

**DETERMINAN TEMUAN PEMERIKSAAN SATUAN PENGAWAS
INTERN: PERSPEKTIF KARAKTERISTIK AUDITEE DAN
KARAKTERISTIK INTERNAL AUDITOR
(STUDI EMPIRIS PADA PERGURUAN TINGGI NEGERI DI
INDONESIA)**

Oleh: Eva Wulandari¹⁾, Nuwun Priyono²⁾, Siti Arifah³⁾
Fakultas Ekonomi, Universitas Tidar

eva_wulandari@untidar.ac.id, nuwunpriyono@untidar.ac.id, siti-arifah@untidar.ac.id

Info artikel

Riwayat artikel

Penyerahan : Desember 2017

Diterima : Maret 2018

Diterbitkan : April 2018

Kata kunci: *Determinant, Findings Amount,
Intern Supervision Unit, Financial
Governance*

Abstrak

Tujuan penelitian ini adalah untuk menganalisis determinan Unit Supervisi Temuan Jumlah: Perspektif Karakteristik Auditor dan Karakteristik Auditor Internal. Ada lima variabel yang mewakili karakteristik Auditee dan Karakteristik Auditor Internal, yaitu. Populasi penelitian adalah Universitas Negeri di Indonesia tahun 2016. Sampel non probability digunakan sebagai sample design. Uji regresi ganda digunakan untuk menguji hipotesis dengan tingkat signifikansi sebesar 0,05. Hasil empiris menunjukkan bahwa hanya Perbedaan Fungsional yang mempengaruhi Temuan Jumlah Unit Supervisi Intern. Sedangkan Tata Kelola Keuangan, Latar Belakang Pendidikan Auditor, Jumlah Auditor, dan Auditor Gender tidak mempengaruhi Temuan Jumlah Unit Supervisi Intern.

Abstract

The research purpose is to analyze the determinant of Findings Amount Intern Supervision Unit: Perspective of Auditee Characteristics and Internal Auditor Characteristics. There are five variables represent the Auditee Characteristics and Internal Auditor Characteristics, which are Financial Governance, Functional Differentiate, Auditors Education Background, Amount of Auditors and Auditors Gender. Population of the research is State University in Indonesia year 2016. Non probability sample is used as sample design. Double regression test was used to test hypotheses with level of significance for 0.05. The empirical results showed that only Functional

Differensiate influenced the Findings Amount of Intern Supervision Unit. While Financial Governance, Auditors Education Background, Amount of Auditors, and Auditors Gender not influenced the Findings Amount of Intern Supervision Unit.

PENDAHULUAN

Penggunaan keuangan negara diawali dengan penyusunan Anggaran Pendapatan Belanja Negara yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat dan Anggaran Pendapatan Belanja Daerah yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat Daerah. Pada tahap pelaksanaan APBN/APBD sisi pengawasan dilakukan oleh Inspektorat Jenderal Kementerian/Lembaga Negara/Pemerintah Daerah selaku internal auditor pemerintah. Pada saat berakhirnya tahun anggaran, setiap pelaksanaan APBN/APBD diaudit oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) selaku eksternal auditor pemerintah. Tahapan audit diperlukan dalam pengelolaan keuangan negara untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Pada tahap akhir pelaksanaan audit, BPK akan merilis Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas Pemerintah Pusat yang memuat tiga hal, yaitu LHP atas Laporan Keuangan, LHP atas Sistem Pengendalian Internal, dan LHP atas Kepatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan. Hasil Pemeriksaan Pemerintah Pusat meliputi ringkasan hasil pemeriksaan BPK pada kementerian negara/lembaga yang mengelola Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN). Dalam LHP tersebut, BPK memberikan opini audit, catatan hasil temuannya, dan rekomendasi tindak lanjut yang seharusnya dilakukan oleh pemerintah demi perbaikan pengelolaan keuangan, sistem pengendalian intern, maupun kepatuhan terhadap perundang-undangan. Sesuai Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, dalam pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat, BPK mempertimbangkan Sistem Pengendalian Intern (SPI) Pemerintah Pusat untuk menentukan prosedur pemeriksaan dengan tujuan untuk menyatakan opini atas laporan keuangan (BPK, 2016).

