

**PENGARUH KOMPETENSI AUDITOR DAN *AUDIT GUIDANCE*
TERHADAP REKOMENDASI AUDIT LAPORAN KEUANGAN
PEMERINTAH DAERAH DENGAN INDEPENDENSI
SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI**

(Disertasi)

Oleh

**SADDAM ROBERTO BINU
2231041013**



**PROGRAM STUDI DOKTOR ILMU EKONOMI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2025**

ABSTRAK

PENGARUH KOMPETENSI AUDITOR DAN *AUDIT GUIDANCE* TERHADAP REKOMENDASI AUDIT LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH DENGAN INDEPENDENSI SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI

Oleh

SADDAM ROBERTO BINU

Penelitian ini bertujuan untuk menguji efek kompetensi auditor dan *audit guidance* terhadap rekomendasi audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah yang dimoderasi oleh independensi. Penelitian ini dilakukan dengan metode eksperimen dan melibatkan 160 auditor yang melaksanakan pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Desain eksperimen dalam penelitian ini menggunakan faktorial $2 \times 2 \times 2$ *between subject* yang diuji menggunakan *Analysis of Varians* (ANOVA) dan *Moderated Regression Analysis* (MRA). Hasil penelitian menunjukkan bahwa rekomendasi yang dihasilkan oleh auditor yang memiliki kompetensi pemeriksa ahli muda dan *audit guidance* lengkap lebih baik daripada rekomendasi yang dihasilkan oleh auditor yang memiliki kompetensi pemeriksa ahli pertama dan *audit guidance* tidak lengkap. Selanjutnya, hasil penelitian ini memberi bukti bahwa independensi auditor dapat memperkuat pengaruh kompetensi auditor dan *audit guidance* terhadap rekomendasi audit. Hasil penelitian ini juga berkontribusi pada pengujian Teori Agensi dan Teori X dan Y dalam konteks audit pemerintah daerah. Seorang auditor pada dasarnya termasuk dalam tipe Y , dimana auditor dapat bertanggung jawab terhadap tugasnya dengan memiliki kompetensi yang memadai, *audit guidance* yang lengkap, dan menjaga independensi. Pada level kebijakan, penelitian ini memberikan rekomendasi kepada regulator untuk meningkatkan kompetensi auditor dan melengkapi *audit guidance* serta memperkuat independensi untuk menghasilkan rekomendasi audit yang berkualitas.

Kata Kunci: rekomendasi audit, kompetensi auditor, *audit guidance*, independensi

ABSTRACT

THE EFFECT OF AUDITOR COMPETENCE AND AUDIT GUIDANCE ON RECOMMENDATIONS FOR AUDIT OF LOCAL GOVERNMENT FINANCIAL REPORTS WITH INDEPENDENCE AS A MODERATING VARIABLE

By

SADDAM ROBERTO BINU

This study aims to examine the effect of auditor competence and audit guidance on audit recommendations of Local Government Financial Reports moderated by independence. This study was conducted using an experimental method and involved 160 auditors who conducted audits of Local Government Financial Reports. The experimental design in this study used a 2x2x2 factorial between subject which was tested using Analysis of Variance (ANOVA) and Moderated Regression Analysis (MRA). The results of the study indicate that recommendations produced by auditors who have junior expert auditor competence and complete audit guidance are better than recommendations produced by auditors who have first expert auditor competence and incomplete audit guidance. Furthermore, the results of this study provide evidence that auditor independence can strengthen the influence of auditor competence and audit guidance on audit recommendations. The results of this study also contribute to the testing of Agency Theory and Theory X and Y in the context of local government audits. An auditor is basically included in type Y, where the auditor can be responsible for him duties by having adequate competence, complete audit guidance, and maintaining independence. At the policy level, this study provides recommendations to regulators to improve auditor competence and complete audit guidance and strengthen independence to produce quality audit recommendations.

Keywords: audit recommendation, auditor competence, audit guidance, independence

**PENGARUH KOMPETENSI AUDITOR DAN *AUDIT GUIDANCE*
TERHADAP REKOMENDASI AUDIT LAPORAN KEUANGAN
PEMERINTAH DAERAH DENGAN INDEPENDENSI
SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI**

Oleh

Saddam Roberto Binu

Disertasi

Sebagai Salah Satu Syarat untuk Mencapai Gelar Doktor
ILMU EKONOMI

Pada

Program Studi Doktor Ilmu Ekonomi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung



**PROGRAM STUDI DOKTOR ILMU EKONOMI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2025**

LEMBAR PERSETUJUAN DISERTASI

Judul Disertasi : Pengaruh Kompetensi Auditor dan *Audit Guidance*
Terhadap Rekomendasi Audit Laporan Keuangan
Pemerintah Daerah Dengan Independensi Sebagai
Variabel Pemoderasi

Nama Mahasiswa : Saddam Roberto Binu

Nomor Pokok Mahasiswa : 2231041013

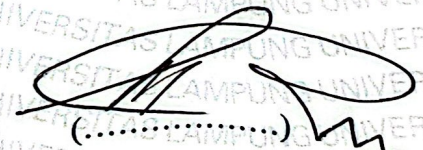
Peminatan : Ilmu Akuntansi Publik

Program Studi : Doktor Ilmu Ekonomi

Fakultas : Ekonomi dan Bisnis



Prof. Dr. Nurdiono, S.E., M.M., Akt., C.A., C.P.A. Promotor
NIP. 19550503 198603 1 002

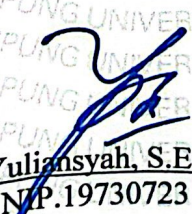

(.....)

Dr. Fajar Gustiawaty Dewi, S.E., M.Si., Akt. Co-Promotor
NIP. 19710802 199512 2 001


(.....)

Ketua Program Doktor Ilmu Ekonomi,

Prof. Yuliansyah, S.E., M.S.A., Ph.D., Akt.
NIP. 19730723 199003 1 002



MENGESAHKAN

1. Tim Penguji

Ketua : Prof. Dr. Ir. Murhadi, M.Si.
(Direktur Pascasarjana Universitas Lampung)

Sekretaris : Prof. Yuliansyah, S.E., M.S.A., Ph.D., Akt.
(Ketua Program Doktor Ilmu Ekonomi FEB)

Promotor : Prof. Dr. Nurdiono, S.E., M.M., Akt., C.A., C.P.A.

Co-Promotor: Dr. Fajar Gustiawaty Dewi, S.E., M.Si., Akt.

Penguji Luar Komisi :

1. Prof. Dr. Nairobi, S.E., M.Si.
(Dekan FEB Universitas Lampung)

2. Dr. Agung Firman Sampurna, S.E., M.Si., CSFA., CfrA.,
CGCAE., QGIA.
(Penguji Eksternal Komisaris Utama MNC Group)

3. Prof. Dr. Einde Evana, S.E., M.Si., C.A., C.P.A.
(Penguji Internal FEB Universitas Lampung)

4. Dr. Saring Suhendro, S.E., M.Si., Akt.
(Penguji Internal FEB Universitas Lampung)

2. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung

Prof. Dr. Nairobi, S.E., M.Si.
NIP. 19660621199003 1 003

Direktur Pascasarjana Universitas Lampung

Prof. Dr. Ir. Murhadi, M.Si.
NIP. 19640326 198902 1 001



[Handwritten signature]
(.....)

[Handwritten signature]
(.....)

[Handwritten signature]
(.....)

[Handwritten signature]
(.....)

[Handwritten signature]
(.....)

[Handwritten signature]
(.....)

[Handwritten signature]
(.....)

[Handwritten signature]
(.....)



SURAT PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Saddam Roberto Binu
NPM : 2231041013
Fakultas : Ekonomi dan Bisnis
Program Studi : Doktor Ilmu Ekonomi
Judul Disertasi : Pengaruh Kompetensi Auditor dan *Audit Guidance* Terhadap Rekomendasi Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Independensi Sebagai Variabel Pemoderasi

Deangan ini menyatakan bahwa :

1. Hasil penelitian/ disertasi serta sumber informasi atau data adalah benar dan merupakan hasil karya sendiri dan belum diajukan dalam bentuk apapun kepada perguruan tinggi manapun. Semua sumber data dan informasi yang berasal atau dikutip dari karya yang diterbitkan dari penulis lain telah dicantumkan dalam daftar Pustaka di bagian akhir penelitian/disertasi ini
2. Menyerahkan sepenuhnya hasil penelitian saya dalam bentuk *hardcopy* dan *softcopy* untuk dipublikasikan kepada media cetak ataupun elektronik pada Program Studi Doktor Ilmu Ekonomi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.
3. Tidak ada menuntut ataupun mengganti rugi dalam bentuk apapun atas segala sesuatu yang dilakukan oleh Program Doktor Ilmu Ekonomi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung terhadap hasil penelitian/disertasi Saya.
4. Apabila dikemudian hari ternyata penulisan disertasi ini merupakan hasil plagiat/penjiplakan terhadap karya orang lain, maka saya bersedia menerima sanksi hukum yang berlaku di Negara Kesatuan Republik Indonesia.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya untuk dapat digunakan sebagaimana mestinya.

Bandar Lampung, 28 Mei 2025



Saddam Roberto Binu



SADDAM ROBERTO BINU, S.E., M. Si., Ak.

Lahir di Palembang, Sumatera Selatan, 1 Januari 1991, merupakan anak kedua dari empat bersaudara dari Bapak Rizal El Bertha, S.Pd. dan Ibu Hj. Jamilah, SE. Pendidikan sekolah dasar ditempuh di SD Baptis Palembang, dilanjutkan di SMP Xaverius 1 Palembang dan SMK Xaverius 1 Palembang.

Pendidikan sarjana diselesaikan penulis tahun 2012 di Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi Universitas Tridinanti Palembang. Pendidikan profesi diselesaikan penulis tahun 2018 di Program Studi Profesi Akuntan (PPAk) Universitas Sriwijaya Kemudian melanjutkan jenjang S2 di Magister Administrasi Publik Universitas Sriwijaya Palembang tahun 2018-2020 dan menyelesaikan studi doktornya pada Program Doktor Ilmu Ekonomi (PDIE) Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung tahun 2022-2025.

Saat ini penulis berkarir sebagai Pemeriksa pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Perwakilan Provinsi Lampung. Penulis memiliki istri dr. Nensi Rianti, M.Biomed., satu orang anak bernama Akhalifi Zikri.

A. RIWAYAT PEKERJAAN

No	Pekerjaan	Tahun
1	BPK Perwakilan Provinsi Sumatera Selatan	2010 s.d 2021
2	BPK Perwakilan Provinsi Lampung	2022 s.d sekarang

B. KARYA ILMIAH

No	Tahun Terbit	Judul Karya Ilmiah	Penerbit Publikasi
1	2025	Experimental Study: Is Independence Able to Strengthen The Relationship of Auditor Competence to Audit Recommendations in Indonesia? (Scopus Q4)	Journal of Information Systems Engineering and Management (ISSN: 2468-4376)

No	Tahun Terbit	Judul Karya Ilmiah	Penerbit Publikasi
2	2025	The Influence of Auditor Competency and Audit Guidance on Audit Recommendations for Regional Government Financial Reports with Independence as a Moderating Variable (Scopus Q3)	Review of Integrative Business & Economics Research (ISSN: 2304-1013)
3	2023	How Important is The Audit Report on Public Sector? A Bibliometric Analysis (Presented on International Conference in Dubai 2023)	Academy for Global Business Advancement (AGBA)

C. KARYA BUKU

No	Tahun	Judul Buku	Jumlah Halaman	Penerbit	ISBN
1	2022	Filasafat Ilmu dalam Penelitian Manajemen	178	Tahta Media Group	978-623-8070-32-9
2	2023	Ringkasan Buku “Akuntansi Untuk Nilai” Dari Stephen Penman (Disertai Dengan Artikel Dari Jurnal Bereputasi Sebagai Contoh Kasus)	168	Tahta Media Group	978-623-8192-01-4
3	2024	Membangun Kepercayaan: Peran Auditor Dalam Transparansi Keuangan Daerah di Indonesia	82	Darmajaya Press	978-623-5867-45-8

D. HAKI

No	Tahun	Tema HAKI	Jenis	Nomor P/ID
1	2022	Filasafat Ilmu dalam Penelitian Manajemen	Buku	EC002022104914
2	2023	Ringkasan Buku “Akuntansi Untuk Nilai” Dari Stephen Penman (Disertai Dengan Artikel Dari Jurnal Bereputasi Sebagai Contoh Kasus)	Buku	EC00202316501
3	2024	Membangun Kepercayaan: Peran Auditor Dalam Transparansi Keuangan Daerah di Indonesia	Buku	EC002024219774

E. ORGANISASI

No	Tahun	Instansi	Posisi
1	2018 - sekarang	Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) Wilayah Sumatera Selatan	Anggota

F. PRESTASI/PENGHARGAAN

No	Tahun	Instansi	Prestasi
1	2012	Universitas Tridianti Palembang	Lulusan Terbaik I Universitas
2	2024	BPK RI	Satyalancana Karya Satya (SLKS) X Tahun

Demikian biodata ini saya buat untuk digunakan dengan sebenar-benarnya.

Bandar Lampung, 28 Mei 2025
Hormat Saya,



SADDAM ROBERTO BINU

KATA PENGANTAR

Puji Syukur kepada Allah yang Maha Besar atas Rahmat dan karunia-Nya yang telah memberikan kemudahan bagi penulis untuk dapat menyelesaikan karya disertasi dengan judul “Pengaruh Kompetensi Auditor dan *Audit Guidance* Terhadap Rekomendasi Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Independensi Sebagai Variabel Pemoderasi” yang merupakan salah satu syarat untuk memperoleh gelar Doktor pada Program Doktor Ilmu Ekonomi Universitas Lampung. Penulis menyadari bahwa tanpa kuasa Allah, doa dan ridho dari istri, orang tua, promotor kopromotor dan semua pihak yang telah membantu dalam menyelesaikan karya disertasi ini. Dengan segala kerendahan hati, penulis mengucapkan terima kasih kepada yang terhormat:

1. Prof. Dr. Ir. Lusmeilia Afriani, D.E.A., I.P.M. selaku Rektor Universitas Lampung.
2. Prof. Dr. Nairobi, S.E., M.Si. selaku Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung yang telah memberikan motivasi dan arahan dalam penulisan disertasi.
3. Prof. Yuliansyah, S.E., M.S.A., Ph.D., Akt., CA., selaku Ketua Program Doktoral Ilmu Ekonomi yang telah memberikan doa dan dukungan dalam membimbing penulis dalam menyelesaikan disertasi ini.
4. Prof. Dr. Ir. Murhadi, M.Si selaku, Direktur Pascasarjana Universitas Lampung atas motivasi dan semangatnya.
5. Prof. Dr. Nurdiono, S.E., M.M., Akt., C.A., C.P.A. selaku promotor yang telah sabar membantu, memberikan arahan, masukan dan terus memberikan inspirasi dan motivasi untuk dapat menyelesaikan disertasi dengan segera dan berkualitas
6. Dr. Fajar Gustiawaty Dewi, S.E., M.Si., Akt. selaku kopromotor yang telah memberikan doa dan dukungan serta menjadi teman diskusi terbaik setiap waktu untuk peningkatan kualitas dari disertasi ini.
7. Dr. Agung Firman Sampurna, S.E., M.Si., CSFA., CfrA., CGCAE., QGIA., selaku Penguji Eksternal Komisaris Utama MNC Group – Ketua BPK Periode 2019 - 2022 yang sudah membantu mengulas dan memberikan saran yang sangat bermanfaat dalam peningkatan substansi disertasi ini.

8. Prof. Dr. Einda Evana, S.E., M.Si., C.A., C.P.A. selaku Penguji Internal yang telah memberikan saran, doa dan motivasi dalam menyelesaikan disertasi ini.
9. Dr. Saring Suhendro, S.E., M.Si., Akt. selaku Penguji Internal yang telah memberikan motivasi dan saran terbaik untuk menyelesaikan disertasi ini.
10. Istri tercinta dr. Nensi Rianti, M. Biomed. (AAM) yang telah mencurahkan doa, ridho dan kasih sayang serta ketulusan dalam mendampingi di setiap proses yang saya lalui.
11. Mama dan Papa saya Hj. Jamilah, S.E. dan Rizal El Bertha, S.Pd. yang setia menemani perjalanan disertasi ini sejak awal hingga titik akhir, juga menjadi inspirasi bagi saya untuk berperan sebagai seorang kepala keluarga, seorang ayah dan seorang pegawai karir yang kuat dan tangguh.
12. Anak saya Alkhalifi Zikri dan adik-adiknya atas kemandirian dan pengertian selama ini, semoga Ayah bisa jadi inspirasi untuk kalian.
13. Abang dan adik-adik saya Joy Roberto Binu, S.Kom., Brigitta Sabella Binu, Amd., dan Muhammad Ridho Roberto Binu, S.E. serta ibu mertua Suryani, bapak mertua (Alm.) Kusnadi dan abang adik ipar saya Begi Rianto dan Kesi Noviani, S.M. yang telah memberikan dukungan dan perhatian selama ini, sehingga saya bisa menyelesaikan studi doktor ini dengan baik.
14. Keluarga besar BPK Perwakilan Provinsi Lampung terutama Kepala Perwakilan dan teman-teman di Bidang Pemeriksaan Lampung serta keluarga besar BPK RI dari Sabang sampai Merauke yang ikut mendukung lancarnya proses penyelesaian disertasi ini.
15. Bapak dan Ibu Dosen Pascasarjana Program Doktor Ilmu Ekonomi dan Karyawan, Fakultas Ekonomi dan Bisnis yang telah banyak memberikan ilmu pengetahuan yang sangat bermanfaat bagi penulis dan telah banyak membantu dalam kegiatan akademik penulis selama menjadi mahasiswa.
16. Seluruh civitas akademika Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Lampung yang telah memberikan dukungan dan doa kepada penulis.
17. Rekan-rekan seperjuangan PDIE 2022 dan sahabat terima kasih atas dukungan, doa serta motivasinya.

Bandar Lampung, 28 Mei 2025

Penulis

SADDAM ROBERTO BINU

DAFTAR ISI

	Halaman
DAFTAR ISI	i
DAFTAR GAMBAR	iii
DAFTAR TABEL	iv
BAB 1 PENDAHULUAN	
1.1. Latar Belakang	1
1.2. Perumusan Masalah	20
1.3. Tujuan Penelitian.....	21
1.4. Keaslian dan Kebaruan Penelitian	21
1.5. Kontribusi Penelitian.....	22
BAB 2 KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN PERUMUSAN HIPOTESIS	
2.1. Kajian Pustaka.....	26
2.1.1. <i>Agency Theory in Public Sector</i>	26
2.1.2. Teori X dan Y	31
2.2. Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.....	40
2.3. Temuan Pemeriksaan, Rekomendasi dan Tindak Lanjut Hasil Audit	41
2.4. Auditor BPK RI	51
2.4.1. Karakteristik Auditor BPK RI	51
2.4.2. Kompetensi Auditor	52
2.4.3. <i>Audit Guidance</i>	54
2.4.4. Independensi	58
2.5. Kerangka Pemikiran.....	63
2.6. Perumusan Hipotesis.....	63
2.6.1. Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Rekomendasi audit	63
2.6.2. Pengaruh <i>Audit Guidance</i> terhadap Rekomendasi audit.....	65
2.6.3. Independensi Memperkuat Hubungan Kompetensi Auditor terhadap Rekomendasi Audit.....	67
2.6.4. Independensi Memperkuat Hubungan <i>Audit Guidance</i> terhadap Rekomendasi Audit.....	69
2.7. Penelitian yang Relevan.....	71
BAB 3 METODOLOGI PENELITIAN	
3.1. Pengumpulan Data	80
3.2. Definisi Operasional.....	85
3.2.1. Variabel Dependen.....	85
3.2.2. Variabel Independen	87
3.2.2.1. Kompetensi Auditor	87
3.2.2.2. <i>Audit Guidance</i>	88

3.2.3. Variabel Moderasi.....	92
3.3. Subyek dan Desain Penelitian.....	94
3.3.1. Subyek.....	94
3.3.2. Desain	94
3.3.3. Teknik Manipulasi	97
3.3.4. Cek Manipulasi	101
3.3.5. Prosedur Eksperimen	102
3.4. Randomisasi	104
3.5. Jenis dan Sumber Data.....	104
3.6. Teknik Analisis Data.....	105
3.6.1. Manipulation <i>Check</i>	105
3.6.2. Statistik Deskriptif	105
3.6.3. Analisa Data.....	106
3.6.4. Uji Signifikansi Parameter Individual (uji statistik t)	108
3.6.5. Uji Homogenitas	108
3.6.6. Uji <i>Moderated Regerssion Analysis</i>	109

BAB 4 ANALISIS DATA DAN HASIL

4.1. Statistik Deskriptif	117
4.2. Material Eksperimen	123
4.3. Hasil Cek Manipulasi.....	125
4.4. Hasil Analisis Data.....	126
4.4.1. Pengujian dengan <i>One Way ANOVA</i>	126
4.4.1.1. Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Rekomendasi audit 126	
4.4.1.2. Pengaruh <i>Audit Guidance</i> terhadap Rekomendasi audit.....	130
4.4.2. Uji <i>Moderated Regression Analysis</i>	132

BAB 5 PENUTUP

5.1. Simpulan	140
5.2. Implikasi.....	143
5.2.1. Implikasi Teoritis	143
5.2.2. Implikasi Metodologis	146
5.2.3. Implikasi Praktis	146
5.3. Keterbatasan dan Saran	147

DAFTAR PUSTAKA 149

LAMPIRAN

Lampiran 1 Daftar Partisipan Eksperimen.....	166
Lampiran 2 Instrumen Eksperimen.....	169
Lampiran 3 Pertanyaan Cek Manipulasi.....	211
Lampiran 4 Formulir Data Demografi Partisipan	212
Lampiran 5 Hasil Olah Data	213
Lampiran 6 Surat Ijin Penelitian	218

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
1. Diagram Alur Perumusan Opini Laporan Keuangan.....	5
2. Hasil Pemantauan terhadap Pelaksanaan TLRHP atas LHP yang diterbitkan Periode 2005-2022	7
3. Kerangka Konseptual Penelitian.....	63
4. Model Fungsional Penelitian.....	85
5. Diagram Jalur Model Moderasi	108

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1. Jumlah LHP, Temuan Pemeriksaan dan Rekomendasi BPK Semester I Tahun 2022	8
2. Penelitian yang Relevan	71
3. Desain Penelitian Faktorial 2X2X2	96
4. Komposisi Subyek Eksperimen	118
5. Karakteristik Subyek Eksperimen.....	118
6. Statistik Deskriptif Usia dan Lama Bekerja.....	119
7. Statistik Deskriptif Berdasarkan Kondisi Eksperimental.....	119
8. Frekuensi Skor Rekomendasi.....	121
9. Statistik Deskriptif Berdasarkan Skoring Rekomendasi	122
10. Hasil Cek Manipulasi	125
11. Jumlah Partisipan Berdasarkan Desain Penelitian	126
12. Rerata Kompetensi Auditor menggunakan <i>One Way ANOVA</i>	127
13. Rerata <i>Audit Guidance</i> menggunakan <i>One Way ANOVA</i>	130
14. Uji <i>Moderated Regression Analysis (MRA)</i>	134

BAB 1 PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Banyaknya kasus rekomendasi audit yang belum dapat ditindaklanjuti sesuai dengan rekomendasi yang diinginkan oleh auditor menimbulkan fenomena yang menarik untuk diteliti. Kekurangan jumlah dan kompetensi sumber daya manusia, mutasi personil, kelemahan komunikasi, koordinasi, dan pengendalian internal, serta kurangnya dukungan legislatif menjadi faktor yang menyebabkan pemerintah daerah belum selesai menindaklanjuti rekomendasi audit (Budaya, A., 2016). Rendahnya penyelesaian rekomendasi hasil audit Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dapat menjadi indikasi bahwa pemerintah daerah belum sepenuhnya berkomitmen dalam melaksanakan rekomendasi yang diberikan oleh auditor (Pongoliu, R. R. *et al.*, 2017). Penelitian yang dilakukan Aisyah, R. N. *et al.* (2014) menjelaskan karakteristik personal auditor seperti *locus of control* eksternal, komitmen organisasi, dan kinerja terhadap perilaku disfungsional audit mampu menyebabkan rendahnya mutu kualitas pemeriksaan melalui rekomendasi yang diberikan auditor.

Di Indonesia, berdasarkan Undang-Undang Dasar 1945 pada Pasal 23 huruf E, untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri. Hasil setiap pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK disusun dan disajikan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang menghasilkan antara lain temuan,

kesimpulan, dan rekomendasi. Berdasarkan Undang-Undang (UU) Nomor 15 Tahun 2004, rekomendasi adalah saran dari pemeriksa berdasarkan hasil pemeriksaannya, yang ditujukan kepada orang dan/atau badan yang berwenang untuk melakukan tindakan dan/atau perbaikan. Rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan wajib ditindaklanjuti oleh pejabat terkait. Kewajiban tersebut yaitu memberikan jawaban atau penjelasan tentang tindak lanjut atas rekomendasi yang diberikan.

UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara pasal 20 ayat 4 menjelaskan bahwa laporan hasil pemeriksaan menginventarisasi permasalahan, temuan, rekomendasi, dan/atau tindak lanjut atas rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan. Untuk mewujudkan pengelolaan keuangan negara tersebut, perlu dilakukan pemeriksaan berdasarkan standar pemeriksaan oleh Badan Pemeriksa Keuangan. Pemeriksaan BPK mendorong pengelolaan keuangan negara untuk mencapai tujuan negara, antara lain melalui peningkatan akuntabilitas, transparansi, keekonomian, efisiensi, dan efektivitas dalam pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, dalam bentuk rekomendasi yang konstruktif dan tindak lanjut yang efektif (SPKN, 2017).

Furqan *et al.* (2020), Laporan hasil pemeriksaan berupa opini yang dikeluarkan oleh BPK RI didasarkan pada beberapa kriteria. Salah satu kriteria yang digunakan BPK RI dalam mengeluarkan Opini Audit (OA) adalah pelaksanaan rekomendasi audit tahun sebelumnya (Furqan *et al.*, 2020). Penerapan rekomendasi audit merupakan hal yang harus dilakukan pemerintah daerah untuk meningkatkan akuntabilitas pengelolaan keuangan pada tahun

berikutnya. Dalam hal sebagian atau seluruh rekomendasi tidak dapat dilaksanakan, pihak terkait berkewajiban memberikan alasan yang sah (UU 15 Tahun 2004). Penelitian yang dilakukan Furqan *et al.* (2020) menunjukkan semakin tinggi tindak lanjut pemerintah daerah dalam menindaklanjuti rekomendasi pemeriksaan BPK RI, maka semakin baik akuntabilitas laporan keuangan dan semakin baik OA atas laporan keuangan tersebut.

Dauda, H. *et al.* (2020) dalam penelitiannya berupaya memahami kinerja *The Public Accounts Committee* (PAC) dengan fokus pada tantangan yang menghambat PAC karena tidak efektif dalam perannya untuk memastikan pengelolaan keuangan publik yang efisien di Ghana. Rekomendasi yang diberikan PAC dibuat untuk menjalankan fungsi pengawasan terhadap eksekutif atas pengeluaran publik dan mencegah sistem tindak lanjut hasil pemeriksaan yang tidak berfungsi, keberpihakan ekstrim, dan dukungan teknis yang tidak memadai (Dauda, H. *et al.*, 2020).

Kazakova, N., & Prilepskaya, A. (2020), mengumpulkan temuan audit pada *The Russian Federation* yang menjalani audit berdasarkan standar audit internasional. Untuk meningkatkan validitas laporan audit sebagai sumber data yang diperlukan untuk mengambil keputusan yang masuk akal oleh pemangku kepentingan strategis, laporan audit memberikan penjelasan atas laporan keuangan, dilengkapi rekomendasi untuk pengungkapan informasi tentang pengeluaran serta isu-isu utama audit lainnya (Kazakova, N., & Prilepskaya, A., 2020). Penelitian yang dilakukan Mahacek, D. (2020) pada *The State Audit Office of the Republic of Croatia* menunjukkan penerapan rekomendasi audit bertujuan untuk meningkatkan efisiensi dan mencapai hasil pengelolaan keuangan yang

lebih baik, yang berdampak pada pendapatan. Pentingnya menerapkan rekomendasi audit berdampak tidak hanya pada peningkatan operasional pada perusahaan yang dimiliki pemerintah daerah, juga berdampak positif pada sektor publik secara keseluruhan (Mahacek, D., 2020).

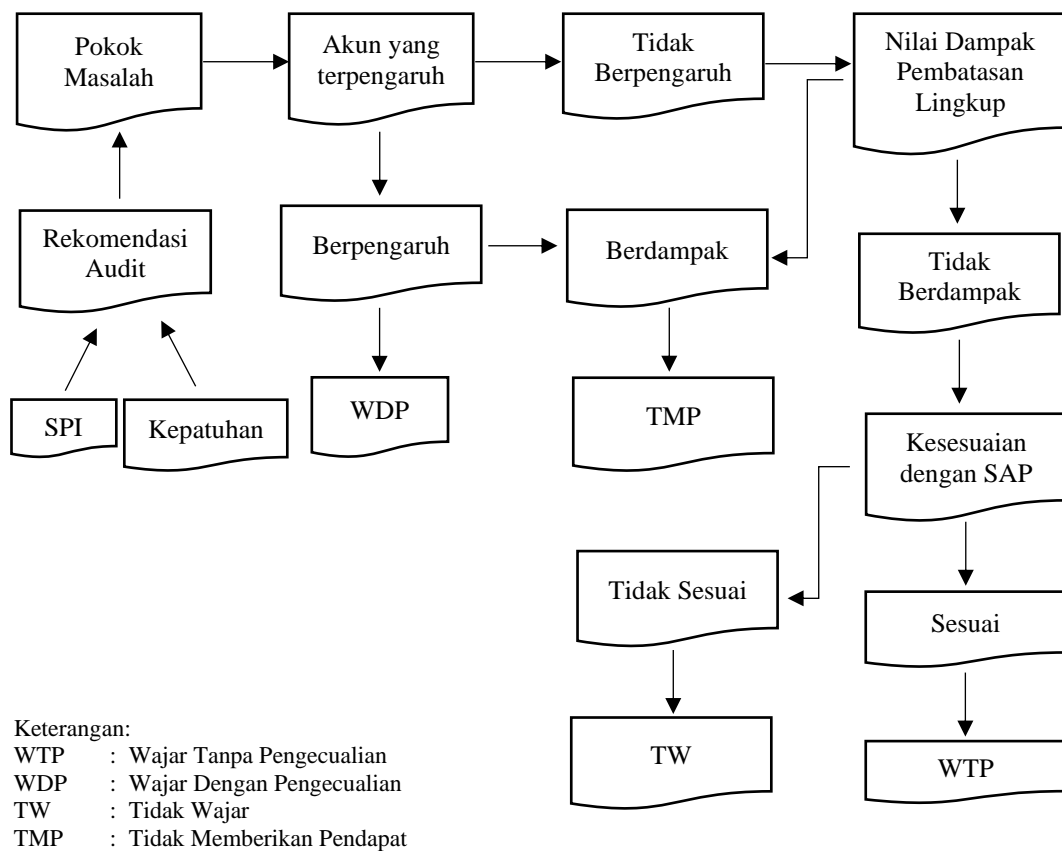
Alzeban, A. (2020) dalam penelitiannya menemukan penerapan rekomendasi audit berdampak positif terhadap kualitas pelaporan keuangan di Inggris. Hasil penelitian berkontribusi pada literatur di bidang pelaporan audit, dengan memperkenalkan wawasan baru mengenai jalur pelaporan dan pengaruh penerapan rekomendasi audit terhadap kualitas audit (Alzeban, A, 2020).

Penelitian yang dilakukan Abbasova, A. S. *et al.* (2023) menganalisis permasalahan dan prospek pengembangan sistem audit di Azerbaijan. Pentingnya audit diindikasikan untuk meningkatkan transparansi proses pembangunan ekonomi dan menjamin integritas laporan keuangan, menekankan peran strategis jasa audit dalam implementasi kebijakan ekonomi negara. Rekomendasi audit memberikan usulan-usulan untuk menghilangkan permasalahan yang menunda perkembangan sistem audit (Abbasova, A. S. *et al.*, 2023).

Mengacu pada peraturan di Indonesia, temuan audit direpresentasikan sebagai hasil evaluasi auditor eksternal terhadap kondisi pengelolaan keuangan, struktur pengendalian intern dan kepatuhan pemerintah daerah tentang peraturan pengelolaan dan pelaporan keuangan daerah (Furqan *et al.*, 2020). Audit pemerintahan di Indonesia tidak hanya meliputi audit atas laporan keuangan, apakah sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku, tetapi juga termasuk evaluasi pengendalian internal dan kepatuhan terhadap peraturan. Di sisi lain, tindak lanjut rekomendasi audit yang dilakukan menjadi tanggung jawab

pemerintah daerah, yang mewakili efektivitas pengawasan intern yang dilakukan oleh internal auditor/inspektorat daerah, khususnya dalam rangka pengawasan terhadap manajemen dan pelaporan keuangan daerah serta penyelenggaraan pelayanan publik (Furqan *et al.*, 2020).

Petunjuk Teknis Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (2021), laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan memuat opini audit yang dirumuskan oleh tim perumusan opini audit yang memuat pokok masalah, akun yang terpengaruh, nilai dampak pembatasan lingkup, nilai dampak ketidaksesuaian dengan SAP, dan pertimbangan profesional dengan memperhatikan *pervasiveness* (proporsi/ kompleksitas/ pengungkapan) yang disajikan pada Gambar 1.



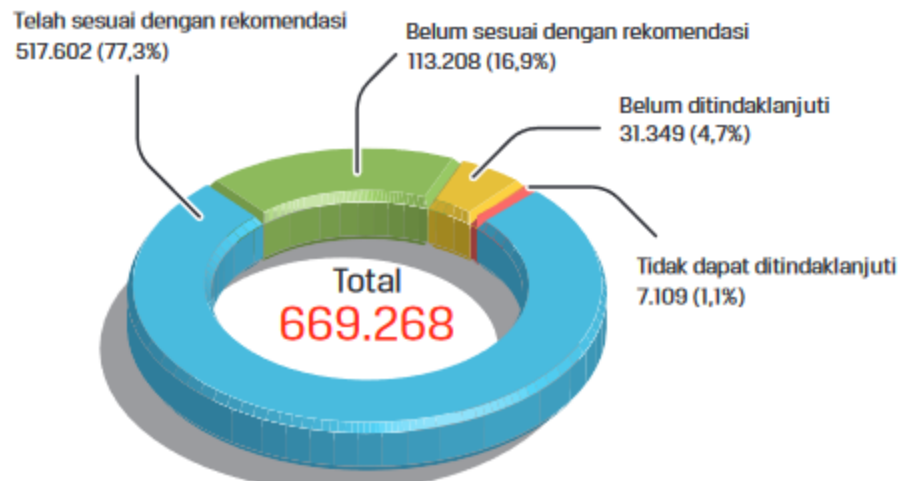
Gambar 1. Diagram Alur Perumusan Opini Laporan Keuangan.
 Sumber : Petunjuk Teknis Pemeriksaan LKPD, 2021

Berdasarkan UU No. 15 Tahun 2004, BPK melaksanakan pemeriksaan yang terdiri atas pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu, semuanya dilakukan berdasarkan standar pemeriksaan keuangan negara. Hasil masing-masing Pemeriksaan BPK disajikan dalam bentuk Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang akan disampaikan kepada lembaga legislatif dan dipublikasikan kepada publik. UU No. 15 Tahun 2004 menjelaskan bahwa laporan hasil pemeriksaan memuat rekomendasi yang wajib ditindaklanjuti oleh setiap orang yang apabila setiap orang tersebut tidak memenuhi kewajiban untuk menindaklanjuti rekomendasi yang disampaikan dalam laporan hasil pemeriksaan dapat dipidana dan dikenakan denda.

