

**PENGARUH INDEPENDENSI DAN BUDAYA EWUH PAKEWUH  
TERHADAP EFEKTIVITAS AUDIT INTERNAL PEMERINTAH****Usman<sup>1</sup> dan Ari Kuncara Widagdo<sup>2</sup>**<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Sebelas Maret  
email: [uts.mhthamrinjakarta@gmail.com](mailto:uts.mhthamrinjakarta@gmail.com)<sup>2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Sebelas Maret  
email: [widagdo2002@yahoo.com](mailto:widagdo2002@yahoo.com)**Abstract**

*This study aims to examine effect of independence and ewuh pakewuh culture on the effectiveness of government internal audit. Population of this study is internal auditors in inspectorate at Nusa Tenggara Barat region that are, totally, 134 auditors. Data of this study is primary data collected by a questionnaire. Data analysis in this study employs Partial Least Square (PLS). The results show that the independence and ewuh pakewuh culture have significant association with internal audit effectiveness. In contrast, ewuh pakewuh culture is not mediates relationship between independence and internal audit effectiveness.*

**Keywords:** *Effectiveness of internal audit, independence, ewuh pakewuh culture.*

**1. PENDAHULUAN**

Tuntutan pelaksanaan akuntabilitas sektor publik terhadap terwujudnya *good governance* di Indonesia semakin meningkat. Tuntutan ini memang wajar, karena karena terjadinya krisis ekonomi di Indonesia serta maraknya tingkat kejadian korupsi di instansi pemerintahan baik dari tingkat kementerian, lembaga, dan daerah yang terjadi mungkin menunjukkan buruknya pengelolaan (*bad governance*) dan buruknya sistem pemerintahan di negara ini.

Untuk menciptakan *good governance* yang baik di daerah, salah satu langkah yang diambil pemerintah adalah dengan membentuk satuan pengawas internal yang diwadahi dalam sebuah satuan kerja perangkat daerah (SKPD) yang kemudian dikenal dengan inspektorat daerah. Inspektorat daerah adalah unit yang ada dalam tubuh pemerintah daerah yang mempunyai tugas menyelenggarakan kegiatan pengawasan umum pemerintah daerah dan tugas lain yang diberikan kepala daerah, sehingga dalam tugasnya inspektorat sama dengan auditor internal. Fungsi audit internal yang dijalankan oleh auditor inspektorat adalah suatu fungsi penilaian yang independen dalam suatu organisasi untuk menguji dan mengevaluasi kegiatan organisasi yang dilaksanakan.

Peran dan fungsi inspektorat provinsi, kabupaten/kota secara umum diatur dalam pasal 4 Peraturan Menteri Dalam Negeri No 64 tahun 2007. Dalam pasal tersebut dinyatakan bahwa dalam melaksanakan tugas pengawasan urusan pemerintahan, inspektorat provinsi, kabupaten/kota mempunyai fungsi sebagai berikut: pertama, perencanaan program pengawasan; kedua, perumusan kebijakan dan fasilitas pengawasan; dan ketiga, pemeriksaan, pengusutan, pengujian, dan penilaian tugas pengawasan.

Pada kenyataannya, saat ini peran inspektorat terus dipertanyakan saat ratusan pejabat di negeri ini terjerat tindak pidana korupsi. Sepanjang 2009-2014, dari 439 kasus yang ditangani Komisi Pemberantasan Korupsi, 45,33 persen melibatkan penyelenggara pemerintahan. Ini diperkuat data Kementerian Dalam Negeri yang menunjukkan, sejak era otonomi daerah hingga 2014, sebanyak 318 kepala/wakil kepala daerah tersangkut korupsi. Inspektorat seperti tak hadir mencegah maraknya penyimpangan. Padahal, inspektorat seharusnya menjadi alat deteksi dini. Posisi inspektorat yang melekat di setiap instansi pemerintahan memungkinkan mereka mengawasi secara detail penggunaan keuangan negara untuk mencegah penyimpangan (Anggoro, 2015).

Berdasarkan fenomena tersebut menunjukkan bahwa kinerja auditor inspektorat belum efektif dan masih relatif rendah. Untuk mencapai kinerja audit yang baik dan efektif, auditor dituntut untuk bekerja secara profesional dengan mematuhi ketentuan dan norma yang berlaku. Jika seorang auditor memiliki sikap sesuai dengan etika profesi yang berlaku, maka kinerja audit yang dihasilkan semakin baik dan efektif. Prinsip-prinsip perilaku yang berlaku bagi auditor sebagaimana tertuang dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/04/M.PAN/03/2008 tentang kode etik APIP dan PER/05/M.PAN/03/2008 tentang standar audit APIP, diantaranya adalah mengatur tentang independensi APIP. Independensi diperlukan agar auditor dapat bertindak adil tanpa dipengaruhi oleh tekanan atau permintaan pihak tertentu yang berkepentingan atas hasil audit. Namun, audit yang dilakukan oleh auditor inspektorat terkadang menemui kendala dalam pelaksanaannya, diantaranya disebabkan adanya berbagai

kelemahan yang berkaitan dengan kultur dan etika, yaitu masih adanya perasaan ewuh pakewuh sehingga seorang yang bersalah atau melakukan penyimpangan tidak mendapatkan sanksi sebagaimana mestinya dikarenakan adanya rasa segan atau sungkan. Sikap tersebut bertentangan dengan etika profesi sehingga dapat menghambat tercapainya tujuan dan sasaran audit yang telah ditetapkan.

