan antara kompetensi internal auditor terhadap kualitas audit internal. Secara statistik koefisien regresi kompetensi internal auditor memiliki nilai positif dan signifikan yang mana nilai signifikansi tersebut lebih kecil dari ρ -value yang digunakan yaitu sebesar 5% ($0,009 < 0,05$). Sehingga hipotesis pertama dalam penelitian ini diterima. Hipotesis kedua menyatakan terdapat pengaruh yang signifikan antara independensi internal auditor terhadap kualitas audit internal. Secara statistik koefisien regresi independensi internal auditor memiliki nilai positif dan signifikan yang mana nilai signifikansi tersebut lebih kecil dari ρ -value yang digunakan yaitu sebesar 5% ($0,000 < 0,05$). Sehingga hipotesis kedua dalam penelitian ini diterima. Hipotesis ketiga menyatakan terdapat pengaruh yang signifikan antara internal auditor size terhadap kualitas audit internal. Secara statistik koefisien regresi internal auditor size memiliki nilai positif dan tidak signifikan yang mana nilai signifikansi tersebut lebih besar dari ρ -value yang digunakan yaitu sebesar 5% ($0,142 < 0,05$). Sehingga hipotesis ketiga dalam penelitian ini ditolak. Hipotesis keempat menyatakan variabel top management support memoderasi hubungan variabel kompetensi internal auditor, independensi internal auditor dan internal auditor size terhadap kualitas audit internal. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis keempat diperoleh bukti bahwa variabel top management support tidak memoderasi hubungan antara variabel kompetensi internal auditor, independensi internal auditor dan internal auditor size terhadap kualitas audit internal. Sehingga hipotesis keempat dalam penelitian ini ditolak.

Pembahasan Hasil Penelitian

Analisis Pengaruh Kompetensi Internal Auditor terhadap Kualitas Audit

Berdasarkan hasil uji hipotesis, kompetensi internal auditor dinyatakan berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini berarti dengan semakin tinggi tingkat kompetensi seorang internal auditor, maka hal tersebut akan diiringi dengan peningkatan kualitas auditnya, atau dengan kata lain apabila semakin tinggi tingkat pengetahuan, pelatihan, keterampilan, dan pengalaman yang dimiliki oleh internal auditor yang bekerja pada SPI PTN BLU maka semakin baik kualitas audit internalnya.

Hasil penelitian ini konsisten dengan teori atribusi yang menyatakan bahwa bahwa perilaku seseorang ditentukan berdasarkan karakteristik yang dipengaruhi oleh dua macam faktor, yaitu faktor internal dan faktor eksternal. Kemudian, hasil penelitian ini juga konsisten dengan teori sikap dan perilaku, di dalam model MARS dari teori sikap dan perilaku, faktor kemampuan atau ability yang dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan variabel kompetensi terbukti mempengaruhi kinerja internal auditor, dengan hasil yang menunjukkan terdapat peningkatan tingkat kualitas audit seiring dengan peningkatan kompetensi internal auditor yang bersangkutan. Selain itu, hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Sari, Dkk (2019) dimana pada penelitian tersebut memperoleh kesimpulan bahwa variabel kompetensi internal auditor berpengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.

Analisis Pengaruh independensi internal auditor terhadap kualitas audit

Berdasarkan hasil uji hipotesis, independensi internal auditor dinyatakan berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Dari hasil tersebut dapat dilihat bahwa internal auditor SPI PTN-BLU di Indonesia tidak mengalami masalah gangguan independensi dalam menjalankan tugasnya sehingga tidak mengganggu kualitas pekerjaannya sebagai seorang auditor. Dengan kata lain hasil ini juga berarti bahwa apabila semakin independen seorang auditor internal SPI PTN-BLU dalam menjalankan tugasnya maka hal tersebut akan meningkatkan kualitas audit auditor tersebut.

Hasil penelitian ini konsisten dengan teori atribusi yang menyatakan bahwa perilaku seseorang ditentukan berdasarkan

karakteristik yang dipengaruhi oleh dua macam faktor, yang mana salah satu faktor tersebut adalah faktor eksternal. Selain itu hasil penelitian ini juga mendukung model MARS dari teori sikap dan prilaku, model tersebut menekankan pada empat faktor yang secara langsung mempengaruhi perilaku pegawai dan kualitas pekerjaan yang dihasilkan. Hasil penelitian ini juga konsisten dengan penelitian Alqudah, dkk (2019) kemudian juga konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Pritama, dkk (2018). Pada penelitian tersebut juga didapati hasil yang menyatakan bahwa variabel independensi internal auditor berpengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.