Pemeriksaan keuangan akan menghasilkan opini BPK atas Laporan Keuangan Pemerintah. Penentuan opini didasarkan pada empat kriteria sebagai berikut, yaitu: (1) kepatuhan terhadap standar akuntansi pemerintahan (sejak tahun 2015, standar telah didasarkan pada sistem akuntansi akrual), (2) kecukupan pengungkapan, (3) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan dan (4) efektivitas sistem pengendalian internal (Furqan *et al.*, 2020). Selain berisi opini (khusus untuk pemeriksaan keuangan), laporan audit juga menyajikan temuan, kesimpulan dan rekomendasi, termasuk hasil pemantauan tindak lanjut rekomendasi audit. Temuan terkait dengan pemeriksaan keuangan disajikan dalam dua kelompok, yaitu (1) temuan sistem pengendalian intern dan (2) temuan kepatuhan dengan legislasi. Selanjutnya, tindak lanjut rekomendasi audit hasil pemantauan disajikan dalam empat kelompok, yaitu: (1) tindak lanjut berdasarkan rekomendasi audit, (2) tindak lanjut tetapi tidak sesuai dengan rekomendasi, (3) rekomendasi yang

tidak diikuti dan (4) rekomendasi yang tidak dapat ditindaklanjuti (Furqan *et al.*, 2020).

Pada periode 2005-2022, BPK telah menyampaikan 669.268 rekomendasi hasil pemeriksaan kepada entitas yang diperiksa sebesar Rp312,44 triliun, dengan status tindak lanjut disajikan pada Gambar 2.



Gambar 2. Hasil Pemantauan terhadap Pelaksanaan TLRHP atas LHP yang diterbitkan Periode 2005-2022.

Sumber : IHPS II tahun 2022

Hasil pemantauan atas pelaksanaan TLRHP atas LHP yang diterbitkan periode 2005-2022 disajikan sebagai berikut.

- Sesuai dengan rekomendasi sebanyak 517.602 rekomendasi (77,3%) sebesar Rp153,84 triliun.
- Belum sesuai dengan rekomendasi sebanyak 113.208 rekomendasi (16,9%) sebesar Rp116,44 triliun.
- Belum ditindaklanjuti sebanyak 31.349 rekomendasi (4,7%) sebesar Rp18,29 triliun.
- Tidak dapat ditindaklanjuti sebanyak 7.109 rekomendasi (1,1%) sebesar Rp23,87 triliun.

Secara umum, perkembangan pelaksanaan rekomendasi audit pemerintah daerah pada semester satu tahun 2022 adalah sebagai berikut.

Tabel 1 Jumlah LHP, Temuan Pemeriksaan, dan Rekomendasi BPK Semester I Tahun 2022

No.	Pengelola Anggaran/ Jenis Pemeriksaan	Jumlah LHP	Jumlah Temuan	Jumlah Rekomendasi
A	Pemerintah Pusat	143	1.371	3.587
1	Pemeriksaan Keuangan	137	1.250	3.364
2	Pemeriksaan Kinerja	1	6	6
3	Pemeriksaan DTT-Kepatuhan	5	115	217
B	Pemerintah Daerah	576	7.234	19.744
1	Pemeriksaan Keuangan	541	6.965	18.949
2	Pemeriksaan Kinerja	35	269	795
3	Pemeriksaan DTT-Kepatuhan	-	-	-
C	BUMN dan Badan Lainnya	52	553	1.465
1	Pemeriksaan Keuangan	4	42	134
2	Pemeriksaan Kinerja	5	48	157
3	Pemeriksaan DTT-Kepatuhan	43	463	1.174
	Total A+B+C	771	9.158	24.796
1	Pemeriksaan Keuangan	682	8.257	22.447
2	Pemeriksaan Kinerja	41	323	958
3	Pemeriksaan DTT-Kepatuhan	48	578	1.391

Keterangan: Jumlah tersebut tidak termasuk hasil pemeriksaan atas bantuan keuangan partai politik dari APBN/APBD dan hasil pemeriksaan investigatif

Sumber : Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2022

Penjelasan atas tabel di atas menunjukkan 682 merupakan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP), Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) dan Laporan Keuangan Badan Lainnya berdasarkan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) Semester I Tahun 2022. Sebanyak 682 LHP menunjukkan LHP Keuangan mendominasi dari total 771 LHP yang diterbitkan. Sisanya yaitu 41 LHP merupakan LHP Kinerja dan 48 LHP merupakan LHP Dengan Tujuan Tertentu (DTT). Berdasarkan gambar di atas, jumlah LHP pada Pemerintah Pusat sebanyak 143 laporan yang terdiri dari 1.371 temuan pemeriksaan dan 3.587 rekomendasi. Jumlah LHP pada Pemerintah

Daerah sebanyak 576 laporan yang terdiri dari 7.234 temuan pemeriksaan dan 19.744 rekomendasi. Jumlah LHP BUMN dan Badan Lainnya mencapai 52 laporan yang terdiri dari 553 temuan pemeriksaan dan 1.465 rekomendasi. Berdasarkan LHP atas pemeriksaan keuangan sebanyak 682 laporan atau 88,5%, menunjukkan terdapat 8.257 temuan pemeriksaan dan 22.447 rekomendasi. LHP atas pemeriksaan kinerja sebanyak 41 laporan atau 5,3%, yang terdiri dari 323 temuan pemeriksaan dan 958 rekomendasi dan LHP atas DTT-Kepatuhan, BPK RI menerbitkan 48 LHP atau 6,2% yang terdiri dari 578 temuan pemeriksaan dan 1.391 rekomendasi.

McPhee, I., & Sheridan, B. (2020) mengacu pada rekomendasi yang dibuat dalam laporan tahun 2009 mengenai efektivitas layanan dan menjadikan proses pendanaan Pemerintah Skotlandia, serta tata kelola layanan menjadi pengawasan kritis. Penelitian yang dilakukan McPhee, I., & Sheridan, B. (2020) memberikan bukti kuat bahwa proses pendanaan Pemerintah Skotlandia dan tata kelola layanan meningkatkan risiko pengguna layanan menjadi rentan. Masdar, R. *et al.* (2021) menjelaskan bahwa tingkat transparansi dapat berperan dalam meningkatkan tingkat kesesuaian pelaksanaan rekomendasi pemeriksaan lanjutan yang telah diberikan oleh auditor eksternal kepada Pemerintah Daerah.

Penelitian yang dilakukan Masdar, R. *et al.* (2021) menunjukkan bahwa Pemerintah Pusat perlu mendorong dan memfasilitasi peningkatan transparansi dan pelaksanaan rekomendasi audit kepada Pemerintah Daerah, untuk mengoptimalkan pencapaian tujuan reformasi tata kelola pemerintahan di Indonesia, khususnya guna mewujudkan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Berdasarkan SPKN Nomor 1 Tahun 2017, rekomendasi yang diberikan

Badan Pemeriksa Keuangan sebagai upaya tindak lanjut pemerintah daerah dalam mencapai tata kelola pemerintahan yang baik memiliki klasifikasi rekomendasi yang terdiri dari rekomendasi atas kelemahan sistem pengendalian internal (SPI) dan rekomendasi ketidakpatuhan atas peraturan perundangan (Kepatuhan).

Penelitian ini dilakukan untuk menginvestigasi faktor-faktor yang dipengaruhi atau memengaruhi rekomendasi audit antara lain jumlah entitas, kualitas audit, kinerja entitas, laporan keuangan, opini audit, temuan pemeriksaan, kepercayaan publik, pengembangan modal intelektual, kompetensi auditor (Mahacek, D., 2020; Alzeban, A., 2022; Ferreira, C. C., 2021; Edaily, F. *et al.*, 2020; Handoko, B. L., & Mercell, D., 2022; Velte, P., 2023). Pertimbangan auditor atas materialitas digunakan untuk memperoleh pemahaman mengenai dampaknya terhadap materialitas (Handoko, B. L., & Mercell, D., 2022). Hasil penelitian Handoko, B. L., & Mercell, D. (2022) menunjukkan bahwa kompetensi auditor dalam memahami risiko audit berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan tingkat materialitas dan rekomendasi audit. Alzeban, A. (2022) dalam penelitiannya memberikan bukti hubungan latar belakang keuangan, dukungan manajemen terhadap auditor, dan rekomendasi audit memberikan pengaruh positif dalam mekanisme penunjukkan personil kunci. Pada saat yang sama, hasil yang diperoleh dapat berguna ketika kompetensi auditor dibutuhkan dalam penilaian risiko dan mengandalkan rekomendasi audit (Alzeban, A., 2022).

Prinsip teori agensi mengharapkan pemerintah daerah memperhatikan rekomendasi audit agar dapat mengurangi angka kecurangan dalam pengelolaan keuangan daerah (Din, M. *et al.*, 2022). Penelitian yang dilakukan Din, M. *et al.* (2022) dalam penelitiannya menguatkan *agency theory* terhadap peran

akuntabilitas melalui perumusan peraturan terkait sanksi dan penghargaan bagi pemerintah daerah untuk melaksanakan tata kelola yang baik melalui peningkatan akuntabilitas keuangannya.

Agency theory digunakan sebagai landasan penelitian yang berhubungan dengan pertimbangan auditor atas materialitas dan digunakan untuk memperoleh pemahaman mengenai dampaknya terhadap pertimbangan materialitas (Handoko, B. L., & Lin Lindawati, A. S., 2022). *Agency theory* menyoroti bagaimana struktur dan sistem yang tepat dapat mengarah pada budaya tata kelola dan pengendalian internal (Singh, K. S. D. *et al.*, 2021). Penelitian yang dilakukan Singh, K. S. D. (2021) menegaskan pentingnya kompetensi auditor dalam melakukan koordinasi pada entitas terkait, serta dukungan dan penerimaan *auditee* terhadap efektivitas audit.

Penelitian yang dilakukan Madawaki, A. *et al.* (2022), *agency theory* mendukung fungsi auditor dalam mekanisme pemantauan yang efektif berdasarkan kompetensi yang dimiliki auditor. Regulator juga harus memastikan struktur yang memadai yang akan memperkuat status organisasi auditor untuk meningkatkan kualitas audit laporan keuangan (Madawaki, A. *et al.*, 2022). Velte, P. (2023) dalam penelitiannya menunjukkan bahwa keahlian keuangan berhubungan positif dengan pelaporan keuangan dan kualitas audit, hal tersebut sejalan dengan teori keagenan yang menyoroti dampak besar keahlian keuangan terhadap pelaporan keuangan dan kualitas audit. Meningkatnya tugas pemantauan pelaporan keberlanjutan, baik praktik bisnis maupun peraturan terkait harus meningkatkan kompetensi auditor dalam bidang keberlanjutan (Velte, P., 2023).

Penelitian ini menggunakan teori motivasi X dan Y untuk melengkapi *agency theory* sebagai perspektif yang relevan dan menjelaskan pengaruh kompetensi auditor dan *audit guidance* terhadap rekomendasi audit. Belum banyak penelitian di sektor publik yang mengeksplorasi teori agensi dan teori X dan Y (Aikins, 2012). Menurut Aikins (2012), teori keagenan menjelaskan bahwa manajemen memiliki kepentingan untuk mempertahankan departemen audit yang kuat. Selain itu, efektivitas audit yang logis tidak dapat diwujudkan tanpa komitmen manajemen untuk melaksanakan rekomendasi auditor internal (Van Gansberghe, 2005; Aikins 2012).

Teori X dan Y yang dikembangkan McGregor (1960) atas dasar karakteristik manusia yang merupakan anggota organisasi dalam melaksanakan tugas-tugasnya. Teori X dan Y merupakan salah satu teori motivasi. Dalam Teori X dan Y, manusia tipe X dideskripsikan sebagai manusia yang malas belajar, mau bekerja jika diperintah, diancam, atau dipaksa, senang menghindari tanggung jawab, tidak berambisi, dan tidak mempunyai kemampuan untuk mandiri. Manusia tipe Y adalah manusia yang rajin, bekerja atas kesadaran sendiri, kreatif, bertanggung jawab, berambisi, dan mampu mengendalikan dirinya sendiri mencapai tujuan organisasinya (Usman, 2014). Dalam teori ini disimpulkan bahwa manusia memiliki dasar negatif yang diberi tanda sebagai teori X, dan yang lain positif, yang ditandai dengan teori Y. Teori ini menekankan bahwa setiap orang mau bekerja keras apabila sesuai dengan harapan orang tersebut. Daya penggerak yang memotivasi semangat kerja terkandung dari harapan yang akan diperolehnya. Jika harapan menjadi kenyataan, maka karyawan cenderung akan meningkatkan kualitas kerjanya, begitupula sebaliknya (Noor, 2013).

Rekomendasi audit yang diberikan oleh auditor BPK dipengaruhi oleh beberapa faktor (Aisyah, R. N. *et al.*, 2020; Anita, R. *et al.*, 2016; Mindarti, C. S. *et al.*, 2015; Kusuma, G. S. M. *et al.*, 2018), yaitu:

- a. Karakteristik personal auditor. Faktor-faktor seperti locus of control, komitmen organisasi, dan kinerja auditor
- b. Faktor teknis dan koordinasi. Faktor-faktor seperti kemampuan teknis auditor, koordinasi dengan pihak terkait, dan ketersediaan sumber daya
- c. Faktor kepemimpinan. Kepemimpinan dan pengawasan yang efektif dari atasan auditor
- d. Faktor sumber daya manusia. Ketersediaan dan kemampuan sumber daya manusia, seperti auditor dan staf pendukung
- e. Faktor lingkungan. Faktor-faktor seperti peraturan dan kebijakan pemerintah, serta kondisi ekonomi dan sosial

Dengan memahami faktor-faktor yang memengaruhi rekomendasi audit, diharapkan dapat meningkatkan kualitas dan efektifitas rekomendasi audit yang diberikan oleh auditor BPK.

Salah satu faktor yang memengaruhi rekomendasi audit adalah faktor sumber daya manusia, seperti kompetensi auditor. Kompetensi merupakan kualifikasi yang dibutuhkan oleh auditor untuk melaksanakan audit dengan benar, yang diukur dengan indikator mutu personal, pengetahuan umum dan keahlian khusus (Tjahjono & Adawiyah, 2019). Auditor sebagai ujung tombak pelaksanaan tugas audit memang harus senantiasa meningkatkan pengetahuan yang telah dimiliki agar penerapan pengetahuan dapat maksimal dalam praktiknya. Penerapan pengetahuan yang maksimal tentunya akan sejalan dengan semakin

bertambahnya pengalaman yang dimiliki. Dengan melihat hasil penelitian ini maka bisa dikatakan kompetensi membantu auditor dalam menyelesaikan audit secara efektif. Semakin tinggi kompetensi seorang auditor maka akan semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkannya (Agusti & Pertiwi, 2013).

Rahmat, R. *et al.* (2020) memaparkan program yang dikembangkan untuk meningkatkan kompetensi auditor sehingga dapat melakukan audit internal dan eksternal secara efektif. Kompetensi auditor merupakan persyaratan penting sesuai dengan standar pemeriksaan (Rahmat, R. *et al.*, 2020). Penelitian yang dilakukan Rahmat, R. *et al.* (2020) menunjukkan auditor diharapkan mampu memberikan rekomendasi dalam melakukan audit internal maupun eksternal. Hal ini kurang sejalan dengan Grima, S. *et al.* (2023) mengeksplorasi persepsi dan sudut pandang auditor dan memberikan rekomendasi umum, kompetensi auditor dianggap berpengaruh positif terhadap efektivitas audit. Sementara independensi hanya mendapat konfirmasi sebagian dari pengaruh positifnya (Grima, S. *et al.*, 2023).

Salah satu indikator kompetensi auditor adalah sikap profesionalisme yang harus dimiliki seorang auditor. Lee & Stone (1995) mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian yang cukup dan secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif. Bedard (1986) mengartikan keahlian atau kompetensi sebagai seseorang yang memiliki pengetahuan dan keterampilan prosedural yang luas yang ditunjukkan dalam pengalaman audit. Di Indonesia, berdasarkan SPKN Tahun 2017, profesionalisme merupakan kemampuan, keahlian, dan komitmen profesi dalam menjalankan tugas disertai prinsip kehati-hatian (*due care*), ketelitian, dan kecermatan, serta berpedoman kepada standar

dan ketentuan peraturan perundang-undangan. Sikap profesional pemeriksa diwujudkan dengan selalu bersikap skeptisisme profesional (*professional skepticism*) selama proses pemeriksaan dan mengedepankan prinsip pertimbangan profesional (*professional judgment*).

Faktor lain yang memengaruhi rekomendasi audit adalah faktor lingkungan seperti peraturan dan kebijakan pemerintah serta standar pemeriksaan yang berlaku. Auditor BPK memerlukan *audit guidance* yang berisi petunjuk pelaksanaan, petunjuk teknis pemeriksaan, *Frequently Asked Question* (FAQ), serta peraturan terkait lainnya dalam melaksanakan pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah daerah. Dengan kata lain, auditor BPK membutuhkan panduan yang lengkap disertai peraturan terbaru untuk memitigasi ketidakkonsistenan rekomendasi audit yang diberikan.

Sunyoto (2021) telah mengembangkan model bimbingan teknis bagi auditor dan memperoleh sertifikasi kompetensi bagi auditor serta menghasilkan panduan teknis (*audit guidance*) bagi auditor. Hal ini sejalan dengan Liu, S. *et al.* (2023) bahwa untuk lebih menstandarisasi prosedur perencanaan audit dapat dilakukan dengan memperbarui kebijakan dan panduan audit (*audit guidance*), serta memberikan kesempatan pelatihan bagi semua auditor agar memiliki kualitas yang sama sehingga dapat menghasilkan rekomendasi audit yang dapat ditindaklanjuti.

Namun hal ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan Kassem, R. (2024), bahwa *audit guidance* tidak memiliki panduan eksplisit dalam menilai motif manajemen atas kecurangan, namun auditor diharuskan untuk mempertimbangkannya dalam penilaian risiko kecurangan. Penelitian yang

dilakukan Kassem, R. (2024) mengusulkan rekomendasi panduan untuk meningkatkan kemampuan auditor dalam menilai risiko, yang dapat diintegrasikan ke dalam *audit guidance* dan materi pelatihan untuk meningkatkan skeptisisme profesional auditor, dan keterampilan dalam penilaian risiko kecurangan. Chiang & Northcott (2016) *audit guidance* merupakan kebijakan yang membantu auditor dalam memberikan perlakuan akuntansi dan pengungkapan terhadap risiko permasalahan yang melekat dalam kegiatan operasional klien mereka. Standar audit berfungsi sebagai dasar pengetahuan yang membenarkan klaim keahlian profesional. Chiang & Northcott (2016) memberikan bukti bahwa terdapat hubungan antara *audit guidance* terhadap rekomendasi audit.

Di Indonesia berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004, standar pemeriksaan merupakan patokan untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Standar pemeriksaan terdiri dari standar umum, standar pelaksanaan, dan standar pelaporan pemeriksaan yang wajib dipedomani oleh BPK dan/atau pemeriksa. Sebagai penjabaran dari standar pemeriksaan, BPK menerbitkan petunjuk pelaksanaan, petunjuk teknis pemeriksaan, pedoman manajemen pemeriksaan, dan ketentuan lain yang bersifat penjabaran (SPKN, 2017). Untuk membantu pencapaian kualitas pemeriksaan sebagaimana dipersyaratkan dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), disusun buku saku *Frequently Asked Question* (FAQ) sebagai pelengkap Kebijakan Pemeriksaan LKPD dan petunjuk teknis (Juknis) pemeriksaan LKPD yang telah ada di BPK.

Buku saku FAQ merupakan kumpulan dari pertanyaan dan permasalahan umum yang sering ditemukan oleh pemeriksa dalam pemeriksaan LKPD, dilengkapi dengan solusi atau jawaban yang dianggap paling tepat. Dengan adanya buku saku FAQ ini para pemeriksa diharapkan dapat memiliki persamaan cara pandang dan persepsi terkait permasalahan yang ditemukan dalam pemeriksaan LKPD serta dapat melaksanakan prosedur pemeriksaan secara tepat dalam pemeriksaan LKPD dengan menggunakan pendekatan pemeriksaan berbasis risiko (*Risk Based Approach*) secara memadai, yang pada akhirnya akan meningkatkan kualitas pemeriksaan atas LKPD di lingkungan AKN V dan AKN VI (BPK RI, 2022). FAQ dapat berfungsi sebagai metode umum untuk mengidentifikasi sumber jawaban, asalkan FAQ yang cukup dirumuskan untuk mencakup masing-masing bidang subyek. Pertanyaan-pertanyaan yang tidak dapat dipetakan ke FAQ yang sesuai dapat dirujuk ke total database untuk pemeriksaan sumber beranotasi (Stalker & Murfin, 1996).

Faktor lain yang dapat juga memengaruhi rekomendasi audit adalah karakteristik personal auditor. Dalam penelitian ini independensi menjadi bagian dari variabel karakteristik personal auditor. Arens *et al.* (2020) mendefinisikan independensi sebagai keharusan yang dimiliki auditor agar bebas dari bias dan pengaruh lain yang dapat mengkompromikan penilaian profesionalnya. Berdasarkan standar umum dalam peraturan revisi Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) 2017 menyebutkan bahwa independensi adalah suatu sikap dan tindakan dalam melaksanakan pemeriksaan untuk tidak memihak kepada siapapun dan tidak dipengaruhi oleh siapapun. Seluruh komponen di BPK yang menjalankan pemeriksaan harus objektif dan bebas dari benturan

kepentingan (conflict of interest) dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya (SPKN, 2017). Esoimeme, E. E. (2020) menjelaskan bahwa independensi dalam audit terhadap sistem dan kontrol dapat membantu mengekang kecurangan.

Independensi auditor seringkali menghadapi ancaman berupa Independensi *In-fact* dan Independensi *In Appearance*. Arens *et al.* (2020) menjelaskan Independensi *In-fact* yang terjadi pada auditor memungkinkan auditor tidak bisa bersikap objektif karena adanya hubungan keluarga yang bisa menimbulkan konflik kepentingan. Kondisi ini disebut *familiarity threat* (ancaman kedekatan), di mana auditor menjadi terlalu nyaman dengan klien dan cenderung tidak bersikap kritis dalam auditnya. Dalam banyak standar profesional, memiliki hubungan saudara dekat dengan manajemen atau pemegang saham yang berpengaruh bisa membuat auditor tidak independen (Arens *et al.*, 2020).

Arens *et al.* (2020) dalam bukunya menjelaskan Independensi *In Appearance* yang terjadi pada auditor dapat merusak kepercayaan terhadap hasil audit. Publik, investor, dan regulator mungkin melihat hubungan sosial dekat yang dimiliki auditor sebagai potensi konflik kepentingan, seperti ajakan makan siang bersama dan pemberian hadiah atau undangan perjalanan mahal lainnya meskipun auditor tetap bekerja secara objektif (Arens *et al.*, 2020). Arens menekankan bahwa meskipun auditor merasa dirinya tetap objektif, jika masyarakat atau pemangku kepentingan melihat adanya potensi konflik kepentingan, maka independensi dalam penampilan tetap bisa terganggu. Oleh karena itu, auditor harus menjaga baik independensi dalam kenyataan (*In-fact*) maupun independensi

dalam penampilan (*In Appearance*). Perbedaan utama antara Independensi *In-fact* dan Independensi *In Appearance* berdasarkan Arens *et al.* (2020) dalam konteks audit adalah sebagai berikut:

- a. Independensi *In-fact*. Merujuk pada keadaan objektif auditor yang benar-benar independen dan tidak memiliki kepentingan pribadi yang dapat memengaruhi penilaian profesionalnya. Auditor harus bebas dari bias atau pengaruh yang dapat mengganggu ketidakberpihakan dalam pemeriksaan laporan keuangan. Bersifat substansial, artinya auditor benar-benar tidak memiliki hubungan yang dapat menimbulkan konflik kepentingan.
- b. Independensi *In Appearance*. Merujuk pada bagaimana independensi auditor dipersepsikan oleh pihak eksternal, seperti pemegang saham, investor, dan regulator. Auditor harus menghindari situasi yang dapat menimbulkan kesan atau persepsi adanya konflik kepentingan, meskipun secara faktual tidak ada pengaruh terhadap objektivitasnya. Bersifat perseptual, karena persepsi publik dapat memengaruhi kepercayaan terhadap laporan audit.

Selain harus mempunyai sikap skeptisme profesional auditor juga dituntut harus memiliki independensi yang tinggi untuk menjaga relevannya opini atau kualitas dalam mengaudit laporan keuangan. Penelitian yang dilakukan oleh Kusuma & Sukirman (2017) menjelaskan bahwa independensi menjadi variabel yang memengaruhi kualitas audit. Tingkat rendah dan tingginya independensi yang dimiliki auditor sangat memengaruhi kualitas audit yang dihasilkan setelah dilakukannya pekerjaan audit. Semakin tinggi tingkat independensi yang dimiliki seorang auditor maka akan meningkat pula kualitas audit yang dihasilkan. Pada

penelitian terdahulu masih terdapat inkonsistensi terhadap hasil penelitian terkait rekomendasi audit (Kusuma & Sukirman, 2017).

Penelitian ini berusaha untuk memperluas pengetahuan yang ada tentang pengaruh kompetensi dan *audit guidance* terhadap rekomendasi audit dengan independensi sebagai variabel moderasi. Fokus penelitian ini penting karena hasil audit memberikan informasi dan rekomendasi yang lebih mendalam tentang efisiensi operasional yang dapat mengarah pada penghematan dan efektivitas biaya. Selain itu, tidak seperti di sektor swasta, banyaknya pemangku kepentingan di lembaga pemerintah menjadikan akuntabilitas sebagai masalah utama bahkan dalam pengaturan pemerintahan. Persepsi rekomendasi audit adalah penting, terjemahan kepuasan dan persepsi *auditee* ke dalam implementasi rekomendasi audit untuk meningkatkan pengendalian internal lebih signifikan mengingat kebutuhan manajer publik untuk bertanggung jawab kepada pemangku kepentingan dan masyarakat umum (Aikins, 2012).

1.2. Perumusan Masalah

Berdasarkan uraian di atas, maka rumusan masalah dalam penelitian ini dapat dirumuskan :

- a. Apakah rekomendasi audit yang dihasilkan oleh auditor yang memiliki kompetensi pemeriksa ahli muda lebih baik dibandingkan dengan rekomendasi audit yang dihasilkan oleh auditor yang memiliki kompetensi pemeriksa ahli pertama?
- b. Apakah rekomendasi audit yang dihasilkan oleh auditor yang diberikan *audit guidance* lengkap lebih baik dibandingkan dengan rekomendasi audit yang dihasilkan oleh auditor yang diberikan *audit guidance* tidak lengkap?

- c. Apakah independensi auditor memperkuat pengaruh kompetensi terhadap rekomendasi audit?
- d. Apakah independensi auditor memperkuat *audit guidance* terhadap rekomendasi audit?

1.3. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah di atas, tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut :

- a. Untuk menginvestigasi pengaruh kompetensi auditor terhadap rekomendasi audit;
- b. Untuk menginvestigasi pengaruh *audit guidance* terhadap rekomendasi audit;
- c. Untuk menginvestigasi independensi auditor dalam memoderasi pengaruh kompetensi auditor terhadap rekomendasi audit;
- d. Untuk menginvestigasi independensi auditor dalam memoderasi pengaruh *audit guidance* terhadap rekomendasi audit.

1.4. Keaslian dan Kebaruan Penelitian

Penelitian terdahulu yang dilakukan terkait dengan rekomendasi audit yang diterbitkan BPK RI masih jarang (Masdar, R. *et al.*, 2021). Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan pada BPK negara lain (Gashi, I., & Prenaj, V., 2023; Dionisijev, I. *et al.*, 2023). Selain itu, penelusuran terkait penelitian yang menguji variabel independensi sebagai variabel pemoderasi pada hubungan variabel kompetensi auditor dan *audit guidance* terhadap rekomendasi audit sepanjang penelusuran penulis belum ditemukan. Penelitian mengenai pengaruh independensi auditor terhadap rekomendasi audit telah dilakukan oleh Shbeilat, M. K. (2024). Penelitian yang telah dilakukan mengenai pengaruh *audit guidance*

terhadap rekomendasi audit (Sunyoto, 2021), penelitian mengenai pengaruh kompetensi terhadap rekomendasi audit (Rahmat, R. *et al.*, 2020; Grima, S. *et al.*, 2023).

Pada riset sebelumnya, belum ditemukan riset yang menggunakan metode eksperimen. Shbeilat, M. K. (2024), menggunakan *mixed approach*, Sunyoto (2021), menggunakan metode *Research and Development*, dan Grima, S. *et al.* (2023), menggunakan metode kuantitatif dengan *structural equation modelling* (SEM). Metode eksperimen diperlukan untuk meyakinkan bahwa hanya variabel X yang memengaruhi variabel Y karena variabel pengganggu (*extraneous*) dapat dikendalikan peneliti. Dalam metode eksperimen didesain instrumen untuk memanipulasi (*treatment*) variabel X (kompetensi auditor dan *audit guidance*) yang belum ada pada penelitian sebelumnya. Instrumen ini didesain oleh peneliti berdasarkan diskusi dengan para pakar di bidang audit. Oleh sebab itu, desain instrumen yang dihasilkan dalam riset ini menjadi keaslian dan kebaruan disertasi ini dihasilkan dari FGD.

1.5. Kontribusi Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi sebagai berikut.

a. Kontribusi Teori dan Metodologis

Kontribusi teoritis dalam penelitian ini bahwa teori X dan Y berperan sangat signifikan dalam merestrukturisasi teori agensi di bidang akuntansi sector public untuk menjelaskan variabel independensi memoderasi rekomendasi audit. Teori X dan Y menurut McGregor (1960) mengemukakan dua pandangan mengenai manusia yaitu teori X (negatif) dan teori Y (positif).

Seorang auditor pada dasarnya termasuk dalam tipe Y, dimana auditor dapat bertanggungjawab terhadap tugasnya sebagai auditor. Dalam melaksanakan tugas pemeriksaan seorang auditor harus mematuhi standar *auditing*, dan dalam standar tersebut disebutkan bahwa auditor harus mempertahankan independensi dan tanggung jawabnya dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan (Sudarno, 2020).

Teori X dan Y digunakan dalam penelitian ini untuk menjelaskan fenomena yang ada di sektor publik khususnya pada rekomendasi audit pemerintahan. Auditor tidak boleh terpengaruh oleh gangguan yang dapat merusak tanggung jawabnya, baik gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi (Sanger *et al.*, 2016). Penelitian yang menggunakan teori X dan Y adalah penelitian Sanger (2016) dan putri (2018) di bidang auditing, namun lebih fokus pada *audit judgment*.

Penelitian yang dilakukan Khalid, A. A. et al. (2024) menemukan bahwa dalam mengevaluasi independensi dan kompetensi auditor, teori keagenan berpotensi menjadi landasan teoritis dalam mengembangkan kerangka konseptual multi-dimensi. Untuk memastikan kinerja auditor, lembaga audit harus meningkatkan tingkat independensi dan kompetensi auditor (Khalid, A. A. et al., 2024). Rustiarini, N. W. et al. (2024) menjelaskan teori keagenan dengan menunjukkan bagaimana komite audit dan auditor eksternal mengurangi asimetri informasi, yang berpotensi menimbulkan masalah keagenan. Sebagian besar laporan keberlanjutan tidak memiliki jaminan eksternal dari pihak independen, semakin menggarisbawahi

pentingnya komite audit dan auditor eksternal dalam meningkatkan pengungkapan audit (Rustiarini, N. W. et al., 2024).

Penelitian ini menggunakan metode eksperimen dengan instrumen yang didesain sendiri oleh peneliti. Instrumen yang digunakan dalam penelitian ini dihasilkan dari proses yang dilakukan dengan hati-hati dengan harapan dapat mewakili variabel-variabel yang diteliti. Peneliti berharap bahwa instrumen yang dihasilkan dapat memberikan kontribusi metodologi. Metode eksperimen digunakan karena memiliki kelebihan untuk memunculkan perilaku subyek yang sesungguhnya setelah diberi tindakan (*treatment*), sehingga dapat ditunjukkan hubungan kausalitas antara variabel independen dan dependen (Ertambang, 2013). Oleh sebab itu penelitian ini memiliki validitas internal yang lebih tinggi dibandingkan penelitian lain sebagai keterbaruan dari penelitian-penelitian terdahulu. Penelitian ini mengusulkan pengukuran yang baru terhadap variabel rekomendasi audit. Rekomendasi audit diukur dengan menggunakan empat kata kunci rekomendasi yang dihasilkan melalui *Forum Group Discussion*, yaitu :

b. Kontribusi Empiris

Penelitian ini memberikan kontribusi empiris di bidang audit organisasi publik. Hasil penelitian ini memberi bukti empiris bahwa kompetensi auditor berpengaruh secara positif terhadap rekomendasi audit. *Audit guidance* pada penelitian ini berpengaruh secara positif terhadap rekomendasi audit, namun independensi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap rekomendasi audit. Kompetensi auditor dan *audit guidance* yang dihubungkan dengan

independensi diharapkan dapat menjadi keunikan dalam studi ini yang memberi perspektif berbeda dari penelitian terdahulu.

c. Kontribusi Kebijakan

Setidaknya ada dua produk regulasi yang dievaluasi dalam penelitian ini yaitu Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyatakan bahwa pemeriksaan adalah proses indentifikasi masalah, analisis dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Selain itu, berdasarkan standar pemeriksaan, BPK RI melakukan penilaian. Standar *auditing* dibuat dengan memperhatikan standar yang berlaku di industri audit global. Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) mengatur jenis pemeriksaan.

Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) selanjutnya akan disusun dan menampilkan temuan dari setiap pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI. Sesuai dengan kewenangannya, DPR/DPD/DPRD menerima laporan hasil pemeriksaan dari BPK RI. Pihak terkait dan tindak lanjutnya akan dibenahi (UU No. 15 Tahun 2004). Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberi masukan kepada regulator.

BAB 2

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

2.1. Kajian Pustaka

2.1.1. *Agency Theory in Public Sector*

Teori Keagenan merupakan teori yang menjelaskan hubungan antara prinsipal dengan agen. Teori ini pertama kali dikemukakan Jensen & Meckling (1976) memaparkan hubungan keagenan sebagai berikut.

“agency relationship as a contract under which one or more persons (the principals) engage another persons (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some dicision making authority to the agent.”

Sebagai salah satu teori dasar dalam ilmu akuntansi, hubungan yang dimaksud dalam *agency theory* adalah dasar pemikiran ekonomi, pengambilan keputusan, sosiologis, dan teori sosial (Halim & Abdullah, 2006). Hubungan tersebut merupakan kesepakatan antara satu atau lebih prinsipal untuk menggunakan seorang agen dalam rangka memberikan pelayanan dan tenaga kerja bagi prinsipal (Jensen & Meckling, 1976).

Dua isu yang berkaitan dengan fokus dari *agency theory* adalah interaksi antara prinsipal dan agensi. Eisenhardt (1989) mengidentifikasi dua masalah ketidakmampuan untuk secara akurat memverifikasi perilaku agen saat melakukan pekerjaan dan memberikan layanan yang berkorelasi dengan prinsipal, dan masalah pembagian risiko saat mengelola risiko (Eisenhardt, 1989). Jarak antara manajemen (agen) dan mereka yang memberikan uang mereka (pemasok modal, juga dikenal sebagai prinsipal), meningkat seiring perkembangan organisasi.

Hubungan jarak jauh seperti itu menimbulkan kemungkinan konflik di antara mereka (Umar, 2012). *Agency Theory* dapat muncul di ranah publik atau privat ketika ada kepentingan yang memengaruhi bagaimana sebuah perusahaan menjalankan bisnis, teori keagenan muncul dalam sektor privat atau dalam perusahaan. Terjadi konflik antara manajer dan pemegang saham (*agency* dan *performer*), serta antara pemegang saham dan pemegang utang (*performer*). Konflik agensi mengacu pada masalah ketidaksepakatan antara prinsipal dan agen (Chow, 1983; Watts & Zimmerman, 1990). Di bawah ini adalah penjelasan tentang premis perilaku mendasar yang mendasari konflik keagenan.

- a. Semua individu, salah satu atau prinsipal, berusaha untuk memaksimalkan kesejahteraan pribadi mereka; dan
- b. Setiap individu dianggap telah mampu merasionalisasi dan mengatasi dampak dari masalah agensi.

Teori agensi memperhatikan hubungan antara seseorang yang mendelegasikan tanggung jawab (prinsipal) dengan orang yang disebut agen yaitu orang yang melaksanakan tugas tertentu (Eisenhart, 1989). Masalah keagenan akan muncul ketika terjadi konflik tujuan antara prinsipal dan agen (Harrison & Harrell, 1993).