Beragam penelitian telah dilakukan diluar maupun dalam negeri terkait faktor-faktor yang mempengaruhi efektivitas kinerja audit internal pemerintah, diantaranya adalah Agustina (2010), Carolita dan Rahardjo (2012), Sari (2014), dan Alzeban dan Gwilliam (2014). Penelitian-penelitian tersebut menemukan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap efektivitas audit dan kinerja auditor. Hal ini menunjukkan bahwa independensi seorang auditor sangat penting dalam melakukan audit agar tujuan dan sasaran audit dapat tercapai dengan baik dan efektif. Namun, Efendy (2010) memperoleh hasil temuan yang berbeda bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap kinerja auditor. Sementara itu, penelitian mengenai faktor budaya yang mempengaruhi efektivitas audit internal pemerintah dilakukan oleh Soeharjono (2011) yang membuktikan secara empirik bahwa pengaruh budaya birokrasi *ewuh pakewuh* menjadikan sistem pengendalian intern tidak efektif.

Berdasarkan review penelitian terdahulu, beberapa penelitian yang menguji pengaruh independensi terhadap kinerja auditor memperoleh hasil temuan yang berbeda-beda. Penulis berargumen bahwa ketidak konsistenan hasil temuan tersebut mungkin disebabkan adanya faktor lain yang mempengaruhi hubungan independensi dengan efektivitas kinerja auditor, yaitu adanya pengaruh kultur dan etika dikalangan auditor. Pada penelitian ini, penulis menguji pengaruh budaya ewuh pakewuh sebagai variabel *intervening* pada pengaruh independensi terhadap efektivitas audit internal pemerintah.

Berdasarkan uraian di atas dapat dirumuskan pertanyaan penelitian berikut ini.

1. Apakah independensi auditor berpengaruh terhadap efektivitas audit internal pemerintah daerah di Nusa Tenggara Barat?
2. Apakah budaya ewuh pakewuh auditor berpengaruh terhadap efektivitas audit internal pemerintah daerah di Nusa Tenggara Barat?
3. Apakah independensi auditor berpengaruh terhadap efektivitas audit internal pemerintah melalui budaya ewuh pakewuh sebagai variabel *intervening* daerah di Nusa Tenggara Barat?

Tujuan yang akan dicapai sehubungan dengan penelitian ini adalah sebagai berikut.

1. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh independensi auditor terhadap efektivitas audit internal pemerintah di daerah Nusa Tenggara Barat.
2. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh budaya ewuh pakewuh auditor terhadap efektivitas audit internal pemerintah di daerah Nusa Tenggara Barat.
3. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh independensi auditor terhadap efektivitas audit internal pemerintah melalui budaya ewuh pakewuh sebagai variabel *intervening* di daerah Nusa Tenggara Barat.

## 2. KAJIAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### 2.1. Kajian Literatur

#### 2.1.1. Efektivitas Audit Internal Pemerintah

Fungsi audit internal adalah sebagai alat bantu bagi manajemen untuk menilai efisien dan keefektifan pelaksanaan struktur pengendalian intern perusahaan, kemudian memberikan hasil berupa saran atau rekomendasi dan memberi nilai tambah bagi manajemen yang akan dijadikan landasan untuk mengambil keputusan atau tindakan selanjutnya. Pada lingkungan pemerintahan, fungsi audit internal dijalankan oleh auditor inspektorat.

Auditor inspektorat melakukan pengawasan fungsional terhadap pengelolaan keuangan pemerintah agar berdaya guna dan berhasil guna membantu manajemen pemerintahan dalam rangka pengendalian terhadap unit kerja yang dipimpinnya. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) pada pasal 11 menyatakan bahwa perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif sebagaimana dimaksud dalam pasal 4 huruf g sekurang-kurangnya harus: 1) memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektifitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah; 2) memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektifitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah; 3) memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah.

Berdasarkan penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa auditor inspektorat memiliki tugas dan tanggungjawab dalam mengelola fungsi audit internal pemerintah secara efektif dalam mengawasi kegiatan

pemerintahan dan memastikan bahwa seluruh kegiatan pemerintahan telah dilakukan dengan baik sesuai dengan yang telah ditetapkan.

### 2.1.2. Independensi

Auditor internal harus mandiri dan terpisah dari berbagai kegiatan yang diperiksanya. Dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, independensi adalah suatu keadaan atau posisi dimana seseorang tidak terikat dengan pihak manapun. Artinya keberadaannya adalah mandiri, tidak mengusung kepentingan pihak tertentu atau organisasi tertentu.

Pernyataan standar umum kedua SPKN BPK RI (2007) menyatakan bahwa dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya.

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaannya, auditor inspektorat harus independensi agar dapat bertindak adil tanpa dipengaruhi oleh tekanan atau permintaan pihak tertentu yang berkepentingan atas hasil audit. Hal ini penting untuk melindungi informasi yang dikeluarkan pemerintah kepada para masyarakat dari salah saji dan bias sebagai bentuk transparansi dan akuntabilitas pemerintah terhadap masyarakat.

### 2.1.3. Budaya Ewuh Pakewuh

Ewuh pakewuh secara bahasa memiliki arti segan atau sungkan. Pada lingkup pemerintahan, pola sikap ini dapat dilihat dari ketidak mauan mereka untuk menyatakan pendapatnya yang mungkin bersifat bertentangan, hal tersebut dilakukan demi menghindari konflik dan menjaga jalinan hubungan baik dengan mereka yang dianggap lebih tinggi kedudukan sosialnya.

Muhtar (2008) mengemukakan bahwa dinamika ewuh pakewuh telah masuk dilingkup pemerintahan di kebanyakan negara-negara berkembang termasuk Indonesia, sehingga pemerintah belum mampu menunjukkan kinerja yang optimal, hal ini disebabkan adanya berbagai kelemahan yang berkaitan dengan kultur dan etika, yaitu masih adanya budaya ewuh pakewuh di mana seorang yang bersalah atau melakukan penyimpangan tidak mendapatkan sanksi sebagaimana mestinya. Sikap tersebut bisa terjadi karena orang yang melanggar itu memiliki status kepangkatan atau jabatan yang lebih tinggi, ada hubungan keluarga, atau karena adanya tekanan dan ancaman dari kelompok tertentu. Sikap ini akan mengakibatkan seseorang tidak bertindak rasional dan tidak dapat membedakan mana urusan dinas dan mana urusan pribadi.

