



Jurusan Akuntansi Masyarakat Akuntansi Multiparadigma Indonesia



BAGAIMANA MENGOPTIMALKAN KUALITAS PROBITY AUDIT?

Muh Syahru Ramadhan, Chairul Adhim

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Yapis, Jl. Syech Muhammad Lingkar Utara Sawete Bali, Dompu 84213

Surel: syahru260113@gmail.com

Volume 12
Nomor 3
Halaman 637-650
Malang, Desember 2021
ISSN 2086-7603
e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk:
24 September 2021
Tanggal Revisi:
09 Desember 2021
Tanggal Diterima:
31 Desember 2021

Kata kunci:

kompetensi auditor,
probity audit,
sistem pengendalian
internal,
tekanan anggaran

Mengutip ini sebagai:

Ramadhan, M. S., & Adhim, C. (2021). Bagaimana mengoptimalkan Kualitas Probity Audit? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 12(3), 637-650. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2021.12.3.36>

Abstrak – Bagaimana Mengoptimalkan Kualitas Probity Audit?

Tujuan Utama – Penelitian ini berupaya mengidentifikasi strategi yang dapat diupayakan oleh pemerintah daerah untuk menghasilkan *probity audit* yang lebih berkualitas.

Metode – Penelitian ini menggunakan pengujian regresi linier berganda. Sampel penelitian ini adalah auditor internal pemerintah daerah Kabupaten Dompu.

Temuan – Penelitian ini menemukan kualitas *probity audit* dapat ditingkatkan oleh pemerintah daerah dengan berbagai strategi. Pada sisi lainnya, *probity audit* terbukti secara empiris mampu mendeteksi maupun mencegah terjadinya kecurangan dalam alur pengadaan barang dan jasa. Teori *stewardship* menjadi relevan dalam temuan ini.

Implikasi Teori dan Kebijakan – Inspektorat harus mengoptimalkan kualitas *probity audit*. Berbagai upaya dapat dilakukan, seperti meningkatkan kompetensi auditor dan memaksimalkan fasilitas untuk mendukung implementasi sistem pengendalian internal.

Kebaruan Penelitian – Penelitian ini menguji aspek internal dan eksternal agar kualitas *probity audit* menjadi lebih optimal.

Abstract – How to Optimize the Quality of Probity Audit?

Main Purpose – This study seeks to identify strategies that local governments can strive to produce more qualified audit probity.

Method – This research uses multiple linear regression testing. The sample of this study is the internal auditor of the Dompu Regency.

Main Findings – This study found that local governments can improve the quality of audit integrity with a variety of strategies. On the other hand, a *probity audit* is empirically proven to detect and prevent fraud in the flow of procurement of goods and services. *Stewardship theory* becomes relevant in these findings.

Theory and Practical Implications – The Inspectorate should optimize the quality of audit probity. Various efforts can be made, such as improving the competence of auditors and maximizing facilities to support the implementation of internal control systems.

Novelty – This research examines internal and external aspects so that the quality of audit probity becomes more optimal.



Probity audit merupakan kegiatan penilaian (independen) untuk memastikan bahwa proses pengadaan barang dan jasa telah dilaksanakan secara konsisten sesuai dengan prinsip penegakan integritas, kebenaran, dan kejujuran serta memenuhi ketentuan perundangan yang berlaku. Hal ini bertujuan untuk meningkatkan akuntabilitas penggunaan dana sektor publik. *Probity audit* yang dikeluarkan pemerintah didasari oleh banyaknya kasus kecurangan yang berkaitan dengan pengadaan barang dan jasa. Pengawasan internal pemerintah merupakan bagian penting dari upaya untuk menentukan apakah suatu badan pemerintahan telah memenuhi kewajiban dan fungsinya, dan apakah telah dilaksanakan secara efektif dan efisien untuk memenuhi kewajibannya yang telah direncanakan dan pedoman yang ditetapkan Permendagri Nomor: PER / 05 /M.PAN/03/2008). Meskipun demikian, data Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) sejak 2015 hingga pertengahan 2021 menunjukkan jumlah bahwa tindak pidana korupsi perkasus dalam PBJ sebanyak 112 kasus. Jumlah kasus tersebut menduduki posisi kedua terbanyak setelah tindak pidana korupsi penyuapan. Alasan utama seseorang melakukan kecurangan adalah untuk mencapai keuntungan dengan berbagai cara yang ilegal serta meliputi berbagai penyimpangan yang ditandai dengan penipuan disengaja (Kontogeorga, 2017). Hal ini memiliki dampak dramatis pada ekonomi, hukum, dan bahkan nilai-nilai moral manusia (Sutopo et al., 2017). Banyaknya kasus kecurangan pada proses PBJ tentunya membuat pengawasan internal pemerintah sangat perlu mengoptimalkan pelaksanaan *probity audit*. Apabila *probity audit* dapat dilaksanakan pada semua tahap, maka akan dapat meminimalisasi terjadinya korupsi dalam proses pengadaan barang dan jasa. Oleh karena itu, dibutuhkan berbagai strategi agar bisa mengoptimalkan *probity audit* yang berkualitas.

Pada dasarnya, auditor akan tetap menjalankan tugasnya dengan baik sesuai dengan teori *stewardship*. Teori *stewardship* menekankan pada perilaku *steward* yang tidak mempunyai kepentingan pribadi, tetapi lebih mementingkan kepentingan *principal* (Segal & Lehrer, 2012). Kondisi tersebut didasari oleh sedemikian besarnya sikap melayani yang dibangun oleh *steward*. Walaupun banyak tekanan, auditor akan tetap menjalankan tanggung jawabnya dengan

baik untuk dapat memberikan kualitas *probity audit* yang baik pula. Kompetensi SDM merupakan faktor pendukung kunci pelaksanaan *probity audit*, karena SDM memiliki pendidikan, pelatihan, dan pengalaman yang sesuai untuk menghasilkan laporan *probity audit* yang berkualitas (Ramadhan & Arifin, 2019). Kualitas audit tergantung pada siapa yang memberikan jasa, sehingga auditor harus memiliki kompetensi dan pengalaman. Kompetensi yang dibutuhkan dalam proses *auditing* harus sesuai dan mencakup beberapa hal penting, yaitu penguasaan standar akuntansi dan *auditing*, serta unsur-unsur *auditing*, seperti pengetahuan umum, lingkungan perusahaan atau klien, program, dan kegiatan untuk diaudit (Lateef et al., 2021). Kang et al. (2016), Muratbekova et al. (2017), dan Xiao et al. (2016) berargumentasi bahwa investasi pada staf lebih efektif dalam meningkatkan kualitas *probity*. Selain itu, adanya tekanan kerja akibat anggaran waktu yang diberikan juga menjadi faktor eksternal yang menentukan kualitas pemeriksaan integritas PBJ. Hal ini karena auditor menghadapi anggaran waktu yang ketat dalam pelaksanaan tugasnya, kendrai telah dibuat dan ditentukan sebelumnya. Selain itu, tekanan anggaran waktu adalah bagian dari perencanaan untuk menetapkan pedoman dalam jam untuk setiap bagian ujian (Asiedu & Deffor, 2017). Studi Deb (2018), Putu et al. (2020), dan Wahyuni et al. (2020) menunjukkan bahwa tekanan waktu mempengaruhi kualitas audit. Selanjutnya, penelitian lain oleh Rahmawati & Halmawati, (2020) menemukan bahwa tekanan anggaran waktu mempengaruhi perilaku disfungsional pemeriksa, seperti tidak melaporkan waktu audit yang sesungguhnya terjadi dan menghilangkan beberapa prosedur audit.