Eke, C. K. *et al.* (2024) menunjukkan kerangka teoritis yang didasarkan pada teori keagenan, bahwa konflik kepentingan mungkin timbul ketika auditor menyediakan jasa non-audit, yang berpotensi membahayakan independensi mereka. Hasil eksplorasi peran kualitas regulasi dalam memitigasi konflik tersebut berkontribusi terhadap pemahaman yang lebih luas mengenai tata kelola perusahaan di pasar negara berkembang. Penelitian yang dilakukan Eke, C. K. *et*

al. (2024) menunjukkan bahwa biaya jasa non-audit yang lebih tinggi berhubungan secara signifikan dengan berkurangnya independensi auditor. Eke, C. K. *et al.* (2024) menggarisbawahi pentingnya kerangka peraturan yang kuat dalam menjaga independensi audit di hadapan jasa non-audit. Shbeilat, M. K. (2024) memberikan pemahaman yang lebih baik tentang faktor-faktor yang mendorong seleksi auditor eksternal dan bagaimana faktor-faktor tersebut berinteraksi dalam membentuk penilaian komite audit. Pentingnya transparansi dalam seleksi auditor eksternal dengan mengungkapkan mekanisme seleksi dalam laporan tahunan memberikan serangkaian rekomendasi tentang bagaimana meningkatkan independensi komite audit dalam memutuskan pencalonan auditor (Shbeilat, M. K., 2024). Penelitian yang menggunakan teori keagenan sebagai landasan penelitian di bidang audit dalam mengisi kesenjangan dalam literatur dilakukan oleh peneliti lainnya (Abu, A. M. *et al.*, 2024; Freihat, F. A. Y. *et al.*, 2024; Saleh, M. W. A., & Mansour, M., 2024; Rimin, F. *et al.*, 2024; Lien, N. T. H., & Duong, T. T., 2024; Ghasemi, M. *et al.*, 2022).

Penelitian yang dilakukan Afzali, M. *et al.* (2024) membangun teori keagenan untuk menyatakan bahwa kepemimpinan yang independen meningkatkan kualitas informasi internal dengan memperkuat manfaat kualitas informasi dari kepemimpinan terpadu sekaligus memitigasi potensi kompromi dalam kualitas informasi. Yazid, H. *et al.* (2024) menegaskan pentingnya teori keagenan dalam menjelaskan bagaimana elemen-elemen kebijakan membantu menyelesaikan konflik kepentingan, serta meningkatkan kejujuran, transparansi, dan manajemen risiko yang lebih baik dalam pengambilan keputusan keuangan.

Rankin *et al* (2012), jika kepentingan agen dan prinsipal tidak selaras, mungkin terdapat dorongan bagi agen untuk bertindak dengan cara yang mungkin tidak baik bagi kepentingan principal. Jensen & Meckling (1976) mengidentifikasi tiga biaya agensi (*agency costs*): biaya pemantauan (*monitoring costs*), biaya ikatan (*bonding costs*), dan biaya kerugian residual (*residual loss*).

a. *Monitoring Costs*

Monitoring costs (biaya pemantauan) dikeluarkan oleh prinsipal untuk mengukur, mengamati dan mengendalikan perilaku agen. Ini mungkin termasuk biaya untuk mengaudit laporan keuangan, menerapkan aturan operasi atau biaya untuk membuat rencana kompensasi manajemen. Sementara biaya-biaya ini pada awalnya dikeluarkan oleh prinsipal, prinsipal akan meneruskan biaya-biaya ini kepada agen. Misalnya, dalam hubungan antara pemilik dan manajer, pemilik sebagai pihak yang khawatir tentang kinerja manajer akan memiliki sistem pemantauan yang lebih ketat dan akan meneruskan biaya-biaya ini kepada manajer melalui pengurangan tambahan penghasilan.

b. *Bonding Costs*

Perlindungan harga ini berarti agen akan benar-benar menanggung biaya pemantauan melalui tambahan penghasilan yang lebih rendah atau suku bunga yang lebih tinggi. Karena itu, manajer cenderung memberikan jaminan bahwa mereka membuat keputusan untuk kepentingan terbaik bagi para prinsipal. Manajer memiliki insentif untuk meningkatkan kinerja entitas, yang juga untuk kepentingan terbaik pemilik. Kegiatan-kegiatan ini dikenal sebagai *bonding costs* (biaya ikatan).

c. *Residual Costs*

Meskipun kontrol ini terlalu mahal untuk menjamin agen akan membuat keputusan yang optimal untuk prinsipal setiap saat dan dalam segala situasi. Terkadang mungkin lebih mahal bagi agen pengawas daripada manfaat yang diharapkan dari pemantauan itu sendiri. Sebagai contoh, mungkin terlalu mahal untuk memantau penggunaan biaya perjalanan manajer untuk memastikan mereka hanya untuk keperluan bisnis, atau penggunaan alat tulis bisnis untuk penggunaan pribadi. Perbedaan tambahan ini disebut sebagai *residual loss*.

Dalam penelitian ini digunakan *agency theory* karena prinsipal memerlukan bantuan auditor untuk melakukan monitoring atas aktivitas agen. Harus ada pihak yang netral untuk memediasi konflik antara prinsipal dan agen dalam upaya mengurangi konflik keagenan. Pemeriksaan laporan keuangan agen merupakan salah satu pendekatan yang dapat digunakan. BPK RI melakukan penilaian terhadap LKPD. Menurut UU No. 15 Tahun 2004, hasil pemeriksaan BPK RI meliputi pendapat atas kewajaran laporan keuangan, temuan, kesimpulan, dan saran.

Ketika konflik keagenan terjadi, muncul masalah yang membutuhkan solusi praktis. Pemeriksa negara, BPK RI, bertugas dan berperan penting dalam pengawasan agar tanggung jawab yang tercantum dalam anggaran dapat dilaksanakan secara efektif. Pemeriksaan LKPD dilakukan dalam rangka pengawasan dan pemantauan. Evaluasi tersebut akan menghasilkan opini audit dan saran untuk pengembangan ke depan. Untuk mencapai akuntabilitas yang diidealkan, penyelesaian rekomendasi audit selama masa operasional perlu

dipantau dan diawasi secara ketat sehingga audit diperluas ke pengelolaan anggaran serta pengungkapan opini.

2.1.2. Teori X dan Y

Douglas McGregor (1960) mengemukakan dua pandangan yang jelas berbeda mengenai manusia: pada dasarnya satu negatif, yang ditandai sebagai Teori X, dan yang lain positif, yang ditandai dengan Teori Y. Teori Konsep teori X dan Y dikemukakan oleh McGregor pada tahun 1960-an, teori ini mengemukakan dua pandangan nyata mengenai manusia yaitu teori X (negatif) dan teori Y (positif). Individu yang bertipe X memiliki *locus of control* eksternal dimana mereka pada dasarnya tidak menyukai pekerjaan, berusaha menghindarinya dan menghindari tanggung jawab, sehingga mereka harus dipaksa atau diancam dengan hukuman untuk mencapai tujuan. Bertentangan dengan individu bertipe X, individu yang bertipe Y memiliki *locus of control* internal dimana mereka menyukai pekerjaan, mampu mengendalikan diri untuk mencapai tujuan, bertanggung jawab, dan mampu membuat keputusan inovatif (Putri, 2018).

Setelah memandang cara para manajer menangani karyawan, McGregor menyimpulkan bahwa pandangan seorang manajer, mengenai kodrat manusia didasarkan pada suatu pengelompokan pengandaian tertentu dan bahwa manajer cenderung mencetak perilakunya terhadap bawahannya menurut pengandaian pengandaian ini. Menurut teori X, empat pengandaian yang dipegang para manajer adalah sebagai berikut: (1) Karyawan secara inheren (tertanam dalam dirinya) tidak menyukai kerja dan, bilamana dimungkinkan, akan mencoba menghindarinya. (2) Karena karyawan tidak menyukai kerja, mereka harus

dipaksa, diawasi, atau diancam dengan hukuman untuk mencapai tujuan. (3) Karyawan akan menghindari tanggung jawab dan mencari pengarahan formal bilamana dimungkinkan, dan (4) Kebanyakan karyawan menaruh keamanan di atas semua faktor lain yang dikaitkan dengan kerja dan akan menunjukkan sedikit saja ambisi.

Kontras dengan pandangan negatif ini mengenai kodrat manusia, McGregor mendaftarkan empat pengandaian positif, yang disebutnya Teori Y: (1) Karyawan dapat memandang kerja sama wajarnya seperti istirahat atau bermain. (2) Orang-orang akan menjalankan pengarahan-diri dan pengawasan-diri jika mereka komit pada sasaran. (3) Rata-rata orang dapat belajar untuk menerima, bahkan mengusahakan, tanggung jawab, dan (4) Kemampuan untuk mengambil keputusan inovatif (pembaruan) tersebar meluas dalam populasi dan tidak hanya milik dari mereka yang berada dalam posisi manajemen (Kadji, 2012). Seorang auditor pada dasarnya termasuk dalam tipe Y dimana auditor dapat bertanggungjawab terhadap tugasnya sebagai auditor. Dalam melaksanakan tugas pemeriksaan seorang auditor harus mematuhi standar auditing, dimana dalam standar tersebut disebutkan bahwa auditor harus mempertahankan independensi dan tanggung jawabnya dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan. Auditor tidak boleh terpengaruh oleh gangguan yang dapat merusak tanggung jawabnya, baik gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi (Sanger *et al.*, 2016)

McGregor mengemukakan dua pandangan mengenai manusia yaitu teori X (negatif) dan teori Y (positif). Seorang auditor pada dasarnya termasuk dalam tipe Y dimana auditor dapat bertanggungjawab terhadap tugasnya sebagai auditor. Dalam melaksanakan tugas pemeriksaan seorang auditor harus mematuhi standar

auditing, dimana dalam standar tersebut disebutkan bahwa auditor harus mempertahankan independensi dan tanggung jawabnya dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan. Auditor tidak boleh terpengaruh oleh gangguan yang dapat merusak tanggung jawabnya, baik gangguan pribadi, eksternal, dan organisasi (Sanger *et al.*, 2016).

Dengan mengacu pada teori probabilitas subyektif, manusia sebagai pembuat keputusan, menjelaskan bagaimana auditor dapat mengatasi bias yang muncul karena penggunaan probabilitas subyektif (Corles, 1972; Tversky, A., & D. Kahneman, 1983; Wahyuni, S., & Hartono, J., 2019). Tversky dan Kahneman menguji adanya bias keputusan dalam pertimbangan auditor yang berkaitan dengan bias heuristik, apakah proses pengambilan keputusan auditor telah memenuhi model normatif.

Teori yang digunakan dalam mengungkap perilaku manajemen dalam melaksanakan rekomendasi auditor menjadi indikasi bahwa kompetensi seorang auditor dalam memberikan rekomendasi sangat penting dalam pelaksanaan tugas pemeriksaan. Berdasarkan teori motivasi, seorang auditor harus mematuhi standar *auditing* dan mempertahankan independensi serta tanggung jawabnya dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan. Berdasarkan teori yang telah dijelaskan sebelumnya menjadi fakta baru bahwa perilaku dan motivasi manajemen belum mampu menjawab fenomena yang berkembang saat ini.

Setiap keputusan harus berdasar pada rasionalitas yang dapat diperhitungkan, seperti *cost* and *benefit* yang merupakan bagian dari pertimbangan. Salah satu model yang juga populer digunakan dalam pengambilan keputusan adalah model rasionalitas. Model rasionalitas adalah berorientasi pada

tujuan-tujuan individu, atau dengan kata lain rasionalitas diterjemahkan sebagai keputusan yang obyektif maupun subyektif, sengaja, dan organisasional (Simon, 1957). Lebih lanjut cara formulasi keputusan yang rasional adalah dengan cara mengetahui preferensi publik dan kecenderungannya, menemukan pilihan-pilihan, mengetahui konsekuensi masing-masing pilihan, menilai rasio nilai sosial yang dikorbankan, dan memilih alternatif kebijakan yang paling efisien. Keputusan yang rasional menitikberatkan pada penilaian terhadap alternatif kebijakan tentang konsekuensi-konsekuensi dibalik alternatif tersebut. Dibalik rasionalitas terdapat irasionalitas dibelakangnya. Cara formulasi kebijakan perspektif *bounded rationality* yang membedakan dengan tipe rasionalitas terletak pada standar minimum kebijakan. Perspektif ini dianggap perlu untuk dimunculkan sebab *bounded rationality* dapat mengetahui seberapa besar level kepentingan yang dimiliki antar *stakeholder*. Oleh sebab itu, perspektif ini sangat sesuai untuk mengidentifikasi konflik kepentingan yang terjadi melibatkan lebih dari satu *stakeholder* (Simon, 1957).

Studi keperilakuan merupakan studi yang mempelajari perilaku manusia sebagai individual atau kelompok yang dalam kaitannya dengan akuntansi. Hal ini dapat meliputi penciptaan, penggunaan dan penerapan akibat dari adanya spek keperilakuan di bidang akuntansi secara luas. Sedangkan riset akuntansi keperilakuan didefinisikan sebagai riset yang mempelajari perilaku akuntan dan non akuntan yang dipengaruhi oleh fungsi dan pelaporan akuntansi. Fungsi ini berkaitan dengan kegiatan pengadaan, pengabsahan, pencatatan, pengklasifikasian, pemrosesan, peringkasan, penganalisisan, penginterpretasikan dan penyajian informasi mengenai transaksi dan kejadian yang bersifat keuangan

dalam menunjang pengambilan keputusan bisnis (Wahyuni & Hartono, 2019). Keputusan yang diambil oleh pembuat keputusan perlu mempertimbangkan bahwa kriteria terbaik tidak hanya berdasar pada *cost effective* tetapi juga harus dapat diterima untuk mencapai tujuan, nilai dan sasaran yang tepat. Untuk mencapai tujuan yang tepat sasaran maka dalam pengambilan keputusan diperlukan pengalaman dan keahlian. Menurut Neale & Northcraft (2005) antara pengalaman dan keahlian saling terkait.

Pengalaman merupakan umpan balik ulangan (*reapeated feedback*) sedangkan keahlian merupakan sesuatu yang menuntut individual memiliki pemahaman konseptual mengenai bagaimana proses pembuatan keputusan yang rasional dan bias yang membatasi rasionalitas. Pembuat keputusan yang berpengalaman tetapi tidak memiliki keahlian akan sangat berbahaya Ketika berada dalam lingkungan yang berbeda karena tidak adanya kemampuan untuk *transfer knowledge*. Manfaat dari keahlian adalah tranferabilitas. Oleh karena itu, dengan adanya transferabilitas informasi sehingga akan terhindar dari *mindless learning*. Hal ini disebabkan karena dalam membangun keahlian diperlukan adanya dasar mengenai pengawasan dan kesadaran yang konstan dari proses pembuatan keputusan, sementara pengalaman hanya berdasar pada umpan balik dari *outcome* yang belum pasti (Neale & Northcraft, 2005; Wahyuni & Hartono, 2019).

Ketidakpastian yang dihadapi pembuat keputusan memiliki bermacam-macam masalah dan kendala yang menimbulkan terjadinya bias *judgment*. Adanya bias *judgment* dalam pembuat keputusan pada akhirnya juga berpengaruh terhadap hasil keputusan. Bias *judgment* dapat disebabkan karena adanya distorsi

persepsi, ketidakakuratan prediksi, interpretasi yang tidak logis atau pengambilan keputusan yang didasarkan pada proses pemikiran yang tidak rasional (Wahyuni & Hartono, 2019). Berdasarkan teori bias *judgment* yaitu *Expected-Utility Theory* menyatakan bahwa keuntungan dan kerugian sebelumnya dapat memengaruhi pilihan berisiko karena luaran sebelumnya memengaruhi kesejahteraan sekarang. Oleh sebab itu, menentukan tindakan untuk menghindari risiko seperti yang tercermin dalam bentuk utilitas. Esensi fungsi utilitas adalah adanya pemetaan nilai-nilai objektif dari luaran (*outcomes*) yang mungkin atas skala utilitas subyektif (Wahyuni & Hartono, 2019). Studi yang dilakukan Narsa (2010) berkaitan dengan fenomena bias *judgment* yaitu adanya kesenjangan ekspektasi publik dari perspektif auditor dan kesenjangan waktu antara auditor dan evaluator (hakim) dari perspektif evaluator. Dengan menggunakan desain eksperimental antar subyek, hasil studi mengindikasikan bahwa auditor mengalami kesalahan pertimbangan perspektif dengan *magnitude* yang lebih besar dibandingkan dengan *magnitude* kesalahan pertimbangan *evaluative* (bias *hindsight*) yang dialami evaluator atau hakim.

Penyebab timbulnya intensi berperilaku dalam perilaku independensi diperkenalkan Icek Ajzen (1985) sebagai Theory of Planned Behavior. Teori ini menjelaskan niat untuk melakukan berbagai jenis perilaku yang dapat diprediksi dengan akurasi tinggi dari sikap terhadap perilaku tersebut (Ajzen, 1991). Teori ini bermanfaat untuk memahami pengaruh-pengaruh motivasi perilaku, baik kemauan individu sendiri maupun bukan kemauan dari individu tersebut (Sholehah, 2020).

Caplan (1966) pertama kali melakukan penelitian akuntansi keperilakuan menggunakan teknik eksperimen. Dengan membandingkan asumsi-asumsi perilaku di teori akuntansi manajemen tradisional dengan asumsi-asumsi teori organisasional modern untuk menunjukkan relevansi teori keperilakuan di teori dan praktek akuntansi manajemen. Penelitian di topik ini juga mengembangkan bagaimana auditor dapat mengatasi bias yang muncul karena penggunaan probabilitas subyektif. Penelitian-penelitian isu pengauditan lebih banyak meneliti pertimbangan auditor dari sisi prosesnya sehingga dapat dibuatkan *expert system* untuk pemecahan masalah secara spesifik. Penggunaan metode verbal protokol analisis menjadi andalan untuk mengetahui proses seorang ahli dalam membuat keputusan (Caplan, 1966; Wahyuni & Hartono, 2019).

Lingkup aspek keperilakuan dalam pengauditan dapat meliputi perilaku akuntan dan non akuntan terkait dengan fungsi pengauditan yaitu memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan. Fungsi pengauditan tersebut meliputi aktivitas proses pengambilan keputusan dan aktivitas auditor dalam mempertimbangkan sesuatu sebelum mengambil keputusan. Dengan demikian perilaku auditor independen dalam membuat *judgment* dan keputusan perlu mempertimbangkan banyak faktor dan data pendukung. Sebagai contoh pentingnya *judgment* auditor ketika auditor dihadapkan pada kompleksitas tugas yang menuntut peran profesional sehingga pengaruh perbedaan pengetahuan auditor terhadap pengambilan keputusan menjadi sangat penting.

Judgment dan pengambilan keputusan pengauditan terkait konsep materialitas meliputi hasil penilaian dalam menetapkan materialitas akuntansi, materialitas audit risiko bisnis, mengidentifikasi tujuan dan asersi audit yang

penting, audit area aliran transaksi asersi laporan keuangan, mengevaluasi pengendalian internal, perbaikan efisiensi dan efektivitas audit, risiko pengendalian internal, perbaikan efisiensi dan efektivitas audit. Sedangkan *judgment* dan pengambilan keputusan pengauditan terkait dengan strategi pengauditan. Topik-topik strategi pengauditan meliputi pengembangan strategi pengauditan, pengujian terhadap pengendalian pengauditan yang berbeda, penekanan terhadap keseimbangan atau aliran transaksi, mengembangkan program pengauditan, memilih kombinasi prosedur audit spesifik yang tepat dan menentukan ruang lingkup dan waktu implikasi, memilih dan mengevaluasi prosedur *review* analisis (Wahyuni & Hartono, 2019).

Judgment dan pengambilan keputusan hasil meliputi aktivitas evaluasi penilaian hasil pengauditan, kesimpulan terhadap prosedur audit spesifik terkait dengan tujuan hasil yang diperoleh, menentukan status *going concern*, mengaplikasikan standar audit, identifikasi terhadap arah standar audit, mengaplikasikan aturan-aturan mengenai kode etik. Serta *judgment* terhadap kecerdasan emosi auditor yaitu mengenali emosi diri, mengelola emosi, memotivasi diri, mengenali emosi orang lain dan membina hubungan dengan orang lain (Wahyuni & Hartono, 2019).

Teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah teori X dan Y yang dikembangkan oleh Mc. Gregor. Secara psikologi Individu di teori X harus dimotivasi oleh berbagai hal seperti lingkungan agar dapat mencapai tujuannya karena seorang individu harus ditekan agar mencapai sebuah prestasi dan seorang individu juga dapat melakukan berbagai cara untuk menghindari pekerjaan atau biasanya menghindari berbagai tanggung jawab yang diberikan. Oleh karena itu

individu dengan tipe X memiliki kecenderungan ke arah yang negatif sedangkan individu bertipe Y (teori Y) memiliki sifat yang kreatif, bertanggung jawab, dan mampu mengendalikan atau menyesuaikan diri dan sangat berorientasi pada tujuan yang ingin dicapai. Auditor pada tipe X memiliki kecenderungan apabila suatu tekanan yang akan menimpa auditor maka sikap auditor akan menyimpang dari proses audit serta tugas yang kompleks akan membuat pertimbangan auditor akan menghasilkan ketidaksesuaian atau tidak sesuai dengan yang diharapkan. Auditor dengan tipe X cenderung bersikap secara disfungsional dan cenderung membuat pertimbangan audit dengan cara yang aman dan tidak sesuai dengan standar pengauditan yang berlaku dan mencerminkan auditor tidak profesional dalam menghasilkan kualitas audit (Cahyonowati & Dasrono, 2015).

Teori X dan Y merupakan teori yang digunakan dalam menilai karakter seseorang, hal ini sejalan dengan sikap dan karakter dari auditor yang mendasari penelitian ini. Penjelasan yang sudah dipaparkan menjelaskan bahwa terdapat hubungan antara teori X dan Y dengan penelitian yang diambil oleh peneliti pada kualitas audit. Sedangkan penting untuk lebih lanjut meneliti mengenai rekomendasi audit karena pada penelitian ini teori Y merupakan individu auditor yang menunjukkan tingkat profesional yang tinggi dan tidak akan terpengaruh pada hal yang negatif meskipun semua pihak memberikan tekanan atau tugas yang sangat rumit yang berhubungan dengan rekomendasi audit. Auditor dengan tipe Y masih dapat bertanggung jawab dan mematuhi standar pengauditan dan tetap bersikap profesional sehingga dapat menghasilkan kualitas rekomendasi audit yang baik dan dapat disimpulkan bahwa teori X dan Y adalah teori yang menggambarkan sikap individu yaitu individu yang aktif atau individu yang pasif.

2.2. Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara menyatakan bahwa pemeriksaan adalah.

“Proses indentifikasi masalah, analisis dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.”

Berdasarkan standar pemeriksaan, BPK RI melakukan penilaian. Standar *auditing* dibuat dengan memperhatikan standar yang berlaku di industri audit global.

Peraturan BPK Nomor 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) mengatur jenis pemeriksaan. Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) selanjutnya akan disusun dan menampilkan temuan dari setiap pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI. Sesuai dengan kewenangannya, DPR/DPD/DPRD menerima laporan hasil pemeriksaan dari BPK RI. Pihak terkait dan tindak lanjutnya akan dibenahi (UU No. 15 Tahun 2004). Dengan demikian, antara lain, publik dapat memiliki kesempatan untuk mengetahui hasil audit tersebut melalui publikasi dan website BPK RI.

Penelitian ini mengungkap salah satu kriteria yang digunakan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan BPK Perwakilan Tahun 2022 berdasarkan pada Peraturan Presiden (Perpres) Nomor 33 Tahun 2020 tentang Standar Harga Satuan Regional. Terhadap peraturan tersebut telah disusun peraturan turunan yang tertuang di dalam Surat Keputusan Kepala Daerah Tahun 2021. Hasil pemeriksaan diketahui bahwa surat keputusan tersebut salah satunya belum mengatur batasan jumlah tim yang dapat diberikan honorarium bagi pejabat eselon, pelaksana, dan pejabat fungsional.

Temuan BPK pada tahun 2022 yang menggunakan kriteria Perpres 33 Tahun 2020 pada Pasal 2 ayat (3) menyatakan bahwa dalam pelaksanaan anggaran, standar harga satuan regional berfungsi sebagai batas tertinggi yang besarnya tidak dapat dilampaui dalam pelaksanaan anggaran. Permasalahan tersebut mengakibatkan kelebihan pembayaran honorarium yang disebabkan tim penyusunan standar satuan harga pada pemerintah daerah terkait tidak menyusun standar satuan harga setempat tidak mempedomani peraturan terkait.

Rekomendasi yang diberikan BPK Perwakilan agar Organisasi Perangkat Daerah (OPD) terkait untuk menarik kelebihan pembayaran honor dan disetorkan ke kas daerah serta menyesuaikan standar satuan harga pemerintah daerah dengan mempedomani perpres terkait. Namun, pada praktiknya klasifikasi temuan tersebut tidak ditemukan keseragaman apakah ditetapkan sebagai kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan atau sebagai kelemahan terhadap sistem pengendalian internal.

2.3. Temuan Pemeriksaan, Rekomendasi dan Tindak Lanjut Hasil Audit

Dalam bentuk Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS), hasil pemeriksaan BPK terhadap tanggung jawab pengelolaan keuangan negara disampaikan kepada Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah sesuai dengan kewenangannya (IHPS, 2022). Menurut IHPS Semester I (2022), pengertian pemantauan, rekomendasi, dan tindak lanjut hasil pemeriksaan adalah sebagai berikut.

- a. Pemantauan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP)

Pemantauan TLRHP merupakan rangkaian prosedur yang dilakukan secara rutin oleh BPK RI untuk menetapkan bahwa rekomendasi hasil pemeriksaan telah dilaksanakan pejabat dalam periode yang ditentukan.

b. Rekomendasi

Rekomendasi yang diberikan kepada badan atau pejabat yang berwenang merupakan sarana hasil audit dari auditor dalam mengambil tindakan, melakukan koreksi, atau menggunakan laporan keuangan yang telah diperiksa.

c. Tindak Lanjut

Pelaksanaan tindak lanjut hasil pemeriksaan yang direkomendasikan BPK RI dilakukan melalui kegiatan dan/atau keputusan pejabat yang diperiksa dan/atau pihak lain yang berwenang.

Peraturan BPK Nomor 2 Tahun 2017 tentang Pemantauan Pelaksanaan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan, mengklasifikasikan hasil penelaahan ke dalam empat status yaitu:

- a. Tindak lanjut telah sesuai dengan rekomendasi;
- b. Tindak lanjut belum sesuai dengan rekomendasi;
- c. Rekomendasi belum ditindaklanjuti;
- d. Rekomendasi tidak dapat ditindaklanjuti.

Apabila pejabat yang diperiksa telah mengambil tindakan yang konkrit dan menyeluruh sesuai dengan rekomendasi BPK RI, rekomendasi pemeriksaan dikatakan telah ditindaklanjuti secara konsisten dengan rekomendasi tersebut. Rekomendasi BPK RI diharapkan dapat meningkatkan pengelolaan dan akuntabilitas keuangan negara, daerah, dan perusahaan pada entitas terkait. Secara

umum rekomendasi BPK RI dapat dilaksanakan dengan cara menyetorkan uang atau aset kepada negara, pemerintah daerah, atau perusahaan untuk menyelesaikan pekerjaan atau produk, serta dengan melakukan tindakan administratif berupa pemberian peringatan, teguran, dan atau sanksi kepada penanggung jawab atau pelaksana kegiatan. Tindakan korektif dapat dilakukan oleh pemerintah untuk memperbaiki pengelolaan keuangan negara, daerah, atau perusahaan, serta melengkapi bukti-bukti pertanggungjawaban (UU No.15 Tahun 2004).

Rekomendasi audit adalah hasil dari proses audit yang mengidentifikasi permasalahan atau temuan dalam sistem, proses, atau catatan keuangan suatu entitas, dan menawarkan saran atau rekomendasi untuk perbaikan. Rekomendasi audit biasanya memiliki beberapa dimensi yang dapat membantu entitas yang diaudit untuk memahami masalah yang dihadapi dan langkah-langkah yang harus diambil untuk memperbaikinya. Berikut adalah beberapa dimensi penting dari rekomendasi audit:

1. Kepentingan dan Prioritas:

Rekomendasi audit harus disusun dengan mempertimbangkan tingkat kepentingan masalah yang diidentifikasi. Masalah yang lebih penting atau kritis harus diberikan prioritas yang lebih tinggi.

2. Kriteria dan Standar:

Rekomendasi harus mengacu pada kriteria dan standar yang relevan. Ini bisa berupa peraturan, pedoman industri, praktik terbaik, atau kebijakan internal.

3. Deskripsi Masalah:

Rekomendasi harus menggambarkan dengan jelas masalah yang diidentifikasi selama audit. Ini mencakup penjelasan tentang apa yang salah, mengapa itu masalah, dan bagaimana hal tersebut berdampak pada entitas yang diaudit.

4. **Bukti dan Temuan:**
Rekomendasi harus didukung oleh bukti dan temuan audit yang kuat. Ini dapat berupa data keuangan, dokumen, wawancara, atau hasil pengujian lainnya yang mendukung kesimpulan audit.
5. **Rincian Tindakan:**
Rekomendasi harus mencantumkan tindakan konkret yang harus diambil untuk memperbaiki masalah. Tindakan ini haruslah spesifik, dapat diukur, dan dapat dijalankan.
6. **Tanggung Jawab:**
Rekomendasi harus mengidentifikasi entitas atau individu yang bertanggung jawab atas pelaksanaan tindakan perbaikan. Ini membantu memastikan akuntabilitas.
7. **Waktu Pelaksanaan:**
Rekomendasi harus mencantumkan tenggat waktu atau jadwal pelaksanaan untuk setiap tindakan perbaikan. Hal ini penting untuk memastikan bahwa masalah segera diatasi.
8. **Keterukuran:**
Rekomendasi harus dapat diukur dan dievaluasi secara objektif. Kriteria keberhasilan atau indikator kinerja harus ditentukan untuk mengukur efektivitas tindakan perbaikan.
9. **Monitoring dan Pelaporan:**
Proses pemantauan dan pelaporan harus dijelaskan dalam rekomendasi untuk memastikan bahwa tindakan perbaikan dipantau secara teratur dan hasilnya dilaporkan kepada pihak yang berkepentingan.
10. **Konsistensi dengan Tujuan Audit:**
Rekomendasi harus konsisten dengan tujuan audit awal. Mereka harus mencerminkan apakah entitas yang diaudit mematuhi persyaratan hukum, pedoman, atau kebijakan yang berlaku.
11. **Komunikasi yang Efektif:**
Rekomendasi harus disusun dengan bahasa yang jelas dan mudah dimengerti untuk memastikan bahwa pihak yang berkepentingan dapat dengan mudah memahami isinya.

12. Kepatuhan dan Etika:

Rekomendasi harus memastikan bahwa tindakan perbaikan yang diusulkan mematuhi prinsip-prinsip etika dan hukum yang berlaku dalam proses audit. Rekomendasi audit yang baik akan membantu entitas yang diaudit untuk memahami masalah yang dihadapi dan mengambil langkah-langkah yang diperlukan untuk meningkatkan sistem, proses, atau praktik mereka.

Aikins (2012) melakukan survei untuk menentukan berbagai aspek audit internal pemerintah daerah dan hubungannya dengan penerapan manajemen audit klien dari rekomendasi audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan manajemen klien rekomendasi audit menunjukkan fungsi auditor sebagai profesi profesional, uji tuntas, hubungan klien, dokumentasi dan tindak lanjut rekomendasi audit untuk memverifikasi implementasi yang disetujui dalam tindakan perencanaan (Aikins, 2012).

Boswell (2015) menggunakan metodologi investigasi dalam tiga tahap dengan mengadopsi laporan auditor akademik di Selandia Baru. Hasil penelitian mengungkapkan bahwa dari empat laporan audit akademik yang disiapkan untuk salah satu universitas di Selandia Baru antara tahun 1996 dan 2009, dikelompokkan secara tematis untuk dianalisis, data dianalisis dalam kaitannya dengan seberapa baik lembaga menanggapi rekomendasi auditor dengan melakukan perubahan. Kesimpulannya, budaya organisasi lembaga digunakan untuk meninjau kemajuan penjaminan mutu dari waktu ke waktu sebagai cara untuk mengetahui kemajuan suatu instansi dalam melaksanakan rekomendasi audit. Implementasi rekomendasi audit dapat dianggap sebagai tantangan terhadap budaya organisasi yang dominan di setiap domain (Boswell, 2015). Oleh karena itu, mengacu pada gagasan yang telah diadopsi atau minimal diimplementasikan,

menandakan munculnya tanda budaya organisasi yang dominan. Namun jika sebuah institusi telah berulang kali gagal mengadopsi sebuah rekomendasi, hal itu menunjukkan budaya residual yang tidak mudah diubah (Boswell, 2015).

Talbot & Boiral (2023) melakukan penelitian dengan metodologi *qualitative content analysis* dan *semi structured interviews*. Penelitian ini mengeksplorasi bagaimana organisasi pemerintah mengintegrasikan rekomendasi audit dan membenarkan pemisahan komitmen auditee dari realitas organisasi. Selain itu, ini mengkaji analisis rekomendasi dari 31 audit kinerja keberlanjutan yang dilakukan di 20 organisasi publik Kanada selama 12 tahun. Audit rekomendasi sering dilihat sebagai solusi untuk memastikan akuntabilitas dan transparansi organisasi di bidang ini (Boiral & Gendron 2011). Entitas yang diaudit memiliki tekanan sosial dan kelembagaan yang signifikan untuk memenuhi harapan pemangku kepentingan. Pelembagaan audit dalam organisasi berkontribusi dalam mempromosikan instrumen ini untuk meningkatkan kinerja organisasi (Boiral dan Gendron 2011). Dalam konteks ini, organisasi menanggapi mitos rasional ini untuk dianggap sebagai organisasi yang baik (Boxenbaum & Jonsson 2017; Talbot & Boiral, 2023).

Rekomendasi audit merupakan cerminan dari penilaian independen terhadap kesalahan yang ditemukan dan bagaimana memperbaikinya (Eckersley *et al.*, 2014; Furqan *et al.*, 2020). Dalam Peraturan BPK Nomor 2 Tahun 2017 disebutkan bahwa rekomendasi audit adalah saran dari auditor berdasarkan hasil pemeriksaan, yang ditujukan kepada orang dan badan yang berwenang untuk melakukan tindakan. Itu bisa menyimpulkan bahwa rekomendasi audit adalah saran perbaikan yang diberikan oleh auditor atas kelemahan atau kesalahan yang

ditemukan selama proses audit, yang diharapkan dilakukan atau ditindaklanjuti oleh auditee. Dalam hal ini, pemberian rekomendasi audit berada dalam domain kewenangan auditor, sedangkan pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi audit menjadi tanggung jawab dan berada dalam kendali pemerintah daerah sebagai auditee, termasuk jika rekomendasi audit melibatkan pihak ketiga di dalamnya (Furqan *et al.*, 2020).

Berdasarkan Pasal 20 UU No. 15 Tahun 2004, BPK RI memantau tindak lanjut rekomendasi pemeriksaan dan menginformasikan hasil tindak lanjut kepada lembaga perwakilan dalam ikhtisar hasil pemeriksaan semester. IHPS memuat data pemantauan tindak lanjut rekomendasi pemeriksaan atas pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dilakukan oleh pejabat pemerintah pusat, pemerintah daerah, BUMN dan instansi lainnya. IHPS II Tahun 2022 memuat hasil pemantauan atas pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan (TLRHP) per 31 Desember 2022 atas LHP yang diterbitkan periode 2005-2022.

Pengendalian internal mengacu pada langkah-langkah yang dirancang dan diterapkan oleh manajer sektor publik untuk membantu mencapai tujuan dan sasaran entitas, dan untuk memitigasi risiko operasional dan keuangan. Manajemen klien audit mengacu pada tim manajemen publik yang area atau programnya diaudit (*auditee*) dan kepada siapa rekomendasi audit diterbitkan (Fitriana *et al.*, 2020). Tindak lanjut rekomendasi audit akan meningkatkan tata kelola keuangan yang baik, yang berimplikasi pada meningkatnya opini BPK menjadi lebih baik (IHPS I, 2018). Sistem pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap opini LKPD. Banyaknya temuan kelemahan sistem pengendalian

internal oleh BPK RI mengakibatkan rendahnya penerimaan opini WTP pada LKPD (Fitriana *et al.*, 2020).