Sesuai Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terdapat dua aparat penga-

was intern pemerintah, yaitu Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang bertanggung jawab kepada Presiden dan Inspektorat Jenderal yang bertanggung jawab kepada Menteri/Pimpinan Lembaga. Disebutkan dalam Pasal 2 PP No. 60 Tahun 2008, SPIP bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintahan negara, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Standar yang mengatur mengenai auditor internal pemerintah ada pada Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia yang dituangkan dalam Keputusan Dewan Pengurus Nasional (DPN) Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia Nomor: KEP-005/AAIPI/DPN/2014 tanggal 24 April 2014 tentang Pemberlakuan Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia, Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia dan Pedoman Telaah Sejawat Auditor Intern Pemerintah Indonesia. Dalam standar audit tersebut, audit internal dilaksanakan oleh Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP). APIP adalah instansi pemerintah yang dibentuk dengan tugas melaksanakan pengawasan intern di lingkungan pemerintah pusat dan/atau pemerintah daerah, yang terdiri dari Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal/Inspektorat/Unit Pengawasan Internal pada Kementerian/ Kementerian Negara, Inspektorat Utama/Inspektorat Lembaga Pemerintah Non Kementerian, Inspektorat/Unit Pengawasan Internal pada Kesekretariatan Lembaga Tinggi Negara dan Lembaga Negara, Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota, dan Unit Pengawasan Internal pada Badan Hukum Pemerintah lainnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Satuan Pengawas Internal (SPI) dibentuk untuk terlaksananya pengawasan terhadap satuan tugas unit kerja. Peran SPI sebagai pemberi peringatan dini, katalisator, dan konsultan diharapkan mampu mencegah penyalah-

gunaan dan penyelewengan aset negara. Sehingga, tindakan fraud yang terjadi dalam tahap perencanaan dan pelaksanaan anggaran yang mungkin tidak bisa terdeteksi oleh BPK dapat dicegah oleh SPI. Iktisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2015 BPK disusun dari 10.154 temuan yang memuat 15.434 permasalahan, yang meliputi 7.544 (48,88%) permasalahan kelemahan SPI dan 7.890 (51,12%) permasalahan ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Salah satu temuan terkait SPI adalah proses penyusunan LKPP sebagai konsolidasian LKBUN dan LKKL belum sepenuhnya didukung dengan pengendalian intern yang memadai sehingga belum dapat menjamin akurasi penyajian informasi pada komponen-komponen laporan keuangan (BPK, 2016).

Sesuai Peraturan Menteri Pendidikan Nasional No. 47 Tahun 2011 tentang Satuan Pengawas Intern di Lingkungan Kementerian Pendidikan Nasional, SPI adalah satuan pengawasan yang dibentuk untuk membantu terseleenggaranya pengawasan terhadap pelaksanaan tugas unit kerja di lingkungan Kementerian Pendidikan Nasional. Dalam Pasal 10 Peraturan Menteri Pendidikan Nasional No. 47 Tahun 2011 disebutkan bahwa pembinaan teknis pengawasan terhadap SPI dilakukan oleh Inspektorat Jenderal Kementerian. Pada pasal 11, SPI wajib melaporkan hasil pelaksanaan tugas kepada pemimpin unit kerja dan tembusannya disampaikan kepada Inspektur Jenderal.

Itjen Kementerian Riset Teknologi dan Pendidikan Tinggi (Kemenristekdikti) mempunyai strategi pengawasan salah satunya adalah mengoptimalkan kapasitas dan peran SPI Perguruan Tinggi Negeri (PTN). Strategi tersebut bertujuan untuk meningkatkan peran dan fungsi SPI sebagai pengawal PTN, mengupayakan penegasan struktur organisasi SPI PTN, dan meningkatkan kapabilitas Sumber Daya Manusia SPI PTN. Strategi tersebut diambil karena adanya kecenderungan menurunnya tata kelola satker (Wiwoho, 2016). Opini audit dari BPK atas Laporan Keuangan Kemenristekdikti tahun 2015 berupa Wajar Dalam Pengecualian merupakan pekerjaan rumah bagi Itjen Kemenristekdikti untuk bisa mencapai opini Wajar Tanpa Pengecualian di

tahun 2016.

Kebijakan pengawasan yang diambil oleh Inspektorat Jenderal Kemenristekdikti melalui penguatan Satuan Pengawas Intern PTN diharapkan turut berdampak pada temuan SPI yang berujung pada semakin kuatnya pengawasan intern di PTN. Penelitian ini bertujuan untuk meneliti determinan apa saja yang mempengaruhi jumlah temuan SPI dilihat dari karakteristik auditee dan karakteristik internal auditor. Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Bagaimana pengaruh karakteristik auditee meliputi bentuk PTN, dan differensiasi fungsional terhadap jumlah temuan SPI?
2. Bagaimana pengaruh karakteristik auditor meliputi latar belakang pendidikan, jumlah auditor, dan gender terhadap jumlah temuan SPI?