Faktor lainnya adalah sarana dan prasarana sebagai penggerak keberhasilan pencapaian visi dan misi organisasi. Secara khusus, standarisasi mengenai sarana dan prasarana kerja pemerintah telah tertuang pada Permendagri Nomor 7 Tahun (2006). Berdasarkan aturan tersebut, sarana kerja didefinisikan sebagai fasilitas yang mempunyai fungsi langsung untuk mendukung penyelenggaraan pemerintah daerah, sedangkan prasarana adalah fasilitas penunjang yang secara tidak langsung dapat meningkatkan kinerja untuk mencapai tujuan tertentu. Oleh karena itu, ketika sarana dan prasarana tidak memadai, sulit untuk mendapatkan hasil yang ditarget-

kan dari semua kegiatan yang dilakukan. Ketersediaan sarana dan prasarana dapat mendukung pengujian kualitas yang baik ketika telah memenuhi persyaratan pekerjaan (Cordery & Hay, 2019). Selain itu, isu penting yang dianggap mempengaruhi kualitas laporan *probity audit* adalah SPIP/sistem pengendalian internal pemerintah. SPIP adalah proses kegiatan yang meliputi pemeriksaan, peninjauan, dan pemantauan terhadap pelaksanaan tugas dan fungsi organisasi yang sangat bermanfaat dalam deteksi dini dan pencegahan kecurangan. Semakin bagus penerapan SPI tersebut, dampaknya juga akan berbanding lurus dengan kualitas audit yang dilaporkan. Kaawaase et al. (2016) dan Yang & Northcott (2019) menemukan bahwa SPI mempengaruhi kualitas laporan.

Fenomena kualitas *probity audit* di Indonesia menarik untuk terus dikaji karena penelitian mengenai *probity audit* masih terbatas. Ramadhan & Arifin (2019) dan Veiga & Major (2019) menunjukkan berbagai faktor yang dapat menjelaskan kualitas *probity audit*, antara lain kapasitas sumber daya manusia, ketersediaan anggaran, kapasitas waktu, ketersediaan sarana dan prasarana, dan pengendalian internal. Akan tetapi, penelitian tersebut belum dapat menjelaskan adanya pengaruh secara empiris antara faktor-faktor tersebut. Peneliti menambahkan objek penelitian yaitu Dinas Pendapatan, Keuangan dan Pengelolaan Asset Daerah (selanjutnya disingkat DPPKAD) sebagai bagian yang melakukan perencanaan PBJ dan Unit Layanan Pengadaan (ULP) sebagai bagian yang melakukan PBJ.

Penelitian ini dimaksudkan untuk menguji berbagai strategi yang bisa diterapkan pemerintah daerah untuk meningkatkan kualitas *probity audit*, yaitu aspek internal yang mencakup kualitas auditor dan tekanan anggaran waktu serta aspek eksternal, atau dengan tersedianya sarana prasarana dan sistem pengendalian internal. Pelaksanaan *probity audit* yang optimal berdampak pada penghindaran konflik dan permasalahan, praktik korupsi, peningkatan integritas sektor publik melalui perubahan perilaku dan organisasi, pemberian keyakinan secara objektif dan independen atas kejujuran pengadaan barang dan jasa, dan minimalisasi potensi adanya litigasi (permasalahan hukum). Penelitian mengenai kualitas *probity audit* masih terbatas, sehingga hasil penelitian ini menjadi penting karena

dapat mengidentifikasi berbagai faktor yang mempengaruhi kualitas *probity audit* dan menambah referensi pada sisi teoritis. Selain itu, luaran penelitian diharapkan dapat mengungkap kebutuhan Inspektorat di tingkat kabupaten dalam menghasilkan laporan *probity audit* yang berkualitas melalui berbagai faktor yang berguna sebagai acuan untuk mengevaluasi pelaksanaan *probity audit* dan perbaikan sistem pengelolaan PBJ. Pada akhirnya, *stakeholder* dapat melakukan pengambilan keputusan dengan mengandalkan laporan *probity audit* yang berkualitas.

METODE

Penelitian ini dilakukan pada Pemerintah Daerah Kabupaten Dompu tahun 2021 dengan mengambil responden dari seluruh auditor yang bekerja di Kantor Inspektorat Dompu sebanyak 52 responden, DPPKAD sebanyak 38 responden, serta ULP sebanyak 25 responden. Dengan berbagai pertimbangan biaya dan manfaat, peneliti hanya memusatkan penelitian pada satu pemerintah daerah. Peneliti memilih Inspektorat Kabupaten Dompu sebagai objek penelitian karena Inspektorat Dompu telah melaksanakan pemeriksaan *probity audit* di setiap SKPD dan berdasarkan Laporan Hasil Pemeriksaan BPK, masih terdapat temuan dalam proses PBJ terkait sistem pengendalian internal pemerintah Kabupaten Dompu. Selanjutnya, proses pengambilan sampel juga menggunakan sampel berdasarkan metode *target sampling* atau aspek yang telah ditentukan. Kriteria yang ditetapkan adalah auditor yang bekerja di Kantor Inspeksi Kabupaten Dompu, auditor dan pegawai yang mempunyai pengalaman satu tahun, serta pegawai yang bekerja di DPPKAD dan ULP Kabupaten Dompu.

Berdasarkan proses pengambilan sampel dengan memakai metode pengambilan sampel yang disengaja, dipilih 100 responden dari Inspektorat Kabupaten Dompu, Dinas Pendapatan dan Asset Keuangan Daerah (DPPKAD) dan Unit Layanan Pengadaan (ULP). Seperti terlihat pada Tabel 1, hanya ada 100 kuesioner yang tersedia untuk pengolahan data, karena ada 3 kuesioner yang tidak memenuhi persyaratan, 5 *outlier*, dan 7 kuesioner lagi tidak dikembalikan ke peneliti. Data responden, demografi responden berdasarkan jenis kelamin terbagi menjadi 65 laki-laki dan 35 perempuan, dengan mayoritas responden pada kelompok umur 26-35 tahun. Selain itu, mayoritas respon-

Tabel 1. Hasil Pemilihan Sampel

Keterangan	Sampel
Responden yang Bekerja di Inspektorat Kabupaten Dompu	52
Responden yang Bekerja di DPPKAD	38
Responden yang Bekerja di Unit Layanan Pengadaan (ULP)	25
Responden yang Belum Memiliki Pengalaman Lebih dari 1 tahun	(3)
Data <i>Outlier</i>	(5)
Kuesioner yang Tidak Dikembalikan	(7)
Total Responden	100

den dalam survei ini memiliki tingkat pendidikan terakhir Strata-1 (70%), diikuti oleh pendidikan Strata-2 (23%), dan sisanya mengikuti pendidikan Diploma-3 dan Starta-3. Kemudian lebih dari 50% auditor merupakan responden survei dengan masa penugasan lebih dari lima tahun di bidang audit.

Data dalam studi ini menggunakan jenis data yang diperoleh dari teknik penyebaran kuesioner kepada responden di lapangan, yaitu data yang memberikan serangkaian pernyataan tertulis untuk jawab oleh responden. Penelitian ini menggunakan skala Likerts sebagai skala pengukuran. Dalam studi dengan indikator rentang 1 hingga 6, skala dari 1 sampai 3 menggambarkan tingkat ketidaksetujuan dan sebaliknya, skala dari 4 sampai 6 menjelaskan tingkat setuju dengan pernyataan kuesioner.