Pada tingkat Pemerintah Provinsi terdapat pengaruh positif terhadap adanya bantuan auditor internal terhadap tindak lanjut rekomendasi pemeriksaan, namun hal tersebut tidak berlaku pada tingkat kabupaten dan kota, karena ditemukan bahwa kabupaten dan kota yang menerima bantuan auditor internal memiliki rekomendasi audit yang lebih rendah dibandingkan kabupaten dan kota yang tidak mendapatkan bantuan auditor internal (Masdar, R. *et al.*, 2021). Rekomendasi audit dipengaruhi kepatuhan yang menjadi indikator kualitas laporan keuangan yang layak dan dapat diandalkan (Blandon, J.G. *et al.*, 2018). Hasilnya terhadap rekomendasi yang difokuskan pada fungsi komite audit menunjukkan bahwa perusahaan dengan komite audit yang berfungsi lebih baik memiliki kualitas akuntansi yang lebih tinggi. Beberapa rekomendasi yang diberikan secara khusus bertujuan untuk meningkatkan efektivitas komite audit.

Alzeban (2019) menjelaskan rekomendasi audit mengacu pada usulan yang dihasilkan dari berbagai audit yang dilakukan, dan diajukan untuk meningkatkan kualitas pelaporan keuangan dengan menetapkan tindakan perbaikan apabila diperlukan. Langkah yang harus diambil untuk mencapai tata kelola yang lebih baik yaitu dengan menuangkan rekomendasi audit ke dalam poin-poin rencana aksi, yang penerapannya akan menjadi strategi untuk mewujudkan perbaikan yang diinginkan dalam pelaporan keuangan. Kekhawatiran auditor bahwa pengguna laporan keuangan akan salah menafsirkan sejauh mana pekerjaan yang dilakukan auditor. Terdapat risiko bahwa auditor akan dianggap memberikan rekomendasi atau sejenis penilaian analisis,

dibandingkan opini audit independen (Maroun, 2017). Artinya, setiap opini atas laporan terintegrasi dapat ditafsirkan sebagai pemberian rekomendasi manajemen atau layanan konsultasi, bukan opini audit independen.

Audit mempunyai dampak yang dramatis terhadap administrasi publik saat ini dengan memberikan rekomendasi untuk meningkatkan kinerja badan-badan sektor publik dan menghilangkan ketidakefektifan kebijakan publik (Dwiputrianti, S., 2011). Rekomendasi audit diperoleh dari permasalahan yang ditemukan di lapangan. Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Nor *et al.* (2019) dengan menggunakan *census method dan analyzed using logistic regression*. Hasilnya temuan audit yang dilakukan oleh BPK perlu ditindaklanjuti oleh *auditee*.

Menurut Peraturan BPK No. 2 Tahun 2017 tentang pemantauan tindak lanjut atas rekomendasi pelaksanaan hasil pemeriksaan BPK, tindak lanjut hasil kajian diklasifikasikan menjadi empat kategori yaitu tindak lanjut telah sesuai dengan rekomendasi, tindak lanjut belum sesuai dengan rekomendasi, tindak lanjut belum ditindaklanjuti, maka rekomendasi diabaikan dan rekomendasi tidak dapat ditindaklanjuti oleh *auditee*. Menurut peraturan yang berlaku, pemerintah daerah harus bertanggung jawab atas pengelolaan keuangan negara dan wajib menindaklanjuti temuan pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK (Nor *et al.*, 2019). Hartono (2006) mengemukakan bahwa rekomendasi tindak lanjut audit merupakan unsur penting dalam penilaian kinerja manajemen. Kecepatan pemerintah daerah dalam melakukan tindak lanjut rekomendasi audit akan berdampak pada keinginan untuk mengungkapkan laporan keuangannya di website pemerintah sebagai bentuk perbaikan dan kepatuhan pemerintah daerah terhadap peraturan yang berlaku (Janah & Yuniarto, 2014).

Ketika supervisi tindak lanjut rekomendasi audit dapat dilakukan secara efektif dan sesuai dengan rekomendasi, pengelolaan keuangan pemerintah daerah pada periode berikutnya akan lebih akuntabel. Argumen tersebut sejalan dengan hasil penelitian Liu & Lin (2012) menggunakan *China's Provincial Panel Data* dari 1999 sampai 2008, penelitian ini merupakan *empirically examines* pada Pemerintah Provinsi di China yang ditemukan bahwa pelaksanaan sanksi, sanksi dan rekomendasi audit lainnya telah memberikan efek jera terhadap *auditee* sehingga tindak lanjut rekomendasi audit akan mengarah pada mengurangi korupsi pada periode berikutnya (Liu & Lin, 2012). Furqan *et al.* (2020) juga menyatakan bahwa ketidaktegasan dari sanksi suap dan ketidakjelasan undang-undang yang mengatur tentang suap akan berdampak tentang keterlambatan pelayanan publik.

Secara umum, tindak lanjut atas rekomendasi audit merupakan upaya yang dilakukan oleh pemerintah daerah dalam rangka meningkatkan akuntabilitas keuangan publik (Setyaningrum, 2017; Furqan *et al.*, 2020). Dalam konteks pemerintah daerah di Indonesia, pihak-pihak yang juga bertanggung jawab untuk mewujudkan pertanggungjawaban keuangan daerah adalah pengawas daerah yang berfungsi sebagai pengawas internal pemerintah daerah atau auditor internal. Asare (2009) menjelaskan bahwa peran audit internal di organisasi sektor publik terdiri dari tiga elemen penting, yaitu evaluasi dan meningkatkan: (1) manajemen risiko, (2) pengendalian dan (3) proses pencapaian tata kelola yang baik, dimana melalui peran tersebut, audit internal dapat memberikan kepercayaan kepada manajemen perseroan pemerintah daerah mengenai kondisi sistem pengendalian internal, termasuk lainnya pemangku kepentingan atas perilaku individu tertentu

yang dianggap berbahaya bagi tujuan operasional dan strategis pemerintah daerah (Furqan *et al.*, 2020).

2.4. Auditor BPK RI

2.4.1. Karakteristik Auditor BPK RI

Akuntan internal dan eksternal diperiksa oleh auditor pemerintah.

Sedangkan pemerintah daerah bersifat internal di dalam badan pengawas internal yang dikenal dengan inspektorat atau inspektorat yang bertanggung jawab langsung kepada kepala daerah, pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK RI merupakan pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor eksternal. Laporan pemeriksaan internal pemerintah daerah harus disampaikan kepada BPK karena BPK dapat menggunakan temuan investigasi internal inspektorat pemerintah daerah (Syukriy, 2011).

Menurut beberapa penelitian yang mengukur dan mendefinisikan karakteristik auditor BPK antara lain adalah kemampuan profesional, latar belakang pendidikan, keahlian sebagai auditor internal atau inspektur, dan pengetahuan audit sebelumnya (Setyaningrum *et al*, 2017). Kajian penggunaan ciri-ciri auditor BPK ini difokuskan pada tingkat kompetensi auditornya. Kecakapan profesional auditor dilihat dari pendidikan profesi yang dimiliki oleh pemeriksa BPK berdasarkan keahlian profesionalnya. Berdasarkan Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2023 tentang Jabatan Fungsional pada Bagian Kedua Jenjang JF Pasal 6 ayat (1) menyatakan bahwa jenjang JF keahlian sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) huruf a, terdiri atas jenjang ahli utama, jenjang ahli madya, jenjang ahli muda, dan jenjang ahli pertama. Jabatan fungsional

pemeriksa yang diterapkan di BPK RI yaitu Pemeriksa Ahli Utama, Pemeriksa Ahli Madya, Pemeriksa Ahli Muda, dan Pemeriksa Ahli Pertama.

2.4.2. Kompetensi Auditor

Webster's Ninth New Collegiate Dictionary (1983) mendefinisikan kompetensi sebagai ketrampilan dari seorang ahli. Lee & Stone (1995) mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif. Adapun Bedard (1986) mengartikan keahlian atau kompetensi sebagai seseorang yang memiliki pengetahuan dan ketrampilan prosedural yang luas yang ditunjukkan dalam pengalaman audit. Kompetensi merupakan kualifikasi yang dibutuhkan oleh auditor untuk melaksanakan audit dengan benar, yang diukur dengan indikator mutu personal, pengetahuan umum dan keahlian khusus. Elfarini (2007) memperkuat penelitian dengan sampel yang berbeda yang menghasilkan temuan bahwa semakin berpengalamannya auditor maka semakin tinggi tingkat kesuksesan dalam melaksanakan audit dengan pengetahuan dan pengalaman (Elfarini, 2007; Tjahjono & Adawiyah, 2019).

Berdasarkan uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa kompetensi auditor adalah pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan auditor untuk dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama. Kompetensi merupakan hal yang dibutuhkan oleh auditor agar dapat melakukan audit dengan benar.

SAS No. 65 dalam Sihombing & Indarto (2014) menyatakan bahwa kompetensi auditor dapat dinilai berdasarkan:

1. Tingkat pendidikan dan pengalaman profesional kompetensi auditor;

2. Sertifikat profesi dan pendidikan profesi yang berkelanjutan auditor;
3. Kebijakan, program, dan proses audit yang digunakan;
4. Perencanaan, pelaksanaan pekerjaan lapangan, dan pengevaluasian informasi serta pengkomunikasian hasil;
5. Supervisi dan penelaahan aktivitas audit oleh ketua tim;
6. Kualitas dari dokumentasi kertas kerja, laporan dan rekomendasi; dan
7. Evaluasi kinerja audit (Tjahjono & Adawiyah, 2019).

Penelitian yang dilakukan Karikari, A. M. *et al.* (2022) menunjukkan kompetensi auditor merupakan salah satu faktor penentu utama efektivitas audit. Penelitian yang dilakukan Syamsuddin *et al.* (2023) mendukung bahwa kompetensi, berpengaruh terhadap pendeteksian kecurangan. Selain itu, kecerdasan emosional dapat memoderasi pengaruh kompetensi terhadap deteksi kecurangan (Syamsuddin *et al.*, 2023). Namun Hadisantoso, E. *et al.* (2020) dalam penelitiannya menunjukkan bahwa kompetensi sumber daya manusia auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Komitmen tindak lanjut eksekutif berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Kompetensi SDM auditor berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor melalui variabel spiritualitas.

Susanto *et al.* (2020) dalam penelitiannya berdasarkan hasil analisis diketahui bahwa substruktur integritas auditor dipengaruhi oleh kompleksitas tugas, independensi dan kompetensi, namun hanya kompetensi yang berpengaruh positif dan signifikan dan pada persamaan struktural utamanya adalah kualitas. Hasil audit dipengaruhi oleh kompleksitas tugas, independensi, kompetensi dan integritas, namun hanya variabel independensi dan integritas yang berpengaruh

positif (Susanto *et al.*, 2020). Dari kedua persamaan tersebut, variabel integritas mampu memoderasi variabel kompetensi auditor terhadap kualitas audit, sehingga disarankan untuk mewujudkan pemerintahan yang bersih agar kompetensi auditor menjadi tolok ukur keberhasilan penyelenggaraan audit, guna menunjang integritas hasil audit.

2.4.3. *Audit Guidance*

Chiang & Northcott (2016) *audit guidance* merupakan kebijakan yang membantu auditor dalam memberikan perlakuan akuntansi dan pengungkapan terhadap risiko permasalahan yang melekat dalam kegiatan operasional klien mereka. Standar audit berfungsi sebagai dasar pengetahuan yang membenarkan klaim keahlian profesional. Humphrey (1993) mendefinisikan *audit guidance* sebagai panduan untuk meningkatkan kekuatan citra yang diciptakan dalam menegaskan komitmen kepentingan publik auditor. Di Indonesia melalui Konvensi Nasional Akuntan Indonesia pada tahun 2004 telah diputuskan bahwa Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) akan melakukan adopsi sepenuhnya (*full adoption*) *International Auditing and Assurance Standards* (ISA) yang diterbitkan oleh *Internasional Federation of Accountants* (IFAC). Keputusan konvensi IAI ini sejalan dengan kewajiban keanggotaan IFAC yang dicantumkan dalam *Statement of Membership Obligation* (SMO) No. 3. Penelitian yang dilakukan Basir (2008) dalam SMO No. 3 tersebut antara lain disebutkan sebagai berikut.

“Member bodies should use their best endeavors: a) to incorporate the international standards issued by the IAASB into their national standards or related other pronouncements....”

ISA sendiri pada saat ini sudah diadopsi di banyak negara anggota IFAC, beberapa negara sudah melakukan full adoption, dan sebagian negara masih

menyisakan beberapa seksi yang belum diadopsi. Dengan semakin banyaknya negara yang menjadi anggota IFAC maka pada saatnya nanti seluruh negara anggota IFAC akan menerapkan ISA sebagai standar profesional akuntan publiknya masing-masing. Di Indonesia sejatinya ISA bukan hal yang baru. SPAP 2001 sudah melakukan adopsi atas sepuluh standar audit internasional tersebut. Sepuluh standar yang diadopsi dari ISA antara lain ISA 310: *Knowledge of the Business*, ISA 401: *Auditing in a Computer Information Systems Environment*, dan ISA 510: *Initial Engagements-Opening Balance*. Namun seperti diuraikan di atas, mengingat SPAP sejak tahun 2001 relatif stagnan, maka Standar yang diadopsi tersebut sudah tidak *up-to-dated* lagi dengan ISA yang baru (2007). Oleh karena itu, yang akan dilakukan oleh IAI dalam rangka adopsi ini adalah melakukan adopsi penuh (*full adoption*) atas ISA terkini (*Current ISA*). Dengan demikian bukan hanya melakukan revisi atas beberapa standar internasional yang telah diadopsi SPAP, tetapi seluruh isi SPAP akan digantikan dengan standar-standar yang ada dalam *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethic Pronouncements* terbitan IFAC tersebut.

Pelaksanaan *full adoption* ini untuk memenuhi kewajiban IAI sebagai member dari IFAC yang berkewajiban untuk melaksanakan *Statement of Membership Obligation* (SMO) yang diantaranya adalah semua anggota IFAC diwajibkan untuk tunduk kepada semua standar dan pernyataan lain yang dikeluarkan oleh *International Auditing and Assurance Standards Boards* (IAASB). IAASB merupakan badan yang dibentuk oleh IFAC sebagai badan pembuat standar *audit* dan *assurance* yang salah satu produknya adalah ISA. Konsep adopsi penuh ini adalah bersifat dinamis berdasarkan komitmen terhadap

ISA, sehingga setiap kali terjadi perubahan pada ISA seperti penambahan standar atau adanya amandemen, SPAP juga harus melakukan perubahan. Pada dasarnya SPAP yang berlaku sekarang (kodifikasi tahun 2001) sudah melakukan adopsi pada beberapa standar audit ISA, antara lain ISA 310: *Knowledge of the business*; ISA 410: *Auditing in a computer information system environment*; dan ISA 510: *Initial engagements-opening balance*. Namun dikarenakan SPAP sejak 2001 relatif tidak berubah, dilain pihak ISA selalu melakukan update, sehingga pelaksanaan adopsi ini merupakan adopsi penuh terhadap standar ISA yang terkini, dimana seluruh isi SPAP akan digantikan dengan standar-standar yang ada dalam *handbook of international auditing, assurance, and ethic pronouncements* terbitan berupa *audit guidance* yang dijadikan standar dalam membantu auditor menjalankan tugasnya (Firdaus & Nugraha, 2012).

Menurut Smith (2003) *Audit guidance* dirancang untuk membantu dewan perusahaan dalam menyesuaikan pengaturan untuk komite audit dan untuk membantu direktur mendukung peran komite audit dalam menjalankan tugasnya. Dalam penerapannya komite audit memiliki cakupan waktu yang luas dan pemberian intensif yang tinggi. Perusahaan juga perlu membuat ketentuan induksi dan pelatihan untuk anggota komite audit baru serta pelatihan berkelanjutan. Standar audit berfungsi sebagai dasar pengetahuan yang membenarkan klaim keahlian profesional. Studi ini mengungkapkan bahwa auditor Selandia Baru memandang AGS-1010 (*Audit Guidance Statement*) kurang memiliki panduan dan kejelasan yang diperlukan untuk mempromosikan praktik terbaik dalam pertimbangan audit masalah lingkungan. Namun, mereka juga mengakui kegunaannya sebagai dokumen yang dapat mereka tunjukkan sebagai bukti bahwa

praktik mereka didukung oleh bimbingan profesional. Oleh karena itu, tujuan AGS-1010 adalah membantu auditor dalam mengembangkan praktik terbaik dalam penerapan standar audit. AGS-1010 menerapkan model penilaian risiko bisnis dalam perencanaan audit dan menguraikan faktor dan prosedur spesifik yang dapat membantu mengidentifikasi salah saji material dalam laporan keuangan karena masalah lingkungan (Chiang & Northcott, 2016).

Di Indonesia berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004, standar pemeriksaan merupakan patokan untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Standar pemeriksaan terdiri dari standar umum, standar pelaksanaan, dan standar pelaporan pemeriksaan yang wajib dipedomani oleh BPK dan/atau pemeriksa. Sebagai penjabaran dari standar pemeriksaan, BPK menerbitkan petunjuk pelaksanaan, petunjuk teknis pemeriksaan, pedoman manajemen pemeriksaan, dan ketentuan lain yang bersifat penjabaran (SPKN, 2017). Untuk membantu pencapaian kualitas pemeriksaan sebagaimana dipersyaratkan dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), disusun buku saku *Frequently Asked Question* (FAQ) sebagai pelengkap Kebijakan Pemeriksaan LKPD dan petunjuk teknis (Juknis) pemeriksaan LKPD yang telah ada di BPK.

FAQ dapat berfungsi sebagai metode umum untuk mengidentifikasi sumber jawaban, asalkan FAQ yang cukup dirumuskan untuk mencakup masing-masing bidang subyek. Pertanyaan-pertanyaan yang tidak dapat dipetakan ke FAQ yang sesuai dapat dirujuk ke total database untuk pemeriksaan sumber beranotasi (Stalker & Murfin, 1996). Buku saku FAQ ini merupakan kumpulan dari pertanyaan dan permasalahan umum yang sering ditemukan oleh pemeriksa dalam

pemeriksaan LKPD, dilengkapi dengan solusi atau jawaban yang dianggap paling tepat. Dengan adanya buku saku FAQ ini para pemeriksa diharapkan dapat memiliki persamaan cara pandang dan persepsi terkait permasalahan yang ditemukan dalam pemeriksaan LKPD serta dapat melaksanakan prosedur pemeriksaan secara tepat dalam pemeriksaan LKPD dengan menggunakan pendekatan pemeriksaan berbasis risiko (Risk Based Approach) secara memadai, yang pada akhirnya akan meningkatkan kualitas pemeriksaan atas LKPD di lingkungan AKN V dan AKN VI (BPK RI, 2022).

Menurut hasil penelitian Chiang and Northcott (2016) menunjukkan bahwa auditor Selandia Baru menemukan tujuan utama AGS-1010 yaitu untuk membantu mempertahankan persepsi legitimasi profesional auditor. Profesi audit memberikan perhatian berkelanjutan dan secara legitimasi dapat dibuktikan. Karena apabila terjadi kegagalan audit maka akan mengakibatkan krisis investor. Humphrey *et al.* (1993) menyatakan bahwa pentingnya standar audit dan *audit guidance* adalah untuk meningkatkan kekuatan citra yang diciptakan dalam menegaskan komitmen kepentingan auditor publik. AGS-1010 memberikan visibilitas eksternal untuk keahlian auditor dan praktik yang ditentukan serta kesan untuk solusi masalah dukungan kepercayaan publik dalam laporan keuangan yang diaudit (Chiang & Northcott, 2011).

2.4.4. Independensi

Berdasarkan standar umum dalam peraturan revisi Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) 2017 menyebutkan bahwa Independensi adalah suatu sikap dan tindakan dalam melaksanakan pemeriksaan untuk tidak memihak kepada siapapun dan tidak dipengaruhi oleh siapapun. Seluruh komponen di BPK

yang menjalankan pemeriksaan harus objektif dan bebas dari benturan kepentingan (*conflict of interest*) dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya (SPKN, 2017). Selain harus mempunyai sikap skeptisme profesional auditor juga dituntut harus memiliki independensi yang tinggi untuk menjaga relevannya opini atau kualitas dalam mengaudit laporan keuangan. Definisi independensi adalah sebagai keadaan bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga diartikan sebagai sikap yang tidak bias. Berdasarkan standar umum dalam peraturan revisi Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) 2017 menyebutkan bahwa Independensi adalah suatu sikap dan tindakan dalam melaksanakan pemeriksaan untuk tidak memihak kepada siapapun dan tidak dipengaruhi oleh siapapun (Sugiarmini & Datrini, 2017). Pernyataan standar umum kedua dalam SPKN sebagai berikut.

“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 memengaruhi independensinya.”

Pernyataan Standar Pemeriksaan 1100 Standar Umum: Independensi adalah suatu sikap dan tindakan dalam melaksanakan pemeriksaan untuk tidak memihak dan dipandang tidak memihak kepada siapapun, serta tidak dipengaruhi dan dipandang tidak dipengaruhi oleh siapapun. Untuk dapat menjadi independen seorang auditor harus benar-benar jujur. Dan untuk dapat diakui sebagai auditor yang independen, maka seorang auditor harus bebas dari kewajiban apapun atau bebas dari kepentingan apapun dari klien, baik kepentingan manajemen atau kepentingan para pemilik perusahaan atau organisasi (Rumapea, 2018). Dalam menjalankan tugasnya, auditor harus selalu mempertahankan sikap mental

independen dalam memberikan jasa profesional sebagaimana telah diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAI (D. A. Wulandari & Nurcahya, 2023).

Berdasarkan Peraturan Menteri Negara Pemberdayaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 menyebutkan semua hal yang berkaitan dengan audit. Dalam standar ini tidak terdapat indikator-indikator yang jelas. Namun pada standar umum secara implisit tersirat jika independensi atau obyektifitas terganggu, baik secara faktual maupun penampilan maka gangguan tersebut harus dilaporkan kepada pimpinan APIP. Dari uraian tersebut identik dengan kode etik akuntan Indonesia pada pernyataan pertama Nomor 2 disebutkan sebagai berikut.

”Jika terlibat sebagai auditor, setiap anggota harus mempertahankan sikap independensi. Ia harus bebas dari semua kepentingan yang bisa dipandang tidak sesuai dengan integritas maupun objektivitasnya, tanpa tergantung efek sebenarnya dari kepentingan itu.”

Selanjutnya, pernyataan pertama Nomor 4 disebutkan bahwa:

”Auditor harus mempertahankan sikap independensi *In-fact* dan independensi *In Appearance* (citra bebas) selama melakukan tugas audit.”

Penekanan independensi *In-fact* terletak dari independensi yang sesungguhnya yang meliputi sikap independensi dalam merencanakan program audit, kinerja auditor dalam memverifikasi pekerjaannya dan menyiapkan laporannya. Penekanan independensi *in appereance* bagaimana auditor bertindak sebagai suatu kelompok profesional, auditor harus menghindari praktek-praktek yang menyebabkan independensi berkurang. Hal ini bisa karena posisi atau keberadaan organisasi (Wulandari & Tjahjono, 2011).

Sikap mental yang independen tersebut harus meliputi independen dalam fakta (*In-fact*) maupun independen dalam penampilan (*In Appearance*). Ada tiga aspek independensi (Halim, 2018; Wulandari & Nurcahya, 2023), yaitu:

1. Independence *In-fact* (independensi senyatanya)

Auditor benar-benar tidak mempunyai kepentingan ekonomis dalam Perusahaan yang dilihat dari keadaan yang sebenarnya, misalnya auditor mempunyai hubungan keluarga. Untuk menjadi independen, auditor harus memiliki kejujuran yang tinggi. Jadi ada keterkaitan erat antara independensi *In-fact* dengan objektivitas.

2. Independence *In Appearance* (independensi dalam penampilan)

Independensi dalam penampilan maksudnya auditor juga harus bebas dari kepentingan yang kelihatannya cenderung dimilikinya dalam perusahaan tersebut. Independensi dalam penampilan adanya pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit. Seorang auditor haruslah menjaga kedudukannya sedemikian rupa sehingga pihak lain akan mempercayai sikap independensi dan objektivitas. Independensi dalam penampilan sangatlah penting bagi perkembangan profesi auditor.

3. Independence *in competence* (independensi dari keahlian atau kompetensinya)

Independensi dari sudut pandang keahlian berhubungan erat dengan kompetensi atau kemampuan auditor dalam melaksanakan dan menyelesaikan tugasnya. Ketika melaksanakan tugasnya, auditor diwajibkan untuk menggunakan segala kemampuan dan kemahiran jabatannya sebagai pemeriksa yang ahli dengan seksama dan hati-hati. Independensi dari sudut

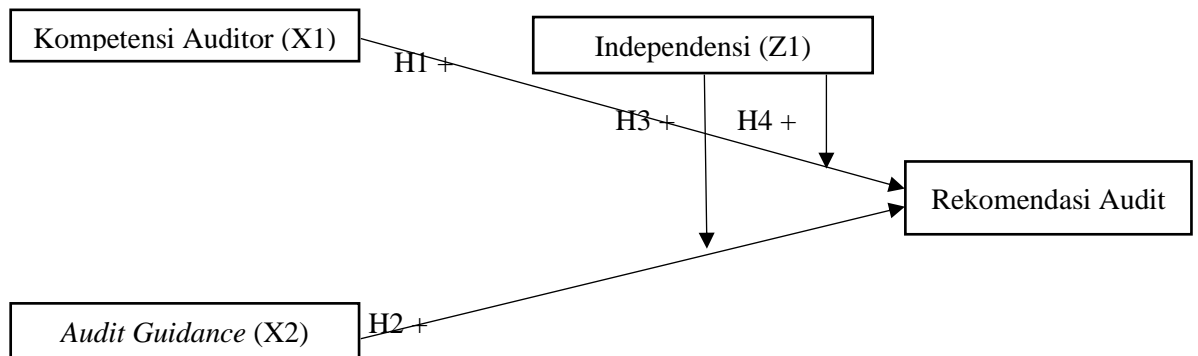
pandang keahlian ini sangatlah erat kaitannya dengan kecakapan profesional auditor

Dalam Lampiran II Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2017 Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) juga disebutkan bahwa BPK perlu memperhatikan gangguan pribadi terhadap independensi pemeriksanya. Gangguan pribadi yang disebabkan oleh suatu hubungan dan pandangan pribadi mungkin mengakibatkan Pemeriksa membatasi lingkup pertanyaan dan pengungkapan atau melemahkan temuan dalam segala bentuknya. Pemeriksa bertanggung jawab untuk memberitahukan kepada pejabat yang berwenang di BPK apabila memiliki gangguan pribadi terhadap independensi. Gangguan pribadi dari pemeriksa secara individu antara lain:

- a. Memiliki hubungan pertalian darah ke atas, ke bawah, atau semenda sampai dengan derajat kedua dengan jajaran manajemen entitas atau program yang diperiksa.
- b. Memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung maupun tidak langsung pada entitas atau program yang diperiksa.
- c. Pernah bekerja atau memberikan jasa kepada entitas atau program yang diperiksa dalam kurun waktu 2 (dua) tahun terakhir. Mempunyai hubungan kerja sama dengan entitas atau program yang diperiksa.
- d. Terlibat baik secara langsung maupun tidak langsung dalam kegiatan objek pemeriksaan, seperti memberikan asistensi, jasa konsultasi, pengembangan sistem, menyusun dan/atau mereviu laporan keuangan entitas atau program yang diperiksa.

2.5. Kerangka Pemikiran

Rekomendasi audit terkait penanganan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah sangat bergantung pada kompetensi auditor dan *audit guidance* maupun independensi yang dimiliki seorang auditor.



Gambar 3. Kerangka Konseptual Penelitian.

Pada kerangka di atas, kompetensi auditor dan *audit guidance* berpengaruh positif terhadap rekomendasi audit. Selanjutnya, dalam penelitian ini independensi juga berpengaruh positif terhadap rekomendasi audit sebagai variabel pemoderasi. Kerangka penelitian tersebut muncul pada saat dilakukan analisis penelitian terdahulu dalam menetapkan variabel penelitian.

2.6. Perumusan Hipotesis

2.6.1. Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Rekomendasi audit

Kompetensi auditor adalah pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan auditor untuk dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama. Hayes-Roth (1983) mendefinisikan keahlian sebagai pengetahuan tentang suatu lingkungan tertentu, pemahaman terhadap masalah yang timbul dari lingkungan tersebut, dan keterampilan untuk memecahkan permasalahan tersebut

(Mayangsari, 2003). Kompetensi auditor adalah kemampuan auditor untuk mengaplikasikan pengetahuan dan pengalaman yang dimilikinya dalam melakukan audit sehingga auditor dapat melakukan audit dengan teliti, cermat, intuitif, dan obyektif.

Berdasarkan teori keagenan untuk membantu memenuhi kewajiban keagenan dan bertanggung jawab kepada prinsipalnya, umumnya manajer publik bertindak berdasarkan rekomendasi yang dikeluarkan oleh auditor berdasarkan kualifikasi profesional yang diakui, serta kualifikasi tersebut rekomendasi didokumentasikan, dilacak dan ditindaklanjuti oleh auditor (Aikins, 2012). Kompetensi dapat diperoleh melalui pendidikan dan pengalaman yang dapat meyakinkan bahwa kualitas jasa audit yang diberikan memenuhi tingkat profesionalisme tinggi (Tjahjono & Adawiyah, 2019). Seorang auditor disebut profesional apabila melaksanakan tugasnya sesuai dengan kaidah kode etik, sehingga dalam menjalankan aktivitasnya, akuntan publik memiliki arah dan bisa mengambil keputusan yang memberikan keputusan tersebut. Kode etik auditor yakni kode etik sesuai persyaratan profesi dan organisasi serta standar *auditing* yang merupakan kriteria minimal yang harus dicapai auditor dalam melaksanakan tugas auditnya (Saifudin *et al.*, 2022). Selain itu auditor harus menjalani pelatihan teknis maupun pendidikan umum. Dengan demikian auditor harus memiliki kompetensi dalam pelaksanaan pengauditan agar dapat menghasilkan audit yang berkualitas (Agusti & Pertiwi, 2013). Kompetensi dalam praktek akuntan publik meliputi baik kemampuan teknis dari anggota stafnya maupun kemampuan untuk mengawasi dan mengevaluasi kualitas penyelenggaraan kerjanya. Kompetensi menyangkut baik pengetahuan mengenai standar, teknik profesional dan masalah-

masalah teknis yang terlibat, maupun kesanggupan untuk membuat pertimbangan yang bijaksana dalam menerapkan pengetahuan tersebut pada setiap penugasan (Putra & Rani, 2016).

Adopsi audit terhadap rekomendasi dan tindak lanjut hasil audit merupakan fungsi penunjang profesional auditor yang dilakukan manajemen klien berdasarkan uji kelayakan, hubungan dengan manajemen, hasil dokumentasi dan penelusuran rekomendasi audit, serta tindak lanjut audit untuk memverifikasi implementasi rencana aksi yang telah disepakati (Aikins, 2012). Hubungan signifikan secara statistik diterjemahkan sebagai adopsi manajemen dalam menyusun rekomendasi audit berdasarkan pengalaman audit, latar belakang pendidikan, dan penunjang profesional.

H1: Rekomendasi audit yang dihasilkan oleh auditor yang memiliki kompetensi pemeriksa ahli muda lebih baik dibandingkan dengan rekomendasi audit yang dihasilkan oleh auditor pemeriksa ahli pertama.

2.6.2. Pengaruh *Audit Guidance* terhadap Rekomendasi audit

Adams (1994) menggunakan teori keagenan untuk menjelaskan kepentingan manajemen dalam mempertahankan departemen audit yang kuat. Jelasnya, tujuan efektivitas audit tidak dapat diwujudkan tanpa komitmen manajemen untuk melaksanakan rekomendasi auditor internal (Van Gansberghe, 2005; Sawyer, 1995). *Audit guidance* dirancang untuk membantu dewan perusahaan dalam menyesuaikan pengaturan untuk komite audit dan untuk membantu direktur mendukung peran komite audit dalam menjalankan tugasnya. Dalam penerapannya komite audit memiliki cakupan waktu yang luas dan pemberian intensif yang tinggi. Perusahaan juga perlu membuat ketentuan induksi

dan pelatihan untuk anggota komite audit baru serta pelatihan berkelanjutan (Smith *et al.*, 2003). *Audit guidance* ini juga menyediakan panduan bagi auditor dalam merencanakan dan melaksanakan perikatan sambil mempertimbangkan kemungkinan salah saji material. Lebih lanjut, SAS memberikan panduan dalam mengevaluasi hasil prosedur audit (Colbert, 2000).

Di Indonesia untuk membantu pencapaian kualitas pemeriksaan sebagaimana dipersyaratkan dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), disusun buku saku *Frequently Asked Question* (FAQ) sebagai pelengkap Kebijakan Pemeriksaan LKPD dan petunjuk teknis (Juknis) pemeriksaan LKPD yang telah ada di BPK. FAQ dapat berfungsi sebagai metode umum untuk mengidentifikasi sumber jawaban, asalkan FAQ yang cukup dirumuskan untuk mencakup masing-masing bidang subyek. *Audit guidance* dirumuskan menjadi *audit guidance* lengkap dan *audit guidance* tidak lengkap. *Audit guidance* lengkap terdiri dari panduan dan jawaban atas pertanyaan serta permasalahan yang pernah terjadi sebelumnya dan pertanyaan-pertanyaan yang tidak dapat dipetakan ke FAQ namun masih relevan dengan kondisi saat ini sehingga dapat dirujuk ke total *database* untuk pemeriksaan sumber beranotasi (Stalker & Murfin, 1996). *Audit guidance* tidak lengkap terdiri atas panduan dan permasalahan yang pernah terjadi namun terdapat pertanyaan-pertanyaan yang belum dipetakan sebelumnya. Dengan adanya buku saku FAQ ini para pemeriksa diharapkan dapat memiliki persamaan cara pandang dan persepsi terkait permasalahan yang ditemukan dalam pemeriksaan LKPD serta dapat melaksanakan prosedur pemeriksaan secara tepat dalam pemeriksaan LKPD dengan menggunakan pendekatan pemeriksaan berbasis risiko (*Risk Based Approach*) secara memadai, yang pada akhirnya akan

meningkatkan kualitas pemeriksaan atas LKPD di lingkungan AKN V dan AKN VI (BPK RI, 2022).

Menurut hasil penelitian Chiang and Northcott (2016) menunjukkan bahwa auditor Selandia Baru menemukan tujuan utama AGS-1010 yaitu untuk membantu mempertahankan persepsi legitimasi profesional auditor. Legitimasi dapat dibuktikan dan akan menjadi perhatian berkelanjutan untuk profesi audit. Karena apabila terjadi kegagalan audit maka akan mengakibatkan krisis investor. Pentingnya standar audit dan *audit guidance* adalah untuk meningkatkan kekuatan citra yang diciptakan dalam menegaskan komitmen kepentingan publik auditor (Humphrey *et al.*, 1993). AGS-1010 memberikan visibilitas eksternal untuk keahlian auditor dan praktik yang ditentukan serta kesan untuk solusi masalah dukungan kepercayaan publik dalam laporan keuangan yang diaudit (Chiang & Northcott, 2011). Maka hipotesis dirumuskan sebagai berikut:

H2: Rekomendasi audit yang dihasilkan oleh auditor yang diberikan *audit guidance* lengkap lebih baik dibandingkan dengan rekomendasi audit yang diberikan *audit guidance* tidak lengkap.

2.6.3. Independensi Memperkuat Kompetensi Auditor terhadap Rekomendasi Audit

Teori keagenan menunjukkan bahwa suatu organisasi akan mengalami kelonggaran struktur manajemen dalam menerapkan mekanisme kendali untuk mencegah agen agar tidak merugikan manajemen untuk kepentingan pribadi (Adams, 1994). Misalnya saja suatu pemerintahan badan legislatif mencoba untuk mencegah manajer publik membatasi ruang lingkup fungsi audit atau menolak peran dan tanggungjawab auditor internal dalam memberikan rekomendasi. Sebagai mekanisme utama pemerintahan dewan independen dapat secara efektif

mewakili berbagai pemangku kepentingan perusahaan. Dewan independen dapat mengurangi biaya agensi perusahaan. Dengan demikian, berdasarkan teori agensi, lebih banyak anggota dewan independen dapat memiliki efek positif pada kinerja (Alipour *et al.*, 2019).

Teori agensi diadopsi untuk memahami sejauh mana pemegang saham profesional, seperti pemerintah, lembaga, dan asing, memengaruhi tingkat independensi dewan dalam kerangka kerja dinamis (Zaid *et al.*, 2020). Efek moderasi independensi dewan direksi sebagai mekanisme pemantauan yang efektif untuk manajemen tergantung pada eksekutif. Beberapa penelitian empiris termasuk independensi dewan untuk mengeksplorasi dampak moderasi pada hubungan masing-masing dengan hasil campuran. Studi ini berpendapat bahwa minat direktur pada independensi terkait dengan keputusan investasi berisiko rendah (Karim *et al.*, 2023).