## 2.2. Pengembangan Hipotesis

### 2.2.1. Pengaruh Independensi terhadap Efektivitas Audit Internal Pemerintah

Berdasarkan teori sikap yang dikemukakan oleh Robbins dan Judge (2008) bahwa sikap yang diambil auditor menentukan perilaku apa yang akan mereka lakukan. Jika seorang auditor memiliki sikap sesuai dengan etika profesi yang berlaku, maka kinerja audit yang dihasilkan semakin baik dan efektif.

Prinsip-prinsip perilaku yang berlaku bagi auditor sebagaimana tertuang dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/04/M.PAN/03/2008 tentang kode etik APIP dan PER/05/M.PAN/03/2008 tentang standar audit APIP, diantaranya adalah mengatur tentang independensi APIP. Independensi diperlukan agar auditor dapat bertindak adil tanpa dipengaruhi oleh tekanan atau permintaan pihak tertentu yang berkepentingan atas hasil audit. Hal ini mengandung arti bahwa independensi auditor diperlukan agar efektivitas hasil audit yang mereka kerjakan meningkat.

Beberapa penelitian yang dilakukan sebelumnya mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi efektivitas dan kinerja auditor internal, diantaranya yang dilakukan oleh Agustina (2010), Carolita dan Rahardjo (2012), Awaluddin (2013), Sari (2014) dan Alzeban dan Gwilliam (2014). Penelitian-penelitian tersebut menemukan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap efektivitas audit dan kinerja auditor. Hal ini menunjukkan bahwa independensi seorang auditor sangat penting dalam melakukan audit agar tujuan dan sasaran audit dapat tercapai dengan baik dan efektif. Berdasarkan asumsi di atas, maka penulis merumuskan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>1</sub>:** Independensi berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal pemerintah.

### 2.2.2. Pengaruh Budaya Ewuh Pakewuh terhadap Efektivitas Audit Internal Pemerintah

Sikap ewuh pakewuh adalah ketidakselarasan antara sikap dan perilaku dengan etika profesi yang berlaku karena adanya rasa segan atau sungkan dikalangan auditor inspektorat. Sikap tersebut bisa terjadi ketika menghadapi obyek audit yang dianggap memiliki status kepangkatan atau jabatan yang lebih tinggi,

adanya hubungan keluarga, atau karena adanya ancaman dari kelompok tertentu. Hal tersebut dapat menghambat tercapainya tujuan dan sasaran audit dengan baik dan efektif karena pada kondisi tersebut auditor tidak dapat bertindak adil sesuai ketentuan yang berlaku.

Hal tersebut didukung oleh temuan penelitian Soeharjono (2011) yang membuktikan secara empirik bahwa pengaruh budaya birokrasi *ewuh pakewuh* menjadikan sistem pengendalian intern tidak efektif. Hal itu dikarenakan pegawai atau pejabat selaku bawahan segan atau sungkan menyatakan pendapatnya yang mungkin bersifat bertentangan, demi menghindari konflik dan menjaga jalinan hubungan baik dengan para atasan atau senior mereka yang dianggap lebih tinggi kedudukan sosialnya. Berdasarkan penjelasan di atas, maka penulis merumuskan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>2</sub>:** Budaya ewuh pakewuh berpengaruh negatif terhadap efektivitas audit internal pemerintah.

### 2.2.3. Pengaruh Independensi terhadap Efektivitas Audit Internal Pemerintah Melalui Budaya Ewuh Pakewuh Sebagai Variabel *Intervening*

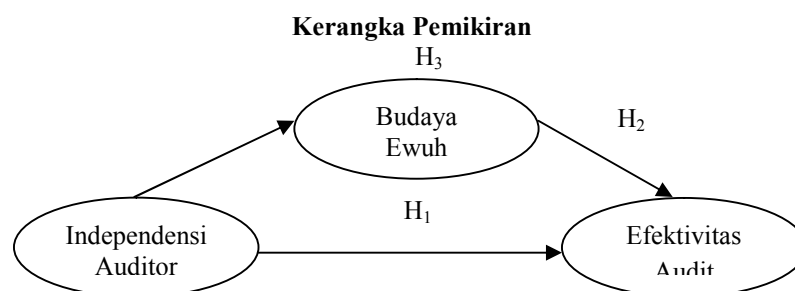
Berdasarkan review penelitian terdahulu, beberapa penelitian yang menguji pengaruh independensi terhadap kinerja auditor memperoleh hasil temuan yang berbeda-beda. Penulis berargumen bahwa ketidak konsistenan hasil temuan tersebut mungkin disebabkan adanya faktor lain yang mempengaruhi hubungan independensi dengan efektivitas kinerja auditor, yaitu adanya pengaruh kultur dan etika dikalangan auditor.

Auditor diharapkan dapat bertindak independen untuk mencapai hasil audit yang baik dan efektif. Namun, ketidakselarasan antara sikap dan perilaku auditor dengan etika profesi yang berlaku karena adanya rasa ewuh pakewuh kepada pihak tertentu untuk mengungkapkan hasil temuan audit sebenarnya yang mungkin bersifat bertentangan akan menyebabkan auditor kehilangan independensinya dan pada akhirnya akan menghambat tercapainya tujuan audit secara efektif. Berdasarkan asumsi di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>3</sub>:** Independensi auditor berpengaruh terhadap efektivitas audit internal pemerintah melalui budaya ewuh pakewuh sebagai variabel *intervening*.