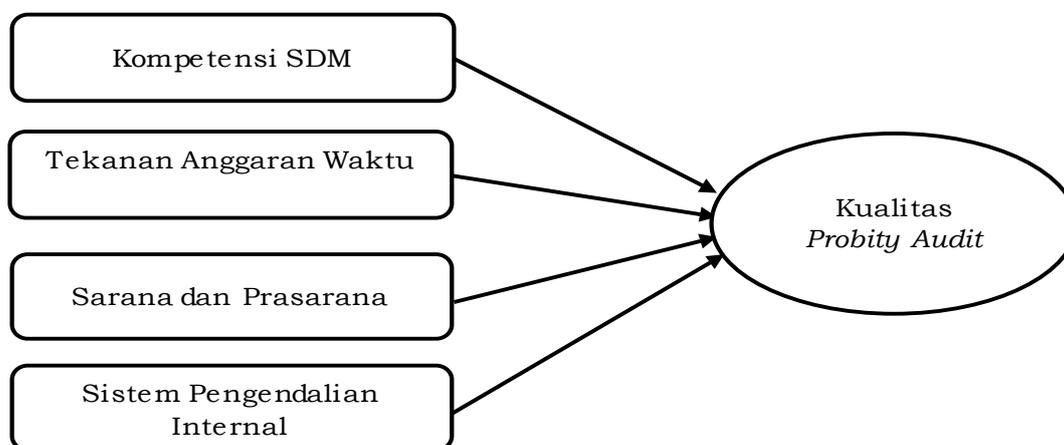
Secara khusus, peneliti menggunakan variabel kualitas *probity audit* pada pengadaan barang dan jasa (PBJ). Hal ini dikarenakan masih banyaknya temuan dalam proses PBJ di Indonesia yang disajikan pada laporan hasil pemeriksaan audit oleh

BPK (LHP BPK) sehingga diperlukan pengawasan yang mendesak. Studi kualitatif sebelumnya oleh Ramadhan & Arifin (2019) mengungkapkan sejumlah faktor penentu yang bisa menjelaskan kualitas audit *probity*. Oleh karena itu, peneliti merasa harus melakukan beberapa eksperimen secara empiris terhadap faktor-faktor tersebut, yang dapat menjadi strategi dalam peningkatan kualitas laporan *probity audit* di Inspektorat Dompu, DPPKAD, dan ULP.

Gambar 1 menunjukkan kerangka penelitian termasuk variabel bebas dan terikat yang dipakai dalam studi empiris ini. Berdasarkan Gambar 1, model regresi linier berganda dijelaskan sebagai berikut:

$$\text{KPB} = \alpha_0 + \beta_1\text{KSDM} + \beta_2\text{TAW} + \beta_3\text{SDP} + \beta_4\text{SPI} + \epsilon \quad (1)$$

Variabel terikat atau dependen pada penelitian ini menggunakan variabel kualitas *probity audit* (KPB). Variabel ini didefinisikan sebagai proses audit secara *real time* untuk memeriksa seluruh kegiatan pengadaan barang dan jasa telah sesuai dengan standar,

**Gambar 1. Rerangka Konseptual Penelitian**

Tabel 2. Hasil Uji Statistik Deskriptif

Variabel	Minimum	Maksimum	Rerata	Standar Deviasi
Kompetensi SDM	3,70	6	5,23	6,10
Takanan Anggaran Waktu	3,00	6	5,24	6,04
Sarana dan Prasarana	3,50	6	5,16	5,85
Sistem Pengendalian Internal	3,42	6	5,22	6,12
Kualitas <i>Probity Audit</i>	3,64	6	5,14	5,18

jujur, dan berintegritas. Indikator pernyataan dalam kuesioner lebih fokus pada proses sebelum, selama pelaksanaan, hingga komitmen auditor dalam melaporkan hasil *probity audit* yang berkualitas.

Selanjutnya, variabel independen yang pertama adalah kompetensi SDM (KSDM), yaitu kemampuan yang bersumber dari dalam diri seseorang yang hanya dapat dikembangkan oleh individu melalui banyaknya penugasan yang dilakukan dan pelatihan peningkatan kapasitas (Bradbury, 2017). Berbagai pernyataan yang disajikan dalam kuesioner menunjukkan bagaimana pemahaman auditor terhadap pedoman, peraturan, peran dan fungsinya, serta kompetensi dan pengalaman auditor yang dimiliki selama penugasan dalam mendeteksi kecurangan.

Kedua, variabel tekanan anggaran waktu (TAW) adalah situasi di mana auditor dapat lebih efektif dengan melakukan audit prakontrak. Keterbatasan waktu dan anggaran dinilai sangat ketat dan kaku (Putu et al., 2020). Pernyataan dalam kuesioner memuat mengenai bagaimana auditor mampu menghadapi pelaksanaan proses audit dalam kondisi terdapat keterbatasan anggaran waktu.

Ketiga, variabel sarana dan prasarana (SDP) yang didefinisikan secara terpisah, yaitu sarana kerja sebagai faktor yang secara langsung mendukung pelaksanaan pekerjaan, sedangkan prasarana adalah faktor yang membantu dalam mengimplementasikan alur kerja. Indikator-indikator yang digunakan dalam kuesioner adalah ketersediaan berbagai sarana prasarana yang sesuai dan dapat mendukung pelaksanaan *probity audit*.

Keempat, variabel sistem pengendalian internal (SPI) yang merupakan proses verifikasi, *review*, pengawasan dan pemantauan lainnya atas pelaksanaan tugas dan fungsi organisasi. SPI juga berperan penting dalam pencegahan dan deteksi dini terhadap dugaan kecurangan. Item pernyataan yang

ada dalam kuesioner mencakup struktur dan prosedur SPI serta penjabaran berbagai aktivitas SPI mulai dari perencanaan hingga pengawasan.

Teknik analisis data tahap pertama yaitu pengujian deskriptif dan pembahasan demografi responden. Selanjutnya, beberapa uji regresi linier berganda digunakan sebagai uji analitis untuk memeriksa pengaruh antara variabel bebas dengan variabel terikat.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Uji statistik deskriptif. Tujuan dari pengujian ini adalah memperoleh gambaran tentang data penelitian, termasuk minimum, maksimum, mean, dan deviasi standar data tersebut. Berdasarkan data pada Tabel 2 mengenai hasil uji statistik deskriptif, masing-masing variabel independen adalah kualitas *probity audit*, dan variabel dependen yang terdiri dari empat variabel, yaitu kapasitas sumber daya manusia, tekanan anggaran waktu, sarana prasarana, dan sistem pengendalian internal. Nilai minimum dari kelima variabel penelitian menunjukkan rentang nilai antara 3,00 hingga 3,70 yang artinya jawaban terendah responden tertuju pada pendapat “agak kurang setuju” dengan pernyataan dalam kuesioner. Sementara itu, nilai maksimum dari semua variabel adalah 6,00 atau berada pada jawaban “sangat setuju” pada item pernyataan kuesioner. Selanjutnya, nilai rata-rata seluruh variabel berada pada nilai lebih dari nilai 5, yang mengindikasikan rata-rata semua jawaban responden memilih “setuju” terhadap pernyataan yang diajukan. Hal ini sesuai dengan hasil pengujian yang mengungkapkan bahwa semua variabel independen dapat mempengaruhi kualitas *probity audit*. Hasil uji statistik juga mengungkapkan bahwa nilai deviasi standar lebih tinggi dibandingkan nilai rata-rata, yang berarti data penelitian memiliki tingkat variasi yang tinggi.