Salah satu cara menjaga independensi dengan melapor langsung kepada badan legislatif atau komite audit. Independensi auditor juga mencakup auditor yang secara organisasi berlokasi di luar staf atau fungsi manajemen lini yang sedang diaudit, dan tidak melakukan pembuatannya keputusan manajemen di bidang yang diaudit (Aikins, 2012). Berdasarkan standar umum dalam peraturan revisi Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) 2017 menyebutkan bahwa Independensi adalah suatu sikap dan tindakan dalam melaksanakan pemeriksaan untuk tidak memihak kepada siapapun dan tidak dipengaruhi oleh siapapun. Seluruh komponen di BPK yang menjalankan pemeriksaan harus objektif dan bebas dari benturan kepentingan (*conflict of interest*) dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya (SPKN, 2017).

Sikap auditor yang tidak memihak, tidak mempunyai kepentingan pribadi, dan tidak mudah dipengaruhi oleh pihak-pihak yang berkepentingan dalam memberikan opini atau simpulan, sehingga opini yang diberikan terhadap hasil audit laporan keuangan tersebut memiliki integritas dan objektivitas yang tinggi. Akuntan publik berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik. Semakin tinggi independensi yang dimiliki oleh auditor, maka kualitas audit akan semakin baik. Independensi seorang auditor akan berkerja dengan sungguh hati sehingga akan memengaruhi kualitas audit (Razak *et al.*, 2022). Maka hipotesis yang dirumuskan adalah:

H3: Independensi auditor memperkuat kompetensi terhadap rekomendasi audit.

2.6.4. Independensi Auditor Memperkuat *Audit Guidance* terhadap Rekomendasi Audit

Independensi merupakan dasar utama dan salah satu faktor dalam menghasilkan kualitas audit. Namun terkadang independensi auditor juga dapat menjadi salah satu masalah utama yang akan dihadapi oleh auditor atau tim audit, karena beberapa indikator dari independensi auditor memiliki risiko masing-masing, seperti lamanya hubungan auditor dengan klien, tekanan yang diberikan oleh klien, telaah yang diberikan oleh rekan auditor, dan pemberian jasa non audit (Sudarno, 2020). Penelitian yang dilakukan oleh Kusuma (2017) menjelaskan bahwa independensi auditor mampu menjadi pemoderasi hubungan antara variabel independen auditor dengan kualitas audit. Tingkat rendah dan tingginya independensi yang dimiliki auditor sangat memengaruhi kualitas audit yang dihasilkan setelah dilakukannya pekerjaan audit. Semakin tinggi tingkat

independensi yang dimiliki seorang auditor maka akan meningkat pula kualitas audit yang dihasilkan.

Independensi merupakan sikap mental yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mudah dipengaruhi dalam melaksanakan tugasnya. Karena pentingnya independensi dalam menghasilkan kualitas audit, maka auditor harus memiliki dan mempertahankan sikap ini dalam menjalankan tugas profesionalnya (Rumapea, 2018).

Berdasarkan teori X dan Y seorang auditor pada dasarnya termasuk dalam tipe Y dimana auditor dapat bertanggungjawab terhadap tugasnya sebagai auditor. Dalam melaksanakan tugas pemeriksaan seorang auditor harus mematuhi standar auditing, dimana dalam standar tersebut disebutkan bahwa auditor harus mempertahankan independensi dan tanggung jawabnya dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan. Auditor tidak boleh terpengaruh oleh gangguan yang dapat merusak tanggung jawabnya, baik gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi (Sanger *et al.*, 2016).

Penelitian yang dilakukan Sudarno (2020) menyatakan bahwa independensi auditor mampu memengaruhi dan memoderasi hubungan antara variabel kecerdasan intelektual terhadap variabel kualitas audit secara positif dan signifikan. Maka hipotesis yang dirumuskan adalah:

H4: Independensi auditor memperkuat *audit guidance* terhadap rekomendasi audit.

2.7. Penelitian yang Relevan

Penelitian terdahulu yang relevan/sesuai digunakan sebagai acuan yang dijadikan perbandingan untuk penelitian yang akan dilakukan. Beberapa penelitian terdahulu variabel penelitian adalah sebagai berikut.

Tabel 2 Penelitian yang Relevan

No.	Penelitian	Metode	Variabel	Hasil Penelitian
1.	David Talbot and Olivier Boiral (2023) “Integrating Recommendations from Sustainability Performance Audits: Moving from Words to Action”	Kuantitatif, Survei (Pendekatan Longitudinal)	Independen: sustainability; auditing; supreme audit institutions; rational myth Dependen: rationalizing audit recommendation	Organisasi pemerintah mengintegrasikan rekomendasi audit & membenarkan pemisahan komitmen auditee dari realitas organisasi. Beberapa faktor, seperti campur tangan politik & masalah dalam dimensi yang dipertimbangkan dalam audit organisasi.
2.	Al Hafiz fitra Auliyah, Dewi Fitriyani, Netty Herawaty (2022), “Analisis Pengaruh Ukuran KAP, <i>Audit Tenure</i> , <i>Audit Fee</i> dan Independensi Auditor Terhadap Integritas Laporan Keuangan”	Kuantitatif, Kuisisioner, Regresi Logistik	Independen: Audit Tenure; Fee; Independensi; Dependen: Integritas laporan keuangan	Variabel independen yaitu ukuran KAP, audit tenure, audit fee dan independensi auditor secara simultan berpengaruh terhadap integritas laporan keuangan. Secara parsial, penelitian ini membuktikan bahwa ukuran KAP & independensi auditor berpengaruh terhadap integritas laporan keuangan sementara audit tenure & audit fee tidak berpengaruh terhadap integritas laporan keuangan.
3.	Muhammad Fajar Alamsyah Razak, Haliah, Andi Kusumawati (2022) Pengaruh <i>Fraud Risk Assesment</i> Dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Keuangan Daerah	Kuantitatif, Kuisisioner	Independen: penilaian risiko fraud, independensi auditor, Dependen: kualitas audit	<i>Fraud risk assesment</i> berpengaruh positif & signifikan secara parsial terhadap kualitas audit Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara. Independensi auditor berpengaruh positif & signifikan secara parsial terhadap kualitas audit Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara. <i>Fraud risk assesment</i> & Independensi auditor berpengaruh positif &

No.	Penelitian	Metode	Variabel	Hasil Penelitian
				signifikan secara simultan terhadap kualitas audit Inspektorat Provinsi Sulawesi Tenggara.
4.	Saifudin, Aprih Santoso, & Dione Jeanette Violita (2022), “Pengaruh Kompetensi, Independensi, Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Moderasi”	Kuantitatif, Survei (MRA)	Independen: kompetensi, independensi, anggaran, Moderasi: etika, audit Dependen: Kualitas audit	Kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit, sedangkan independensi & time budget pressure tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Etika auditor memoderasi pengaruh kompetensi, independensi & <i>time budget pressure</i> terhadap kualitas audit.
5.	Haryanto (2021), “Pendekatan Eksperimen Dalam Pengujian Pengaruh Framing Dan Urutan Bukti Terhadap Audit Judgment Dengan Tipe Pembuat Keputusan Sebagai Pemoderasi”	Kuantitatif, Eksperimen lab	Independen: Framing, Urutan Bukti Moderasi : Tipe Pembuat Keputusan Dependen : Audit Judgment	Auditor dalam merevisi keyakinan audit (<i>audit judgment</i>) dipengaruhi faktor urutan bukti (<i>order effect</i>) & terjadi polarisasi keputusan individu-kelompok akibat dari adanya interaksi dengan faktor urutan bukti. Hasil penelitian ini mendukung <i>belief adjustment model theory</i> .
6.	Nur Fitriana, Rita Anugerah & Ruhul Fitrius (2020), “Pengaruh Sistem Pengendalian Internal, Kepatuhan Pada Peraturan Perundang-Undangan dan Dana Insentif Daerah Terhadap Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Tindak Lanjut Rekomendasi Audit Sebagai Variabel Intervening”	Kuantitatif, Observasi (SEM-PLS)	Independen: internal control system, compliance with regulations and legislation, incentives, Intervening: follow-up on audit recommendations Dependen: opinion	Sistem pengendalian internal berpengaruh negatif terhadap opini LKPD. Banyaknya temuan kelemahan sistem pengendalian internal oleh BPK RI mengakibatkan rendahnya penerimaan opini WTP pada LKPD.

No.	Penelitian	Metode	Variabel	Hasil Penelitian
7.	Faizah Nur Oktavianna, Sudarno (2020), "Pengaruh Kecerdasan Intelektual Terhadap Kualitas Audit Dengan Independensi Auditor Sebagai Pemoderasi"	Kuantitatif, <i>Moderating Regression Analysis</i>	Independen: Intellectual Intelligence, Audit Dependen: Audit Quality, Auditor Independence	Kecerdasan intelektual berpengaruh positif terhadap kualitas audit, Independensi auditor memperkuat hubungan antara kecerdasan intelektual & kualitas audit.
8.	Esoimeme, E. E. (2020), "Using anti-money laundering measures to curb pension fraud in Nigeria"	Kuantitatif	Independen: kompetensi Dependen: recommendation	Proses uji tuntas yang kuat di mana kompetensi mampu mengidentifikasi dengan baik indikasi fraud sebelum terjalannya hubungan bisnis yang mampu mengurangi risiko yang terkait dengan fraud seminimal mungkin
9.	Andi Chairil Furqan (2020) "The effect of audit findings and audit recommendation follow-up on the financial report and public service quality in Indonesia"	Kuantitatif, Observasi (Cross sectional Regression)	Independen: Audit findings, Audit recommendations follow-up Dependen: Public services quality, Financial report quality	Audit tindak lanjut rekomendasi berperan positif dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan & kualitas laporan keuangan pelayanan publik.
10.	Maia Farkas, Rina Hirsch, Julia Kokina (2019), "Internal auditor communications: an experimental investigation of managerial perceptions"	Kuantitatif, Eksperimen (PLS)	Independen: Audit report, Internal audit function, Management perceptions Dependen: Audit recommendations, Internal auditor communications	Auditor internal lebih kompeten & independen ketika auditor internal berkomunikasi dengan manajemen melalui e-mail daripada video conference. Selanjutnya, atribut dari laporan audit internal & karakteristik auditor internal adalah penentu signifikan persetujuan manajemen dengan rekomendasi auditor internal dari perikatan jaminan interim.
11.	Wahyudin Nor, Muhammad Hudaya and Rifqi Novriyandana (2019), "Financial statements	Kuantitatif, Observasi (Logistic regression)	Independen: Financial statements, Dependen: Local government,	Opini audit berpengaruh positif signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan pada website pemerintah daerah di Indonesia, sedangkan

No.	Penelitian	Metode	Variabel	Hasil Penelitian
	disclosure on Indonesian local government websites A quest of its determinant (s)”		Disclosure, Website, Indonesia	temuan audit, tindak lanjutnya rekomendasi audit, tingkat pendidikan, tingkat kesejahteraan & komitmen kepala daerah tidak berpengaruh signifikan terhadap pengungkapan laporan keuangan website pemerintah daerah di seluruh Indonesia.
12.	Aulia Afridzal, Helminsyah, dan Yusrawati JR Simatupang, (2019) “Faktor–Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Kerja Auditor Internal”	Kuantitatif, Survei (Multiple Regrission)	Independen: Akuntabilitas, Pengetahuan Audit, Motivasi Dependen: Kualitas hasil kerja auditor	Pengetahuan audit berpengaruh terhadap kualitas hasil kerja auditor internal pada pemerintah kabupaten Aceh Besar & kota Banda Aceh. Motivasi berpengaruh terhadap kualitas hasil kerja auditor internal pada pemerintah kabupaten Aceh Besar & kota Banda Aceh.
13.	Mazda Eko Sri Tjahjono & Dewi Robiatul Adawiyah (2019), “Pengaruh Kompetensi Auditor, Pengalaman Auditor dan Motivasi Auditor Terhadap Kualitas Audit”	Kuantitatif, Survei (Regresi Linier Berganda)	Independen: Auditor Competence, Auditor Experince, Auditor motivation Dependen : Audit Quality	Kompetensi auditor berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit, pengalaman auditor berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit, motivasi auditor berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit.
14	Abdulaziz Alzeban (2019) “The relationship between internal control and internal audit recommendations”	Kuantitatif, Survei (Logistic Regression)	Independen: internal audit; internal control; internal control weaknesses; internal audit report; size of internal audit Dependen: internal audit recommendations;	Pengendalian internal memang dikondisikan oleh apakah garis pelaporan audit internal terutama kepada komite audit atau kepada manajemen, & apakah rekomendasi yang dibuat oleh audit internal dilaksanakan. Selain itu, ditemukan hubungan antara tidak adanya prosedur pemantauan/tindak lanjut yang resmi & pelaporan kelemahan dalam pengendalian internal. Setelah dilakukan analisis lebih lanjut, hasil ini dipastikan sebagai robus.

No.	Penelitian	Metode	Variabel	Hasil Penelitian
15.	Rindu Rika Gamayuni (2018), "The Effect of Internal Auditor Competence and Objectivity, and Management Support on Effectiveness of Internal Audit Function and Financial Reporting Quality Implications at Local Government"	Kuantitatif, Survei (SEM PLS)	Independen: Internal auditor competence; objectivity; management support Dependen: effectiveness of internal audit function; financial reporting quality	Untuk meningkatkan dukungan manajemen maka dibutuhkan peningkatan jumlah auditor fungsional, peralatan & teknologi yang memadai, mengadakan rapat koordinasi secara berkala untuk membahas & menindaklanjuti temuan & rekomendasi audit serta memberikan sanksi yang lebih tegas bagi pihak yang terlambat atau tidak menindaklanjuti temuan & rekomendasi.
16.	Agung Nur Probohudono, Rudy Hartanto and Rifky Pratama Putra (2018), "Determinants of Settlement Audit Recommendation of The Audit Board of The Republic of Indonesia"	Kuantitatif, Survei (Multiple Regresion)	Independen: local government; audit opinion Dependen: settlement audit recommendation	Local government berpengaruh positif terhadap settlement audit recommendation. Kemudian terdapat korelasi negatif hasil interaksi antar pendidikan latar belakang & pemantauan partai politik terhadap settlement audit recommendation. Penyelesaian rekomendasi hasil pemeriksaan BPK RI merupakan hal yang penting bagi perbaikan pemerintah daerah terhadap akuntabilitas keuangan.
17	Boby Segah (2018), "Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, dan Motivasi Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan Auditor Inspektorat Provinsi Kalimantan Tengah"	Kuantitatif, Observasi	Independen: Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Motivasi Dependen: Kualitas Hasil Pemeriksaan	Motivasi akan mendorong seseorang, termasuk auditor untuk berprestasi, komitmen terhadap kelompok serta memiliki inisiatif & optimism yang tinggi. Motivasi berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan, sehingga semakin baik tingkat motivasi, maka akan semakin baik kualitas hasil pemeriksaan yang dilakukannya.
18.	Dyah Setyaningrum (2017), "The Direct and Mediating Effects	Kauntitatif, survei	Independen: Auditor quality Legislative oversight	Ketika pemerintah daerah melakukan tindak lanjut rekomendasi audit sesuai dengan apa yang direkomendasikan oleh

No.	Penelitian	Metode	Variabel	Hasil Penelitian
	of An Auditor's Quality and the Legislative's Oversight on the Follow-up of Audit Recommendation and Audit Opinion"		Dependen : follow up audit recommendation Mediating : opini audit	auditor eksternal, pemerintah daerah juga harus memperbaiki sistem pengendalian intern, pengelolaan keuangan & pelaksanaan tugas.
19.	Satria Panji Kusuma & Sukirman (2017), "The Effect of Emotional Intelligence and Auditor's Experience on Audit Quality with Independence as A Moderating Variable"	Kuantitatif, Kuisisioner	Independen: Internal auditing, corporate governance, Dependen: audit quality	Independensi mampu memoderasi pengaruh kecerdasan emosional & pengalaman auditor terhadap kualitas audit.
20.	Mazlina Mat Zain, Mahbub Zaman & Zulkiflee Mohamed (2015), "The Effect of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees"	Kuantitatif, Survei	Independen: Internal auditing, corporate governance, Dependen: audit fees	Internal audit yang berkualitas tinggi, lebih cenderung membutuhkan lebih banyak pengawasan di area yang berisiko tinggi sehingga dibutuhkan lebih banyak kontrol internal.
21.	Abdulaziz Alzeban dan Nedal Sawan (2015) "The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations"	Kuantitatif, Survei	Independen: Audit committee Internal audit Dependen: Internal audit recommendation	Persepsi implementasi Rekomendasi rekomendasi audit internal dipengaruhi oleh seringnya pertemuan antara komite audit & keahlian kepala auditor internal.
22.	Martin Boswell (2015) "Giving effect to quality audit recommendations: a case study from an organizational culture perspective"	Kuantitatif, Survei	Independen: academic quality assurance; organisational culture; quality audit; sense making	Rekomendasi audit dapat dianggap sebagai tantangan terhadap budaya organisasi yang dominan di setiap domain. Oleh karena itu, pujian mungkin mengacu pada gagasan yang telah 'diadopsi' atau, minimal, diimplementasikan'. Mereka bisa menjadi tanda budaya yang muncul atau mungkin

No.	Penelitian	Metode	Variabel	Hasil Penelitian
			Dependen: quality audit recommendations	budaya yang dominan. Jika sebuah institusi telah berulang kali gagal mengadopsi sebuah rekomendasi, hal itu mungkin menunjukkan budaya residual yang tidak mudah diubah.
23.	Restu Agusti & Nastia Putri Pertiwi (2013), "Pengaruh Kompetensi, Independensi Dan Profesionalisme Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Se Sumatera)"	Kuantitatif, Survei (Regression Linier Berganda)	Independen: Competency, Independency, Professionalism Dependen: Audit quality	Variabel Kompetensi, Independensi & Profesionalisme memiliki pengaruh terhadap kualitas audit.
24.	Jin Liu & Bin Lin (2012), "Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data"	Kuantitatif, Survei	Independen: Corruption control Dependen: Government auditing Post-audit rectification	Penelitian ini merupakan <i>empirically examines</i> pada pemerintah provinsi di China yang ditemukan bahwa pelaksanaan sanksi, sanksi & rekomendasi audit lainnya telah memberikan efek jera terhadap auditee sehingga tindak lanjut rekomendasi audit akan mengarah pada mengurangi korupsi pada periode berikutnya.
25.	Stephen Kwamena Aikins (2012), "Determinants of Auditee Adoption of Audit Recommendations: Local Government Auditors Perspectives"	Kuantitatif, observasi	Independen: Auditor Qualification Category, Independence Category, Due Professional Care Categori Dependen: Audit Client Management's Adoption of Audit Recommendations	Untuk membantu memenuhi kewajiban hak pilihan mereka & menjadi akuntabel kepada prinsipal mereka, umumnya manajer publik cenderung mengaudit untuk bertindak berdasarkan rekomendasi yang dikeluarkan oleh auditor yang diketahui memiliki kualifikasi profesional yang diakui.

No.	Penelitian	Metode	Variabel	Hasil Penelitian
26.	Ida Rosnidah, Rawi, & Kamarudin (2011), "Analisis Dampak Motivasi Dan Profesionalisme Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Dalam Pengawasan Keuangan Daerah"	Kuantitatif, Explanatory research	Independen: Motivation, Professionalism Dependen: Audit Quality	Terdapat dampak motivasi & profesionalisme secara parsial & simultan terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa profesionalisme yang tinggi & ditunjang dengan motivasi yang tinggi dari aparat Inspektorat akan meningkatkan kualitas audit yang dilaksanakan oleh aparat Inspektorat.
27.	Christina Chiang & Deryl Northcott (2010), "The audit consideration of Environmental matters Best practice or business as usual?"	Kuantitatif, Interview & critical analisys	Independen: Environmental management, Professional ethics Dependen: auditing	Kesenjangan yang signifikan dalam panduan yang diberikan AGS-1010 & mengungkapkannya dampak terbatas pada praktik, yang tampaknya mencerminkan "bisnis seperti biasa" sehubungan dengan audit urusan lingkungan. Namun, AGS-1010 tampaknya melayani peran seremonial yang melegitimasi mendukung upaya praktisi auditor untuk tampil responsif terhadap kekhawatiran tentang hal ini masalah akuntabilitas.
28.	Donald Samelson, Suzanne Lowensohn and Laurence E. Johnson, (2006) "The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction in Local Government"	Kuantitatif, Survei	Independen: Auditee satisfaction Dependen: Perceived quality of audit	Faktor yang tidak berhubungan dengan persepsi kualitas audit adalah masa jabatan auditor & persepsi independensi auditor. Mengenai kepuasan auditee, menunjukkan bahwa sebagian besar penentu kepuasan auditee untuk sektor swasta juga dilakukan di pemerintahan, yang dikecualikan adalah masa jabatan auditor, & skeptisisme profesional.
29.	Purnamasari (2005), "Pengaruh Partisipasi Terhadap Efektifitas Sistem Informasi dengan Pengalaman Kerja	Kuantitatif, Survei (MRA)	Independen: partisipasi Dependen: efektifitas system informasi	Pengalaman kerja secara statistik memengaruhi hubungan antara partisipasi pemakai & kepuasan pemakai, pengaruh tersebut makin kuat ketika pengalaman kerja semakin tinggi.

No.	Penelitian	Metode	Variabel	Hasil Penelitian
	Sebagai Variabel Pemoderasi”		Moderasi: pengalaman kerja	
30.	Mardiasmo (2002), “Pengaruh Rewards Instrumentalities dan Environmental Risk Factors Terhadap Motivasi Partner Auditor Independen Untuk Melaksanakan Audit Pemerintah”	Kuantitatif, Survei (multiple regression)	Independen: Rewards Instrumentalities dan Environmental Risk Dependen: motivasi partner auditor	Antara independen (instrumen imbalan & faktor risiko lingkungan) & dependen (motivasi mitra) menunjukkan bahwa instrumen penghargaan mempunyai korelasi positif terhadap motivasi mitra, sedangkan risiko lingkungan mempunyai korelasi negatif.

Adapun tabel di atas memuat perbedaan penelitian terdahulu tentang rekomendasi audit dan variabel lain. Dari tinjauan terhadap penelitian terdahulu terkait pengaruh kompetensi dan *audit guidance* terhadap rekomendasi audit dengan independensi sebagai variabel moderasi pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, dapat disimpulkan bahwa fokus kajian penelitian-penelitian terdahulu terbatas pada kualitas audit atas rekomendasi dan tindak lanjut hasil pemeriksaan pada suatu satuan kerja pemerintah, dan aspek-aspek yang dikaji adalah faktor yang berpengaruh pada *treatment audit* yang dilakukan pada masing-masing satuan kerja pemerintah/lembaga.

BAB 3

METODE PENELITIAN

3.1. Pengumpulan Data

Pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan eksperimen berbasis internet. Metode ini menawarkan akses mudah ke populasi peserta yang beragam secara demografis dan budaya, termasuk peserta dari populasi yang beragam secara demografis dan budaya. Penelitian ini dilakukan kepada pegawai yang merupakan pemeriksa pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) di empat kantor perwakilan BPK di Indonesia (BPK Perwakilan Provinsi Lampung, BPK Perwakilan Provinsi Kalimantan Selatan, BPK Perwakilan Provinsi Sulawesi Utara dan BPK Perwakilan Provinsi Nusa Tenggara Timur).

Farkas (2019) menggunakan metode penelitian *experiment involved 2 x 2 x 2* dengan hasil penelitian menyatakan bahwa ketika manajer menganggap auditor lebih kompeten, mereka lebih setuju dengan rekomendasi auditor untuk memperbaiki masalah yang diidentifikasi oleh audit. Selain itu kualitas laporan audit akan memengaruhi persepsi manajemen dan akan memotivasi mereka untuk mengambil tindakan yang tepat. Dengan nada yang sama, auditor internal yang dianggap kompeten, independen dan kredibel oleh manajemen akan memfasilitasi kesepakatan dengan rekomendasi audit dan berhasil mendorong manajemen untuk segera memperbaiki kekurangan apapun (Farkas *et al.*, 2019).

Menurut penelitian Alzeban (2019) menggunakan metode *quantitative approach* dan data stream menunjukkan hasil komite audit yang berpengalaman

dan berpengetahuan di bidang manajemen risiko serta pengendalian internal memiliki interaksi yang lebih formal sehingga lebih produktif dalam pelaksanaan tugasnya. Penelitian Zain *et al.*, (2015) menggunakan metode *matched survey* menunjukkan bahwa internal audit yang berkualitas tinggi, lebih cenderung membutuhkan lebih banyak pengawasan di area yang berisiko tinggi sehingga dibutuhkan lebih banyak kontrol internal (Zain *et al.*, 2015). Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Raghunandan & Forgione (2009) menggunakan metode regresi logistik menemukan bahwa karakteristik komite audit (jumlah anggota, keahlian dan pengalaman anggota komite audit, independensi, dan jumlah rapat) tidak terkait terhadap pelaksanaan rekomendasi audit. Oleh karena itu, penelitian ini memperluas literatur, khususnya dalam hal bagaimana karakteristik komite audit memengaruhi rekomendasi audit (Raghunandan & Rama, 2007).

Penelitian mengenai rekomendasi audit oleh Alzeban & Sawan (2015) melakukan penelitian dengan metode *survey* dan dianalisis dengan OLS *regression equation*. Hasil ini menemukan bahwa penerapan rekomendasi audit yang lebih besar sangat berkorelasi dengan karakteristik komite audit tertentu, seperti independensi anggota komite, dan adanya anggota dengan keahlian akuntansi dan audit. Selain itu, temuan penelitian mengidentifikasi kompetensi internal audit, ukuran internal audit, dan sumber daya yang dialokasikan untuk internal audit sebagai variabel penting dalam mendorong penerapan rekomendasi tersebut (Alzeban & Sawan, 2015).

Hasil penelitian Setyaningrum (2017) menggunakan metode *Generalized Structural Equation Modeling* (GSEM) untuk models (1) dan (2) pada STATA. Penelitian ini menunjukkan pengaruh positif audit rekomendasi tindak lanjut atas

opini audit. Hasilnya menyiratkan bahwa ketika pemerintah daerah melakukan tindak lanjut rekomendasi audit sesuai dengan apa yang direkomendasikan oleh auditor eksternal, pemerintah daerah juga harus memperbaiki sistem pengendalian internal, pengelolaan keuangan dan pelaksanaan tugas. Oleh karena itu, selain berperan dalam meningkatkan kualitas laporan keuangan, tingginya jumlah tindak lanjut sesuai dengan rekomendasi audit, baik secara langsung maupun tidak langsung, akan berdampak pada semakin baik pelayanan publik yang dilakukan oleh pemerintah daerah kepada masyarakat (Setyaningrum, 2017).

Hasil penelitian Chiang & Northcott (2011) dengan menggunakan *interpretive methodology* menunjukkan bahwa auditor Selandia Baru menemukan tujuan utama *Audit Guidance Statement* No. 1010 yaitu untuk membantu mempertahankan persepsi legitimasi profesional auditor. Legitimasi dapat dibuktikan dan akan menjadi perhatian berkelanjutan untuk profesi audit. Karena apabila terjadi kegagalan audit maka akan mengakibatkan krisis investor. Pentingnya standar audit dan *audit guidance* adalah untuk meningkatkan kekuatan citra yang diciptakan dalam menegaskan komitmen kepentingan publik auditor (Humphrey *et al.*, 1993). *Audit Guidance Statement* No. 1010 memberikan visibilitas eksternal untuk keahlian auditor dan praktik yang ditentukan serta kesan untuk solusi masalah dukungan kepercayaan publik dalam laporan keuangan yang diaudit (Chiang & Northcott, 2011). Penelitian yang dilakukan oleh Prubohudono *et al.* (2018) dengan menggunakan metode *multiple regression analysis* menunjukkan bahwa terdapat korelasi negatif hasil interaksi antara pendidikan latar belakang dan pengawasan parpol terhadap penyelesaian pemeriksaan BPK RI rekomendasi. Implikasi penelitian adalah penyelesaian

rekomendasi audit BPK RI merupakan hal yang penting untuk perbaikan daerah akuntabilitas keuangan pemerintah (Probohudono *et al.*, 2018).

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode penelitian eksperimen. Alasan menggunakan metode eksperimen adalah untuk menginvestigasi suatu fenomena dengan cara merekayasa keadaan atau kondisi lewat prosedur tertentu dan kemudian mengamati hasil perekayasa tersebut serta menginterpretasinya (Nahartyo, 2013). Metode ini cocok diterapkan sebagai bagian riset yang di dalamnya terdapat manipulasi atas variabel independen dan pengamatan atas efek variabel tersebut terhadap variabel independen (Campbell & Stanley, 1966). Ekperimen dilakukan pada empat kantor perwakilan BPK dengan tujuan meningkatkan jumlah subyek eksperimen dan merepresentasikan pemeriksa BPK se-Indonesia. Lokasi subyek eksperimen yang tersebar se-Indonesia mendorong peneliti melakukan ekperimen berbasis internet. Adapun pertimbangan pemilihan lokasi di empat kantor perwakilan BPK didasari pertimbangan sebagian besar kantor tersebut memiliki jumlah entitas pemeriksaan yang sama dan peneliti merupakan pemeriksa pada salah satu kantor perwakilan BPK tersebut, sehingga memungkinkan dilaksanakannya eksperimen.

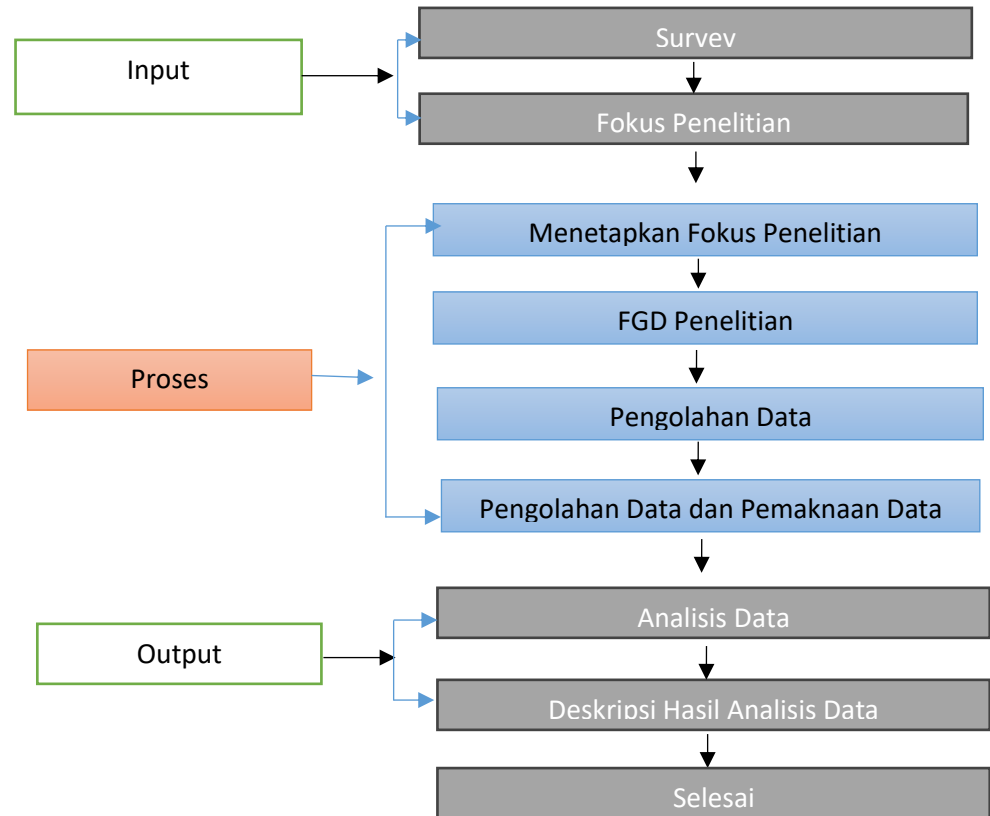
Meskipun subyek tidak dikumpulkan pada tempat tertentu, peneliti tetap memiliki kendali yang kuat atas manipulasi yang diberikan (Nahartyo dan Utami, 2016). Peneliti mengirimkan undangan email kepada auditor untuk berpartisipasi dalam simulasi audit melalui situs elektronik, kemudian auditor yang merespon *email* diminta membuka tautan (*link*) situs yang tersedia. Selanjutnya, randomisasi dilakukan oleh sistem sehingga auditor akan membuka modul di situs berupa informasi visual atau menerima manipulasi informasi nonvisual. Hasil akhir dari

dari manipulasi yang diterima subyek adalah keputusan rekomendasi audit yang dilakukan subyek. Pelaksanaan eksperimen dimonitoring melalui satu orang *Liaison Officer* (LO) pada kantor perwakilan terkait, hal ini ditujukan untuk memantau dan memastikan subyek fokus menyelesaikan skenario sesuai batas waktu yang telah ditentukan.

Dalam penelitian ini subyek diberikan tindakan atas dua variabel independen, yaitu variabel kompetensi dan variabel *audit guidance* serta satu variabel moderasi yang diteliti, yaitu variabel independensi. Adapun pengendalian yang dilakukan terhadap variabel yang melekat pada subyek diberikan penugasan random dan kemudian dilakukan pengujian. Randomisasi dengan cara yang sederhana dilakukan untuk memberikan subyek kesempatan yang sama dalam menerima perlakuan. Pada saat subyek menerima undangan *email*, selanjutnya subyek dipersilahkan meng-klik tautan (*link*) situs yang telah disediakan. Tautan (*link*) situs skenario telah dikirimkan secara random yang terdiri dari 1 skenario dari 8 skenario yang telah disusun sebelumnya, sehingga kemungkinan subyek memilih skenario yang sama dapat dihindari.

Penelitian ini menggunakan data temuan pemeriksaan dan merupakan kumpulan dari permasalahan lapangan yang disusun dalam sebuah FAQ (*Frequently Asked Questions*). Subyek diminta untuk menyelesaikan kasus temuan pemeriksaan sebanyak satu kasus. Subyek diminta untuk menyelesaikan kasus temuan pemeriksaan sebanyak satu kasus. Secara spesifik, subyek diminta untuk menetapkan *treatment* yang dapat dilakukan dan memberikan rekomendasi audit. Hasil pekerjaan subyek kemudian diolah aplikasi eksperimen berbasis

internet. Hasil olahan terhadap pekerjaan subyek lalu digunakan sebagai data penelitian. Berikut merupakan model fungsional alur penelitian :



Gambar 4. Model Fungsional Penelitian.

3.2. Definisi Operasional

3.2.1. Variabel Dependen

Rekomendasi *audit* merupakan saran dari Pemeriksa berdasarkan hasil pemeriksaannya, yang ditujukan kepada orang dan/atau badan yang berwenang untuk melakukan tindakan dan/atau perbaikan (Peraturan BPK RI Nomor 1, 2017). Berdasarkan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2017 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, BPK adalah lembaga negara yang memiliki tugas dan wewenang untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Badan Pemeriksa Keuangan dapat menugaskan Pemeriksa BPK dan/atau tenaga ahli dan/atau tenaga

Pemeriksa di luar BPK yang bekerja untuk dan atas nama BPK. Pemeriksa BPK adalah Pelaksana BPK yang melaksanakan tugas pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara untuk dan atas nama BPK. Dalam melaksanakan tugas tersebut BPK dapat memberikan rekomendasi audit yang ditujukan kepada orang dan/atau badan yang berwenang untuk melakukan tindakan dan/atau perbaikan.

Peraturan BPK Nomor 2 Tahun 2017 tentang Pemantauan Pelaksanaan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan, mengklasifikasikan hasil penelaahan ke dalam empat status (Probohudono *et al.*, 2018).

- a. Tindak lanjut telah sesuai dengan rekomendasi;
- b. Tindak lanjut belum sesuai dengan rekomendasi;
- c. Rekomendasi belum ditindaklanjuti;
- d. Rekomendasi tidak dapat ditindaklanjuti.

Oleh karena itu dalam melaksanakan tugas tersebut BPK dapat memberikan rekomendasi audit yang ditujukan kepada orang dan/atau badan yang berwenang untuk melakukan tindakan dan/atau perbaikan. Variabel ini diukur dengan rekomendasi audit diperoleh dari analisis gap atau selisih antara nilai fakta dan nilai harapan *auditee* (Putra *et al.*, 2015). Berikut adalah beberapa dimensi yang digunakan dalam treatment rekomendasi audit: Kepentingan dan Prioritas; Kriteria dan Standar; Deskripsi Masalah; Bukti dan Temuan; Rincian Tindakan; Tanggung Jawab; Waktu Pelaksanaan; Keterukuran; Monitoring dan Pelaporan; Konsistensi dengan Tujuan Audit; Komunikasi yang Efektif; Kepatuhan dan Etika.