### 2.3. Kerangka Berpikir

Berdasarkan pembahasan sebelumnya, penelitian ini menggunakan independensi auditor dan budaya ewuh pakewuh sebagai variabel *eksogen* yang mempengaruhi efektivitas audit internal pemerintah. Selain itu, penelitian ini juga menggunakan budaya ewuh pakewuh sebagai variabel *intervening* pada hubungan independensi dengan efektivitas audit internal pemerintah. Alur pemikiran dalam menjelaskan penelitian ini dapat digambarkan dalam kerangka pemikiran sebagai berikut.



## 3. METODE PENELITIAN

### 3.1. Desain Penelitian

Berdasarkan masalah penelitian dan kerangka konseptual yang dikemukakan sebelumnya, tipe penelitian ini adalah penelitian kausalitas (*causality research*), karena penelitian ini bermaksud untuk menjelaskan hubungan kausal antara variabel-variabel dengan melalui pengujian hipotesis yang telah dirumuskan sebelumnya.

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Data primer diperoleh dari survei lapangan yang diperoleh melalui penyebaran kuesioner. Kuesioner disampaikan langsung disertai dengan surat permohonan serta penjelasan tentang tujuan penelitian yang dilakukan. Petunjuk pengisian kuisisioner dibuat sederhana dan se jelas mungkin untuk memudahkan pengisian jawaban sesungguhnya dengan lengkap.

Sebelum kuesioner disebar kepada calon responden, peneliti terlebih dahulu melaksanakan *pilot test*. *Pilot test* dilaksanakan di kantor Inspektorat Provinsi Nusa Tenggara Barat pada tanggal 21 September 2015 dan kuesioner disebar langsung kepada 33 orang. Setelah data dikumpulkan dari 33 responden tersebut, langkah selanjutnya adalah melakukan analisis reliabilitas dan validitas. Hasilnya, semua instrumen yang digunakan dalam penelitian dinyatakan valid dan reliabel.

### 3.2. Populasi dan Data

Populasi pada penelitian ini mencakup seluruh auditor inspektorat yang dilengkapi dengan surat keputusan penetapan Jabatan Fungsional Auditor dan penempatannya pada kantor-kantor inspektorat provinsi, kabupaten dan kota di daerah Nusa Tenggara Barat. Alasan memilih wilayah tersebut dikarenakan derajat efektivitas kinerja auditor inspektorat sebagai pengawas pemerintah belum efektif dan masih relatif rendah. Hal itu ditunjukkan oleh adanya peningkatan jumlah kasus korupsi yang melibatkan penyelenggara pemerintahan di daerah NTB sejak tahun 2011-2014. Teknik penentuan sampel menggunakan metode *sampling jenuh* (sampling sensus), yaitu suatu teknik penentuan sampel jika semua anggota populasi digunakan sebagai sampel.

### 3.3. Variabel dan Operasionalisasi Variabel Penelitian

Penelitian ini menggunakan tiga variabel yaitu variabel independen, variabel dependen dan variabel *intervening*. Variabel independen dalam penelitian ini adalah independensi auditor ( $X_1$ ) dan budaya ewuh pakewuh ( $X_2$ ), efektivitas audit internal pemerintah adalah variabel dependen ( $Y$ ), dan budaya ewuh pakewuh sebagai variabel *intervening* ( $M$ ).

Variabel efektivitas audit internal pemerintah mengukur seberapa jauh target (kuantitas, kualitas dan waktu) yang telah tercapai oleh inspektorat dalam menguji, mengevaluasi dan memastikan bahwa kegiatan organisasi yang diperiksanya telah dilaksanakan secara efisien, efektif dan sesuai dengan standar yang telah ditetapkan. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel efektivitas audit internal pemerintah disusun berdasarkan sembilan dimensi efektivitas audit internal yang dikemukakan oleh Hiro Tugiman (2006), yaitu: 1) kelayakan dan arti penting temuan pemeriksaan beserta rekomendasinya (*reasonable and meaningful findings and recommendations*), 2) respon dan objek yang diperiksa (*auditee's response and feedback*), 3) profesionalisme auditor (*profesionalism of the internal audit department*), 4) peringatan dini (*absence of surprise*), 5) kehematan biaya pemeriksaan (*cost effectiveness of internal audit department*), 6) pengembangan personalia (*development of people*), 7) umpan balik dari manajemen lainnya (*operating management's feedback*), 8) meningkatnya jumlah pemeriksaan (*number of request for audit work*), 9) tercapainya program pemeriksaan. Indikator-indikator ini diukur menggunakan skala interval dengan rentang 1 sampai dengan 5.

Variabel independensi dalam penelitian ini mengukur sejauh mana auditor inspektorat dapat bertindak independen dalam menjalankan fungsinya sebagai audit internal pemerintah, tidak memihak serta bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel independensi disusun berdasarkan kriteria independensi SPKN BPKP (2007), yaitu kebebasan auditor dalam sikap mental dan penampilan dari tiga macam gangguan terhadap independensi, yaitu: 1) gangguan pribadi, 2) gangguan ekstern, 3) gangguan organisasi. Indikator-indikator ini diukur menggunakan skala interval dengan rentang 1 sampai dengan 5.