Uji regresi linier berganda. Pengujian ini digunakan untuk membantu dalam ana-

Tabel 3 Hasil Pengujian Model Regresi

Model	Koefisien Tidak Terstandar		Nilai T	Signifikansi
	B	Standar Error		
Konstanta	10,393	5,947	2,021	0,105
Kompetensi SDM	0,261	0,12	2,379	0,019
Tekanan Anggaran Waktu	0,301	0,152	2,071	0,041
Sarana dan Prasarana	0,54	0,166	3,534	0,001
Sistem Pengendalian Internal	0,297	0,081	4027	0

lisis pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen melalui model regresi. Tujuannya untuk pengujian faktor-faktor berupa kapasitas SDM, tekanan anggaran waktu, sarana dan prasarana, dan pengaruh sistem pengendalian internal terhadap kualitas *probity audit*. Selanjutnya, berdasarkan informasi mengenai rangkuman hasil pengujian model regresi yang disajikan pada Tabel 3, dapat dibuat persamaan regresi linear berganda. Persamaan regresi tersebut mengindikasikan bahwa arah pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikat terlihat mempunyai arah pengaruh yang positif.

$$\text{KPB} = 10,393 + 0,261\text{KSDM} + 0,301\text{TAW} + 0,540\text{SDP} + 0,297\text{SPI} + \epsilon \quad (1)$$

Selanjutnya, Tabel 3 bahwa variabel kompetensi SDM memiliki nilai signifikan pada taraf 0,05 yang terbukti mempengaruhi kualitas *probity audit*. Kemudian, variabel tekanan anggaran waktu dan infrastruktur keduanya bernilai signifikansi 0,041 dan 0,001, atau menunjukkan signifikansi yang lebih rendah dibandingkan nilai alpha 0,05. Artinya, tekanan anggaran waktu serta infrastruktur mempengaruhi kualitas *probity audit* secara positif. Hasil pengujian untuk sistem pengendalian internal terlihat nilai signifikansinya pada angka $0,000 < 0,05$. Artinya, dapat diketahui bahwa variabel SPI berpengaruh pada variabel kualitas *probity audit*.

Pengaruh kompetensi SDM terhadap kualitas *probity audit*. Kompetensi SDM dapat diartikan sebagai kemampuan atau keahlian yang dimiliki seorang auditor yang didapatkan melalui penugasan berulang yang dilakukan dan pelatihan serta berbagai peningkatan kapasitas auditor lainnya (Bradbury, 2017). Kemampuan sumber daya manusia (SDM) telah terbukti mempengaruhi

kualitas *probity audit*. Dalam teori *stewardship*, *principal* dan *steward* memiliki sifat manusia yang dapat *dipercaya*, bertanggung jawab, integritas, dan kejujuran pada pihak lainnya (Thomas & Purcell, 2019). Teori ini melihat pemerintah sebagai *steward* yang merupakan pihak yang memiliki kemampuan dan siap untuk melaksanakan tindakan dan fungsi-fungsi yang sebaik-baiknya untuk memenuhi kebutuhan *principal*. Konsep dalam teori ini adalah kepercayaan pada pihak yang diberikan wewenang, sehingga pemerintah (*steward*) dalam suatu organisasi dicerminkan sebagai *good steward* (Bernstein et al., 2016). Oleh karena itu, pemerintah yang dalam hal ini diwakili oleh auditor inspektorat sebagai *steward* dalam melaksanakan pekerjaannya akan mengeluarkan seluruh kemampuannya untuk melaksanakan proses pemeriksaan dengan tujuan pendeteksian kecurangan dalam proses pengadaan barang dan jasa, sehingga menghasilkan pengadaan secara jujur, adil, transparan, dan bebas dari kecurangan.

Berdasarkan hasil investigasi, auditor memahami peran dan fungsinya yang jelas dalam melaksanakan tugasnya. Selain itu, auditor telah menerapkan Peraturan BPKP No. PER-362 / K / D4 / 2012 yang menjelaskan terkait dengan pedoman *probity audit* PBJ. Hal ini diperlukan untuk memastikan proses audit berfungsi dengan baik. Auditor juga sering mengikuti banyak pelatihan dan melakukan tugas yang menjamin kualitas audit. Seorang auditor wajib mempunyai pendidikan, penguasaan terhadap tugas, kemampuan, keterampilan, pengalaman, dan kemampuan lainnya yang diperlukan dalam bertanggungjawabkan tugas auditor, sehingga auditor dapat secara maksimal memenuhi tanggung jawab profesional auditornya. Jadi auditor didorong untuk menunjukkan kemampuan auditnya dari hasil ujian profesi atau sertifikasi auditornya seperti

Certified Internal Auditor (CIA) (Amdanata & Mansor, 2020; Mahyoro & Kasoga, 2021). Ada dua aspek utama yang membentuk kemampuan atau kompetensi seorang auditor, yaitu pengalaman dan pengetahuan (McCue et al., 2015). Semakin berpengalaman auditor, semakin baik kemampuan untuk mengatasi setiap masalah audit yang mungkin timbul selama mengaudit. Oleh karena itu, SDM merupakan elemen pendukung penting dalam pelaksanaan *probity audit* (Ramadhan & Arifin, 2019; Veiga & Major, 2019). Kemampuan yang diharapkan untuk proses audit tidak hanya di bidang *accounting* dan audit standar, tetapi juga di bidang yang diaudit seperti pengetahuan umum, lingkungan bisnis, program, dan kegiatan audit (Risanti et al., 2021).

Berdasarkan hasil pengujian, temuan studi ini relevan dengan studi dari Yefni & Sari (2021) karena menunjukkan kualitas hasil audit berkaitan dengan kompetensi SDM yang merupakan faktor pendorong dalam pengumpulan informasi dan data yang benar selama proses investigasi. Auditor yang berkemampuan tinggi akan lebih menguasai berbagai permasalahan sehingga dapat mendukung kegiatan selama penugasan. Selain itu, Kang et al. (2016) menyatakan bahwa berinvestasi pada SDM dalam hal peningkatan skill akan lebih efektif dalam meningkatkan kualitas audit. Meskipun akan ada biaya tambahan yang harus dikeluarkan, peningkatan kinerja auditor akan menjadi lebih signifikan (Axelsen et al., 2017; Hajering et al., 2020; Yang, 2021). Sejalan dengan hal tersebut, Meidawati & Assidiqi (2019) dan Parker et al. (2018) menunjukkan bahwa seorang auditor yang memiliki kemampuan atau usaha akan menggunakan kompetensi yang dimilikinya dalam melakukan audit untuk memberikan hasil yang berkualitas. Akan tetapi, auditor akan mendapatkan kesulitan dan tidak mudah menyelesaikan kendala yang dihadapi ketika kompetensi yang dimilikinya rendah (Ntim et al., 2017). Oleh karena itu, kemampuan SDM sangat diperlukan dalam melaksanakan penugasan audit yang cenderung mengalami permasalahan relatif tinggi. Dengan kata lain, semakin kompeten auditor, semakin tinggi kualitas auditnya (Kontogeorga, 2019).

McCue et al. (2015) menyatakan bahwa tercapainya audit yang berkualitas secara optimal sangat tergantung pada auditor yang kompeten. Hal tersebut mengindikasikan auditor yang berkemampuan tinggi

dalam audit akan mampu menciptakan hasil *probity audit* yang berkualitas, sehingga hasil audit tersebut dapat dipercaya dan digunakan oleh berbagai pemangku kepentingan dalam mengambil keputusan yang terbaik. Meskipun demikian, hasil studi ini kontradiktif dengan hasil studi Alhababsah (2019) yang membuktikan bahwa kemampuan auditor justru berbanding terbalik dengan kualitas pelaporan audit. Hal ini mengindikasikan kompetensi auditor jika menunjukkan tren semakin baik, maka dapat menyebabkan semakin rendahnya kualitas hasil audit. Selanjutnya, pemahaman serta pengalaman dari seorang auditor dianggap tidak serta merta menjamin hasil audit menjadi berkualitas karena hal tersebut tergantung pada kemauan seorang auditor dalam melaporkan adanya penyimpangan atau kecurangan yang terjadi.

Saat ini, praktik profesional, terutama auditor, menawarkan disiplin ilmu yang lebih khusus di luar gelar, karena auditor dengan beberapa pengalaman dapat memiliki kemampuan dan pengalaman yang lebih kompeten dan mencapai nilai yang lebih baik. Akwenye et al. (2016) dan Ocak & Can (2019) berargumentasi bahwa auditor yang kompeten diharapkan mempunyai pengetahuan dan pengalaman yang bagus di bidang audit. Pengetahuan ini perlu dikembangkan lebih lanjut, karena dengan banyaknya pengalaman penugasan yang diperoleh auditor, output pemeriksaan pun akan semakin berkualitas. Dengan adanya temuan ini, kantor inspektorat dapat memilih strategi berupa peningkatan kualitas SDM kompetensi auditor. Berbagai upaya dapat dilakukan, misalnya seperti mengikutsertakan para auditor pada berbagai workshop, kursus, pelatihan, serta ujian sertifikasi khusus audit.

Pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap kualitas *probity audit*. Tekanan anggaran waktu merupakan keadaan yang menuntut seorang auditor untuk dapat memanfaatkan anggaran waktu penugasan audit yang terbatas, ketat, dan kaku dengan efektif dan efisien (Putu et al., 2020). Hasil studi ini selanjutnya menemukan suatu kondisi tekanan waktu yang dialami auditor berkaitan erat dengan kualitas *probity audit* pengadaan barang dan jasa. Auditor telah terbukti mendapat manfaat dari waktu pelaksanaan audit yang ketat untuk menyelesaikan pekerjaan mereka tanpa mengurangi jumlah tahapan alokasi dan untuk

mendokumentasikan semua tahapan proses audit dengan benar. Selain itu, kepatuhan terhadap anggaran waktu untuk pekerjaan audit digunakan sebagai indikator penilaian kinerja, memungkinkan auditor untuk berusaha menyelesaikan pekerjaannya tepat waktu. Tekanan anggaran waktu merupakan bagian dari rencana auditor untuk menentukan waktu untuk setiap bagian dari proses audit (Asiedu & Deffor, 2017). Sebelum alokasi dilakukan, auditor perlu memahami anggaran waktu yang direncanakan. Dengan demikian, auditor bisa menggunakan waktu yang tersedia secara efektif dan jujur untuk melaksanakan tugasnya dan menjaga kualitas auditnya. Hal ini sesuai dengan teori *steward* yang menggambarkan situasi para pimpinan yang tidak termotivasi oleh tujuan individu, akan tetapi lebih termotivasi pada sasaran utama untuk kepentingan organisasi sehingga *steward* akan bertindak dengan baik sesuai dengan keinginan *principal* (Bernstein et al., 2016). Sebagai *steward*, pemerintah akan mengupayakan anggaran belanja pemerintahan secara efisien dan akuntabel, sehingga keuangan negara terkelola dengan baik, sehingga dapat mencapai tujuan pemerintah dalam rangka meningkatkan integritas pelayanan publik melalui pengelolaan keuangan negara sesuai dengan peraturan yang berlaku.

Penelitian ini konsisten dengan hasil studi Axelsen et al. (2017) yang menunjukkan adanya kondisi tekanan anggaran waktu terbukti berpengaruh positif pada kualitas *probity audit*. Adanya penyediaan waktu yang terbatas menyebabkan pilihan auditor justru didominasi oleh indikator ketepatan dalam menetapkan sasaran penugasan audit. Indikator ketepatan dalam menetapkan sasaran dianggap bernilai lebih baik ketika dibandingkan dengan indikator lainnya, yaitu pencapaian terhadap rencana penyediaan waktu, tingkat efisiensi, serta komunikasi waktu yang rendah antara auditor dengan klien. Hal ini diperkuat oleh temuan Hay & Cordery (2021) yang menginterpretasikan bahwa tekanan waktu yang semakin tinggi akan berdampak pada munculnya dorongan yang lebih kuat pada diri auditor untuk lebih semangat bekerja dan meminimalkan terjadinya kesalahan selama proses pemeriksaan bukti audit berlangsung. Selanjutnya, Putu et al. (2020) serta Meidawati & Assidiqi (2019) menjelaskan bahwa pada awalnya, tekanan terkait dengan batasan waktu dan sumber daya yang muncul pada saat proses

pemeriksaan audit karena waktu yang terbatas. Dengan adanya permasalahan tersebut, auditor terdorong untuk melaksanakan pekerjaan dengan menggunakan waktu seminimal mungkin untuk menghasilkan *probity audit* yang lebih baik. Dengan demikian, pada akhirnya tekanan anggaran waktu dapat meningkatkan kualitas *probity audit*.

Di sisi lain, temuan penelitian ini tidak didukung dengan adanya temuan lain yang membuktikan adanya tekanan anggaran waktu justru dapat mengubah perilaku auditor menjadi disfungsional, seperti tidak melaporkan waktu audit yang sebenarnya dan menghapus beberapa prosedur audit (Rahmawati & Halmawati, 2020). Hal ini dikarenakan semakin tinggi tingkat tekanan anggaran waktu, semakin tidak efisien proses pemeriksaan yang dikerjakan tim auditor sehingga semakin rendah kesesuaian dengan pedoman dan peraturan yang menjadi tujuan audit. Pada akhirnya, akan semakin rendah pula kualitas audit (Feng & Neely, 2017). Temuan tersebut juga didukung hasil studi Broberg et al. (2017) dan Salehi et al. (2017) yang membuktikan bahwa adanya tekanan anggaran waktu justru bisa menyebabkan penurunan kualitas audit karena dipengaruhi oleh beberapa faktor lainnya, yaitu perbedaan *gender*, posisi pekerjaan, lama penugasan, jumlah klien, sampel audit, serta firma audit.

Ismail & Yuhanis (2019) dan Thomason (2018) berargumentasi bahwa tekanan anggaran waktu dapat muncul karena adanya keterbatasan sumber daya sehingga membuat pekerjaan menjadi kurang efektif. Kompleksitas tersebut akan membuat auditor berada pada situasi yang dapat mempengaruhi keputusan auditor. Hasil penelitian ini memiliki implikasi pada bagaimana inspektorat menyiapkan para auditornya untuk dapat menghadapi adanya tekanan waktu ketika melakukan penugasan sehingga kualitas auditnya tetap terjaga. Adanya pedoman yang relevan sebelum melakukan penugasan audit akan sangat membantu proses pelaksanaan *probity audit*.

Pengaruh sarana dan prasarana terhadap kualitas *probity audit*. Faktor lain yang mendukung kualitas pemeriksaan pelaporan adalah penyediaan sarana prasarana yang berfungsi untuk melaksanakan visi dan misi organisasi. Sarana kerja adalah faktor yang secara langsung mendukung pelaksanaan pekerjaan, sedangkan prasarana merupakan faktor tidak langsung

yang mendukung pengimplementasian alur kerja. Standarisasi ruang kerja dan infrastruktur pemerintah daerah diatur dengan Pemandagri Nomor 7 Tahun 2006 sebagai aspek penting yang berfungsi mendukung terselenggaranya ketertiban serta pembangunan daerah. Mzenzi & Gaspar (2015) menyatakan bahwa proses *probitiy audit* yang dilakukan secara *real time* mulai dari tahap pengadaan hingga pelaporan akan membutuhkan kelengkapan logistik ataupun peralatan yang dapat mengoptimalkan kinerja auditor. Pernyataan tersebut mendukung temuan yang menunjukkan bukti bahwa auditor dapat melaksanakan pekerjaannya dengan baik, karena infrastruktur berupa gedung, tempat kerja, dan peralatan kerja yang sesuai kebutuhan. Hal ini dilihat oleh auditor sebagai alat bantu dalam mencapai kualitas audit yang beintegritas tinggi. Dengan kata lain, tanpa sarana dan prasarana yang baik, hasil yang diharapkan tidak akan tercapai. Hal ini sejalan dengan salah satu aspek penting dalam teori *stewardship*, yaitu motivasi kunci *steward* untuk memberikan kepuasan kepada *principle* dalam membentuk pekerjaan dengan baik. Dalam mencapai kinerja auditor yang maksimal, pemerintah harus memberikan penunjang berupa infrastruktur yang memadai. Dengan demikian akan memudahkan proses pelaksanaan *probitiy audit* agar bisa meminimalisasi terjadinya korupsi dalam proses pengadaan barang dan jasa.