3.2.2. Variabel Independen

3.2.2.1. Kompetensi Auditor

Lee & Stone (1995) mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif. Adapun Bedard (1986) mengartikan keahlian atau kompetensi sebagai seseorang yang memiliki pengetahuan dan keterampilan prosedural yang luas yang ditunjukkan dalam pengalaman audit. Kompetensi auditor adalah kemampuan auditor untuk mengaplikasikan pengetahuan dan pengalaman yang dimilikinya dalam melakukan audit sehingga auditor dapat melakukan audit dengan teliti, cermat, intuitif, dan obyektif. Kompetensi dapat diperoleh melalui pendidikan dan pengalaman, kompetensi yang dapat meyakinkan bahwa kualitas jasa audit yang diberikan memenuhi tingkat profesionalisme tinggi (Tjahjono & Adawiyah, 2019).

Seorang auditor disebut profesional apabila melaksanakan tugasnya sesuai dengan kaidah kode etik, sehingga dalam menjalankan aktivitasnya, akuntan publik memiliki arah dan bisa mengambil keputusan yang memberikan keputusan tersebut. Kode etik auditor yakni kode etik sesuai persyaratan profesi dan organisasi serta standar *auditing* yang merupakan kriteria minimal yang harus dicapai auditor dalam melaksanakan tugas auditnya (Saifudin *et al.*, 2022). Selain itu auditor harus menjalani pelatihan teknis maupun pendidikan umum. Dengan demikian auditor harus memiliki kompetensi dalam pelaksanaan pengauditan agar dapat menghasilkan audit yang berkualitas (Agusti & Pertiwi, 2013). Adopsi audit terhadap rekomendasi dan tindak lanjut hasil audit merupakan fungsi penunjang profesional auditor yang dilakukan manajemen klien berdasarkan uji kelayakan, hubungan dengan manajemen, hasil dokumentasi dan penelusuran rekomendasi

audit, serta tindak lanjut audit untuk memverifikasi implementasi rencana aksi yang telah disepakati.

Kompetensi auditor merupakan variabel independen pertama yang dimanipulasi dalam penelitian ini. Berdasarkan Peraturan BPK RI Nomor 4 Tahun 2010 tentang Jabatan Fungsional Pemeriksa (JFP) pada Badan Pemeriksa Keuangan pasal 6 ayat (1) Bab V Jenjang Jabatan dan Pangkat menjelaskan jenjang JFP di lingkungan BPK dari yang terendah sampai dengan yang tertinggi adalah sebagai berikut: Pemeriksa Ahli Pertama; Pemeriksa Ahli Muda; Pemeriksa Ahli Madya; dan Pemeriksa Utama. Manipulasi dilakukan dengan 2 level yaitu Pemeriksa Ahli Muda dan Pemeriksa Ahli Pertama.

Kompetensi auditor pemeriksa ahli muda dan pemeriksa ahli pertama dipilih karena rekomendasi audit disusun berdasarkan temuan pemeriksaan yang dihasilkan oleh tim pemeriksa BPK dimana di dalam tim tersebut terdiri dari Ketua Tim Pemeriksa (Pemeriksa Ahli Muda) dan Anggota Tim Pemeriksa (Pemeriksa Ahli Pertama). Rekomendasi audit dalam penelitian eksperimen dipilih karena rekomendasi audit berkaitan erat dengan kemampuan yang dimiliki oleh professional pemeriksa ahli muda dan professional pemeriksa ahli pertama dan disusun sebelum Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) terbit. Penetapan kasus dalam skenario dilakukan melalui pembahasan dalam *Focus Group Discussion* (FGD) untuk mendapatkan contoh kasus yang sesuai dengan apa yang terjadi di BPK RI.

3.2.2.2. Audit Guidance

Audit Guidance adalah patokan untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara (SPKN, 2017). Humphrey

(1993) mendefinisikan *audit guidance* sebagai panduan untuk meningkatkan kekuatan citra yang diciptakan dalam menegaskan komitmen kepentingan publik auditor. Pada sektor swasta, *audit guidance* sebagaimana yang dikemukakan Smith (2003) dijelaskan sebagai berikut.

“Guidance is designed to assist company boards in making suitable arrangements for their audit committees, and to assist directors serving on audit committees in carrying out their role.”

Dalam penerapannya komite audit memiliki cakupan waktu yang luas dan pemberian intensif yang tinggi. Perusahaan juga perlu membuat ketentuan induksi dan pelatihan untuk anggota komite audit baru serta pelatihan berkelanjutan (Smith *et al.*, 2003). Adapun penelitian lain yang menguji *audit guidance* telah dilakukan oleh Abbott (2010), Austin (2021), Chiang & Northcott (2016), Aditya *et al.* (2019), Guo, H. Y. *et al.* (2019). Penelitian yang dilakukan Austin (2021) menjelaskan bahwa manajer dan auditor percaya kurangnya peraturan akuntansi atau *audit guidance* yang spesifik terhadap analisis data menyebabkan kebingungan dan frustrasi. Namun Abbott (2010) dalam penelitiannya menyatakan peraturan dan *audit guidance* terbaik biasanya gagal menggambarkan secara eksplisit tugas komite audit terkait IAF (*Internal Audit Function*). Keinginan komite audit menghindari salah saji keuangan justru mengarah pada peningkatan fokus IAF pada pengendalian internal saja (Abbott, 2010).

Berdasarkan penelitian yang dilakukan Chiang & Northcott (2016) *Audit guidance* merupakan kebijakan yang membantu auditor dalam memberikan perlakuan akuntansi dan pengungkapan terhadap risiko permasalahan yang melekat dalam kegiatan operasional klien mereka. Standar audit berfungsi sebagai dasar pengetahuan yang membenarkan klaim keahlian profesional. Chiang &

Northcott (2016) memberikan bukti bahwa terdapat hubungan antara *audit guidance* terhadap rekomendasi audit. Studi yang dilakukan Chiang & Northcott mengungkapkan bahwa auditor Selandia Baru memandang AGS-1010 kurang memiliki panduan dan kejelasan yang diperlukan untuk mempromosikan praktik terbaik dalam pertimbangan audit masalah lingkungan. Namun, mereka juga mengakui kegunaannya sebagai dokumen yang dapat mereka tunjukkan sebagai bukti bahwa praktik mereka didukung oleh bimbingan profesional. Oleh karena itu, tujuan AGS-1010 berdasarkan Chiang & Nor (2016) sebagai berikut.

“The main purpose of AGS-1010 as being to help maintain perceptions of their professional legitimacy. The pursuit of demonstrable legitimacy appears likely to be an ongoing concern for the audit profession. Apparent audit failures have resulted in a crisis of investor confidence in financial reporting and auditing.”

Untuk membantu auditor dalam mengembangkan praktik terbaik dalam penerapan standar audit, AGS-1010 menerapkan model penilaian risiko bisnis dalam perencanaan audit dan menguraikan faktor dan prosedur spesifik yang dapat membantu mengidentifikasi salah saji material dalam laporan keuangan karena masalah lingkungan.

Ng Terence (2004) menjelaskan pengaruh *audit guidance* terhadap penilaian auditor dan kualitas pelaporan keuangan (Salterio dan Koonce 1997; Nelson *et al.* 2002) bergantung pada efektivitas komite audit. Penelitian yang dilakukan NG Terence (2004) juga membuktikan pengaruh komite audit terhadap efektivitas auditor dan kualitas pelaporan keuangan (Carcello dan Neal 2000) bergantung pada ketersediaan *audit guidance*. Aditya *et al.* (2019) pada penelitiannya mengungkapkan dalam proses penentuan *audit guidance*, terdapat banyak pertimbangan yaitu dengan membandingkan berbagai *audit guidance* secara berdampingan, sehingga dapat dijelaskan dengan jelas fungsi dan

penggunaan masing-masing *audit guidance*. Penting bagi auditor untuk memahami *audit guidance* yang diperlukan dalam proses audit dan kesesuaiannya dengan tujuan audit yang akan dilakukan. Dalam pelaksanaan kegiatan pemeriksaan, auditor diharapkan dapat menerapkan *audit guidance* secara relevan sesuai dengan kebutuhan dan tujuan audit (Aditya *et al.*, 2019).

Penelitian yang dilakukan Guo, H. Y. *et al.* (2019) menjelaskan pengembangan *audit guidance* yang terkoordinasi antara lembaga audit pemerintah dan audit internal dijelaskan sebagai berikut.

“The coordinated development and mutual promotion between the internal audit guidance by the government audit departments and internal audit units are good for the realization of the simultaneous improvement in public governance of national government audit departments, government sectors and state-owned enterprises and institutions and also beneficial to the public sectors and its officials abilities in financial and audit to satisfy the social development needs and play the leading roles in the field at home and abroad.”

Dalam reformasi manajemen audit pada Badan Pemeriksa Keuangan memerlukan pemikiran sistem. Guo, H. Y. *et al.* (2019) dalam penelitiannya berfokus pada pembinaan dan pengawasan audit yang merupakan elemen penting dalam sistem manajemen audit.

Di Indonesia berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan Dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, *audit guidance* merupakan patokan untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Badan Pemeriksa Keuangan memiliki standar pemeriksaan yang terdiri dari standar umum, standar pelaksanaan, dan standar pelaporan pemeriksaan yang wajib dipedomani oleh BPK dan/atau pemeriksa. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan pada Pasal 31 ayat (2) menyatakan bahwa BPK berkewajiban

menyusun standar pemeriksaan keuangan negara. Sebagai penjabaran dari standar pemeriksaan, BPK menerbitkan petunjuk pelaksanaan, petunjuk teknis pemeriksaan, pedoman manajemen pemeriksaan, dan ketentuan lain yang bersifat penjabaran (SPKN, 2017).

Variabel independen selanjutnya yang dimanipulasi adalah variabel *audit guidance*. Variabel ini dimanipulasi dengan dua level yaitu Lengkap dan Tidak Lengkap. Level lengkap dan tidak lengkap merupakan indikator efisien dan efektif. Dalam skenario yang digunakan sebagai instrumen penelitian eksperimen berpedoman pada *Frequently Asked Question* (FAQ) sebagai pelengkap Kebijakan Pemeriksaan LKPD dan petunjuk teknis (Juknis) pemeriksaan LKPD yang telah ada di BPK. Hal ini bertujuan untuk membantu pencapaian kualitas pemeriksaan sebagaimana dipersyaratkan dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). Berdasarkan pengamatan yang dilakukan peneliti, BPK setiap tahunnya menerbitkan FAQ (TA 2021 s.d. TA 2023) yang secara terus-menerus dilengkapi dan di-*update* dengan permasalahan-permasalahan terkini serta memuat jawaban atas permasalahan terkait terutama pada isu nasional.

3.2.3. Variabel Moderasi

Berdasarkan standar umum dalam peraturan revisi Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) 2017 menyebutkan bahwa Independensi adalah suatu sikap dan tindakan dalam melaksanakan pemeriksaan untuk tidak memihak kepada siapapun dan tidak dipengaruhi oleh siapapun. Seluruh komponen di BPK yang menjalankan pemeriksaan harus objektif dan bebas dari benturan kepentingan (*conflict of interest*) dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya (SPKN, 2017). Selain harus mempunyai sikap skeptisme

profesional auditor juga dituntut harus memiliki independensi yang tinggi untuk menjaga relevannya opini atau kualitas dalam mengaudit laporan keuangan.

Definisi independensi adalah sebagai keadaan bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga diartikan sebagai sikap yang tidak bias.

Berdasarkan standar umum dalam peraturan revisi Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) 2017 menyebutkan bahwa Independensi adalah suatu sikap dan tindakan dalam melaksanakan pemeriksaan untuk tidak memihak kepada siapapun dan tidak dipengaruhi oleh siapapun (Sugiarmini & Datrini, 2017). Independensi merupakan salah satu komponen etika yang harus dijaga oleh auditor. Independensi berarti bahwa auditor harus jujur, tidak mudah dipengaruhi dan tidak memihak kepentingan siapapun, karena ia melakukan pekerjaannya untuk kepentingan umum (Sugiarmini & Datrini, 2017). Independensi merupakan variabel moderasi yang ditreatment pertama dalam penelitian ini. Variabel ini dimanipulasi dengan level yaitu *In-fact* dan *In Appearance*. Independensi dianggap *In-fact* apabila dalam pelaksanaan pengauditan auditor Auditor benar-benar tidak mempunyai kepentingan ekonomis dalam perusahaan yang dilihat dari keadaan yang sebenarnya, misalnya auditor memiliki hubungan keluarga. Penekanan *independence In-fact* terletak dari independensi yang sesungguhnya yang meliputi sikap independensi dalam merencanakan program audit, kinerja auditor dalam memverifikasi pekerjaannya dan menyiapkan laporannya. Penekanan *independence in apperance* bagaimana auditor bertindak sebagai suatu kelompok profesional, auditor harus menghindari praktek-praktek yang menyebabkan independensi berkurang.

3.3. Subyek dan Desain Penelitian

3.3.1. Subyek

Subyek eksperimen yang digunakan dalam penelitian ini merupakan pemeriksa BPK. Dipilihnya pemeriksa sebagai subyek eksperimen karena fokus penelitian ingin menangkap perilaku pemeriksa dalam melakukan pemeriksaan atas tanggung jawab pengelolaan keuangan daerah. Subyek eksperimen yang diambil dari setiap kantor perwakilan adalah pemeriksa yang pernah melakukan pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah. Pemeriksa pada masing-masing perwakilan memiliki pengalaman dan jabatan fungsional pemeriksa yang berbeda yaitu Pemeriksa Ahli Madya, Pemeriksa Ahli Muda dan Pemeriksa Ahli Pertama yang pada penelitian ini partisipan dibagi menjadi dua kelompok yaitu pemeriksa ahli muda dan pemeriksa ahli pertama. Jumlah subyek yang menjadi responden dalam penelitian ini berjumlah 160 subyek.

3.3.2. Desain

Eksperimen ini dilakukan dengan berbasis internet dengan cara melakukan pengiriman email undangan kepada partisipasi auditor untuk berpartisipasi ke dalam simulasi rekomendasi audit melalui situs elektronik. Subyek yang merespon email diminta membuka tautan *link* situs yang tersedia. Randomisasi dilakukan oleh peneliti sehingga partisipan akan membuka modul di situs berupa manipulasi informasi nonvisual yang sudah ditentukan peneliti. Hasil akhir adalah keputusan yang dilakukan oleh subyek berdasarkan treatment yang diberikan.

Peneliti menggunakan metode eksperimen karena hasil penelitian ini diharapkan dapat melihat hubungan kausalitas (sebab akibat) antar variabel dependen dan independen. Nahartyo (2013) menjelaskan salah satu syarat yang harus dipenuhi dalam penelitian eksperimen adalah adanya kemampuan peneliti

untuk memanipulasi variabel independen. Peneliti dengan keyakinan yang tinggi dapat menyimpulkan hubungan sebab akibat antar variabel setelah melewati serangkaian prosedur yang baku dalam eksperimen.

Pemilihan eksperimen laboratorium berbasis web dikarenakan peneliti dapat mengontrol variabel lain yang berpotensi memengaruhi variabel dependen namun tidak relevan dengan tujuan penelitian. Kegiatan tersebut dilakukan secara terpisah dari situasi kehidupan sehari-hari (Nahartyo (2013)). Alasan tidak digunakannya eksperimen lapangan dalam penelitian ini dikarenakan kesulitan yang dihadapi peneliti dalam mengontrol variabel pengganggu atau *extraneous* variabel. Lemahnya pengendalian terhadap *extraneous* variabel akan menurunkan keyakinan peneliti bahwa perubahan yang terjadi pada variabel dependen disebabkan oleh variabel independen. Namun penelitian eksperimen juga memiliki kelemahan terutama pada masalah kemampuan generalisasi hasil penelitian (validitas eksternal).

Eksperimen dalam penelitian ini dilaksanakan pada 4 (empat) kantor BPK Perwakilan diberbagai wilayah yang tersebar di Indonesia yang memiliki karakteristik yang berbeda, subjek yang beragam, situasi dan waktu yang berbeda. Pada perspektif ini, validitas eksternal penelitian ini cukup tinggi. Penelitian ini menggunakan desain faktorial yang bersifat *between subject* sebagai metode yang dipilih, secara simultan merupakan desain eksperimen yang mendukung pengaruh dua atau lebih variabel independen, baik pengaruh utama maupun pengaruh interaksi terhadap variabel dependen. Manfaat desain ini dalam penelitian eksperimen yang mempunyai dua atau lebih variabel independen (disebut faktor) dengan masing-masing faktor memiliki sedikitnya dua level.

Desain faktorial yang digunakan dalam penelitian ini adalah desain faktorial 2x2x2 karena adanya dua variabel independen dan moderasi yang masing-masing mempunyai dua level. Banyaknya variabel independen maupun jumlah level akan menentukan kompleksitas desain faktorial (Nahartyo, 2013). Desain *between subject* yang pada setiap subyek mendapat paparan semua kondisi manipulasi. Pemilihan metode ini didasarkan pada beberapa alasan, yaitu: (1) konsisten dengan penelitian-penelitian mengenai efek resensi, (2) mampu menguji pengaruh interaksi dari variabel independen terhadap variabel dependen, (3) menghindari terjadinya *demand effect*, yaitu subyek mengetahui arah dari kondisi yang diberikan (Nasution & Supriyadi, 2007).

Desain eksperimen dalam penelitian ini dapat digambarkan pada Tabel 3 berikut ini.

Tabel 3 Desain Penelitian Faktorial 2X2X2

		Kompetensi Auditor		<i>Audit Guidance</i>	
		Profesional Muda (PM)	Profesional Pertama (PP)	Lengkap (L)	Tidak Lengkap (TL)
Independensi	<i>In-fact (F)</i>	Sel 1	Sel 3	Sel 5	Sel 7
	<i>In Appearance (A)</i>	Sel 2	Sel 4	Sel 6	Sel 8

Keterangan:

Penelitian ini akan menginvestigasi pengaruh dua variabel independen, yaitu kompetensi auditor dan *audit guidance* serta variabel moderasi yaitu independensi. Variabel kompetensi auditor memiliki dua level yaitu Pemeriksa Ahli Muda (PM) dan Pemeriksa Ahli Pertama (PP). Variabel *audit guidance* memiliki dua level yaitu Lengkap (L) dan Tidak Lengkap (TL). Variabel moderasi independensi memiliki dua level yaitu *In-fact (F)* dan *In Appearance (A)*. Dengan demikian, jika manipulasi berdasarkan *treatment* digabungkan secara faktorial, eksperimen ini

akan mempunyai 8 sel. Desain ini dapat direpresentasikan dengan nama desain faktorial $2 \times 2 \times 2$.

Desain eksperimen penelitian dapat dilihat pada Tabel 3 yang terdiri dari 8 sel. Oleh sebab penelitian menyiapkan 8 skenario manipulasi dengan penjelasan sebagai berikut:

- a. Skenario 1: subyek eksperimen mendapat manipulasi kompetensi pemeriksa ahli muda dan independensi *In-fact*.
- b. Skenario 2: subyek eksperimen mendapat manipulasi kompetensi pemeriksa ahli muda dan independensi *In Appearance*.
- c. Skenario 3: subyek eksperimen mendapat manipulasi kompetensi pemeriksa ahli pertama dan independensi *In-fact*.
- d. Skenario 4: subyek eksperimen mendapat manipulasi kompetensi pemeriksa ahli pertama dan independensi *In Appearance*.
- e. Skenario 5: subyek eksperimen mendapat manipulasi *audit guidance* lengkap dan independensi *In-fact*.
- f. Skenario 6: subyek eksperimen mendapat manipulasi *audit guidance* lengkap dan independensi *In Appearance*.
- g. Skenario 7: subyek eksperimen mendapat manipulasi *audit guidance* tidak lengkap dan independensi *In-fact*.
- h. Skenario 8: subyek eksperimen mendapat manipulasi *audit guidance* tidak lengkap dan independensi *In Appearance*.

3.3.3. Teknik Manipulasi

Manipulasi dilakukan terhadap variabel independen dalam penelitian ini, yaitu kompetensi dan *audit guidance* serta variabel moderasi yaitu independensi.

Prosedur yang dilakukan yaitu peserta diundang berpartisipasi dalam penelitian yang dirancang untuk meningkatkan pemahaman tentang 12 dimensi penting dalam rekomendasi audit. Mereka diberitahu bahwa penelitian ini mencakup dua tugas. Tugas pertama meminta mereka mengingat dan mendeskripsikan rekomendasi audit yang pernah dilakukan, dan tugas kedua melibatkan 12 dimensi penting dalam rekomendasi audit. Peserta diberitahu bahwa peneliti tertarik dengan kompetensi auditor, *audit guidance*, dan independensi memengaruhi rekomendasi audit.

Variabel kompetensi auditor adalah variabel pertama yang dimanipulasi. Kompetensi auditor di-*treatment* pada dua tingkat, kompetensi pemeriksa ahli muda dan kompetensi pemeriksa ahli pertama. Berdasarkan hasil *focus grup discussion* (FGD), variabel kompetensi auditor diinterpretasikan berdasarkan pendidikan dan pelatihan yang telah diterima oleh auditor termasuk di dalamnya terdapat contoh kasus. Namun tidak semua materi diklat dimasukkan ke dalam skenario karena terdapat keterbatasan waktu pelaksanaan kegiatan.

Variabel *audit guidance* adalah variabel kedua yang dimanipulasi. *Audit guidance* di-*treatment* pada dua tingkat, Lengkap dan Tidak Lengkap. Berdasarkan hasil *focus grup discussion* (FGD), variabel *audit guidance* diinterpretasikan dengan *Frequently Asked Question* (FAQ) yang di dalamnya terdapat pertanyaan-pertanyaan terkait studi kasus pada skenario.

Independensi di-*treatment* antar subyek pada dua tingkat, *in-fact* dan *in appearance*. Peserta wajib mengingat khususnya peristiwa ketika independensi *in-fact* dan *in appearance* seperti adanya hubungan keluarga dengan kepala daerah atau ajakan makan di restoran mewah dari pihak eksternal pada saat melaksanakan

tugas audit. Alasan adanya hubungan keluarga dengan kepala daerah dan peristiwa ajakan makan siang di restoran mewah dari pihak eksternal dipilih karena peristiwa tersebut paling dekat dan sering dialami oleh pemeriksa. Kemudian partisipan diberikan waktu sepuluh menit untuk menuliskan uraian *treatment* pada link yang disediakan, sedetail mungkin seolah-olah peristiwa ini terjadi.

Peneliti memberikan biaya pengganti kuota internet berupa uang elektronik yang ditransfer ke rekening subyek sebesar Rp25.000,00. Dalam protokol eksperimen yang dijelaskan pada bagian awal skenario, diberitahukan bahwa semua subyek yang membuka dan mengisi tautan (*link*) diberikan hadiah. Dalam upaya menginternalisasi subyek, hadiah diberikan kepada 4 (empat) orang subyek masing-masing Rp250.000,00 yang memahami dan menghayati skenario dengan baik, melengkapi semua jawaban yang diminta dan lolos cek manipulasi. Penentuan subyek yang menerima hadiah dilakukan menggunakan *spinner*. Hal ini berarti, subyek yang tidak memahami skenario akan menyebabkan kehilangan kesempatan menerima hadiah. Penghargaan berupa uang diharapkan dapat meningkatkan perhatian subyek.

Selanjutnya, peneliti memberikan tautan (*link*) terkait dengan skenario sebagai langkah untuk menginternalisasi subyek sebelum subyek mulai mengerjakan skenario yang dieksperimenkan. Hal ini diharapkan dapat membawa subyek ke kondisi sesungguhnya sehingga dapat meningkatkan perhatian subyek akan kasus yang diberikan. Dalam skenario yang digunakan sebagai instrumen eksperimen, diangkat kasus nyata yang sebelumnya dimodifikasi untuk nama tempat maupun lokasi. Adapun kasus yang diberikan adalah satu kasus dengan

permasalahan terkait pembayaran honorarium kegiatan. Alasan diberi satu kasus saja dari permasalahan tersebut karena keterbatasan waktu yang digunakan untuk melaksanakan penelitian eksperimen. Waktu maksimal yang digunakan untuk melaksanakan eksperimen berbasis internet adalah 1 jam, karena apabila pelaksanaan yang terlalu lama dapat mengakibatkan kebosanan pada subyek dan ketidakstabilan jaringan internet.

Informasi rekomendasi audit dalam skenario pada penelitian ini diuraikan menjadi 2 rekomendasi yaitu :

1. Sekretariat Daerah **menyesuaikan** Perbup Nomor 47 Tahun 20xx **disesuaikan** dengan Perpres Nomor 33 Tahun 20xx; dan
2. Memerintahkan Kepala SKPD **menghentikan** pembayaran honorarium yang tidak sesuai ketentuan sejak LHP ini diterima, dan selanjutnya melakukan pembayaran honorarium dengan **memedomani** Peraturan Presiden Nomor 33 Tahun 20xx.

Informasi rekomendasi pada kedua rekomendasi tersebut terdiri dari 4 kata kunci yaitu “menyesuaikan”, “disesuaikan”, “menghentikan”, dan “memedomani”. Masing-masing informasi kunci tersebut memiliki nilai 25, sehingga seluruh informasi tersebut memiliki nilai 100. Penetapan nilai dalam jawaban skenario dilakukan melalui pembahasan dalam *Focus Group Discussion* (FGD) untuk mendapatkan rekomendasi yang sesuai dengan apa yang terjadi pada kondisi nyata.

Penilaian atas skenario penelitian ini hanya dapat dinilai oleh Pemeriksa BPK atau pihak-pihak yang memiliki latar belakang auditor serta memiliki kompetensi sebagai auditor dibuktikan dengan sertifikasi keahlian sebagai auditor.

Hal ini dilakukan agar tidak menimbulkan bias persepsi pemahaman mengenai proses bisnis *audit* keuangan negara/daerah. Pada penelitian ini, penilaian dilakukan oleh peneliti karena peneliti merupakan auditor pada BPK dengan merujuk pada informasi kunci yang telah diberikan.

3.3.4. Cek Manipulasi

Cek manipulasi dilakukan untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa tindakan yang diberikan dapat dipahami oleh subyek. Pada saat subyek mendapat informasi kompetensi, peneliti memberikan pertanyaan:

Apa standar pemeriksaan yang digunakan oleh BPK RI dalam pelaksanaan audit yang Saudara baca pada skenario ini?

- Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2007 tentang SPKN
- Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2017 tentang SPKN

Subyek diminta meng-klik jawaban yang dipilih. Tindakan dikatakan berhasil untuk skenario 1 dan 2 (kompetensi pemeriksa ahli muda) apabila subyek memilih jawaban Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2017 tentang SPKN. Tindakan dikatakan berhasil untuk skenario 3 dan 4 (kompetensi pemeriksa ahli pertama) apabila subyek memilih jawaban Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2017 tentang SPKN. Tindakan dikatakan berhasil untuk skenario 5 dan 7 (*audit guidance* lengkap) apabila subyek memilih jawaban Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2017 tentang SPKN. Tindakan dikatakan berhasil untuk skenario 6 dan 8 (*audit guidance* tidak lengkap) apabila subyek memilih jawaban Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2017 tentang SPKN.

Pertanyaan kedua meminta subyek untuk mengidentifikasi independensi yang diterima pada skenario dan dirasakan oleh subyek. Pertanyaan yang diberikan adalah:

Kondisi apakah yang Saudara rasakan dapat mengganggu independensi Saudara sebagai auditor pada skenario yang Saudara terima?

- Ada hubungan keluarga dengan pejabat terkait
- Makan siang bersama pejabat terkait

Subyek diminta meng-klik jawaban yang dipilih. Adapun tindakan dikatakan berhasil untuk skenario 1, 3, 5 dan 7 (independen *In-fact*) apabila subyek memilih jawaban “Ada hubungan keluarga dengan pejabat terkait” dan tindakan dikatakan berhasil untuk skenario 2, 4, 6 dan 8 (independen *In Appearance*) apabila subyek memilih jawaban “Makan siang bersama pejabat terkait”. Apabila pertanyaan-pertanyaan tersebut subyek tidak dijawab dengan benar maka data pekerjaan subyek dikeluarkan dalam pengujian hipotesis (tidak lolos cek manipulasi).

3.3.5. Prosedur Eksperimen

Subyek yang digunakan dalam penelitian ini berjumlah 160 orang yang merupakan pemeriksa yang terdiri dari kompetensi pemeriksa ahli muda (pemeriksa ahli madya, pemeriksa ahli muda dan pemeriksa ahli pertama senior) dan kompetensi pemeriksa ahli pertama (pemeriksa ahli pertama saja) pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Jenis eksperimen dalam penelitian ini adalah eksperimen berbasis internet menggunakan media *zoom meeting* yang dilakukan kepada pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah pada BPK RI. Pelaksanaan penelitian melibatkan

Bagian Kepegawaian dan Bagian Humas & Tata Usaha Kantor Perwakilan sebagai bagian dari protokol penelitian.

Penelitian eksperimen melibatkan protokol yang sudah dilatih dan tetap di bawah kendali peneliti. Prosedur eksperimen dalam penelitian ini sebagai berikut:

1. Pengiriman *link*

Penjelasan mengenai maksud penelitian dan metode eksperimen berbasis internet diberikan peneliti dan dikirimkan kepada para subyek yang telah ditentukan. Selanjutnya subyek diberikan satu dari delapan skenario yang sudah dibuat oleh peneliti dan diberikan pada saat pelaksanaan *zoom meeting* dan meminta subyek membuka tautan (*link*) situs yang tersedia.

2. Pengisian Skenario

Pada tahap pengisian skenario, subyek dapat membaca instruksi untuk mengerjakan simulasi. Selama pelaksanaan simulasi, peserta dilarang berkoordinasi dengan peserta lain sehingga diharapkan dapat melaksanakan semua intruksi. Subyek diharapkan membaca dengan hati-hati materi yang diberikan dan menyelesaikan semua instruksi dengan benar.

3. Cek Manipulasi

Pengisian cek manipulasi ini, subyek diminta mengisi untuk mengetahui pemahaman subyek terkait kasus perlakuan yang diberikan.

4. Penutupan

Setelah subyek menyelesaikan semua instruksi dan menjawab semua pertanyaan dan semua pelaksanaan simulasi selesai, subyek dapat menutup tautan (*link*) situs penelitian.

3.4. Randomisasi

Nahartyo (2013), suatu teknik pendistribusian subyek secara acak yang mencerminkan keadaan populasi yang sebenarnya dari masalah yang diselidiki dinyatakan sebagai randomisasi. Penelitian ini mendefinisikan randomisasi merupakan suatu *treatment* yang dapat diterima semua kelompok eksperimen yang memiliki tujuan agar memiliki kesempatan yang sama, sehingga dari setiap perlakuan/tindakan tersebut diharapkan adanya pengaruh kehomogenan (Nahartyo, 2013).

Penelitian eksperimen ini yaitu melakukan penyebaran skenario ke empat kantor perwakilan BPK RI di Indonesia. Pada empat kantor tersebut setiap pegawai diberikan delapan jenis skenario eksperimen yang berbeda-beda. Satu pegawai menerima satu skenario yang didalamnya terdapat treatment mengenai kompetensi auditor, *audit guidance* dan independensi.

3.5. Jenis dan Sumber Data

Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer, Sugiyono (2018) mendefinisikan data primer merupakan sumber data yang langsung memberikan data kepada pengumpul data. Metode pengumpulan data yang digunakan untuk mengumpulkan data primer dalam penelitian ini adalah metode eksperimental dengan menggunakan manipulasi pada subyek penelitian. Kelompok perlakuan ditentukan secara acak sehingga setiap subyek memiliki kesempatan yang sama pada kelompok perlakuan tertentu.

Penelitian ini menggunakan respon dari subyek eksperimen sebagai teknik pengumpulan datanya. Subyek akan diberikan tautan (*link*) skenario untuk

mengetahui rekomendasi apa yang akan diberikan. Skenario yang digunakan diadaptasi dari penelitian yang dilakukan Dewi (2020).

3.6. Teknik Analisis Data

3.6.1. *Manipulation Check*

Penelitian ini meminta pemeriksa mengisi *manipulation check* untuk mengetahui apakah subyek memahami *treatment* yang diberikan setelah subyek diminta untuk membaca skenario penelitian. Subyek yang lolos *manipulation check* digunakan sebagai data yang diolah lebih lanjut, sedangkan subyek yang tidak lolos *manipulation check* tidak dipakai sebagai data yang diolah lebih lanjut. Subyek yang tidak lolos *manipulation check* menjadi alasan data tersebut tidak diolah karena dikhawatirkan tidak membaca kasus secara seksama dan tidak paham akan kasus perlakuan yang diberikan sehingga akan memengaruhi respon subyek tersebut.

Subyek yang dinyatakan lolos *manipulation check* memenuhi kriteria mampu menjawab soal yang diberikan. Subyek diminta mengerjakan salah satu pekerjaan pegawai Badan Pemeriksa Keuangan yang diberikan oleh peneliti. Penelitian ini menggunakan pekerjaan yang berkaitan dengan kasus pada angket penelitian yang diberikan peneliti.

3.6.2. Statistik Deskriptif

Penelitian yang dilakukan Sugiyono (2018), mendefinisikan statistik deskriptif sebagai statistik yang digunakan untuk menganalisis data dengan cara mendeskripsikan atau menggambarkan data yang telah terkumpul sebagaimana adanya tanpa upaya membuat kesimpulan yang berlaku secara umum atau

digeneralisir. Ukuran deskripsi yang digunakan dalam penelitian ini antara lain berupa lama bekerja, mean, median, dan standar deviasi.

3.6.3. Analisa Data

Penelitian ini menggunakan analisis varians (*Analysis of Variance*). Driscoll (1996) menjelaskan analisis varians memungkinkan seseorang membandingkan dan menguji perbedaan *mean* populasi. Matos, *et al.* (2018) dalam penelitiannya menggunakan ANOVA untuk meverifikasi ada atau tidaknya perbedaan yang signifikan secara statistik antar kelompok variabel. Analisis varians dapat digunakan untuk membandingkan rata-rata beberapa kelompok dengan mengendalikan pengaruh variabel luar yang mungkin memengaruhi hasil penelitian (Hair Jr, J. F. *et al.*, 2018). Hair mengemukakan sebagian besar dampak dari sepertiga variabel dikeluarkan dari korelasi parsial bivariat. Hipotesis 1 dan 2 menggunakan ANOVA. Sedangkan hipotesis 3 dan 4 menggunakan menggunakan pengujian MRA (*Moderated Regression Analysis*).

Penelitian ini menggunakan *Analysis of Variance* (ANOVA) dan uji *Moderated Regression Analysis* (MRA) untuk memperkuat ketepatan analisis. Perbedaan uji antara *Analysis of Variance* (ANOVA) dan uji *Moderated Regression Analysis* (MRA) terdapat pada metodenya. ANOVA memerlukan perbandingan dari dua estimasi varians (Driscoll, 1996). Pada ANOVA terdapat beberapa pilihan dalam variabel independen dan satu variabel dependen ke dalam model sehingga memperkuat ketepatan atau presisi analisis sehingga meningkatkan signifikansi secara statistik. Sedangkan uji *Moderated Regression Analysis* (MRA) merupakan uji residual yang digunakan untuk mengatasi masalah multikolinieritas yang muncul (Leppink, J., 2018). Pengujian residual pada suatu

penelitian diawali dengan meregresikan variabel bebas terhadap variabel moderasi, selanjutnya dari hasil regresi tersebut diambil nilai absolut residualnya. Kemudian nilai absolut residual (variabel baru sebagai pengganti variabel bebas dan variabel moderasi) tersebut diregresikan terhadap variabel terikatnya (Ghazali, 2012).