Variabel budaya ewuh pakewuh dalam penelitian ini mengukur seberapa besar perasaan ewuh pakewuh atau rasa sungkan auditor inspektorat dalam mengungkapkan hasil temuan audit atas organisasi pemerintah yang diperiksa. Instrumen yang digunakan untuk mengukur budaya ewuh pakewuh disusun berdasarkan dimensi budaya yang dikemukakan oleh Hofstede, Gray, dan Schwartz, yaitu: 1) *individualism* (individualitas) rendah, 2) *power distance* (rentang kekuasaan) tinggi, 3) *uncertainty avoidance* (menghindari ketidakpastian) tinggi, 4) *masculinity* (maskulinitas) rendah, 5) *mastery* (penguasaan) rendah, 6) *harmony* (keselarasan) tinggi, 7) *embeddedness* (keterikatan) rendah, 8) *autonomy* (otonomi) rendah, 9) *professionalism* (profesionalitas) rendah. Indikator-indikator ini diukur menggunakan skala interval dengan rentang 1 sampai dengan 5.

### 3.4. Metode Analisis Data

Penelitian ini menggunakan alat analisis *Partial Least Square* (PLS) dengan bantuan software SmartPLS versi 2.0 M3. PLS adalah model persamaan *Structural Equation Modeling* (SEM) yang berbasis komponen atau varian. Menurut Ghazali (2015), tujuan PLS adalah membantu peneliti untuk tujuan prediksi dan hal itu sesuai dengan tujuan penelitian ini untuk memprediksi hubungan beberapa variabel yang

mempengaruhi efektivitas audit internal. Evaluasi model PLS dilakukan dengan mengevaluasi model pengukuran (*outer model*) dan model struktural (*inner model*).

#### 4. HASIL DAN PEMBAHASAN

##### 4.1. Deskripsi Responden

**Tabel 1.**  
**Hasil Pengumpulan Data**

Inspektorat	Populasi	Kuesioner Dibagikan	Kuesioner Kembali	Kuesioner tidak dapat diolah	Kuesioner dapat diolah
Provinsi Nusa Tenggara Barat	20	20	20	-	20
Kota Mataram	8	8	8	-	8
Kabupaten Lombok Utara	3	3	3	-	3
Kabupaten Lombok Barat	6	6	6	-	6
Kabupaten Lombok Tengah	25	25	22	1	21
Kabupaten Lombok Timur	17	17	15	1	14
Kabupaten Sumbawa Barat	6	6	6	-	6
Kabupaten Sumbawa	10	10	10	-	10
Kabupaten Bima	28	28	24	1	23
Kota Bima	10	10	10	-	10
Kabupaten Dompu	14	14	14	1	13
<b>Total</b>	<b>147</b>	<b>147</b>	<b>138</b>	<b>4</b>	<b>134</b>

Sumber: Data primer yang diolah (2015).

Kuesioner yang disebarakan sesuai dengan data jumlah auditor yang diperoleh yaitu sebanyak 147. Total kuesioner yang dapat diolah adalah sebanyak 134 kuesioner, karena sebanyak 9 kuesioner tidak kembali dan 4 responden tidak melengkapi pengisian kuesioner.

##### 4.2. Hasil Penelitian

###### 4.2.1. Evaluasi Model Pengukuran (*Outer Model*)

Model pengukuran digunakan untuk menguji validitas konstruk dan reliabilitas instrumen. Uji validitas dilakukan untuk mengetahui kemampuan instrumen penelitian mengukur apa yang seharusnya diukur. Uji reliabilitas digunakan untuk mengukur konsistensi responden dalam menjawab item pertanyaan dalam kuesioner atau instrumen penelitian. Instrumen dikatakan valid jika nilai *Communality* dan AVE 0.5, sedangkan reliabilitas instrumen diukur berdasarkan nilai *cronbach's alpha* dan *composite reliability* 0.7. Tabel 2 berikut menunjukkan nilai *Communality* dan AVE.

**Tabel 2.**  
***Communality* dan AVE**

Indikator	<i>Communality</i>	AVE	Kriteria	Keterangan
EF	0.669642	0.669642	> 0.5	Valid
EF_A	1.000000	1.000000	> 0.5	Valid
EF_B	0.778652	0.778652	> 0.5	Valid
EF_C	0.779034	0.779034	> 0.5	Valid
EF_D	0.778652	0.778652	> 0.5	Valid
EF_E	0.939241	0.939241	> 0.5	Valid
EF_F	0.761939	0.761939	> 0.5	Valid
EF_G	0.779034	0.779034	> 0.5	Valid
EF_H	0.949260	0.949260	> 0.5	Valid
EF_I	0.819606	0.819606	> 0.5	Valid
EW	0.851886	0.851886	> 0.5	Valid
EW_A	0.862905	0.862905	> 0.5	Valid
EW_B	0.862905	0.862905	> 0.5	Valid

EW_C	0.862905	0.862905	> 0.5	Valid
EW_D	0.862905	0.862905	> 0.5	Valid
EW_E	0.804365	0.804365	> 0.5	Valid
EW_F	0.862905	0.862905	> 0.5	Valid
EW_G	0.862905	0.862905	> 0.5	Valid
EW_H	0.862905	0.862905	> 0.5	Valid
EW_I	0.862905	0.862905	> 0.5	Valid
IN	0.629517	0.629518	> 0.5	Valid
IN_A	1.000000	1.000000	> 0.5	Valid
IN_B	0.662841	0.662841	> 0.5	Valid
IN_C	0.791778	0.791778	> 0.5	Valid

Sumber: Output SmartPLS 2.0, 2015.

Berdasarkan tabel di atas, indikator-indikator yang digunakan pada penelitian ini telah memenuhi kriteria *communality* dan AVE karena nilai yang dihasilkan oleh semua indikator adalah > 0.5. langkah selanjutnya adalah melihat nilai *cronbach's alpha* dan *composite reliability* untuk menentukan reliabilitas instrumen.