LANDASAN TEORI

Teori Agensi (*Theory Agency*)

Teori keagenan dikembangkan oleh Jansen dan Meckling (1976) yang mendefinisikan hubungan keagenan sebagai sebuah kontrak dimana satu atau lebih (principal) menyewa orang lain (agent) untuk melakukan beberapa jasa untuk kepentingan mereka dengan mendelegasikan beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada agen. Konflik kepentingan akan muncul dan pendelegasian tugas yang diberikan kepada agen dimana agen tidak dalam kepentingan untuk memaksimalkan kesejahteraan principal.

Menurut Halim dan Abdullah (2010), dalam hubungan keagenan terdapat dua pihak yang melakukan kesepakatan atau kontrak, yakni yang memberikan kewenangan atau kekuasaan (disebut principal) dan yang menerima kewenangan (disebut agent). Hubungan keagenan dalam satuan kerja dapat ditunjukkan melalui hubungan pimpinan (sebagai principal) dengan bawahan (sebagai agent). Hubungan yang timbul karena adanya kontrak yang diberikan kepada Satuan Pengawas Internal

untuk melakukan fungsi pengawasan dibawah kuasa pimpinan satuan kerja. Konflik kepentingan dapat terjadi pada saat SPI memperoleh temuan audit yang harus disampaikan kepada pimpinan satuan kerja. Kewenangan SPI hanya sampai pada memberikan rekomendasi hasil audit, sedangkan pelaksanaan tindak lanjut rekomendasi SPI terletak pada pimpinan satuan kerja selaku pengguna anggaran.

Sistem Pengendalian Intern Pemerintah

Dalam Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dijelaskan bahwa SPIP adalah Sistem Pengendalian Intern yang diselenggarakan secara menyeluruh di lingkungan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. SPIP bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai bagi tercapainya efektivitas dan efisiensi pencapaian tujuan penyelenggaraan pemerintahan negara, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. SPIP terdiri atas unsur:

- a. lingkungan pengendalian;
- b. penilaian risiko;
- c. kegiatan pengendalian;
- d. informasi dan komunikasi; dan
- e. pemantauan pengendalian intern.

Pengawasan intern sebagaimana disebut dalam Pasal 48 PP No. 60 Tahun 2008 dilakukan oleh aparat pengawasan intern pemerintah (APIP). APIP melakukan pengawasan intern melalui:

- a. audit;
- b. reviu;
- c. evaluasi;
- d. pemantauan; dan
- e. kegiatan pengawasan lainnya.

Perwujudan peran aparat pengawasan intern pemerintah yang efektif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 huruf g PP No. 60 Tahun 2008 sekurang-kurangnya harus:

- a. memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah;
- b. memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah; dan
- c. memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah.

Sistem Pengawasan Intern

Peraturan Menteri Pendidikan Nasional No. 47 Tahun 2011 tentang Satuan Pengawasan Intern di Lingkungan Kementerian Pendidikan Nasional mengatur mengenai tugas dan fungsi SPI. Pada Pasal 1 Permendiknas No. 47 Tahun 2011 disebutkan bahwa Satuan Pengawasan Intern yang selanjutnya disebut SPI adalah satuan pengawasan yang dibentuk untuk membantu terselenggaranya pengawasan terhadap pelaksanaan tugas unit kerja di lingkungan Kementerian Pendidikan Nasional. SPI dibentuk untuk membantu penyelenggaraan pengawasan pelaksanaan tugas unit kerja di lingkungan Kementerian yang dibentuk oleh pemimpin unit kerja dan bertanggung jawab kepada pemimpin unit kerja.

Permendiknas No. 47 Tahun 2011, Pasal 3 berbunyi SPI mempunyai tugas melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas di lingkungan unit kerja. Dalam melaksanakan tugas sebagaimana dimaksud pada Pasal 3, SPI menyelenggarakan fungsi:

- a. penyusunan program pengawasan;
- b. pengawasan kebijakan dan program;

- c. pengawasan pengelolaan kepegawaian, keuangan, dan barang milik negara;
- d. pemantauan dan pengkoordinasian tindak lanjut hasil pemeriksaan internal dan eksternal;
- e. pendampingan dan revidu laporan keuangan;
- f. pemberian saran dan rekomendasi;
- g. penyusunan laporan hasil pengawasan; dan
- h. pelaksanaan evaluasi hasil pengawasan.

SPI pada perguruan tinggi selain menjalankan tugas sebagaimana dimaksud pada Pasal 3 juga menjalankan fungsi pengawasan bidang non-akademik.