Pengujian moderasi dilakukan menggunakan prosedur analisis varians (ANOVA). ANOVA merupakan salah satu uji komparatif yang digunakan untuk menguji perbedaan mean (rata-rata) data lebih dari dua kelompok. Hipotesis pertama dan kedua dalam penelitian ini yaitu dengan melakukan uji varians *one way* ANOVA. Prosedur ANOVA ini dilaksanakan *ex-post*, yang berarti baru dilakukan sesudah objek diberi manipulasi (Naharyto, 2013). Analisis ini bertujuan untuk menentukan sejauh mana variabel-variabel independen tersebut memprediksi rekomendasi audit. ANOVA dalam penelitian ini digunakan untuk menguji H1 dan H2. Hal ini dilakukan dengan persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y_{ij} = \mu + \tau_i + \beta x_{ij} + \varepsilon_{ij}, i = 1, 2, \dots, a \quad j = 1, 2, \dots$$

y_{ij} : nilai peubah respon pada perlakuan ke- i observasi ke- j

x_{ij} : nilai covariate pada observasi yang bersesuaian dengan y_{ij}

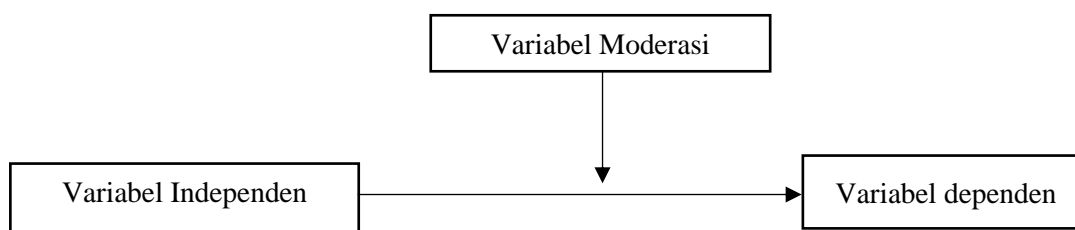
τ_i : pengaruh perlakuan ke- i

β : koefisien regresi linier

ε_{ij} : *random error*

a : banyaknya kategori

Jika kondisi ini semua terjadi sesuai prediksi, maka pengaruh variabel moderasi akan memperkuat pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen.



Gambar 5. Model Penelitian.

Berdasarkan model yang ingin diuji dalam penelitian ini dimana:

- a. Variabel dependen: rekomendasi audit
- b. Variabel Moderasi: independensi
- c. Variabel Independen: kompetensi auditor dan *audit guidance*

3.6.4. Uji Signifikansi Parameter Individual (uji statistik t)

Analisis varians (ANOVA) menggeneralisasi uji t terhadap beberapa kelompok (Platt, 1998). Uji Signifikansi Parameter Individual (uji statistik t) bertujuan untuk mengukur seberapa besar pengaruh satu variabel independen secara individual terhadap variabel dependen (Ghozali, 2011). Cara pengujian statistik t yaitu tingkat signifikansi t masing-masing variabel yang diperoleh nilainya lebih kecil dari nilai signifikansi yang digunakan (5%) maka dapat dikatakan variabel independen secara parsial berpengaruh terhadap variabel dependen. Apabila tingkat signifikansi t masing-masing variabel yang diperoleh nilainya lebih besar dari nilai signifikansi yang digunakan (5%) maka dapat dikatakan variabel independen secara parsial tidak berpengaruh terhadap variabel dependen.

3.6.5. Uji Homogenitas

Pengujian homogenitas dimaksudkan untuk memberikan keyakinan bahwa sekumpulan data yang dimanipulasi dalam serangkaian analisis memang berasal

dari populasi yang tidak jauh berbeda keragamannya. Khusus untuk studi korelatif yang sifatnya prediktif, model yang digunakan harus fit (cocok) dengan komposisi dan distribusi datanya. *Goodness of fit* model tersebut secara statistika dapat diuji setelah model prediksi diperoleh dari perhitungan. Model yang sesuai dengan keadaan data adalah apabila simpangan estimasinya mendekati 0.

Untuk mendeteksi agar penyimpangan estimasi tidak terlalu besar, maka homogenitas variansi kelompok-kelompok populasi dari mana sampel diambil, perlu diuji. Pengujian homogenitas varians suatu kelompok data, dapat dilakukan dengan cara uji *levene test*.

3.6.6. Uji *Moderated Regression Analysis* (MRA)

Uji *Moderated Regression Analysis* (MRA) atau uji interaksi dilakukan untuk menambahkan variabel perkalian antara variabel bebas dengan variabel moderatingnya. Pengujian ini khusus menguji regresi linear dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen). Berikut model persamaan regresi yang diajukan dalam penelitian :

$$Y = \beta_0 + \beta_1 Ka + \beta_2 Ag + \beta_3 Ind + \beta_4 Ka * Ind + \beta_5 Ag * Ind$$

Keterangan :

Ka : kompetensi auditor (1 = Pemeriksa Ahli Muda, 0 = Pemeriksa Ahli Pertama)

Ag : *audit guidance* (1 = Lengkap, 0 = Tidak Lengkap)

Ind : independensi auditor (1 atau 0 = *In Fact*, 1 atau 0 = *In Appearance*)

*Ka * Ind* : kompetensi auditor*independensi

*Ag * Ind* : *audit guidance**independensi

Y : rekomendasi audit

$\beta_{0.5}$: koefisien beta

persamaan ini diuji setelah memenuhi syarat uji asumsi klasik sebagai berikut.

Uji Normalitas

Untuk menguji kesesuaian distribusi sampel dengan distribusi teoritis dan menguji kesesuaian distribusi dua buah sampel dari distribusi yang sama atau tidak dilakukan pengujian normalitas Kolmogorov-Smirnov. Prinsip uji K-S adalah menghitung selisih absolut $F_s(x)$ (distribusi frekuensi kumulatif sampel) dengan $F_t(x)$ (distribusi frekuensi kumulatif teoritis) dengan prosedur :

$$D = |F_s(x) - F_t(x)|_{\max}$$

Keterangan :

D : data yang akan diuji kenormalan

$F_s(x)$: distribusi frekuensi kumulatif sampel

$F_t(x)$: distribusi frekuensi kumulatif teoritis

Kriteria uji :

Jika nilai $|F_t - F_s|$ terbesar < nilai tabel Kolmogorov Smirnov, maka H_0 diterima;

H_a ditolak, jika nilai $|F_t - F_s|$ terbesar > nilai tabel Kolmogorov Smirnov, maka

H_0 ditolak; H_a diterima.

Uji Multikolinearitas

Evaluasi selanjutnya adalah pengecekan tidak adanya multikolinearitas (terdapat hubungan linear) diantara variabel prediktor yang digunakan.

Multikolinearitas dapat dideteksi dengan melihat nilai *Variance Inflation Factors* (VIF) dengan prosedur sebagai berikut.

$$VIF = \frac{1}{1 - R_k^2} ; k = 1, 2, \dots, p$$

Keterangan :

VIF : *Variance Inflation Factors*

R^2 : koefisien determinasi dari hasil estimasi parameter variabel prediktor ke-k

Kriteria uji :

Jika tidak ada variabel yang memiliki nilai $VIF > 10$, hal ini menunjukkan bahwa tidak terjadi multikolinearitas antar variabel *predictor*.

Uji Homoskedastisitas

Evaluasi ketiga adalah pengecekan varians kekeliruan konstan atau tidak.

Asumsi model regresi ini harus memiliki varians yang sama dari residual satu pengamatan dengan pengamatan yang lain (homoskedastisitas). Dengan varians yang konstan, dapat membuat penaksir parameter menjadi konsisten. Uji asumsi ini menggunakan *Breusch-Pagan Lagrange Multiplier Test*. Dengan prosedur perhitungannya sebagai berikut.

$$LM = \frac{1}{2} [g'X(X'X)^{-1}Z'g]$$

Keterangan :

X : matriks variabel *predictor*

g : vector observasi *git*

e_{it} : residual observasi ke-i dan waktu ke-t

e : vector residual pengamatan

Kriteria uji :

Tolak H_0 dan terima H_a jika $LM > \chi^2$ atau $p\text{-value} < \alpha$,

Uji Signifikansi Parameter

Uji signifikansi atau keberartian parameter dilakukan untuk melihat apakah model regresi dengan estimasi parameter yang diperoleh merupakan model yang tepat untuk menggambarkan hubungan variabel prediktor terhadap variabel respon. Pengujian ini dibedakan menjadi dua, yaitu uji signifikansi parameter secara simultan dan uji signifikansi parameter secara parsial.

Uji Kelayakan Model (Uji F)

Uji ini berfungsi sebagai pengujian data model regresi yang digunakan apakah dapat digunakan untuk memperkirakan pengaruh variabel bebas (*independent variable*) terhadap variabel terikat (*dependent variable*) yang dilakukan secara bersama-sama (simultan). Statistik uji ini dilakukan dengan prosedur :

$$F = \frac{R^2 / (N + T + k - 2)}{1 - R^2 / (NT - N - T - k + 1)}$$

Keterangan :

K : banyaknya parameter yang diestimasi

R^2 : koefisien determinasi

N : banyaknya unit observasi

T : banyaknya periode waktu

Kriteria Uji :

Tolak H_0 jika $F_{hitung} > F_{(N+T+K-2), (NT-N-T-K+1)}$ atau $p\text{-value} < \alpha$

Uji Signifikansi Parameter Secara Parsial

Uji signifikansi parameter secara parsial dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui apakah variabel-variabel prediktor secara parsial berpengaruh signifikan terhadap variabel respon. Statistik uji dilakukan dengan prosedur :

$$t = \frac{\beta_k}{SE(\beta_k)}$$

Keterangan :

β_k : estimasi koefisien variabel prediktor ke-k

$SE(\beta_k)$: kesalahan standar untuk estimasi koefisien variabel prediktor ke-k

Kriteria uji :

Tolak H_0 jika $|t| > t_{(NT-k), \frac{\alpha}{2}}$ atau $p\text{-value} < \alpha$

Uji ANOVA digunakan dalam hipotesis 1 dan 2 sedangkan uji moderated regression analysis (MRA) digunakan untuk pengujian hipotesis 3 dan 4 dengan prosedur hipotesis sebagai berikut :

- a. Pada hipotesis 1 (satu) pengujian dilakukan untuk mengetahui pengaruh kompetensi auditor terhadap rekomendasi audit, yaitu apakah kompetensi pemeriksa ahli muda lebih baik dibandingkan dengan rekomendasi audit yang dihasilkan oleh auditor pemeriksa ahli pertama, sehingga dapat memengaruhi rekomendasi *audit* secara positif. Pengujian dilakukan dengan cara membandingkan hasil pengukuran pada kelompok yang diberi pengukuran Pemeriksa Ahli Muda (PM) dalam sel 1 dan 2 dengan kelompok yang diberi pengukuran kompetensi Pemeriksa Ahli Pertama (PP) dalam sel 3 dan 4. Apabila nilai rata-rata (*mean*) kompetensi auditor pada kelompok yang diberi pengukuran Pemeriksa Ahli Muda lebih tinggi dan berbeda dari rata-rata

(*mean*) kelompok yang diberi pengukuran Pemeriksa Ahli Pertama, maka hipotesis terdukung. Pengujian kedua dilakukan dengan menggunakan alat uji ANOVA untuk membandingkan dan menguji perbedaan *mean* populasi. Pengujian pemberian rekomendasi dilakukan dengan melihat nilai signifikansi pada tabel *coefficients*, dasar pengujian ANOVA dilakukan dengan tingkat kepercayaan 95% atau dengan taraf signifikansi sebesar 5% ($\alpha = 0,05$), jika nilai signifikansi di bawah 0,05 maka hipotesis didukung dan jika nilai signifikansi di atas 0,05 maka hipotesis tidak didukung.

- b. Pada hipotesis 2 (dua) pengujian dilakukan untuk mengetahui pengaruh *audit guidance* terhadap rekomendasi audit, yaitu apakah *audit guidance* lengkap lebih baik dibandingkan dengan rekomendasi audit yang dihasilkan *audit guidance* tidak lengkap, sehingga dapat memengaruhi rekomendasi audit secara positif. Pengujian dilakukan dengan cara membandingkan hasil pengukuran pada kelompok yang diberi pengukuran *audit guidance* lengkap (L) dalam sel 5 dan 6 dengan kelompok yang diberi pengukuran *audit guidance* tidak lengkap (TL) dalam sel 7 dan 8. Apabila nilai rata-rata (*mean*) *audit guidance* pada kelompok yang diberi pengukuran *audit guidance* lengkap lebih tinggi dan berbeda dari rata-rata (*mean*) kelompok yang diberi pengukuran *audit guidance* tidak lengkap, maka hipotesis terdukung. Pengujian kedua dilakukan dengan menggunakan alat uji ANOVA untuk membandingkan dan menguji perbedaan *mean* populasi. Pengujian pemberian rekomendasi dilakukan dengan melihat nilai signifikansi pada tabel *coefficients*, dasar pengujian ANOVA dilakukan dengan tingkat kepercayaan 95% atau dengan taraf signifikansi sebesar 5% ($\alpha = 0,05$), jika nilai signifikansi di bawah 0,05

maka hipotesis didukung dan jika nilai signifikansi di atas 0,05 maka hipotesis tidak didukung.

- c. Pada hipotesis 3 pengujian dilakukan untuk membuktikan bahwa efek interaksi independensi auditor memperkuat kompetensi auditor terhadap rekomendasi audit, sehingga dapat memengaruhi rekomendasi *audit* secara positif.

Independensi *In-fact* (F) dan *In Appearance* (A) auditor dapat memperkuat kompetensi auditor (P) sehingga lebih meningkatkan rekomendasi *audit*.

Pengujian dilakukan dengan menggunakan alat uji *moderated regression analysis* (MRA). Pengujian hasil regresi dilakukan dengan tingkat kepercayaan 95% atau dengan taraf signifikansi sebesar 5% ($\alpha = 0,05$), jika nilai signifikansi $X1*Z$ di bawah 0,05 maka hipotesis didukung dan jika nilai signifikansi di atas 0,05 maka hipotesis tidak didukung.

- d. Pada hipotesis 4 pengujian dilakukan untuk membuktikan bahwa efek interaksi independensi auditor memperkuat *audit guidance* terhadap rekomendasi audit, sehingga dapat memengaruhi rekomendasi audit secara positif. Independensi

In-fact (F) dan *In Appearance* (A) auditor dapat memperkuat *audit guidance* sehingga lebih meningkatkan rekomendasi audit. Pengujian dilakukan

menggunakan alat uji *moderated regression analysis* (MRA). Pemberian

rekomendasi dilakukan dengan melihat nilai signifikansi pada koefisien

regresi perkalian antara dua variabel independen yaitu variabel *audit guidance*

dikalikan dengan variabel independensi ($X2*Z$), dasar pengujian hasil regresi

dilakukan dengan tingkat kepercayaan 95% atau dengan taraf signifikansi

sebesar 5% ($\alpha = 0,05$), jika nilai signifikansi $X2*Z$ di bawah 0,05 maka

hipotesis didukung dan jika nilai signifikansi di atas 0,05 maka hipotesis tidak didukung.

BAB 5 PENUTUP

Bab ini terdiri dari tiga bagian, yaitu simpulan hasil penelitian, implikasi, keterbatasan dan saran bagi penelitian selanjutnya. Dalam bagian pertama, selain simpulan penelitian memuat pula diskusi dan analisa tambahan. Bagian kedua berisi implikasi penelitian yang terdiri dari implikasi teoristis, metodologis, dan praktik. Sedangkan bagian ketiga menjelaskan keterbatasan penelitian ini dan saran yang perlu dilakukan dalam penelitian mendatang.

5.1. Simpulan

Reformasi yang perlu dilakukan di sektor publik khususnya di pemerintah daerah, tidak hanya berkaitan dengan kompetensi auditor, *audit guidance*, dan rekomendasi audit. Penelitian terdahulu yang membahas tentang kompetensi auditor, *audit guidance*, dan rekomendasi audit masih sangat sedikit dilakukan. Penelitian ini dimotivasi oleh keinginan untuk menunjukkan bahwa kompetensi auditor dan *audit guidance* memperkuat pengaruh rekomendasi auditor di pemerintah daerah, melalui independensi auditor sebagai variabel pemoderasi. Eksperimen kemudian dilakukan dalam penelitian ini untuk menginvestigasi hal tersebut.

Hasil penelitian pertama menunjukkan bahwa H1 yang menyatakan bahwa kompetensi pemeriksa ahli muda dapat memberikan rekomendasi *audit* yang lebih baik daripada kompetensi pemeriksa ahli pertama terdukung. Kompetensi dalam praktek akuntan publik meliputi baik kemampuan teknis dari anggota stafnya

maupun kemampuan untuk mengawasi dan mengevaluasi kualitas penyelenggaraan kerjanya. Kompetensi diinterpretasikan sebagai pengetahuan mengenai standar, teknik profesional dan masalah-masalah teknis yang terlibat, maupun kesanggupan untuk membuat pertimbangan yang bijaksana dalam menerapkan pengetahuan tersebut pada setiap penugasan.

Terdukungnya H1 berarti memberi dukungan bahwa sikap profesional pemeriksa diwujudkan dengan selalu bersikap skeptisisme profesional (*professional skepticism*) selama proses pemeriksaan dan mengedepankan prinsip pertimbangan profesional (*professional judgment*). Bias *judgment* dapat disebabkan karena adanya distorsi persepsi, ketidakakuratan prediksi, interpretasi yang tidak logis atau pengambilan keputusan yang didasarkan pada proses pemikiran yang tidak rasional. Hasil penelitian selanjutnya menunjukkan bahwa terdukungnya H2 berarti rekomendasi audit yang diberikan oleh auditor yang memiliki *audit guidance* lengkap lebih baik dibandingkan dengan rekomendasi audit yang diberikan *audit guidance* tidak lengkap terdukung. Hal ini menunjukkan bahwa pentingnya standar audit dan *audit guidance* adalah untuk meningkatkan kekuatan citra yang diciptakan dalam menegaskan komitmen kepentingan publik auditor.

Standar pemeriksaan menjadi patokan untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Standar pemeriksaan terdiri dari standar umum, standar pelaksanaan, dan standar pelaporan pemeriksaan yang wajib dipedomani oleh BPK dan/atau pemeriksa. Sebagai penjabaran dari standar pemeriksaan, BPK menerbitkan petunjuk pelaksanaan, petunjuk teknis pemeriksaan, pedoman manajemen pemeriksaan, dan ketentuan lain yang bersifat

penjabaran. Untuk membantu pencapaian kualitas pemeriksaan sebagaimana dipersyaratkan dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), disusun buku saku *Frequently Asked Question* (FAQ) sebagai pelengkap Kebijakan Pemeriksaan LKPD dan petunjuk teknis (Juknis) pemeriksaan LKPD yang telah ada di BPK.

Terdukungnya H3 dan H4 menjelaskan hasil penelitian ini memberi bukti bahwa independensi auditor memperkuat hubungan kompetensi auditor dan *audit guidance* terhadap rekomendasi audit. Secara spesifik penelitian ini menunjukkan bahwa kompetensi pemeriksa ahli muda dan pemeriksa ahli pertama dapat meningkatkan rekomendasi audit. Selanjutnya *audit guidance* yang lengkap dan tidak lengkap dapat meningkatkan rekomendasi audit dari pada *audit guidance* tidak lengkap saja. Hasil ini konsisten dengan penelitian terdahulu bahwa adopsi audit terhadap rekomendasi dan tindak lanjut hasil audit merupakan fungsi penunjukan profesional auditor yang dilakukan manajemen klien berdasarkan uji kelayakan, hubungan dengan manajemen, hasil dokumentasi dan penelusuran rekomendasi audit, serta tindak lanjut audit untuk memverifikasi implementasi rencana aksi yang telah disepakati.

Hasil penelitian ini juga sejalan dengan penggunaan metode *quantitative approach* dan data *stream* yang menunjukkan hasil komite audit yang berpengalaman dan berpengetahuan di bidang manajemen risiko serta pengendalian internal memiliki interaksi yang lebih formal sehingga lebih produktif dalam pelaksanaan tugasnya. Selanjutnya hal ini menunjukkan bahwa pentingnya standar audit dan *audit guidance* adalah untuk meningkatkan kekuatan citra yang diciptakan dalam menegaskan komitmen kepentingan publik auditor.

Temuan berikutnya memberikan bukti bahwa independensi menjadi variabel moderasi hubungan kompetensi auditor dan *audit guidance* terhadap rekomendasi audit pemerintah daerah. Temuan ini mengisyaratkan bahwa independensi auditor direspon secara psikologis atau berperilaku. Praktik independensi pada auditor telah diyakini oleh pegawai sebagai suatu kejadian yang dapat terjadi kapan saja dan merupakan hak setiap individu dan tidak ada kaitannya dengan rekomendasi audit.

Oleh sebab itu independensi yang dilakukan secara tepat dapat memperkuat independensi dalam pelaksanaan audit. Pemeriksa menjalankan audit apa adanya tanpa ada tekanan untuk menolak makan siang bersama pejabat terkait maupun ketika ada hubungan keluarga dengan pejabat terkait. Hasil penelitian memberikan bukti yang menarik di sektor publik bahwa independensi auditor mampu menghindari bias terhadap rekomendasi audit yang diberikan.

5.2. Implikasi

5.2.1. Implikasi Teoritis

Penelitian ini menguji teori agensi yang menunjukkan perlu dilakukan sinergi antara prinsipal dan agen agar rekomendasi audit dalam ditindaklanjuti sesuai dengan mandatori peraturan perundangan yang berlaku. Indikator kompetensi auditor dan *audit guidance* yang diterapkan saat ini menjadi risiko pemberian rekomendasi audit dan berimplikasi pada sikap pemerintah daerah yang harus mengoptimalkan tindak lanjut rekomendasi audit tersebut. Dibutuhkan peningkatan kompetensi auditor dan *audit guidance* yang lengkap agar rekomendasi audit yang diberikan oleh auditor kepada pemerintah daerah dapat ditindaklanjuti dengan sesuai. Selain itu pula pada pemerintah daerah berimplikasi pula bahwa dalam pemberian rekomendasi audit lebih baik harus dilakukan oleh

pemeriksa ahli muda sesuai dengan pengalaman, bukan mengandalkan rekomendasi yang diberikan oleh semua jenjang pemeriksa sebagai dasar penyusunan rekomendasi audit karena hal ini berpotensi tidak dapat ditindaklanjutinya rekomendasi tersebut .

Penelitian ini juga menguji kemampuan teori X dan Y dalam menjelaskan fenomena yang terjadi pada organisasi sektor publik khususnya pemerintah daerah berkaitan dengan variabel-variabel yang diteliti. Teori X dan Y digunakan dalam riset-riset akuntansi dan di bidang *auditing*, namun lebih fokus pada *audit judgment*. Penelitian terdahulu menggunakan perilaku disfungsional audit sebagai variabel dependen, namun belum ada penelitian yang menguji teori ini di sektor publik.

Pengujian teori X dan Y dalam penelitian ini dilakukan pada sektor publik. Teori X dan Y diartikan sebagai dua pandangan mengenai manusia yaitu teori X (negatif) dan teori Y (positif). Seorang auditor pada dasarnya termasuk dalam tipe Y, dimana auditor dapat bertanggungjawab terhadap tugasnya sebagai auditor. Dalam melaksanakan tugas pemeriksaan seorang auditor harus mematuhi standar *auditing*, dimana dalam standar tersebut disebutkan bahwa auditor harus mempertahankan independensi dan tanggung jawabnya dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan.

Auditor tidak boleh terpengaruh oleh gangguan yang dapat merusak tanggung jawabnya, baik gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi. Sikap profesional dalam kompetensi auditor yang diwujudkan dengan selalu bersikap skeptisisme profesional (*professional skepticism*) selama proses pemeriksaan dan mengedepankan prinsip pertimbangan profesional (*professional judgment*). Bias

judgment dapat disebabkan karena adanya distorsi persepsi, ketidakakuratan prediksi, interpretasi yang tidak logis atau pengambilan keputusan yang didasarkan pada proses pemikiran yang tidak rasional. Berdasarkan teori bias *judgment* yaitu *Expected-Utility Theory* menyatakan bahwa keuntungan dan kerugian sebelumnya dapat memengaruhi pilihan yang lebih berisiko karena luaran sebelumnya memengaruhi kesejahteraan sekarang. Oleh sebab itu, menentukan tindakan untuk menghindari risiko seperti yang tercermin dalam bentuk utilitas. Esensi fungsi utilitas adalah adanya pemetaan nilai-nilai objektif dari luaran (*outcomes*) atas skala utilitas subyektif. Kompetensi auditor merupakan bagian dari sistem pengendalian audit. Pengujian mengenai keefektifan kompetensi pemeriksa ahli muda dan kompetensi pemeriksa ahli pertama menjadi penting untuk diteliti untuk memberikan masukan kepada regulator. Isu yang diangkat dalam penelitian ini belum pernah diteliti pada sektor publik.

Temuan dalam penelitian ini menunjukkan bahwa *audit guidance* dapat meningkatkan rekomendasi audit. Hasil ini dapat mendorong penggunaan informasi *audit guidance* yang selama ini belum optimal digunakan oleh pemeriksa laporan keuangan pemerintah daerah. Hasil ini perlu mengeksplorasi teori lain yang dapat menjelaskan fenomena tersebut. Meskipun paradigma teori X dan Y yang berkaitan dengan auditor pada pemerintahan di Indonesia, namun ternyata teori-teori yang lazim digunakan di sektor bisnis belum dapat sepenuhnya menjelaskan fenomena di sektor publik.

5.2.2. Implikasi Metodologis

Peneliti menyadari kemungkinan adanya keterbatasan dalam pemberian tindakan independensi dalam penelitian ini. Eksperimen laboratorium berbasis internet yang dilaksanakan dipandang tidak cukup menghadirkan kondisi dan situasi yang dialami auditor pada saat memberikan rekomendasi audit. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menggunakan metode yang lebih tepat misalnya dengan menggunakan eksperimen lapangan. Eksperimen lapangan diharapkan dapat lebih dapat menangkap perilaku independensi auditor sebagai sebab akibat dari rekomendasi audit.

Implikasi metodologis dalam penelitian ini adalah perlunya mempertimbangkan metode yang paling tepat untuk mencapai tujuan penelitian, beserta kelemahan dan kelebihan masing-masing. Oleh sebab itu, hal yang sangat penting dalam sebuah penelitian adalah menyadari kelemahan yang ada dan dapat menyarankan untuk penelitian selanjutnya.

5.2.3. Implikasi Praktik

1. Pada pemerintah daerah, rekomendasi yang diberikan kepada badan atau pejabat yang berwenang merupakan sarana hasil audit dari auditor dalam mengambil tindakan, melakukan koreksi, atau menggunakan laporan keuangan yang telah diperiksa. Guna pelaksanaan tindak lanjut hasil pemeriksaan yang direkomendasikan BPK RI, dilakukan melalui kegiatan dan/atau keputusan pejabat yang diperiksa dan/atau pihak lain yang berwenang. Rekomendasi audit yang baik akan membantu entitas yang diaudit untuk memahami masalah yang dihadapi dan mengambil langkah-langkah yang diperlukan untuk meningkatkan sistem, proses, atau praktik mereka.

2. Hasil penelitian diharapkan dapat memberi bukti dan mendorong penggunaan informasi ini pada pemerintah daerah. Selama ini rekomendasi yang diberikan BPK Perwakilan agar Pemerintah Daerah menarik kelebihan pembayaran honor dan disetorkan ke kas daerah atau menyesuaikan standar satuan harga pemerintah daerah dengan mempedomani perpres terkait. Namun, pada praktiknya klasifikasi temuan tersebut tidak ditemukan keseragaman apakah ditetapkan sebagai kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan atau sebagai kelemahan terhadap sistem pengendalian internal.
4. Berdasarkan hasil penelitian ini dapat direkomendasikan perlunya penambahan pemeriksa ahli muda ke dalam tim agar menghasilkan rekomendasi audit yang lebih berkualitas. Kemudian perlunya dilakukan penambahan pelatihan kepada pemeriksa ahli pertama untuk memperkuat kompetensi pemeriksa ahli pertama;
5. Selain itu hasil penelitian ini memberikan implikasi kepada perlunya BPK selalu melengkapi *audit guidance* bukan terbatas pada *update guidance* saja namun juga disertai sosialisasi yang cepat di berbagai wilayah di Indonesia sehingga keseragaman rekomendasi audit dapat tercapai.
3. Independensi yang dimiliki oleh auditor BPK perlu tetap dijaga baik secara *in-fact* dan *in appearance* karena terbukti dapat memperkuat pengaruh kompetensi auditor dan *audit guidance* terhadap rekomendasi audit.

5.3. Keterbatasan dan Saran

Penelitian ini memiliki keterbatasan terutama pada sulitnya menciptakan situasi yang sama berkaitan dengan independensi yang sesungguhnya terjadi di lapangan. Misalnya ajakan makan siang bersama pejabat terkait yang berhubungan dengan kegiatan audit atau adanya hubungan keluarga dengan

pejabat terkait. Hal ini dapat menimbulkan respon subyek yang kurang mendalam. Faktor lain yang memengaruhi rekomendasi audit antara lain tindak lanjut hasil pemeriksaan dan tekanan politik menjadi keterbatasan dalam penelitian karena faktor-faktor tersebut lebih memengaruhi kinerja keuangan dan kualitas audit daripada rekomendasi audit itu sendiri.

Penelitian selanjutnya disarankan untuk menggunakan variabel independen lain seperti kualitas audit untuk memperluas uji terhadap rekomendasi audit. Selain itu juga dapat menggunakan variabel moderasi lain seperti karakteristik pimpinan. Hasil pengujian tersebut nantinya dapat digunakan untuk memperkaya dan memperjelas fenomena yang ada di pemerintah daerah. Secara spesifik, penelitian selanjutnya disarankan untuk memasukkan variabel karakteristik pimpinan yang berkaitan dengan rekomendasi audit. Hal ini dapat menjadi dasar secara metodologis bahwa variabel ini layak untuk diuji pada penelitian selanjutnya. Variabel karakteristik pimpinan muncul pada saat *focus grup discussion* yang dilakukan untuk menetapkan instrument penelitian. Adapun secara teoritis, karakteristik pimpinan dapat menjadi salah satu faktor personal yang secara psikologis tentunya akan melekat pada individu dan akan berdampak pada rekomendasi audit di masa depan.

DAFTAR PUSTAKA

- Ab Wahid, R., & Tan, P. (2023). QMS external quality auditors' competency requirements: perspectives from accredited certification bodies in Malaysia. *International Journal of Quality and Reliability Management*, 40(7), pp. 1621–1646. DOI: 10.1108/IJQRM-04-2021-0127
- Abbasova, A. S., Asgarova, A. F., Aliyeva, S. M., Hamidova, A. L., Qushkjani, N. R., & Rzayeva, Y. L. (2023). Problems and Prospects in Developing The Auditing System in Azerbaijan. *Universidad y Sociedad*, 15(2), pp. 550–561.
- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F. (2010). Serving Two Masters: The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. *American Accounting Association, Accounting Horizon*, Vol. 24, No. 1, pp.1-24. <https://doi.org/10.2308/acch.2010.24.1.1>
- Abu Afifa, M., Saleh, I., & Abu Al-Nadi, R. (2024). A Study of Mediating and Moderating Effects on The Relationship Between Audit Quality and Integrated Reporting Quality Among Jordanian Firms. *Asian Review of Accounting*. DOI: 10.1108/ARA-12-2023-0336
- Aditya, BR., & Menzelthe, Y., (2019). IT Audit Guidance: Side by Side Comparison. *IOP Conf. Ser.: Mater. Sci. Eng.* 662 (2019) 022055. DOI: 10.1088/1757-899X/662/2/022055
- Afadzinu, S. K., Lorant, D. D., Fayah, J. (2024). Exploring The Challenges and Barriers to Implementing Public Auditor Recommendations in Ghana's Public Sector. *Journal of Infrastructure, Policy and Development*, Vol. 8 No. 12. DOI: 10.24294/jipd.v8i12.8404
- Afzali, M., Athanasakou, V., & Terjesen, S. (2024). Lead Independent Directors and Internal Information Environment. *Corporate Governance: An International Review*, 32(6), pp. 1035–1059. DOI: 10.1111/corg.12582
- Agusti, R., & Pertiwi, Na. P. (2013). Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Profesionalisme Auditor terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik di Pekanbaru). *Jurnal Ekonomi*, 21 (September), 1–13. <http://repository.uin-suska.ac.id/5416/>
- Aikins, S. K. (2012). Determinants Of Auditee Adoption Of Audit Recommendations: Local Government Auditors' Perspectives. *J. Of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 24(2), 195–220.
- Aisyah, R. N., Sukirman, Suryandari, D. (2014). Faktor-faktor yang Mempengaruhi Perilaku Disfungsional Audit: Penerimaan Auditor BPK

RI Jateng. Accounting Analysis Journal, AAJ 3 (1) (2014).

Ajzen, Icek. (1985). From Intentions to Actions: A Theory of Planned Behavior. In J. Kuhl & J. Beckman (Eds.), *Action-control: From Cognition to Behavior* (PP. 11-39). Heidelberg, Germany. Springer. Ajzen, Icek. (1991). The Theory of Planned Behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 50, 179-211 (1991). DOI: 10.1016/0749-5978(91)90020-T

Al-Aroud, S. F. (2021). Evaluation of accounting education and the extent of compatibility and the labor market needs (Field study: External auditors auditin jordan). *International Journal of Entrepreneurship*, 25(Special Issue 1), pp. 1–10.