**Tabel 3.**  
***Cronbach's Alpha dan Composite Reliability***

Indikator	<i>Composite Reliability</i>	<i>Cronbachs Alpha</i>	Kriteria	Keterangan
EF	0.974473	0.971911	0.7	Reliabel
EF_A	1.000000	1.000000	0.7	Reliabel
EF_B	0.875552	0.715769	0.7	Reliabel
EF_C	0.913083	0.854920	0.7	Reliabel
EF_D	0.875552	0.715769	0.7	Reliabel
EF_E	0.968669	0.935391	0.7	Reliabel
EF_F	0.864886	0.687572	0.7	Reliabel
EF_G	0.913083	0.854920	0.7	Reliabel
EF_H	0.973970	0.946610	0.7	Reliabel
EF_I	0.900824	0.781746	0.7	Reliabel
EW	0.990426	0.989723	0.7	Reliabel
EW_A	0.926408	0.841125	0.7	Reliabel
EW_B	0.926408	0.841125	0.7	Reliabel
EW_C	0.926408	0.841125	0.7	Reliabel
EW_D	0.926408	0.841125	0.7	Reliabel
EW_E	0.891555	0.757687	0.7	Reliabel
EW_F	0.926408	0.841125	0.7	Reliabel
EW_G	0.926408	0.841125	0.7	Reliabel
EW_H	0.926408	0.841125	0.7	Reliabel
EW_I	0.926408	0.841125	0.7	Reliabel
IN	0.922155	0.900941	0.7	Reliabel
IN_A	1.000000	1.000000	0.7	Reliabel
IN_B	0.854885	0.745438	0.7	Reliabel
IN_A	1.000000	1.000000	0.7	Reliabel

IN_C	0.919303	0.867764	0.7	Reliabel
------	----------	----------	-----	----------

Sumber: Output SmartPLS 2.0, 2015.

Tabel di atas menunjukkan bahwa nilai reliabilitas masing-masing *first order* maupun *second order* telah memenuhi kriteria *cronbach's alpha* dan *composite reliability*. Nilai yang dihasilkan oleh semua indikator adalah  $> 0.7$ .

#### 4.2.2. Evaluasi Model Struktur (Inner Model)

Model struktural atau *inner model* dalam PLS dievaluasi dengan menggunakan  $R^2$ . Nilai  $R^2$  digunakan untuk mengukur tingkat variasi perubahan variabel independen terhadap variabel dependen. Menurut Ghozali (2015), perubahan nilai  $R^2$  dapat digunakan untuk menilai pengaruh variabel laten independen tertentu terhadap variabel laten dependen apakah mempunyai pengaruh yang substantif. Semakin tinggi nilai  $R^2$  berarti semakin baik model prediksi dari model penelitian yang diajukan. Nilai  $R^2$  dapat dilihat pada Tabel 4. berikut.

**Tabel 4.**  
**R Square ( $R^2$ )**

Indikator	Nilai
EF	0.615495
EW	0.003775
IN	-

Sumber: Output SmartPLS 2.0, 2015.

Tabel di atas menunjukkan nilai  $R^2$  pada konstruk efektivitas audit internal pemerintah sebesar 0.615495, artinya bahwa variasi perubahan konstruk efektivitas audit internal pemerintah mampu dijelaskan oleh konstruk independensi dan budaya ewuh pakewuh sebesar 61.55%, sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel lain di luar model, sehingga model yang diajukan termasuk pada kategori moderat/cukup. Nilai  $R^2$  pada konstruk ewuh pakewuh sebesar 0.003775 (lemah). Variasi perubahan konstruk budaya ewuh pakewuh hanya mampu dijelaskan oleh konstruk independensi sebesar 0.37%.

#### 4.3. Analisis dan Pembahasan

Pengujian signifikansi hubungan dilakukan dengan *bootstrapping* yang akan menunjukkan hasil pengujian model struktural. Ukuran signifikan keterdukungan hipotesis dapat dilihat dari perbandingan t-tabel dan t-statistik. Jika nilai t-statistik lebih tinggi dibandingkan nilai t-tabel, berarti hipotesis terdukung atau diterima. Nilai t-tabel yang disarankan adalah 1.64 (Hartono dan Abdillah, 2014).

**Tabel 5.**

**Path Coefficient (Mean, STDEV, T-Values)**

Indikator	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	Standard Error (STERR)	T Statistics ( O/STERR)
IN -> EF	0.737978	0.738657	0.017213	0.017213	42.873118
EW -> EF	-0.079571	-0.080732	0.020108	0.020108	3.957081

Sumber: Output SmartPLS 2.0, 2015.

Tabel di atas menunjukkan bahwa independensi berpengaruh efektivitas audit internal pemerintah adalah signifikan pada nilai *t-statistic* sebesar 42.873118  $> 1.64$  dan nilai *original sample* adalah positif, yaitu sebesar 0.737978, sehingga H1 yang menyatakan bahwa independensi berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal pemerintah dapat diterima. Budaya ewuh pakewuh memiliki pengaruh signifikan terhadap efektivitas audit internal pemerintah dengan nilai *t-statistic* sebesar 3.957081  $> 1.64$  dan arah hubungan yang negatif atau terbalik dengan nilai *original sample* -0.079571, sehingga H2 yang menyatakan bahwa budaya ewuh pakewuh berpengaruh negatif terhadap efektivitas audit internal pemerintah dapat diterima.

Tahapan analisis yang melibatkan variabel *intervening*, menurut Hair *et al.*, (2014) adalah dengan menjawab tiga pertanyaan penelitian berikut ini.



1. Apakah efek langsung variabel independen terhadap variabel dependen signifikan ketika variabel *intervening* dikeluarkan dari *path* model,
2. Apakah pengaruh tidak langsung melalui variabel *intervening* signifikan setelah variabel *intervening* dimasukkan dalam *path* model, dan
3. Berapa besar perbandingan efek langsung variabel independen terhadap variabel dependen dan efek tidak langsung melalui variabel *intervening*?