Bentuk Pengelolaan Keuangan Perguruan Tinggi Negeri Terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern

Saat ini terdapat tiga bentuk mekanisme dan pendanaan serta pengelolaan keuangan perguruan tinggi negeri, yaitu:

1. Satuan Kerja
Diatur dalam PP No. 39 Tahun 2007 tentang Pengelolaan Keuangan Negara/Daerah. Satker tidak memiliki otonomi pengelolaan keuangan, sehingga setiap penerimaan dan pengeluaran kas harus melalui rekening kas umum negara.
2. Badan Layanan Umum
Diatur dalam PP No. 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum yang kemudian diperbarui dengan PP No. 74 Tahun 2012. Pendapatan yang diperoleh PTN berstatus BLU dapat dikelola langsung untuk membiayai belanja. Pengelolaan belanja BLU diselenggarakan secara fleksibel berdasarkan kesetaraan antara

volume kegiatan pelayanan dengan jumlah pengeluaran, mengikuti praktek bisnis yang sehat. Fleksibilitas pengelolaan belanja berlaku dalam ambang batas sesuai dengan yang ditetapkan dalam RBA.

3. PTN Berbadan Hukum
Diatur dalam PP No. 26 Tahun 2015 tentang Bentuk dan Mekanisme Pendanaan Perguruan Tinggi Negeri Badan Hukum. PTN Berbadan Hukum memiliki kebebasan untuk mengelola keuangan yang diperolehnya, tetapi setiap tahun harus melaporkan kontrak kinerja pada Kementerian Keuangan dan Kementerian Riset, Teknologi, dan Pendidikan Tinggi.

Perbedaan bentuk pengelolaan keuangan PTN menimbulkan perbedaan pada tataran pengawasan pengelolaan keuangan. Satker memiliki pengawasan dari pusat yang lebih ketat mengingat arus kas keluar dan masuk melalui kas negara. Badan Layanan Umum sudah memiliki fleksibilitas pengelolaan keuangan walaupun belum sepenuhnya otonomi. Sedangkan PTN Berbadan Hukum telah memiliki kewenangan sepenuhnya untuk mengelola pendapatan dan belanja. Lingkup pengawasan dan pemeriksaan yang berbeda tentunya berdampak pada lingkup pengawasan dan pemeriksaan internal. Semakin luas lingkup pengawasan dan pemeriksaan, maka semakin luas aspek yang harus diawasi dan diperiksa yang dapat mengakibatkan pada jumlah temuan audit. Berdasarkan pemaparan tersebut, maka hipotesis yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah:

H₁: Bentuk Pengelolaan Keuangan Perguruan Tinggi Negeri Berpengaruh Positif Terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern

Diferensiasi Fungsional Terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern

Diferensiasi fungsional menunjukkan sejauh mana sebuah organisasi dibagi menjadi departemen fungsional (Rahayu dan Aryani, 2016). Semakin banyak jumlah departemen fungsional, maka semakin kompleks dan sulit pengawasan intern yang dijalankan. Semakin kompleks suatu organisasi dalam menjalankan kegiatan dan memiliki area kerja yang tersebar, maka akan semakin sulit pengendalian intern yang dijalankan (Doyle et al., 2007). Ashbaugh-Skaife et al. (2007) menemukan bahwa kompleksitas organisasi (jumlah segmen usaha) berpengaruh positif terhadap kelemahan pengendalian intern. Doyle et al. (2007) juga menyimpulkan adanya hubungan positif antara jumlah segmen usaha atau jumlah cabang organisasi dengan kelemahan pengendalian intern. Doyle et al. (2007) menemukan bahwa dari 779 perusahaan yang dijadikan sampel, perusahaan yang memiliki kelemahan pengendalian terbanyak adalah pada perusahaan yang memiliki banyak diversifikasi. Artinya semakin banyak segmen atau cabang organisasi, maka pengendalian intern yang terjadi akan semakin kompleks. Penelitian yang dilakukan oleh Rahayu dan Aryani (2016) menunjukkan hasil bahwa diferensiasi fungsional berpengaruh positif terhadap temuan audit BPK.

Dalam Perguruan Tinggi Negeri, pembagian departemen fungsional direpresentasikan dengan jumlah Fakultas dan Program Pasca Sarjana dan Doktoral yang dimiliki. Diferensiasi fungsional yang direpresentasikan dalam jumlah Fakultas dan Program Pasca Sarjana dan Doktoral menunjukkan luasan lingkup pengawasan SPI.