Alhababsah, S. (2022). Audit committees' oversight role in developing countries: evidence from Jordan. *Corporate Governance (Bingley)*, 22(6), pp. 1275–1292. DOI: 10.1108/CG-05-2021-0196

Al-Hiyari, A., Kolsi, M. C., & Muqattash, R. (2022). Big N auditors and the quality of earnings: Evidence from Middle Eastern and North African countries. *Journal of General Management*, 47(4), pp. 195–212. DOI: 10.1177/03063070211031192

Alipour, M., Ghanbari, M., Jamshidinavid, B., & Taherabadi, A. (2019). Does board independence moderate the relationship between environmental disclosure quality and performance? Evidence from static and dynamic panel data. In *Corporate Governance (Bingley)* (Vol. 19, Issue 3). <https://doi.org/10.1108/CG-06-2018-0196>

Alkababji, M., & Aljabari, A. (2022). The use of forensic accounting techniques in reducing creative accounting practices of Palestinian shareholding industrial companies. *An-Najah University Journal for Research - B (Humanities)*, 36(10), pp. 2213–2260. DOI: 10.35552/0247-036-010-007

Alkhalailah, R., Alshurafat, H., Ananzeh, H., & Al Amosh, H. (2024). The impact of external auditors with forensic accounting competencies on auditee firm performance. *Heliyon*, 10(11), e32099. DOI: 10.1016/j.heliyon.2024.e32099

Allami, K. K., Almaqtari, F. A., Al-Hattami, H. M., & Sapra, R. (2024). Factors associated with the intention to use information technology in audit in Iraq. *Information Discovery and Delivery*, 52(2), pp. 197–212. DOI: 10.1108/IDD-12-2022-0128

Almaqtari, F. A. (2024). The determinants of IT audit usage in Saudi Arabia with specific reference to computer audit assisted tools. *Information Discovery and Delivery*. DOI: 10.1108/IDD-08-2023-0085

Al-Okaily, J., & Naueihed, S. (2023). The impact of audit committee

- characteristics on auditor remuneration: UK evidence. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 19(1), pp. 22–52. DOI: 10.1504/IJAPE.2023.130533
- Al-Qatamin, K. I., Salleh, Z., & Ali, Z. (2021). The impact of auditors' industry knowledge and experience on premature sign-offs: Evidence from Jordan. *International Journal of Business and Society*, 22(3), pp. 1569–1588. DOI: 10.33736/ijbs.4322.2021
- Alsabahi, M. A., Bahador, K. M., & Saat, R. M. (2022). The influence of supportive work environment and organisational culture on the information technology competency of external auditors in a developing economy. *International Journal of Trade and Global Markets*, 16(1-3), pp. 30–46. DOI: 10.1504/ijtgm.2022.128118
- Al-Sagheer, N. H., & Bacha, S. (2024). Internal Audit, Strategic Risks and Corporate Financial Distress. *Journal of Ecohumanism*, 3(4), pp. 1847–1869. DOI: 10.62754/joe.v3i4.3722
- Alshurafat, H. (2024). New variables and measurements of forensic accounting: implications on financial reporting and auditing. *Discover Sustainability*, 5(1), 376. DOI: 10.1007/s43621-024-00544-4
- Alzeban, A. (2020). Influence of internal audit reporting line and implementing internal audit recommendations on financial reporting quality. *Meditari Accountancy Research*, 28(1), pp. 26–50. DOI: 10.1108/MEDAR-12-2018-0409
- Alzeban, A. (2022). CEO characteristics, management support for internal audit and corporate performance: an analysis of listed Malaysian companies. *Managerial Auditing Journal*, 37(1), pp. 102–128. DOI: 10.1108/MAJ-02-2021-3012
- Alzeban, A., & Sawan, N. (2015). The Impact of Audit Committee Characteristics on The Implementation of Internal Audit Recommendations. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, 61–71. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2015.02.005>
- Ameen, I., & Wahhab, A. (2023). Developing The Auditor's Creative Thinking Skills to Reduce Mitigating the Potential Risks Associated with Material Misrepresentation. *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*, 6(53), pp. 169–183. DOI: 10.55643/fcaptp.6.53.2023.4266
- Anita, R., Anugerah, R., & Zulfahridar. (2016). Analisis Penerimaan Auditor atas Dysfunctional Audit Behavior: Sebuah Pendekatan Karakteristik Personal Auditor (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Wilayah Sumatera). *Jurnal Akuntansi*, Vol. 4, No. 2, April 2016 :114-128.
- Austin, A. A., Carpenter, T. D., Christ, M. H., Nielson, C. (2021). The Data

Analytics Journey: Interactions among Auditors, Managers, Regulation, and Technology. *Contemporary Accounting Research*, 38 (3), 1888-1924.
DOI: 10.1111/1911-3846.12680

- Bergantinos, K. J., & Samonte, M. J. (2023). Clustering and Classification Analysis in Financial Reporting of Philippine Government Business Enterprises. 2023 IEEE 15th International Conference on Humanoid, Nanotechnology, Information Technology, Communication and Control, Environment, and Management, HNICEM 2023. DOI: 10.1109/HNICEM60674.2023.10589106
- Boswell, M. (2015). Giving effect to quality audit recommendations: a case study from an organisational culture perspective. *Journal of Higher Education Policy and Management*, 37(5), 572–585.
<https://doi.org/10.1080/1360080X.2015.1079393>
- Budaya, A., Sugiri, S. (2019). Analisis Penyelesaian Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Audit Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia terhadap Unit Pembina Badan Usaha Milik Daerah (Studi Kasus pada Unit Pembina BUMD Pemerintah Kota Yogyakarta Tahun 2016). *Accounting and Business Information Systems Journal*, Vol. 7, No. 4 (2019).
<https://doi.org/10.22146/abis.v7i4.58797>
- Caldwell, D. F., & O'Reilly, C. A. (1982). Boundary spanning and individual performance: The impact of self-monitoring. *Journal of Applied Psychology*, 67(1), 124–127. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.67.1.124>
- Chiang, C., & Northcott, D. (2011). The audit consideration of environmental matters Best practice or business as usual? *Pacific Accounting Review* Vol., 22(3), 199–223. <https://doi.org/10.1108/01140581011091675>
- Christensen, L. (2022). Internal audit: A case study of impact and quality of an internal control audit. *International Journal of Auditing*, 26(3), pp. 339–353. DOI: 10.1111/ijau.12280
- Colbert, J. L. (2000). International and US standards : error and fraud. 97–107.
- Eisenhardt, K. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, 14(1), 57–74.
- Dauda, H., Sayibu Suhuyini, A., & Antwi-Boasiako, J. (2020). Challenges of the Public Accounts Committee of Ghana's Parliament in ensuring an efficient public financial management. *Journal of Legislative Studies*, pp. 542–557. DOI: 10.1080/13572334.2020.1784527
- Din, M., Munawarah, M., Ghozali, I., Achmad, T., & Karim, F. (2022). Governance of Financial Management and Regulation-Based Fiscal Accountability. *Journal of Governance and Regulation*, 11(2), pp. 116–

123. DOI: 10.22495/jgrv11i2art10

- Dionisijev, I., Bozhinovska, L. Z., Trpeska, M., & Atanasovski, A. (2023). The supreme audit institution in the Republic of North Macedonia – two decades of building public trust. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 35(4), pp. 515–535. DOI: 10.1108/JPBAFM-08-2021-0129
- Driscoll, W. C. (1996). Robustness of the ANOVA and Turkey-Kramer Statistical Tests. *Computers and Industrial Engineering*, 31(1-2), pp. 265–268. DOI: 10.1016/0360-8352(96)00127-1
- Dzomira, S. (2020). Corporate Governance and Performance of Audit Committee and Internal Audit Functions in an Emerging Economy's Public Sector. *Indian Journal of Corporate Governance*, 13(1), pp. 85–98. DOI: 10.1177/0974686220923789
- Edaily, F., Norfadzilah, N. M., Moneim, O. A., & Al-Tahat, A. S. (2020). The impact of the intellectual development of external auditors in reducing money laundering in jordanian commercial banks from the point view of external jordanian auditors. *International Journal of Scientific and Technology Research*, 9(2), pp. 5600–5609.
- Eke, C. K., Onuoha, U. R., Isichei, E. E., & Eze, I. R. (2024). Non-Audit Services (NAS) and Auditor Independence (AI): Moderating Role of Regulatory Environment. *Journal of Lifestyle and SDG'S Review*, 4(2), e02462. DOI: 10.47172/2965-730X.SDGsReview.v4.n02.pe02462
- Endri, Dewi, S. S., & Pramono, S. E. (2024). The determinants of audit report lag: Evidence from Indonesia. *Investment Management and Financial Innovations*, 21(1). DOI: 10.21511/imfi.21(1).2024.01
- Esoimeme, E. E. (2020). Using anti-money laundering measures to curb pension fraud in Nigeria. *Journal of Financial Crime*, 27(4), pp. 1341–1348. DOI: 10.1108/JFC-12-2018-0126
- Farkas, M., Hirsch, R., & Kokina, J. (2019). Internal auditor communications: an experimental investigation of managerial perceptions. *Managerial Auditing Journal*, 34(4), 458–481. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2018-1910>
- Ferreira, C. C. (2021). Courts of Accounts go to prison: administration of public resources in securing prisoners' rights. *Estudios de Derecho*, 78(171), pp. 200–222. DOI: 10.17533/udea.esde.v78n171a08
- Fitriana, N., Anugerah, R., & Fitrioso, R. (2020). Pengaruh Sistem Pengendalian Internal, Kepatuhan Pada Peraturan Perundang-Undangan Dan Dana Insentif Daerah Terhadap Opini Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Dengan Tindak Lanjut Rekomendasi Audit Sebagai Variabel Intervening.

Jurnal Akuntansi, 8(2), 123–135.

- Freihat, F. A. Y., Kadir, M. R. A., Kamarudin, K. A., & Sapingi, R. (2024). The Effect of Corporate Governance Mechanisms on Audit Quality towards Earnings Quality of Jordanian Non-Financial Firms. *Pakistan Journal of Life and Social Sciences*, 22(2), pp. 12832–12857. DOI: 10.57239/PJLSS-2024-22.2.00918
- Furqan, A. C., Wardhani, R., Martani, D., & Setyaningrum, D. (2020). The effect of audit findings and audit recommendation follow-up on the financial report and public service quality in Indonesia. *International Journal of Public Sector Management*, 33(5), 535–559. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-06-2019-0173>
- Gashi, I., & Prenaj, V. (2023). Enhancing Public Procurement Quality: The Impact of Auditing in Kosovo's Public Enterprises. *International Journal of Sustainable Development and Planning*, 18(8), pp. 2421–2429. DOI: 10.18280/ijstdp.180813
- Ghasemi, M., Ngegah Marie, A. M., & Rokni, L. (2022). The Necessity of Governance Thorough Internal Control and Accountability in NGOs: A Case of Buea Sub-Division Cameroon. *Sustainability (Switzerland)*, 14(18), 11264. DOI: 10.3390/su141811264
- Grima, S., Baldacchino, P. J., Grima, S., Kizilkaya, M., Tabone, N., & Ellul, L. (2023). Designing a Characteristics Effectiveness Model for Internal Audit. *Journal of Risk and Financial Management*, 16(2), 56. DOI: 10.3390/jrfm16020056
- Guo, H. Y. et al. (2019). The Coordinated Development Between The Internal Audit Guidance by The Government Audit Departments and Internal Audit Units: Applying The Principal Component Analysis and Monte-Carlo Simulation. *Journal of Physics: Conference Series* 1419 (2019) 012040. doi:10.1088/1742-6596/1419/1/012040
- Ha, H. H., & Nguyen, A. H. (2020). Determinants of voluntary audit of small and medium sized enterprises: Evidence from Vietnam. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(5), pp. 41–50. DOI: 10.13106/JAFEB.2020.VOL7.NO5.041
- Hadisantoso, E., Sudarma, M., Mediaty, Rura, Y., Kurniaty, & Susanto, A.B. (2020). The effect of professionalism, auditors human resource competency and executive follow up commitment on internal auditors performance. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 11(2), pp. 339–362.
- Halim, A., & Abdullah, S. (2006). Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintah Daerah: (Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi). *Jurnal Akuntansi Pemerintah*, 2(1), 53–64.

- Hamza, M. (2022). The Impact of Consulting Services on The Disclosure of Going Concern in Jordanian Commercial Banks: External Auditor's Perceptions. *Corporate Governance and Organizational Behavior Review*, 6(2), pp. 19–23. DOI: 10.22495/cgobrv6i2p2
- Hancu-Budui, A., & Zorio-Grima, A. (2024). New Public Governance and Public Value Co-creation: The Case of the European Court of Auditors Environmental Audits. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 27(2), pp. 275–287. DOI: 10.6018/rcsar.519241
- Handoko, B. L., & Lin Lindawati, A. S. (2022). How Fuzzy Logic Analysis Impact Materiality Level Consideration in Financial Audit. *Journal of Theoretical and Applied Information Technology*, 100(19), pp. 5599–5606.
- Handoko, B. L., & Marcell, D. (2022). The Impact of Understanding Audit Risk, Auditor's Competency, and Fuzzy Logic Analysis to Materiality Level Consideration. *ACM International Conference Proceeding Series*, pp. 500–506. DOI: 10.1145/3556089.3556107
- Harrison, P. D., & Harrell, A. (1993). Impact of “Adverse Selection” on Managers’ Project Evaluation Decisions. *Academy of Management Journal*, 36(3), 635–643. <https://doi.org/10.5465/256596>
- Hubais, A. S., Kadir, M. R., & Bilal, Z. O. (2023). The Impact of Auditor's Independence, Ethics, and Competency in Audit Quality: Using Auditor's Integrity as a Mediator in the Sultanate of Oman. *WSEAS Transactions on Computer Research*, 11, pp. 440–449. DOI: 10.37394/232018.2023.11.40
- Humphrey, C., Stuart, T., & Peter, M. (1993). Protecting against detection: The case of auditors and fraud. *Unit 07*, 1–5.
- Jaffar, N., Bin Ahmad, A. A., & Sulaiman, N.A. (2022). Data analytics competency and religiosity influence on external auditors' performance in Malaysia. *F1000Research*, 10, 1133. DOI: 10.12688/f1000research.73206.2
- Janah, N., & Yuniarto, A. S. (2014). Pengaruh Tekanan Ketaatan, Kompleksitas Tugas, Pengalaman, Dan Motivasi Terhadap Audit Judgment, Gender Sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Akuntansi*, 1, 1–14.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Ji, Hyunmi. (2020). A periodic auditor designation and the role of audit committee. *Global Business and Finance Review*, 25(2), pp. 11–18. DOI: 10.17549/gbfr.2020.25.2.11

- Kadji, Y. (2012). Tentang Teori Motivasi. *Jurnal INOVASI*, 9(1), 1–15.
<http://id.portalgaruda.org/index.php?page=2&ipp=10&ref=search&mod=document&select=title&q=teori+motivasi&button=Search+Document>
- Kanodia, C., Bushman, R., & Dickhaut, J. (1989). Escalation Errors and the Sunk Cost Effect: An Explanation Based on Reputation and Information Asymmetries. *Journal of Accounting Research*, 27(1), 59.
<https://doi.org/10.2307/2491207>
- Karim, S., Manab, N. A., & Ismail, R. B. (2023). Assessing the Governance Mechanisms, Corporate Social Responsibility and Performance: The Moderating Effect of Board Independence. *Global Business Review*, 24(3), 550–562. <https://doi.org/10.1177/0972150920917773>
- Kassem, R. (2024). Beyond the numbers: assessing the risk of management motives for fraud in external audits. *Journal of Accounting Literature*. DOI: 10.1108/JAL-02-2024-0018
- Kassem, R. (2024). External auditors' use and perceptions of fraud factors in assessing fraudulent financial reporting risk (FFRR): Implications for audit policy and practice. *Security Journal*, 37(3), pp. 875–902. DOI: 10.1057/s41284-023-00399-w
- Karikari Appiah, M., Tettevi, P. K., Amaning, N., Opoku Ware, E., & Kwarteng, C. (2022). Modeling the implications of internal audit effectiveness on value for money and sustainable procurement performance: An application of structural equation modeling. *Cogent Business and Management*, 9(1), 2102127. DOI: 10.1080/23311975.2022.2102127
- Kazakova, N., & Prilepskaya, A. (2020). The assessment of risks of ecological safety based on the audit of ecological expenses of Russian construction companies. *International Multidisciplinary Scientific GeoConference Surveying Geology and Mining Ecology Management, SGEM, 2020-August(5.2)*, pp. 529–536. DOI: 10.5593/sgem2020/5.2/s21.065
- Keenan, E. S., & Wilson, A. B. (2024). Audit Adjustment Disputes: The Effect of Affective Commitment and Tenure on Audit Committee Judgement. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 28, pp. 99–128. DOI: 10.1108/S1475-148820240000028005
- Khalid, A. A., Sarea, A., & Bilal, Z. O. (2024). The Performance of Internal Shariah Auditor in Islamic Financial Institutions. *Studies in Systems, Decision and Control*, 503, pp. 599–609. DOI: 10.1007/978-3-031-43490-7_45
- Kolossova, O., Leonova, O., Bogataya, I., Bulyga, R., Evstafyeva, E., & Lavrov, D. (2023). Analysis of the information verification model in non-financial reporting of oil and gas companies. *E3S Web of Conferences*, 419, 01019. DOI: 10.1051/e3sconf/202341901019

- Kusuma, G. S. M. (2018). Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penerimaan Perilaku Disfungsional Audit. *E-Journal Universitas Muhammadiyah Palembang*, Vol. 3, No. 1, Juni 2028.
- Kusuma, S. P., & Sukirman. (2017). The Effect of Emotional Intelligence and Auditor's Experience on Audit Quality with Independence as A Moderating Variable. *Accounting Analysis Journal*, AAJ 6 (3) (2017). <http://journal.unnes.ac.id/sju/index.php/aaaj>
- Leppink, J. (2018). Analysis of Covariance (ANCOVA) vs. Moderated Regression (MODREG): Why the Interaction Matters. *Health Professions Education*, 4(3), pp. 225–232. DOI: 10.1016/j.hpe.2018.04.001
- Levytska, S., Ostapiuk, N., Tisiatkovska, O., Resler, M., & Mykhalska, O. (2024). State institution non-financial asset audit strategy development. *Economics of Development*, 23(2), pp. 57–68. DOI: 10.57111/econ/2.2024.57
- Li, Y., Goel, S., & William, K. (2023). Impact of remote audit on audit quality, audit efficiency, and auditors' job satisfaction. *International Journal of Auditing*, 27(2-3), pp. 130–149. DOI: 10.1111/ijau.12306
- Lien, N. T. H., & Duong, T. T. (2024). Factors Affecting Environmental Accounting Disclosure of Listed Food Manufacturing Enterprises in Vietnam. *Journal of Sustainability Science and Management*, 19(1), pp. 37–54. DOI: 10.46754/jssm.2024.01.004
- Liu, J., & Lin, B. (2012). Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data. *China Journal of Accounting Research*, 5(2), 163–186. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2012.01.002>
- Liu, S., Chapman, K. L., Berry, S. L., Bertini, J., Ma, R., Fu, Y., Yang, D., Moran, J. M., & Della-Biancia, C. (2023). Implementation of a knowledge-based decision support system for treatment plan auditing through automation. *Medical Physics*, 50(11), pp. 6978–6989. DOI: 10.1002/mp.16472
- Long, W., Zhang, M., Qu, X., Yao, D., & Hu, Z. (2023). Can carbon emission trading scheme reshape audit reporting aggressiveness? Evidence from an incremental information perspective. *Finance Research Letters*, 58, 104667. DOI: 10.1016/j.frl.2023.104667
- Maama, H., & Marimuthu, F. (2020). Accountability in the Ghanaian local governance structure: Probing the role of external auditing. *Problems and Perspectives in Management*, 18(4), pp. 475–485. DOI: 10.21511/ppm.18(4).2020.38
- Machado, B., & Hermany, R. (2022). The multilevel governance and external control in public health policies at the local level: the inducing possibility of the opinions of the Court of Auditors. *Revista Brasileira de Politicas*

- Publicas, 12(3), pp. 387–414. DOI: 10.5102/rbpp.v12i3.8009
- Madawaki, A., Ahmi, A., & Ahmad, H. (2022). Internal audit functions, financial reporting quality and moderating effect of senior management support. *Meditari Accountancy Research*, 30(2), pp. 342–372. DOI: 10.1108/MEDAR-04-2020-0852
- Mahacek, D. (2020). The Impact of State Auditors' Recommendations on The Increased Efficiency of Companies Owned By Local and Regional Self-Government Units. *Economic Thought and Practice*, 29(2), pp. 539–558. DOI: 10.17818/EMIP/2020/2.11
- Masdar, R., Furqon, A. C., Masruddin, & Meldawaty, L. (2021). The role of transparency and professional assistance in regional financial management in the Indonesian regional governments. *Journal of Public Affairs*, 21(3), e2666. DOI: 10.1002/pa.2666
- Mat Ridzuan, N. I., Said, J., Razali, F. M., Abdul Manan, D. I., & Sulaiman, N. (2022). Examining the Role of Personality Traits, Digital Technology Skills and Competency on the Effectiveness of Fraud Risk Assessment among External Auditors. *Journal of Risk and Financial Management*, 15(11), 536. DOI: 10.3390/jrfm15110536
- Mathuva, D., Kiragu, S., & Barako, D. (2020). The determinants of corporate disclosures of anti-money laundering initiatives by Kenyan commercial banks. *Journal of Money Laundering Control*, 23(3), pp. 609–635. DOI: 10.1108/JMLC-01-2020-0001
- Matos, T. M. P., Santos, O. M., Rodrigues, A., & Leite, R. O. (2018). Lobbying on audit regulation at IAASB. *Revista Contabilidade e Finanças*, 29(77), pp. 246–265. DOI: 10.1590/1808-057x201804330
- Mayangsari, S. (2003). Pengaruh Keahlian Audit dan Independensi terhadap Pendapat Audit: Sebuah Kuasi Eksperimen. *The Indonesian Journal of Accounting Research (IJAR)*, Vol 6, No 1 (2003). <http://doi.org/10.33312/ijar.88>
- McPhee, I., & Sheridan, B. (2020). Audit Scotland 10 years on: explaining how funding decisions link to increased risk for drug related deaths among the poor. *Drugs and Alcohol Today*, 20(4), pp. 313–322. DOI: 10.1108/DAT-05-2020-0024
- Mindarti, C. S. (2015). Pengaruh Karakteristik Individu Terhadap Kinerja Auditor. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, Vol. XVIII No. 3, Desember 2015.
- Mohd. Haridan, N., Sheikh Hassan, A. F., & Mohammed Shah, S. (2024). External Shariah auditing in Islamic banks: what do internal auditors think? *Journal of Islamic Accounting and Business Research*. DOI: 10.1108/JIABR-08-2023-0275

- Moloney, K., Jensen, G., & Stoycheva, R. (2024). External auditors, policy transfer, accruals accounting and the United Nations. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 36(4), pp. 389–416. DOI: 10.1108/JPBAFM-05-2023-0077
- Mukhibat, M., & Sutoyo, M. (2021). Internal Quality Audit Accountability (AMI) To the Quality of Study Programs in Islamic Higher Education. *Review of International Geographical Education Online*, 11(4), pp. 1549–1559. DOI: 10.33403/rigeo.8006864
- Naaman, C., Naaman, K., & Sahyoun, N. (2023). Disclaimer language in US banks' audit committee reports: determinants and consequences. *Meditari Accountancy Research*, 31(3), pp. 635–657. DOI: 10.1108/MEDAR-04-2021-1259
- Naharyto, E. (2013). *Design dan Implementasi Riset Eksperimen (2nd ed.)*. UPP STIM YKPN.
- Ng, Terence Bu-Peow, Tan, Hun-Tong. (2004). Effects of authoritative guidance availability and audit committee effectiveness on auditors' judgments in an auditor-client negotiation context. *Accounting Review*, 78(3): 801-818. DOI: 10.2308/accr.2003.78.3.801
- Nguyen, T. H. L., & Nguyen, T. H. (2020). Factors affecting the auditor independence in financial statements audit in Vietnam. *Accounting*, 6(7), pp. 1237–1244. DOI: 10.5267/j.ac.2020.9.003
- Nimani, P., Maloku, A., & Avdija, S. (2023). The Impact of The Auditor General on Public Administration Control. *Corporate Law and Governance Review*, 5(2 Special Issue), pp. 156–163. DOI: 10.22495/clgrv5i2sip2
- Noor, J. (2013). *Penelitian Ilmu Manajemen: Tinjauan Filosofis dan Praktis Edisi 1*. Penerbit: Kencana Prenada Media Group, Jakarta.
- Nor, W., Hudaya, M., & Novriyandana, R. (2019). Financial statements disclosure on Indonesian local government websites: A quest of its determinant(s). *Asian Journal of Accounting Research*, 4(1), 112–128. <https://doi.org/10.1108/AJAR-06-2019-0043>
- Platt, R. W. (1998). ANOVA, t tests, and linear regression. *Injury Prevention*, 4(1), pp. 52–53. DOI: 10.1136/ip.4.1.52
- Pongoliu, R. R., Saerang, D., & Manossoh, H. (2017). Analisis Kendala Penyelesaian Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan BPK Pada Pemerintah Provinsi Gorontalo. *Jurnal Riset Akuntansi dan Auditing "Goodwill"*, Vol. 8 No. 1 (2017). DOI: <https://doi.org/10.35800/jjs.v8i1.15254>
- Prabangkara, S., & Fitriany. (2021). Factors that affect dysfunctional audit behaviour: A study to understand external auditor's role as the guardians of strong and justice organizations (Goal 16 sustainable development goals).

IOP Conference Series: Earth and Environmental Science, 716(1), 012116.
DOI: 10.1088/1755-1315/716/1/012116

- Prawira, Y., & Diyanty, V. (2020). The effect of chief financial officer, audit committee and external auditors' competencies in minimizing earnings management practices in Indonesia. *Contemporary Issues in Finance, Accounting, and Consumers' Behavior: Lessons from Indonesia*, pp. 117–129.
- Probohudono, A. N., Hartanto, R., & Putra, R. P. (2018). Determinants of settlement audit recommendation of the audit board of the Republic of Indonesia. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 4(2), 169–189.
<https://doi.org/10.1504/IJPSPM.2018.090736>
- Putra, A. M. T., & Rani, P. (2016). Pengaruh Gender, Kompleksitas Tugas, Pengalaman Auditor dan Kompetensi Profesional terhadap Audit Judgement (Studi Empiris Pada Auditor Kantor Akuntan Publik Di Wilayah DKI Jakarta dan Tangerang Periode 2016). *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 5(2), 80–100.
- Putri, A. U. (2018). Pengaruh Tekanan Ketaatan, Kompleksitas Tugas, Dan Pengalaman Auditor Terhadap Audit Judgment. *Journal Research of Accounting*, 9(2), 2502–2024. <https://doi.org/10.51713/jarac.v3i1.48>
- Qussii, A. A., & Boulila, N. (2021). Evidence on the relation between audit committee financial expertise and internal audit function effectiveness. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 37(4), pp. 659–676.
DOI: 10.1108/JEAS-04-2020-0041
- Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2007). Determinants of audit committee diligence. *Accounting Horizons*, 21(3), 265–279.
<https://doi.org/10.2308/acch.2007.21.3.265>
- Rahim, M. A., Shuhaimi, A. S., & Zainuddin, A. (2023). Audit Committee and External Auditors in Government-Linked Companies: Do they Play their Roles to Mitigate Earning Management? *Management and Accounting Review*, 22(2), pp. 307–330.
- Rahmat Hidayat, R.D., Aziz, Y., Yunizar, & Amzal, C. (2020). The effect of auditor commitment on supply chain performance: Moderating role of supply chain top management support. *International Journal of Supply Chain Management*, 9(4), pp. 478–484.
- Rahmat, R., Mohamad, E., Ito, T., Jaafar, R., Mohamad, N. A., & Saptori, A. (2020). A revamp of the internal quality auditing process. *Advances in Transdisciplinary Engineering*, 12, pp. 678–687. DOI: 10.3233/ATDE200130

- Razak, M. F., Haliah, H., & Kusumawati, A. (2022). Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Penelitian Akuntansi Sektor Publik*, 1(2), 186–194. <https://doi.org/10.31959/jm.v10i2.845>
- Rimin, F., Beli, S. R., Harbi, A., Bujang, I., & Said, J. (2024). Fostering Corporate Resilience: Assessing Risk Management Committee Effectiveness in Malaysia's Telecommunication and Media Sector Pre- and During the COVID-19. *ASEAN Journal on Science and Technology for Development*, 41(1), pp. 63–75. DOI: 10.61931/2224-9028.1571
- Ruhnke, K. (2023). Empirical research frameworks in a changing world: The case of audit data analytics. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 51, 100545. DOI: 10.1016/j.intaccaudtax.2023.100545
- Rumapea, C. R. S. (2018). Pengaruh Kompetensi, Independensi, Due Professional Care, Akuntabilitas, Dan Fraud Risk Assessment Aparat Inspektorat Terhadap Kualitas Audit Dalam Mewujudkan Good Governance Di Pemerintahan Kabupaten Deli Serdang. In *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Methodist* (Vol. 1, pp. 74–93).
- Rustiarini, N. W., Gama, A. W. S., & Yusuf, S. N. S. (2024). Do Audit Committees and External Auditors Enhance CSR Disclosure? *Global Business and Finance Review*, 29(10), pp. 28–39. DOI: 10.17549/gbfr.2024.29.10.28
- Saleh, M. W. A., & Mansour, M. (2024). Is audit committee busyness associated with earnings management? The moderating role of foreign ownership. *Accounting Research Journal*, 37(1), pp. 80–97. DOI: 10.1108/ARJ-04-2023-0106
- Saifudin, S., Santoso, A., & Violita, D. J. (2022). Pengaruh Kompetensi, Independensi, Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Moderasi. *Jurnal Lentera Bisnis*, 11(3), 296. <https://doi.org/10.34127/jrlab.v11i3.638>
- Sanger, C. L., Ilat, V., & Pontoh, W. (2016). Pengaruh Pengalaman Audit, Keahlian Audit Dan Tekanan Ketaatan Terhadap Audit Judgment. 11–22.
- Setyaningrum, D. (2017). The Direct and Mediating effects of an Auditor's Quality and The Legislative's Oversight on The Follow-up of Audit Recommendation and Audit Opinion. *International Journal of Economic Research*, 14(13), 269–292.
- Shbeilat, M. K. (2024). Mechanisms for Appointing and Enhancing The Independence of The Auditor. *Corporate and Business Strategy Review*, 5(1), pp. 175–191. DOI: 10.22495/cbsrv5i1art17
- Sholehah, N. L., & Mohamad, S. (2020). Pengaruh Kompetensi dan Independensi

- Auditor terhadap Kualitas Audit (Studi Kasus Perwakilan BPKP Provinsi Gorontalo). *Journal of Technopreneurship on Economics and Business Review*. Vol. 1, No. 2, 2020.
- Simon, H. A. (1957). The Compensation of Executives. *Sociometry*, 20(1), 32. <https://doi.org/10.2307/2786111>
- Singh, K. S. D., Ravindran, S., Ganesan, Y., Abbasi, G. A., & Haron, H. (2021). Antecedents and internal audit quality implications of internal audit effectiveness. *International Journal of Business Science and Applied Management*, 16(2), pp. 1–21.
- Smith, S. R., Armour, M., & Bridge, C. (2003). Audit Committees Combined Code Guidance A report and proposed guidance by an FRC-appointed group chaired by Members of the group : December 2002.
- Stalker, J. C., & Murfin, M. E. (1996). Frequently Asked Questions : Aneffective Way To Store And Retrieve Reference Information ? 31–40.
- Staw, B. M. (1981). The Escalation of Commitment to a Failing Course of Action: Toward Theoretical Progress. *Academy of Management Review*, 6(04), 577–587. <https://doi.org/10.5465/amr.1992.4279568>
- Staw, B. M., & Ross, J. (1978). Commitment to a Policy Decision: A Multi-Theoretical Perspective. *Administrative Science Quarterly*, 23(1), 40. <https://doi.org/10.2307/2392433>
- Stibbs, D., Jennar, K., Alfred, S., & White, J. (2024). Antivenom surveillance: An audit of antivenom stock within South Australia. *EMA - Emergency Medicine Australasia*, 36(5), pp. 710–715. DOI: 10.1111/1742-6723.14420
- Sudarno, F. N. O. (2020). Pengaruh Kecerdasan Inteletual Terhadap Kualitas Audit Dengan Independensi Auditor Sebagai Pemoderasi (Studi Empiris pada Auditor KAP di Semarang). *Diponegoro Journal of Accounting*, 9(1), 1–12.
- Sugiarmini, N. L. A., & Datri, L. K. (2017). Pengaruh Skeptisme Profesional, Independensi, Kompetensi, Etika, Dan Role Stress Auditor Terhadap Kualitas Audit Pada Kantor Bpk Ri Perwakilan Provinsi Bali. *Jurnal KRISNA: Kumpulan Riset Akuntansi*, 9(1), 1–14. <https://ejournal.warmadewa.ac.id/index.php/krisna>
- Sunyoto, Situmorang, R., & Solihatin, E. (2021). Development of technical guidance training model of energy auditor at cement factory Indonesia to obtain professional competency certification. *AIP Conference Proceedings*, 2331, 030019. DOI: 10.1063/5.0045240
- Susanto, Y., Nuraini, B., Sutanta, Gunadi, Basri, A., Mulyadi, & Endri. (2020). The effect of task complexity, independence and competence on the

quality of audit results with auditor integrity as a moderating variable. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 12(12), pp. 742–755.

- Syamsuddin, Rahmawati, Indrijawati, A., & Bandang, A. (2023). Effect of Competence, Whistleblower, and Probity Audit on The Detection of Fraud in The Procurement of Goods/Services with Emotional Intelligence as a Moderating Variable. *International Journal of Professional Business Review*, 8(4), e01525. DOI: 10.26668/businessreview/2023.v8i4.1525
- Talbot, D., & Boiral, O. (2023). Integrating recommendations from sustainability performance audits: moving from words to action. *Public Management Review*, 00(00), 1–23. <https://doi.org/10.1080/14719037.2023.2222119>
- Tjahjono, M. E. S., & Adawiyah, D. R. (2019). Pengaruh Kompetensi Auditor, Pengalaman Auditor Dan Motivasi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Auditor di Inspektorat Provinsi Banten). *Jurnal Riset Akuntansi Terpadu*, 12(2), 253. <https://doi.org/10.35448/jrat.v12i2.6165>
- Tumwebaze, Z., Bananuka, J., Kaawaase, T. K., Bonareri, C. T., & Mutesasira, F. (2022). Audit committee effectiveness, internal audit function and sustainability reporting practices. *Asian Journal of Accounting Research*, 7(2), pp. 163–181. DOI: 10.1108/AJAR-03-2021-0036
- Umar, H. (2012). Pengawasan Untuk Pemberantasan Korupsi,. *Jurnal Akuntansi Dan Auditing*, 8(2), 95–189.
- Us, A., & Nazarova, K. (2023). Analysis and Audit of Reporting on Sustainable Development for Trade Networks and Directions for Their Improvement. *Problemy Ekorozwoju*, 18(2), pp. 183–192. DOI: 10.35784/preko.4032
- Usman, H. (2014). *Manajemen Teori, Praktik, dan Riset Pendidikan Edisi 4*. Penerbit: Bumu Aksara, Jakarta.
- Van Der Waldt, G., Fourie, D., & Malan, C. (2024). Implementing auditor-general annual recommendations in South African municipalities: A situational analysis. *Corporate and Business Strategy Review*, 5(1), pp. 175–191. DOI: 10.1080/09540962.2024.2304544
- Velte, P. (2023). The impact of external auditors on firms' financial restatements: a review of archival studies and implications for future research. *Management Review Quarterly*, 73(3), pp. 959–985. DOI: 10.1007/s11301-022-00264-x
- Velte, P. (2024). Do audit committees impact corporate social responsibility? A review of empirical quantitative research and research opportunities. *Corporate Governance (Bingley)*. DOI: 10.1108/CG-04-2024-0227
- Velte, P. (2023). Which attributes of audit committees are most beneficial for European companies? Literature review and research recommendations.

Journal of Global Responsibility, 14(4), pp. 403–430. DOI: 10.1108/JGR-07-2022-0063

- Wahyuni, S., & Hartono, J. (2019). *Akuntansi Keprilakuan Pengantar* (1st ed.). Unit Penerbit dan Percetakan STIM YKPN.
- Wassie, F. A., & Peter, L. L. (2024). Technology adoption in audit of information systems: Ethiopian audit firms' perspective. *Journal of Infrastructure, Policy and Development*, 8(13), 8819. DOI: 10.24294/jipd8819
- Wehrhahn, C., & Velte, P. (2024). The relationship between audit committees, external auditors, and internal control systems: a literature review and a research agenda. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. DOI: 10.1108/JFRA-05-2024-0312
- Weshah, S., Albajaly, A., Abualfoul, S., Alhosban, A., & Alweshah, R. (2023). Financial Statements Auditing Process Within COVID-19 Pandemic (Case Study). *Lecture Notes in Networks and Systems*, 495 LNNS, pp. 1405–1416. DOI: 10.1007/978-3-031-08954-1_122
- Wulandari, D. A., & Nurcahya, Y. (2023). Analisis Kualitas Audit Ditinjau Dari Aspek Independensi, Profesionalisme, Dan Etika Auditor. *SENTRI: Jurnal Riset Ilmiah*, 2(3), 637–643.
- Wulandari, E., & Tjahjono, H. K. (2011). Pengaruh Kompetensi, Independensi Dan Komitmen Organisasi Terhadap Kinerja Auditor Pada BPKP Perwakilan Diy. *JBTI*, 11(1), 27–44.
- Xiao, M., Xu, Y., Li, Z., & Wan, H. (2024). Advanced Security Auditing Methods for Solidity-Based Smart Contracts. *Electronics (Switzerland)*, 13(20), 4093. DOI: 10.3390/electronics13204093
- Yazid, H., Ismail, T., Uzliawati, L., Tagi, M., Muchlish, M., & Kalbuana, N. (2024). The Effect of Profitability, Corporate Social Responsibility, Corporate Governance Mechanisms, and Firm Size on Debt Policy. *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*, 6(59), pp. 446–459. DOI: 10.55643/fcaptp.6.59.2024.4536
- Yevtukhov, V., Dunaievskaya, N., Bondzyk, D., Yevtukhov, D., & Galinskiy, O. (2023). Reserves for improving the efficiency of thermal power stations: external on-site energy examination. *Polityka Energetyczna*, 26(1), pp. 59–76. DOI: 10.33223/epj/161758
- Zaid, M. A. A., Abuhijleh, S. T. F., & Pucheta-Martínez, M. C. (2020). Ownership Structure, Stakeholder Engagement, and Corporate Social Responsibility Policies: The Moderating Effect of Board Independence. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(3), 1344–1360. <https://doi.org/10.1002/csr.1888>
- Zain, M. M., Zaman, M., & Mohamed, Z. (2015). The Effect of Internal Audit

Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees. *International Journal of Auditing*, 19(3), 134–147.
<https://doi.org/10.1111/ijau.12043>

Zamzami, F., & Rakhman, F. (2023). Determinants of Local Government Financial Performance in Indonesia. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, Vol. 12 No. 5 (2023): September 2023. DOI: 10.36941/ajis-2023-0148

Perundang-undangan:

Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara

Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan

Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2015 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah Menjadi Undang-Undang

Permendagri Nomor 77 Tahun 2020 tentang Pedoman Teknis Pengelolaan Keuangan Daerah

Permenpan RB Nomor 1 Tahun 2023 tentang Jabatan Fungsional

BPK RI. (2017). Peraturan BPK RI No. 1 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara

BPK RI. (2017). Peraturan BPK RI No. 2 tentang Pemantauan Pelaksanaan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan BPK

BPK RI. (2024). Perubahan Keempat atas Peraturan BPK RI No. 1 Tahun 2019 tentang Organisasi dan Tata Kerja Pelaksana Badan Pemeriksa Keuangan

Petunjuk Teknis Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun 2021

Kebijakan Pemeriksaan LKPD TA 2022 di Lingkungan AKN V & AKN VI