Untuk menjawab pertanyaan pertama, variabel *intervening* yaitu budaya ewuh pakewuh dikeluarkan dari model. Hasil pengujian menunjukkan bahwa pengaruh independensi terhadap efektivitas audit internal pemerintah adalah signifikan dengan nilai t-statistik sebesar 17,447280 > 1.64. Hasil pengujiannya dapat dilihat pada tabel berikut ini.

**Tabel 6.**  
**Hasil Pengujian Total Effect (Tanpa Mediator)**

Indikator	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	Standard Error (STERR)	T Statistics ( O/STERR )
IN -> EF	0,738025	0,736032	0,042300	0,042300	17,447280
EW -> EF	-0,0795497	-0,083658	0,055601	0,055601	1,429788

Sumber: Output SmartPLS 2.0, 2015.

Untuk menjawab pertanyaan kedua membutuhkan *reestimating* model penuh (termasuk variabel *intervening*). Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengaruh tidak langsung independensi terhadap efektivitas audit internal pemerintah melalui budaya ewuh pakewuh sebagai variabel *intervening* adalah signifikan dengan nilai t-statistik sebesar 7.763263 (1.961866 x 3.957081) lebih besar dari 1.64. Hasil pengujiannya dapat dilihat pada tabel berikut ini.

**Tabel 7.**  
**Hasil Pengujian Total Effect (Dengan Mediator)**

Indikator	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	Standard Error (STERR)	T Statistics ( O/STERR )
IN -> EF	0.733089	0.733607	0.017455	0.017455	41.998113
IN -> EW	0.061443	0.062789	0.031319	0.031319	1.961866
EW -> EF	-0.079570	-0.080730	0.020108	0.020108	3.957081

Sumber: Output SmartPLS 2.0, 2015.

Selanjutnya, untuk mendapatkan nilai variabel mediator diperoleh melalui pengujian *relatif size* atau *variance accounted for* (VAF).

$$\begin{aligned}
 \text{VAF} &= \frac{(a * b)}{(a * b) + c} \\
 &= \frac{1.961866 * 3.957081}{(1.961866 * 3.957081) + 41.998113} \\
 &= \frac{7.763263}{7.763263 + 41.998113} \\
 &= \frac{7.763263}{49.761376} \\
 &= 0.156010
 \end{aligned}$$

Berdasarkan hasil pengujian di atas, maka pengaruh mediasi pada penelitian ini adalah *no mediating* (15.60% - 20%), artinya bahwa budaya ewuh pakewuh sebagai mediasi pada pengaruh independensi terhadap efektivitas audit internal pemerintah tidak didukung, sehingga H3 terkait efek mediasi ditolak.

## 5. SIMPULAN

### 5.1. Simpulan

Berdasarkan hasil analisis yang telah dilakukan dapat disimpulkan bahwa independensi dan budaya ewuh pakewuh berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas audit internal pemerintah yang dilakukan oleh auditor inspektorat di daerah Nusa Tenggara Barat.

Untuk mencapai kinerja audit yang baik dan efektif, dalam menjalankan peran dan fungsinya, auditor dituntut untuk mematuhi ketentuan dan norma profesi yang berlaku, diantaranya adalah independensi. Semakin independen auditor yang melakukan audit maka akan semakin efektif kinerja yang mereka hasilkan. Namun, audit yang dilakukan oleh auditor inspektorat terkadang menemui kendala dalam pelaksanaannya, diantaranya disebabkan adanya ewuh pakewuh. Budaya ewuh pakewuh selain bertentangan dengan etika profesi yang berlaku, juga berdampak pada terjadinya nontransparansi bahkan cenderung mengarah pada terjadinya pembiaran terhadap tindak korupsi, kolusi dan nepotisme. Sementara itu, budaya ewuh pakewuh sebagai mediasi pada pengaruh independensi terhadap efektivitas audit internal pemerintah tidak didukung. Ketidak terdukungannya hipotesis terkait efek mediasi ini dimungkinkan karena semakin meningkatnya kesadaran auditor inspektorat di daerah Nusa Tenggara Barat untuk mematuhi ketentuan dan norma profesi yang berlaku, diantaranya adalah independensi.

Evaluasi atas penelitian yang dilakukan harus mempertimbangkan keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil penelitian. Penelitian ini hanya dilakukan di daerah NTB, sehingga hasilnya belum dapat digeneralisasikan. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya sebaiknya memperluas wilayah penelitian sehingga hasil penelitian yang diperoleh lebih dapat digeneralisir. Selain itu, data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang dikumpulkan melalui kuesioner, jawaban atas setiap item pertanyaan hanya didasarkan pada persepsi responden, sehingga akan menimbulkan masalah ketika jawaban yang diberikan tidak jujur. Agar dapat memperoleh hasil penelitian yang lebih kuat, penelitian selanjutnya sebaiknya menggunakan metode campuran, yaitu dengan menambahkan metode wawancara untuk mendukung hasil yang diperoleh melalui metode survey.

### 5.2. Implikasi

#### 5.2.1. Implikasi Teoritis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat dijadikan sebagai bahan masukan bagi kalangan akademisi tentang bagaimana agar dapat menciptakan profesi akuntan yang memiliki integritas yang tinggi dalam menjalankan tugasnya secara profesional serta menjadi sumbangan data empiris bagi pembangunan ilmu pengetahuan terutama ilmu ekonomi akuntansi. Melalui penelitian ini juga diharapkan dapat menjadi bahan diskusi yang selanjutnya dapat dikembangkan dan di uji lagi pada disain penelitian yang berbeda.