Hasil penelitian ini didukung temuan dalam penelitian Caruana & Kowalczyk (2021) dan Cordery & Hay (2019) yang mengungkapkan bahwa sarana prasarana dapat meningkatkan kualitas pelaporan keuangan. Hal ini dikarenakan pemerintah daerah telah menggunakan sarana dan prasarana sebagai faktor penting dalam melaksanakan pekerjaan, seperti gedung, meja, kursi, brankas dokumen, mesin kantor, peralatan, dan perlengkapan kantor lainnya. Selanjutnya, Schillemans et al. (2018) menyatakan bahwa ketersediaan infrastruktur kerja dapat meningkatkan kualitas kerja. Begitu pula dengan kualitas kerja auditor yang dapat ditingkatkan dengan tersedianya sarana dan prasarana seperti ruang kerja, perlengkapan kantor, dan kendaraan dinas. Hal ini dikarenakan infrastruktur menjadi fasilitas perkantoran atau alat yang digunakan secara langsung untuk melaksanakan proses kegiatan pemerintah daerah demi me-

enuhi tujuan yang telah direncanakan sebelumnya.

Adapun hasil penelitian ini kontra dengan Morin & Hazgui (2016) dan Vermeer & Styles (2019) yang memperlihatkan bahwa ketersediaan sarana dan prasarana tidak mempengaruhi kualitas audit. Hal tersebut karena pemanfaatan sarana dan prasarana secara umum dianggap masih belum maksimal serta ada aspek lainnya yang lebih diutamakan dalam meningkatkan kualitas audit, yaitu dari sisi SDM yang mencakup *leadership*, kompetensi SDM, dan partisipasi masyarakat. Selain itu, dari segi prosesnya terdiri dari regulasi, tahapan kerja dan standar proses. Sedangkan aspek Infrastruktur terdiri dari teknologi, *network*, serta sistem aplikasi. Penelitian lain yang serupa dengan hasil tersebut dibuktikan oleh Oyerogba (2021) yang mengungkapkan bahwa sebagian besar responden penelitian merasa tidak terlalu puas akan sarana prasarana yang disediakan oleh pemerintah daerah yang menyebabkan kinerja auditor menjadi menurun. Berdasarkan hasil uji penelitian, implikasinya adalah pemerintah daerah harus berupaya mendapatkan hasil *probitiy audit* yang baik dan bebas dari kecurangan, yaitu dengan menyediakan sarana dan prasarana penunjang agar auditor bisa bekerja dengan mengedepankan efektifitas serta efisiensi. Terpenuhinya sarana maupun prasarana yang maksimal akan mendorong pelaksanaan *probitiy audit* di pemerintah daerah secara jujur, transparan, terbuka dan terhindar dari kecurangan.

Pengaruh sistem pengendalian internal (SPI) terhadap kualitas *probitiy audit*. SPI didefinisikan sebagai seluruh kegiatan yang meliputi berbagai proses mulai dari pemeriksaan hingga pemantauan terhadap pelaksanaan tugas dan fungsi organisasi. SPI dianggap sangat bermanfaat dalam deteksi dini dan pencegahan kecurangan. Pengujian terhadap variabel sistem pengendalian internal (SPI) menunjukkan bahwa SPI berpengaruh positif terhadap kualitas pemeriksaan. Hal ini terlihat jelas karena struktur SPI yang dimiliki oleh auditor sudah memuat kerangka perencanaan, pelaksanaan, pengendalian, dan pemantauan pencapaian tujuan (Oussii & Taktak, 2018). Selain itu, dari jawaban responden penelitian, telah tersedia prosedur untuk pemantauan kinerja pengendalian internal yang efektif, baik rutin maupun spesifik. Audi-

tor juga menunjukkan bahwa ketersediaan sistem dokumentasi formal untuk prosedur tindak lanjut dapat meningkatkan kualitas jaminan hasil audit. Hal ini mengindikasikan pelaksanaan SPI yang dilaksanakan dengan baik dan benar harus memastikan bahwa seluruh pimpinan pemerintahan dan pegawai telah jujur menjalankan kegiatan dalam kewenangan pengawasan dan mengikuti aturan yang berlaku. Selain itu, SPI dapat menyebabkan tata kelola keuangan yang lebih efektif, efisien, serta terbuka dan bertanggung jawab, termasuk dalam pengadaan barang dan jasa, serta mencegah penyelewengan yang merugikan negara. Oleh karena itu, sistem pengendalian internal berkaitan erat dengan kualitas *probity audit* pengadaan barang dan jasa (Alwardat et al., 2015; Yang & Northcott, 2019). Semakin baik SPI, semakin tinggi kualitas laporan auditnya.

Goode et al., (2017), Kaawaase et al. (2016), dan Xiao et al. (2016) menemukan bahwa faktor SPI mempengaruhi kualitas pelaporan. Hal ini dikarenakan adanya jawaban responden yang menjawab “sangat baik” pada penerapan sistem pengendalian internal dan mengikuti prosedur dalam menjalankan kegiatan auditnya, sehingga kegiatan yang dilakukan oleh auditor internal dapat memberikan jaminan tercapainya tujuan pemerintah dalam kegiatan yang dilakukan dengan menerapkan efektifitas dan efisiensi, pelaporan keuangan yang dapat dipercaya, perlindungan aset negara dan kepatuhan pada peraturan undang-undang. Selanjutnya, Bryan (2017) dan Ismail & Yuhanis (2019) mendukung temuan penelitian ini dengan menyatakan bahwa dengan tersedianya SPI akan dapat memberikan data akurat karena semua aktivitas pemerintah dilakukan berdasarkan peraturan yang berlaku. Oleh karena itu, semakin baik pelaksanaan SPI suatu pemerintah, dapat dipastikan akan semakin baik pula kualitas auditnya. SPI yang digunakan oleh pemerintah daerah bertujuan untuk memberikan keyakinan pelaksanaan semua aktivitas pengadaan barang dan jasa telah terlaksana secara tepat dan mengikuti peraturan yang ditetapkan. Sistem pengendalian mencakup beberapa aspek pengendalian internal, termasuk lingkup pengendalian, pemantauan, telekomunikasi, analisis risiko, dan aktivitas pengendalian terintegrasi (Hamdani & Albar, 2016; Sutaryo & Lase, 2017).

Selanjutnya, hasil penelitian ini didukung oleh temuan Fauji et al. (2015), Gomez et al. (2020), dan Rossi et al. (2021) yang menyimpulkan bahwa penerapan pengendalian mutu internal dapat mempengaruhi kualitas audit. Artinya, pengendalian internal apabila diaplikasikan dengan tepat, maka pada tahap persiapan perencanaan *probity audit* akan menjadi semakin efektif yang akan menentukan peningkatan kualitas *probity audit* pengadaan barang dan jasa. Matthews (2016) menambahkan bahwa tidak hanya itu, karena masih terdapat faktor lain yang mendorong pengendalian yang lebih baik, antara lain kuatnya pengendalian internal pemerintah, prosedur revidu, disiplin dalam penerapan audit program, serta pengetahuan auditor mengenai prosedur. Hal ini yang akan membantu auditor untuk meningkatkan kualitas *probity audit* pengadaan barang dan jasa menjadi efektif dan terbebas dari kecurangan.