Berdasarkan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah:

H₂: Diferensiasi Fungsional Berpengaruh Positif Terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern

Latar Belakang Pendidikan Auditor Terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern

Permendiknas No. 47 Tahun 2011 pada Pasal 2 menyebutkan bahwa SPI pada unit kerja di lingkungan Kementerian dibentuk oleh pemimpin unit kerja. SPI dalam melaksanakan tugasnya bertanggungjawab kepada pemimpin unit kerja. Anggota SPI sebagaimana dimaksud diangkat dan diberhentikan oleh pemimpin unit kerja. Oleh karena itu, dalam struktur organisasi PTN, SPI berada dibawah langsung Rektor dan hanya bertanggung jawab kepada Rektor. Disebutkan dalam Pasal 6 angka 4 Permendiknas No. 47 Tahun 2011 bahwa setiap anggota SPI harus memiliki pengalaman atau pengetahuan di bidang pengawasan, pengelolaan anggaran, pengelolaan aset, pengelolaan kepegawaian, atau organisasi. Seorang auditor yang memiliki jenjang pascasarjana dan berlatar belakang pendidikan akuntansi akan jauh lebih berkompeten dalam melakukan pemeriksaan, karena dianggap lebih mampu menemukan dengan tepat kasus atau masalah-masalah yang dijadikan sebagai temuan (Setyaningrum, 2012). Di dalam standar umum SPKN paragraf 10 mengenai persyaratan kemampuan/keahlian pemeriksa diungkapkan bahwa auditor yang diberi penugasan untuk melakukan pemeriksaan harus secara kolektif memiliki latar belakang pendidikan, keahlian, dan pengalaman untuk menerapkannya dalam pemeriksaan yang dilaksanakan.

Menurut penelitian yang dilakukan oleh Ye, et.al. (2014) auditor lulusan akuntansi dan atau auditing dapat mengurangi kegagalan audit. Selain itu, menurut Carolina dan Sutaryo (2014) latar belakang pendidikan seseorang mempengaruhi

kinerja seseorang dalam melakukan tugas dan kegiatan.

Berdasarkan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah:

H₃: Latar Belakang Pendidikan Auditor Berpengaruh Terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern

Jumlah Auditor terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern

Pasal 6 angka 5 Permendiknas No. 47 Tahun 2011 berbunyi “Jumlah anggota SPI paling sedikit 5 orang dan paling banyak 15 orang sesuai kebutuhan dan beban kerja”. Ketua dan Sekretaris SPI sekaligus merangkap sebagai anggota SPI yang diangkat dan diberhentikan oleh Rektor. Luasan lingkup pengawasan menjadi pertimbangan jumlah anggota SPI, semakin luas maka semakin banyak jumlah anggota SPI. Selain anggota SPI yang diangkat oleh Rektor, guna mendukung kelancaran tugas SPI maka diperbolehkan menugaskan pegawai dari unit kerja sebagai auditor. Auditor tersebut melaksanakan tugas berdasarkan surat tugas dari Rektor dan berlaku hanya selama masa penugasan audit. Dengan jumlah auditor sesuai dengan luasan lingkup pengawasan, maka akan semakin banyak komposisi tim yang bisa ditugaskan.

Menurut Arena dan Azone (2009) efektivitas audit internal meningkat ketika rasio jumlah auditor internal meningkat. Selain itu, menurut Kusumaningrum dan Sutaryo (2015), ukuran atau jumlah internal auditor berpengaruh terhadap kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah.

Berdasarkan hasil penelitian sebelumnya, maka hipotesis yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah:

H₄: Jumlah Auditor Berpengaruh Terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern

Gender Auditor terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern

Berdasarkan *Managerial Stereotypes* disebutkan bahwa manajer yang sukses adalah seseorang yang memiliki sikap, perilaku, dan temperamen, dimana sikap ini pada umumnya lebih dimiliki oleh pria. Disamping itu, jika dilihat dari bagaimana cara mereka dalam menghadapi dan memproses informasi yang diterima untuk memecahkan masalah dan membuat keputusan, pada umumnya kaum pria tidak menggunakan seluruh informasi yang tersedia dalam mengolah informasi atau dengan kata lain kurang mendalam dalam menganalisis informasi, sehingga tidak jarang keputusan yang diambil menjadi kurang komprehensif (Jamilah et al., 2007). Sementara kaum wanita cenderung lebih teliti dalam mengolah informasi dan menggunakan informasi yang lebih lengkap dan menyeluruh (Jamilah et al., 2007). Penelitian yang dilakukan oleh Rahayu dan Aryani (2016) menunjukkan bahwa gender berpengaruh negatif terhadap temuan audit BPK. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa auditor wanita lebih skeptis dalam mendeteksi temuan audit dibanding auditor pria. Auditor wanita cenderung lebih berhati-hati dan lebih teliti dalam menginvestigasi bukti-bukti audit serta memiliki kecenderungan sifat yang tidak mudah percaya begitu saja pada klien. Hal inilah yang diduga berpotensi lebih banyak ditemukannya kesalahan-kesalahan dan temuan-temuan oleh auditor wanita selama proses pemeriksaan berlangsung mengingat skeptisisme profesionalnya yang lebih tinggi dibanding pria.