#### 5.2.2. Implikasi Praktis

Studi ini diharapkan mampu memberikan pemahaman kepada masyarakat terkait dengan pengaruh independensi dan budaya ewuh pakewuh auditor terhadap efektivitas audit internal pemerintah. Pemahaman tersebut digunakan untuk mendesain stimulus-stimulus yang memungkinkan dapat meningkatkan independensi auditor dalam mengaudit. Selain itu, studi ini juga diharapkan dapat memberikan masukan kepada para inspektorat agar lebih sensitif terhadap permasalahan terutama yang terkait dengan independensi, budaya ewuh pakewuh dan karakteristik individu auditor.

Penelitian ini memberikan implikasi bagi inspektorat provinsi, kabupaten dan kota di daerah Nusa Tenggara Barat agar menempatkan auditor sesuai dengan keahlian dan kemampuannya. Standar APIP berdasarkan Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/05/M.PAN/03/2008 jelas dinyatakan bahwa seorang auditor atau pengawas pemerintah harus memiliki keahlian tentang standar audit, prosedur dan praktik-praktik audit. Oleh karena itu, penempatan auditor harus berdasarkan atas keahlian dan kemampuan. Selain itu, latar belakang dari daerah mana auditor berasal dapat juga dijadikan sebagai pertimbangan. Bagi inspektorat diharapkan dapat menggunakan sistem silang pada penempatan auditornya. Auditor yang ditugaskan untuk mengaudit adalah auditor yang berasal dari daerah lain bukan dari daerah tersebut. Hal itu dimaksudkan untuk mengurangi risiko timbulnya perasaan ewuh pakewuh dikalangan auditor yang dapat menghambat efektivitas pencapaian tujuan dan sasaran audit yang telah ditetapkan, sehingga auditor dapat lebih independen dan pada akhirnya akan menunjang peningkatan kinerja Inspektorat dalam mewujudkan *good governance* di masa yang akan datang.

**6. REFERENSI**

- [1] Agustina, L., 2010, Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Efektivitas Audit Internal dalam Mewujudkan Good Corporate Governance, *Skripsi*, Jakarta: Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah.
- [2] Alzeban, A., dan Gwilliam, D., 2014, Factors Affecting The Internal Audit Effectiveness: A Survey of The Saudi Public Sector, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 23, pp. 74–86.
- [3] Anggoro, A. P. 2015. Inspektorat Belum Paripurna Cegah Korupsi. <http://nasional.kompas.com/read/2015/03/26/15000041/Inspektorat.Belum.Paripurna.Cegah.Korups>. Di unduh 13 November 2015.
- [4] Arens, Elder, & Bealey, 2008, *Auditing dan Jasa Assurance, Edisi Kedua Belas*, Jakarta: Erlangga.
- [5] Awaluddin, M., 2013, Pengaruh Independensi dan Kompetensi Auditor terhadap Kepuasan Kerja dan Kinerja Auditor Inspektorat Kota Makassar, *Assets*, Vol.3, No. 2, pp. 146-159.
- [6] Carolita, M. K., dan Rahardjo, S. N., 2012, Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas, Kompetensi, dan Komitmen Organisasi Terhadap Kualitas Hasil Audit: Studi pada Kantor Akuntan Publik Semarang, *Diponegoro Journal of Accounting*, Vol. 1, No 2, pp. 1-11.
- [7] Efendy, M.T., 2010, Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Motivasi terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat dalam Pengawasan Keuangan Daerah (Studi Empiris Pada Pemerintah Kota Gorontalo), *Tesis*, Semarang: Program Studi Magister Sains Akuntansi Program Pascasarjana Universitas Diponegoro.
- [8] Gibson, 1995, *ORGANISASI (Perilaku, Struktur, Proses)*, Jakarta: Erlangga.
- [9] Ghozali, I., dan Latan, H., 2015, *Partial Least Square: Konsep, Teknik dan Aplikasi*, Semarang: UNDIP.
- [10] Gray, S. J., 1988, Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internally, *Abacus*, Vol. 24, pp. 1-15.
- [11] Hair, J.F., Hult, G.T.M., Ringle, C.M., and Sarstedt, M., 2014, *a Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*, Thousand Oaks: Sage.
- [12] Hartono, M.J., dan Abdillah, W., 2014, *Konsep dan Aplikasi PLS Untuk Penelitian Empiris*, Yogyakarta: BPFPE.
- [13] Hofstede, G., 1990, Measuring Ogranization Culture: A Qualitative and Quantitative Study across Twenty Cases, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 35, pp. 286 – 316.
- [14] Muhtar, E. A., 2008, Pelayanan Publik di Indonesia dalam Perspektif Kultural, *Jurnal Administrasi Negara*, Vol. 1, No. 1, pp. 17-24.
- [15] Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 64 Tahun 2007 tentang *Pedoman Teknis Organisasi Dan Tata Kerja Inspektorat Provinsi dan Kabupaten/kota*.
- [16] Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007 tentang *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN)*.
- [17] Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara nomor PER/04/M.PAN/03/2008 tentang *Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah*, Jakarta,
- [18] Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara nomor PER/05/M.PAN/03/2008 tentang *Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah*, Jakarta,
- [19] Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang *Sistem Pengendalian Intern Pemerintah*.
- [20] Sari, A., 2014, Pengaruh Faktor Keahlian, Independensi dan Etika Terhadap Kualitas Audit, *Skripsi, Makassar: Universitas Hasanuddin*.
- [21] Schwartz, S.H., 1994, *Beyond Individualism/Collectivism: New Cultural Dimensions of Value*, California: SAGE Publication.
- [22] Soeharjono, H. I., 2011, Pengaruh Budaya Birokrasi “Ewuh-Pakewuh” terhadap Efektivitas Sistem Pengendalian Intern, *Disertasi*, Yogyakarta: Universitas Gadjja Mada.
- [23] Tugiman, H., 2006, *Standar Profesional Audit Internal, Cetakan Ke-9*, Yogyakarta: Kanisius.