Meskipun demikian, temuan penelitian ini kontradiktif ketika dihubungkan dengan hasil studi Ocak & Can (2019) dan Sarhan et al. (2019) karena menghasilkan temuan adanya sistem pengendalian internal ternyata tidak berkaitan dengan tingkat kualitas audit. Hal ini dikarenakan auditor internal memberikan saran atau rekomendasi tidak sejalan dengan kondisi yang terjadi dikarenakan auditor tidak mematuhi kebijakan dan prosedur audit pada sistem pengendalian internal pemerintah. Oleh karena itu, berdasarkan hasil tersebut, pemerintah daerah harus meningkatkan efektifitas sistem pengendalian internal dan menemukan upaya yang dapat menjadi pilihan, yaitu memberikan keleluasaan bagi auditor internal untuk melakukan pengawasan dan memberikan saran rekomendasi terkait dengan laporan audit.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian, dapat disimpulkan bahwa kualitas *probity audit* dapat ditingkatkan oleh pemerintah daerah dengan berbagai strategi. Strategi pertama adalah peningkatan kemampuan SDM karena memperlihatkan bahwa auditor memiliki keahlian dan jam terbang yang sesuai dengan bidang audit, sehingga kompetensi SDM dapat menghasilkan *probity audit* yang baik dan berkualitas tinggi. Berikutnya adalah tekanan anggaran waktu pada alokasi waktu pelaksanaan audit yang terbukti

meningkatkan kualitas *probity audit*. Selain itu, pemerintah daerah dapat mengoptimalkan ketersediaan sarana dan prasarana sebagai faktor pendukung pelaksanaan pengelolaan dan pembangunan daerah karena terbukti memaksimalkan tugas pengawasan serta menjadi faktor penentu kualitas pemeriksaan yang berintegritas. Strategi selanjutnya adalah penerapan sistem pengendalian internal (SPI) yang secara empiris dapat meningkatkan kualitas laporannya.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa *probity audit* terbukti secara empiris mampu mendeteksi dan mencegah terjadinya kecurangan dalam alur pengadaan barang dan jasa, sehingga Inspektorat harus mengoptimalkan kinerja pemeriksaan auditnya. Berbagai upaya dapat dilakukan, yaitu dengan meningkatkan kompetensi auditor melalui berbagai kursus pelatihan. Selain itu, memaksimalkan sarana dan prasarana untuk mendukung implementasi dan kinerja SPI yang baik dan benar.

UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis mengucapkan terima kasih kepada LLDIKTI VIII yang telah memberikan Hibah Penelitian Dosen Pemula (PDP) Tahun 2021 serta STIE Yapis Dompu, editor, dan Mitra Bestari yang telah membantu proses publikasi artikel ini.

DAFTAR RUJUKAN

Amdanata, D. D., & Mansor, N. (2020). Performance of Regional Government-Linked Companies in Indonesia: The Influence of State Audit Board and Regulations. *Jurnal Pengurusan*, 58, 79-90. <https://doi.org/10.17576/pengurusan-2020-58-07>

Akwenye, N. J., Chata, T., & Benedict, O. H. (2016). Establishment of Audit Committees in Government Ministries of a Developing Country. *Risk Governance and Control: Financial Markets and Institutions*, 6(4), 282-290. <https://doi.org/10.22495/rgcv6i4c2art5>

Alhababsah, S. (2019). Ownership Structure and Audit Quality: An Empirical Analysis Considering Ownership Types in Jordan. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 35, 71-84. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.05.006>

Alwardat, Y. A., Benamraoui, A., & Rieple, A. (2015). Value for Money and Audit Practice in the UK Public Sector. *International*

Journal of Auditing, 19(3), 206-217. <https://doi.org/10.1111/ijau.12037>

Asiedu, K. F., & Deffor, E. W. (2017). Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector. *International Journal of Auditing*, 21(1), 82-99. <https://doi.org/10.1111/ijau.12082>

Axelsen, M., Green, P., & Ridley, G. (2017). Explaining the Information Systems Auditor Role in the Public Sector Financial Audit. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 15-31. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2016.12.003>

Bernstein, R., Buse, K., & Bilimoria, D. (2016). Revisiting Agency and Stewardship Theories Perspectives from Non-profit Board Chairs and CEOs. *Nonprofit Management and Leadership*, 26(4), 489-498. <https://doi.org/10.1002/nml.21199>

Bradbury, M. E. (2017). Large Audit Firm Premium and Audit Specialisation in the Public Sector. *Accounting and Finance*, 57(3), 657-679. <https://doi.org/10.1111/acfi.12167>

Broberg, P., Tagesson, T., Argento, D., Gylengahm, N., & Mårtensson, O. (2017). Explaining the Influence of Time Budget Pressure on Audit Quality in Sweden. *Journal of Management and Governance*, 21(2), 331-350. <https://doi.org/10.1007/s10997-016-9346-4>

Bryan, D. B. (2017). Organized Labor, Audit Quality, and Internal Control. *Advances in Accounting*, 36, 11-26. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2016.09.005>

Caruana, J., & Kowalczyk, M. (2021). The Quest for Audit Quality in the Public Sector. *Accounting in Europe*, 18(1), 1-25. <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1757731>

Cordery, C. J., & Hay, D. (2019). Supreme Audit Institutions and Public Value: Demonstrating Relevance. *Financial Accountability and Management*, 35(2), 128-142. <https://doi.org/10.1111/faam.12185>

Deb, R. (2018). Financial Audit or Forensic Audit? Government Sector Panorama. *Indian Journal of Corporate Governance*, 11(2), 135-158. <https://doi.org/10.1177/0974686218806724>

Fauji, L., Sudarma, M., & Achsin, M. (2015). Penerapan Sistem Pengendalian Mutu dalam Meningkatkan Kualitas Audit.

- Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 6(1), 38–52. <https://doi.org/10.18202/jamal.2015.04.6005>
- Feng, N. C., & Neely, D. G. (2017). Going Concern Disclosure for Local Governments. *Journal of Public and Nonprofit Affairs*, 3(2), 176-196. <https://doi.org/10.20899/jpna.3.2.176-196>
- Gomez, M. C. P., Sacorum, R. M. A., Lipana, R. A. M., Barawid, G. L. M., & Tugas, F. C. (2020). An Analysis of Factors that Affect Audit Opinions: The Case of the Local Government Units in the Metro Luzon Urban Beltway. *DLSU Business and Economics Review*, 30(1), 56-69.
- Goode, K. A. B., Newton, N. J., & Thompson, A. M. (2017). Business Strategy, Internal Control over Financial Reporting, and Audit Reporting Quality. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 36(4), 49–69. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51693>
- Hajering, Suun, M., & Muslim. (2020). Moderating Ethics Auditors Influence of Competence, Accountability on Audit Quality. *Jurnal Akuntansi*, 23(3), 468–481. <https://doi.org/10.24912/ja.v23i3.614>
- Hamdani, R., & Albar, A. R. (2016). Internal Controls in Fraud Prevention Effort: A Case Study. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 20(2), 127–135. <https://doi.org/10.20885/jaai.vol20.iss2.art5>
- Hay, D., & Cordery, C. J. (2021). Evidence about the Value of Financial Statement Audit in the Public Sector. *Public Money and Management*, 41(4), 304-314. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1729532>
- Ismail, S., & Yuhanis, N. (2019). Ethical Work Climate in the National Audit Department Offices in Malaysia. *Management and Accounting Review*, 18(1), 57-76. <https://doi.org/10.24191/mar.v18i1.754>
- Kaawaase, T. K., Assad, M. J., Kitindi, E. G., & Nkundabanyanga, S. K. (2016). Audit Quality Differences Amongst Audit Firms in a Developing Economy: The Case of Uganda. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(3), 269-290. <https://doi.org/10.1108/JAEE-08-2013-0041>
- Kang, M., Lee, H.Y., Son, M., & Stein, M. (2016). The Association between Human Resource Investment by Audit Firms and Their Audit Quality. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24(4), 1–23. <https://doi.org/10.1080/16081625.2016.1214605>
- Kontogeorga, G. N. (2017). Does (Better) Regulation Really Matter? Examining Public Financial Management Legislation in Greece. *European Journal of Law and Economics*, 43(1), 153-166. <https://doi.org/10.1007/s10657-016-9534-3>
- Kontogeorga, G. N. (2019). Juggling between Ex-Ante and Ex-Post Audit in Greece: A Difficult Transition to a New Era. *International Journal of Auditing*, 23(1), 86-94. <https://doi.org/10.1111/ijau.12147>
- Lateef, S. A., Rashid, N., Farouk, A. U., & Olanipekun, W. D. (2021). Does the Independent of Supreme Audit Institutions Matter on Good Governance? An Insight from Nigeria Auditor General for the Federation. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9(4), 712-721. <https://doi.org/10.13189/ujaf.2021.090417>
- Mahyoro, A. K., & Kasoga, P. S. (2021). Attributes of the Internal Audit Function and Effectiveness of Internal Audit Services: Evidence from Local Government Authorities in Tanzania. *Managerial Auditing Journal*, 36(7), 999-1023. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2020-2929>
- Matthews, M. (2016). Using Signal Processing Diagnostics to Improve Public Sector Evaluations. *Asia and the Pacific Policy Studies*, 3(2), 320-335. <https://doi.org/10.1002/app5.110>
- McCue, C. P., Prier, E., & Swanson, D. (2015). Five Dilemmas in Public Procurement. *Journal of Public Procurement*, 15(2), 177-207. <https://doi.org/10.1108/jopp-15-02-2015-b003>
- Meidawati, N., & Assidiqi, A. (2019). The Influences of Audit Fees, Competence, Independence, Auditor Ethics, and Time Budget Pressure on Audit Quality. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 23(2), 117–128. <https://doi.org/10.20885/jaai.vol23.iss2.art6>
- Morin, D., & Hazgui, M. (2016). We are Much More than Watchdogs: The Dual