Berdasarkan pemaparan tersebut di atas, maka hipotesis yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah:

H₅: Gender Auditor Berpengaruh Terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern

METODE PENELITIAN

Berdasarkan tujuan studinya, penelitian ini merupakan jenis pengujian hipotesis (*hypothesis testing*) yang dilakukan untuk membuktikan pengaruh antar variabel dan menguji hipotesis yang telah dirumuskan sebelumnya (Sekaran dan Bougie, 2013). Data penelitian ini diperoleh pada batasan waktu tahun 2016 saja, sehingga jika menurut horison waktunya, penelitian ini termasuk dalam *cross sectional*, yakni penelitian yang melibatkan satu waktu tertentu dengan banyak sampel.

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Perguruan Tinggi Negeri di Indonesia pada tahun 2016. Desain pemilihan sampel yang digunakan adalah *non-proba-*

bility sample dengan teknik *purposive sampling* yaitu teknik pengambilan sampel berdasarkan pada pertimbangan tertentu menurut kriteria yang telah ditetapkan oleh peneliti yaitu Perguruan Tinggi Negeri yang memiliki Satuan Pengawas Internal dan menyajikan seluruh data dan informasi terkait karakteristik *auditee* dan karakteristik auditor yang dibutuhkan dalam penelitian ini.

Jenis data yang dibutuhkan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh melalui pembagian kuesioner kepada ketua Satuan Pengawas Internal di PTN tahun 2016.

Definisi operasional dan pengukuran masing-masing variabel dalam penelitian ini disajikan pada tabel berikut:

Tabel 2
Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel	Definisi Operasional	Pengukuran
Variabel Dependen		
Jumlah Temuan SPI (TEMUAN)	Temuan SPI adalah total jumlah temuan pemeriksaan oleh SPI PTN	Total jumlah temuan pemeriksaan oleh SPI selama 1 tahun (2016)
Variabel Independen		
Bentuk Pengelolaan Keuangan (KEU)	Bentuk pengelolaan keuangan direpresentasikan dengan Satker, BLU, PTN BH.	<i>Dummy</i> , 1 = BLU dan PTN BH, 0 = Satker.
Diferensiasi Fungsional (DIF)	Diferensiasi fungsional direpresentasikan dengan jumlah fakultas dan program pasca sarjana dan doktoral.	Jumlah fakultas dan program pasca sarjana dan doktoral.
Latar Belakang Pendidikan Auditor (PNDKN)	Latar belakang pendidikan auditor adalah pendidikan yang dimiliki oleh auditor yang melakukan pemeriksaan laporan keuangan, yang dalam penelitian ini diukur dari jenjang pendidikan ketua	<i>Dummy</i> , 1 = pasca sarjana akuntansi, 0 = pasca sarjana non akuntansi.

	SPI PTN.	
Jumlah Auditor (JMLH)	Jumlah auditor adalah jumlah ketua, sekretaris, anggota yang diangkat oleh Rektor, dan auditor yang ditugaskan di SPI PTN.	Jumlah ketua, sekretaris, anggota, dan auditor SPI PTN.
Gender Auditor (GENDER)	Gender diklasifikasikan menjadi 2 (dua), yaitu pria dan wanita. Secara umum dipersepsikan bahwa sifat pria yaitu lebih berorientasi pada pekerjaan, lebih objektif, lebih independen, lebih agresif, lebih tegas dan berani dalam mengambil risiko, dan umumnya memiliki kemampuan lebih dibanding wanita dalam pertanggungjawaban manajerial (Jamilah <i>et al.</i> , 2007).	Dummy, 1 = pria, 0 = wanita.