Analisis Pengaruh internal auditor size terhadap Kualitas Audit

Berdasarkan hasil uji hipotesis, internal auditor size dinyatakan tidak berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini berarti bahwa banyaknya jumlah internal auditor pada PTN BLU dalam menyelesaikan auditnya tidak akan berpengaruh terhadap peningkatan kualitas audit.

Kemudian, berdasarkan hasil yang diperoleh, penelitian ini tidak mendukung asumsi teori atribusi terkait faktor eksternal berupa kekurangan sumberdaya yang dapat mempengaruhi atribusi seorang internal auditor sehingga dapat mempengaruhi kualitas pekerjaannya. Lebih lanjut, hasil penelitian ini juga tidak mendukung asumsi dari teori sikap dan prilaku terkait faktor situasional dari model MARS berupa kecukupan sumberdaya manusia yang dapat meningkatkan kualitas pekerjaan seseorang. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Alqudah (2018) dimana pada penelitian tersebut memperoleh kesimpulan bahwa variabel internal auditor size tidak berpengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.

Analisis Pengaruh Dividend payout Ratio terhadap Holding Period

Berdasarkan hasil uji hipotesis, diketahui bahwa variabel top management support tidak memoderasi pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Hasil penelitian ini tidak mendukung asumsi tentang faktor situasional pada model MARS yang ada di dalam teori sikap dan prilaku. Di dalam model MARS menjelaskan bahwa faktor situasional mencakup semua kondisidi luarkontrol langsung karyawan yang membatasi atau memfasilitasi perilaku dan kinerja. Salah satu kondisi di

luarkontrol yang dapat memfasilitasi perilaku dan kinerja karyawan tersebut adalah berupa dukungan dari manajemen puncak (top level management support), bentuk dukungan yang dapat diberikan oleh pihak top level management kepada SPI dapat berupa pengembangan karir auditor yang dapat meningkatkan kompetensi, keputusan untuk mempekerjakan staf yang berkualitas yang dapat menambah jumlah internal auditor di SPI ataupun memberikan akses tak terbatas bagi internal auditor SPI untuk mengakses data agar dapat meningkatkan independensi.

Penelitian ini memperoleh hasil yang berbeda dengan hasil penelitian dilakukan oleh Bello (2018), yang mana pada penelitian tersebut memperoleh kesimpulan bahwa terdapat pengaruh signifikan yang memoderasi antara variabel kompetensi, independensi dan internal auditor size terhadap kinerja organisasi.

Kesimpulan

Kompetensi internal auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini berarti dengan semakin tingginya tingkat pengetahuan, pelatihan, keterampilan, dan pengalaman yang dimiliki oleh auditor SPI PTN BLU yang ada di Indonesia maka hal tersebut akan mengakibatkan peningkatan kualitas auditnya.

Independensi internal auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini berarti dengan semakin bebasnya auditor internal SPI PTN BLU dari gangguan pribadi, gangguan eksternal, maupun gangguan organisasi terhadap sikap mental dan obyektifitasnya dalam melaksanakan tugas audit, maka hal tersebut akan meningkatkan kualitas audit auditor tersebut.

Internal auditor size tidak berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini berarti banyaknya jumlah auditor (internal auditor size) dalam unit kerja SPI tidak akan meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan.

Top management support tidak memoderasi hubungan antara variabel kompetensi internal auditor, independensi internal auditor dan internal auditor size terhadap kualitas audit. Sehingga adanya dukungan

dari manajemen puncak terhadap pengembangan kompetensi, peningkatan independensi serta penambahan jumlah sumberdaya internal auditor tidak akan meningkatkan kualitas auditnya.

Bibliografi

- Abdillah, W., & Jogiyanto. (2015). *Partial Least Square (PLS) – Alternatif Structural Equation Modeling (SEM) dalam Penelitian Bisnis*. Yogyakarta: CV. Andi Offset.
- Ahmed, H., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The Effectiveness of internal audit in Malaysian Public Sector. *ournal of Modern Accounting and Auditing*, 53-62.
- Ali, A. M., Gleock, J. D., Ali , A., Ahmi , A., & Sahdan, M. H. (2007). Internal Audit in the State and Local Governments of Malaysia. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 25-57.
- Al-TWaijry, A. A., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The Development Of Internal Audit In Saudi Arabia: An Institutional Theory Perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 507–531.
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors Affecting the internal Audit Effectiveness: A survy of the Saudi Public Sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 74-86.
- Alzeban, A., & Sawan, N. (2013). The role of internal audit function public sector in Saudi Arabia public sector. *African Journal of Business Management*, 443-454.
- Anderson, U. L., Christ, M. H., Jhonstone, K. M., & Rittenberg, L. E. (2012). A Post SOX Examination of Factors Associated with the Size of Internal Audit Functions. *Accounting Horizons Vol. 26, No. 2*, 167 - 191.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2014). *Auditing dan Jasa Assurance (terjemahan)*. Jakarta: Erlangga.
- Arens, D. (2012). *Auditing and assurance Service, An Integrated Approach Fourteen Edition*. England: Pearson Education Limited.