- Identity of Auditors at the UK National Audit Office. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 12(4), 568-589. <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2015-0063>
- Muratbekova, Z., Ainabek, K., & Davletbayeva, N. (2017). Public Sector Audit as a Provider of High-Quality Information on Activity of the Governments. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*, 8(5), 1579-1584. [https://doi.org/10.14505/jarle.v8.5\(27\).23](https://doi.org/10.14505/jarle.v8.5(27).23)
- Mzenzi, S. I., & Gaspar, A. F. (2015). External Auditing and Accountability in the Tanzanian Local Government Authorities. *Managerial Auditing Journal*, 30(6-7), 681-702. <https://doi.org/10.1108/MAJ-04-2014-1028>
- Ntim, C. G., Soobaroyen, T., & Broad, M. J. (2017). Governance Structures, Voluntary Disclosures and Public Accountability: The Case of UK Higher Education Institutions. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 30(1), 65-118. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2014-1842>
- Ocak, M., & Can, G. (2019). Do Government-Experienced Auditors Reduce Audit Quality? *Managerial Auditing Journal*, 34(6), 722-748. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2017-1756>
- Oussii, A. A., & Taktak, N. B. (2018). The Impact of Internal Audit Function Characteristics on Internal Control Quality. *Managerial Auditing Journal*, 33(5), 450-469. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2017-1579>
- Oyerogba, E. O. (2021). Forensic Auditing Mechanism and Fraud Detection: The Case of Nigerian Public Sector. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(5), 752-775. <https://doi.org/10.1108/JAEE-04-2020-0072>
- Parker, L. D., Jacobs, K., & Schmitz, J. (2019). New Public Management and the Rise of Public Sector Performance Audit: Evidence from the Australian Case. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), 280-306. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2017-2964>
- Putu, I. K. S., Rasmini, N. K., Budiarta, I. K., & Widanaputra, A. A. G. P. (2020). The Mediating Effect of Auditor Dysfunctional Behavior on Machiavellian Character and Time Budget Pressure of Audit Quality. *Accounting*, 6(6), 1093-1102. <https://doi.org/10.5267/j.ac.2020.7.009>
- Rahmawati, P., & Halmawati. (2020). Pengaruh Locus of Control dan Tekanan Anggaran Waktu terhadap Perilaku Disfungsional Auditor: Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Kota Padang. *Wahana Riset Akuntansi*, 8(1), 35-49. <https://doi.org/10.24036/wra.v8i1.109102>
- Ramadhan, M. S., & Arifin, J. (2019). Efektivitas Probitas Audit dalam Mencegah Kecurangan Pengadaan Barang dan Jasa. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 10(3), 550-568. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2019.10.3.32>
- Risanti, T. P., Aswar, K., Jumansyah, & Wirman. (2021). Determinants Influencing the Audit Quality: Empirical Evidence from Indonesia. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9(6), 1265-1272. <https://doi.org/10.13189/ujaf.2021.090606>
- Rossi, F. M., Brusca, I., & Condor, V. (2021). In the Pursuit of Harmonization: Comparing the Audit Systems of European Local Governments. *Public Money and Management*, 41(8), 604-614. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1772549>
- Salehi, M., Jafarzadeh, A., & Nourbakhsh-hosseiny, Z. (2017). The Effect of Audit Fees Pressure on Audit Quality during the Sanctions in Iran. *International Journal of Law and Management*, 59(1), 66-81. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-10-2015-0054>
- Sarhan, A. A., Ntim, C. G., & Al-Najjar, B. (2019). Antecedents of Audit Quality in MENA Countries: The Effect of Firm- and Country-Level Governance Quality. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 35, 85-107. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2019.05.003>
- Schillemans, T., Twist, M. V., Steen, M. V. G. D., & Jong, I. D. (2018). New Development: Breaking Out or Hanging on? Internal Audit in Government. *Public Money and Management*, 38(7), 531-534. <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1527574>
- Segal, L., & Lehrer, M. (2012). The Institutionalization of Stewardship: Theory,

- Propositions, and Insights from Change in the Edmonton Public Schools. *Organization Studies*, 33(2), 169–201. <https://doi.org/10.1177/0170840611433994>
- Sutaryo, S., & Lase, Y. (2015). Auditors Characteristics and Audit Delay: Evidence from Indonesian Regional Governments. *Corporate Ownership and Control*, 13(1), 66-73. <https://doi.org/10.22495/cocv13i1p7>
- Sutopo, B., Wulandari, T. R., Adiati, A. K., & Saputra, D. A. (2017). E-Government, Audit Opinion, and Performance of Local Government Administration in Indonesia. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(4), 6-22. <https://doi.org/10.14453/aabfj.v11i4.2>
- Thomas, K., & Purcell, A. J. (2019). Local Government Audit Committees: A Behaviour Framework for Effective Audit Committee Performance. *Australian Accounting Review*, 29(2), 418-437. <https://doi.org/10.1111/auar.12229>
- Thomasson, A. (2018). Politicisation of the Audit Process: The Case of Politically Affiliated Auditors in Swedish Local Governments. *Financial Accountability and Management*, 34(4), 380-391. <https://doi.org/10.1111/faam.12158>
- Veiga, M. D. R. V., & Major, M. (2019). Governance as Integrity: The Case of the Internal Oversight at the United Nations through the Lens of Public and Private Bureaucracies Transaction Cost Economics. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(1), 67-91. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2018-0086>
- Vermeer, B. Y., & Styles, A. K. (2019). Online Availability and Accessibility of Local Government Financial Statements: Is the Public Interest Being Served? *Accounting and the Public Interest*, 19(1), 57-82. <https://doi.org/10.2308/apin-52579>
- Xiao, J. Z., Yang, S., Zhang, X., & Firth, M. (2016). Institutional Arrangements and Government Audit Independence in China. *Abacus*, 52(3), 532-567. <https://doi.org/10.1111/abac.12086>
- Yang, C., & Northcott, D. (2019). How Can the Public Trust Charities? The Role of Performance Accountability Reporting. *Accounting & Finance*, 59(3), 1681-1707. <https://doi.org/10.1111/acfi.12475>
- Yang, L. (2021). Auditor or Adviser? Auditor (In)Dependence and Its Impact on Financial Management. *Public Administration Review*, 81(3), 475-487. <https://doi.org/10.1111/puar.13313>
- Yefni, & Sari, P. (2021). Akankah Fee Audit dan Karakteristik Auditor Menentukan Kualitas Audit? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 12(1), 173–185. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2021.12.1.10>