Hipotesis dalam penelitian ini diuji dengan menggunakan analisis regresi berganda menggunakan menggunakan *software* SPSS versi 22. Penelitian ini menggunakan tingkat keyakinan 95 % yang berarti α (tingkat signifikansi) yang digunakan sebesar 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa, jika p atau p value < 0,05 berarti variabel independen berpengaruh secara signifikan terhadap variabel dependen (Ghozali, 2006).

Untuk menguji hipotesis, persamaan regresi pada penelitian ini adalah:

$$TEMUAN = \alpha + \beta_1KEU + \beta_2DIF + \beta_3PNDKN + \beta_4JMLH + \beta_5GENDER$$

Keterangan:

- TEMUAN = Jumlah Temuan SPI PTN
- KEU = Bentuk Pengelolaan Keuangan
- DIF = Diferensiasi Fungsional

- PNDKN = Latar Belakang Pendidikan Auditor
- JMLH = Jumlah Auditor
- GENDER = Jenis Kelamin Auditor

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Nilai *Adjusted R Square* (Adj. R²) dalam tabel 1 sebesar 0.382 . Hal tersebut menunjukkan bahwa 38,2% Jumlah Temuan SPI dapat dijelaskan oleh variabel Bentuk Pengelolaan Keuangan, Diferensiasi Fungsional, Latar Belakang Pendidikan Auditor, Jumlah Auditor, dan Gender Auditor.

Tabel 1.
Hasil Perhitungan Koefisien Determinasi Persamaan Regresi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.504 ^a	.254	.251	4.55553

Dari uji ANOVA atau F test persamaan regresi berganda dalam tabel 2 yang digunakan untuk menguji hipotesis diperoleh nilai F hitung sebesar 4,716 dengan probabilitas 0,004. Karena probabilitas jauh lebih kecil dari α yang ditetapkan ($\alpha = 0.05$), maka secara simultan variabel Bentuk Pengelolaan Keuangan, Diferensiasi Fungsional, Latar Belakang Pendidikan Auditor, Jumlah Auditor, dan Gender Auditor berpengaruh terhadap Jumlah Temuan SPI PTN.

Tabel 2
Pengujian Hipotesis Secara Simultan
Persamaan Regresi

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	2838.068	5	567.614	4.716	.004 ^b
Residual	3009.287	25	120.371		
Total	5847.355	30			

Sumber: Output SPSS

Pengujian parsial menggunakan Uji t. Hasil perhitungan statistik pada pengujian parsial ditunjukkan pada tabel 3 berikut:

Tabel 3
Hasil Pengujian Hipotesis Parsial Persamaan Regresi

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	25.907	7.677		3.375	.002
KEU	-3.808	4.999	-.133	-.762	.453
DIF	.660	.151	.737	4.375	.000
PNDKN	.613	4.505	.021	.136	.893
JMLH	-1.389	.870	-.239	-1.597	.123
GENDER	-.039	4.946	-.001	-.008	.994

a. Dependent Variable: TEMUAN

Sumber: Output SPSS

Hasil perhitungan statistik menunjukkan bahwa variabel Diferensiasi Fungsional mempunyai tingkat signifikansi dibawah $\alpha = 0.05$. Hal tersebut berarti bahwa secara parsial Jumlah Fakultas, Program Pasca Sarjana dan Doktoral berpengaruh signifikan positif terhadap Jumlah Temuan SPI PTN. Sedangkan variabel Bentuk Pengelolaan Keuangan, Latar Belakang Pendidikan Auditor, Jumlah Auditor, dan Gender Auditor mempunyai tingkat signifikansi diatas $\alpha = 0.05$. Hal tersebut berarti bahwa variabel Bentuk Pengelolaan Keuangan, Latar Belakang Pendidikan Auditor, Jumlah Auditor, dan Gender Auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap Jumlah Temuan SPI PTN.

Bentuk Pengelolaan Keuangan Perguruan Tinggi Negeri Terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern

Berdasarkan Uji t pada Persamaan Regresi diketahui bahwa Bentuk Pengelolaan Keuangan Perguruan Tinggi Negeri secara statistik tidak berpengaruh secara langsung terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern. Dengan demikian Hipotesis 1 yang menyatakan bahwa Bentuk Pengelolaan Keuangan Perguruan Tinggi Negeri berpengaruh terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern ditolak.