- Arens, e. (2008). *Auditing and Assurance Service: An Integrated Approach*. Jakarta: Erlangga.
- Arens, e. (2012). *Auditing and Assurance Services: An Intregrated Approach. Fourteen Edition*. Prentice Hall.
- Badjuri, A. (2012). Analisis Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Pemeriksaan Audit Sektor Publik (Studi Empiris Pada BPKP Perwakilan Jawa Tengah). *Dinamika Akuntansi, Keuangan dan Perbankan* , 120-135.
- Baharuddin , Z., Shokiyah, A., & Ibrahim , M. S. (2014). Factors that contribute to the effectiveness of internal audit in Public Sector. *International Proceeding of Economics Development and Research*, 126.
- Bello, S. M., Ahmad, A. C., & Yusof, N. M. (2018). Internal Audit Quality Dimension and Organizational Performance in Nigerian Fedral Universities: The Role of Top Management Support. *Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR)*, Vol. 13 Issue 1.
- Bouaziz, Z. (2012). The impact of auditor size on financial performance of Tunisian companies. *Paper presented at the Faculty of Economics and Management*. Tunisia: Sfax University.
- Brody, R. G., & Moscovice, S. A. (1998). Mandatory auditor rotation. *National Public Accountant (March)*, 32-35.
- Chen, I. J., & Paulraj, A. (2004). Towards a theory of supply chain management: the constructs and measurements. *Journal of Operations Management* 22, 119–150.
- Christopher, J. (2014). Internal audit: Does it enhance governance in the Australian public university sector? *Educational Management Administration & Leadership*.
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations. *Australian Accounting Review No. 54 Vol. 20 Issue 3 2010*.

- DeAngelo, L. (1981). Auditor Size and Auditor Quality. *Journal of Accounting and Economics Vol.3, No.3*, 183-199.
- Efendy, M. T. (2010). *Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Dalam Pengawasan Keuangan Daerah*. Semarang: Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang.
- Endaya, K. A., & Hanefah, M. M. (2016). Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management. *Journal of Economic and Administrative Sciences*.
- Endaya, K. A., & Hanefah, M. M. (2013). Internal Audit Effectiveness: An Approach Proposition to Develop Internal Audit Effectiveness: An Approach Proposition to Develop. *Research Journal of Finance and Accounting Vol.4, No.10*.
- Faizah, dkk. (2013), & R, Z. (2013). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Pemeriksaan. *JAFF, Vol.1 No.2*, 83 -98.
- Fritz, H. (1958). *The Psychology of Interpersonal Relations*. New York: Wiley.
- Gholazi, I. (2018). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 25 Edisi 9*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I., & Latan, H. (2015). *Konsep, Teknik, Aplikasi Menggunakan Smart PLS 3.0 Untuk Penelitian Empiris*. Semarang: BP Undip.
- Hajaru, F., & Hardivizon, H. (2016). Individual Experience dan Persepsi Pedagang: Relasi Pengalaman Individual Dan Persepsi Pedagang Terhadap Bank Syariah. *AL-FALAH: Journal of Islamic Economics*, 1(1), 89–104. <https://doi.org/10.29240/jie.v1i1.63>
- Hardivizon, & Sholihin, M. (2021). Hybrid Rationality behind Customers' Choices of the Islamic Banks: An Experience of Bengkulu, Indonesia. *Journal of Islamic Thought and Civilization*, 11(1), 175–200. <https://doi.org/10.32350/jitc.111.10>
- Hutabarat, G. (2012). Pengaruh Pengalaman Time Budget Pressure dan Etika Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Ilmiah ESAI, Volume 6, Nomor 1, Januari 2012. ISSN No. 1978 - 6034. Universitas Satya Negara*.

- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory Of The Firm : Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal Of Financial Economic* 3, 305 -360.
- Kaplan, R. S., & Norton , D. P. (1996). Putting the balance score cards to work. *Harvard Business Review*, 134-147.
- Knechel, D. (2013). Audit Quality : Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*.
- Lee, T. A. (1993). *Corporate Audit Theory*. London: Chapman & Hall.
- Lind, D. A., Marchal, W. G., & Wathen, S. A. (2012). *Teknik-Teknik Statistika dalam Bisnis dan Ekonomi Menggunakan Kelompok Data Global*. Jakarta: Salemba Empat.
- Mahzan, N., & Hassan, N. A. (2015). Internal audit of quality in SS environment: perceptions on critical factors effectiveness and impact on organizational performance. *International Journal of Academic Research in International Journal of Academic Research in*, 92-102.
- Masood, A., & Afzal, M. (2016). Determinants of Audit Quality In Pakistan. *Journal of Quality and Technology Management*, 25 - 49.
- McShane, S. L., Glinow, V., & Ann, M. (2008). *Organizational Behavior. Fourth Edition*. United States of: McGRAW-Hill International.
- Mihret, D. G., & Woldeyohannis, G. Z. (2008). Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study. *Managerial Auditing Journal*, 567-595.
- Nasriana, B. H., & Abdullah , S. (2015). Pengaruh kompetensi, independensi, Pengaruh kompetensi, independensi, dan pengalaman audit terhadap dan pengalaman audit terhadap nspektorat kabupaten/kota di Aceh) . *Jurnal Administrasi Akuntansi: Program Pasca Sarjana Unsiyah* , 81-89.
- Picket, K. S. (2001). *he Internal Auditing Hand Book*. USA: John Walley and Sons.

PMK No.200 tahun 2017 tentang Sistem Pengendalian Intern Pada Badan Layanan Umum.

Pritama, Y., Supriana, T., & Torong, Z. B. (2018). The Factors of The Infuence on Audit Quality at The Inspectorate General of Ministry of Environment and Forestry. *Advances in Economics, Business and Management Research (AEBMR), volume 46*.

Sari, N. I., & Sudana, I. P. (2013). PENGARUH KOMPETENSI DAN INDEPENDENSI AUDITOR. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana 3.1 (2013): 136-158*.

Seif, O. (2017). Internal Auditing Effectiveness Success Model: A Study on Jordanian Industrial Firm. *Proceesings of the Second American Academic Research Conference on Global V Business , Economics, Finance and Social Sciences*, (pp. 28-30).

Sekaran, U. (2006). *Metodologi Penelitian untuk Bisnis. Edisi 4 Buku 1*. Jakarta: Salemba Empat.

Sekaran, U. (2006). *Metodologi Penelitian untuk Bisnis. Edisi 4, Buku 2*. Jakarta: Salemba Empat.

Sharma, S., Durand, R. M., & Gur-Arie, O. (1981). Identification and Analysis of Moderator Variabels. *Journal of Marketing Research, Vol. 18, No. 3*, 291-300.

Smith, J. L., & Wood, D. A. (2005). INTERNAL AUDIT QUALITY AND EARNINGS MANAGEMENT.

Standar Internasional Praktik Professional Audit Internal tahun 2017.

Standar Umum Audit Intern Pemerintah Indonesia tahun 2013.

Sugiyono. (2017). *Metode Penelitian Pendidikan Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.

Suwardjono. (2013). *Teori Akuntansi Perencanaan Laporan Keuangan*. Yogyakarta: BPFE-Yogyakarta.

Suyono, E., Yi, F., & Riswan. (2013). Determinant Factors Affecting the Auditor Switching : An Indonesian Case. *Proceedings of 3rd Asia-Pacific Business Research Conference*.

Syahputra, A., Arfan, M., & Basri, H. (2015). Pengaruh Kompetensi, Independensi, Pengalaman, dan Integritas terhadap Kualitas Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) (Studi Pada Inspektorat Kabupaten Biuren) . *Jurnal Administrasi Akuntansi: Program Pascasarjana Unsiyah*, 49-56.

The Statement of Auditing Standar No.65

Undang-Undang No.23 tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum

Van Gansberghe, C. N. (2005). Internal auditing in the public sector: a consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing nations. *Internal Auditor*, 69-73.

Verhage, L. (2009). *Management Methodology for Enterprise Systems Implementations*. Eburon.

Zeyn, E. (2014). Faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit internal pemerintah daerah melalui independensi dan kompetensi auditor internal (survei pada inspektorat pemerintah daerah Se-Jawa Barat). *Simposium nasional akuntansi XVII*. Lombok.

Halaman kosong