Tiga bentuk mekanisme dan pendanaan serta pengelolaan keuangan perguruan tinggi negeri, yaitu Satuan Kerja, Badan Layanan Umum, dan PTN Berbadan Hukum. Satuan

Kerja tidak memiliki otonomi pengelolaan keuangan, sehingga setiap penerimaan dan pengeluaran kas harus melalui rekening kas umum negara. Pendapatan yang diperoleh PTN berstatus Badan Layanan Umum (BLU) dapat dikelola langsung untuk membiayai belanja. Pengelolaan belanja BLU diselenggarakan secara fleksibel berdasarkan kesetaraan antara volume kegiatan pelayanan dengan jumlah pengeluaran, mengikuti praktik bisnis yang sehat. Fleksibilitas pengelolaan belanja berlaku dalam ambang batas sesuai dengan yang ditetapkan dalam RBA. Sedangkan PTN Berbadan Hukum memiliki kebebasan untuk mengelola keuangan yang diperolehnya dan diaudit oleh Kantor Akuntan Publik selain Badan Pemeriksa Keuangan. Semakin otonomi dan fleksibel pengelolaan keuangan, maka lingkup pengawasan dan pemeriksaan internal akan semakin ketat dan luas.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa Bentuk Pengelolaan Keuangan PTN tidak berpengaruh terhadap Jumlah Temuan SPI. Penganggaran dan pelaksanaan setiap kegiatan pada setiap PTN baik yang berbentuk Satuan Kerja, Badan Layanan Umum, maupun Berbadan Hukum harus berpedoman pada peraturan dan perundang-undangan yang dikeluarkan oleh pemerintah, sehingga mengurangi kemungkinan adanya penyelewengan terhadap pengelolaan keuangan negara.

Diferensiasi Fungsional Terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern

Berdasarkan Uji t pada Persamaan Regresi diketahui bahwa Diferensiasi Fungsional secara statistik berpengaruh secara langsung terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern. Dengan demikian Hipotesis 2 yang menyatakan bahwa Diferensiasi Fungsional berpengaruh terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern diterima.

Hasil penelitian ini mendukung beberapa hasil pengujian empiris yang dilakukan oleh (Doyle et al., 2007), yaitu bahwa se-

makin kompleks suatu organisasi dalam menjalankan kegiatan dan memiliki area kerja yang tersebar, maka akan semakin sulit pengendalian intern yang dijalankan dan terdapat hubungan positif antara jumlah segmen usaha atau jumlah cabang organisasi dengan kelemahan pengendalian intern. Selain itu hasil penelitian ini juga mendukung hasil penelitian yang dilakukan Ashbaugh-Skaife et al. (2007) yang menemukan bahwa kompleksitas organisasi (jumlah segmen usaha) berpengaruh positif terhadap kelemahan pengendalian intern dan penelitian yang dilakukan oleh Rahayu dan Aryani (2016) yang hasil penelitiannya menunjukkan bahwa diferensiasi fungsional berpengaruh positif terhadap temuan audit BPK.

Dalam Perguruan Tinggi Negeri, pembagian departemen fungsional direpresentasikan dengan jumlah Fakultas, Program Pasca Sarjana dan Doktoral yang dimiliki. Diferensiasi fungsional yang direpresentasikan dalam jumlah Fakultas, Program Pasca Sarjana dan Doktoral menunjukkan luasan lingkup pengawasan SPI. Semakin banyak jumlah Fakultas, Program Pasca Sarjana dan Doktoral, maka akan semakin banyak lingkup yang harus diaudit. Jumlah Fakultas, Program Pasca Sarjana dan Doktoral sebanding dengan jumlah kegiatan dan biaya operasional yang harus didanai. Semakin luas lingkup serta dana yang dibelanjakan, maka potensi terjadinya kesalahan maupun penyelewengan tata kelola keuangan semakin besar.

Latar Belakang Pendidikan Auditor Terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern

Berdasarkan Uji t pada Persamaan Regresi diketahui bahwa Latar Belakang Pendidikan Auditor secara statistik tidak berpengaruh secara langsung terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern. Dengan demikian Hipotesis 3 yang menyatakan bahwa Latar Belakang Pendidikan Auditor ber-

pengaruh terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern ditolak.

Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Ye, et.al. (2014) yang menyatakan bahwa auditor lulusan akuntansi dan atau auditing dapat mengurangi kegagalan audit. Selain itu tidak mendukung hasil penelitian Carolina dan Sutaryo (2014) yang menunjukkan bahwa latar belakang pendidikan seseorang mempengaruhi kinerja seseorang dalam melakukan tugas dan kegiatan.

Disebutkan dalam Pasal 6 angka 4 Permendiknas No. 47 Tahun 2011 bahwa setiap anggota SPI harus memiliki pengalaman atau pengetahuan di bidang pengawasan, pengelolaan anggaran, pengelolaan aset, pengelolaan kepegawaian, atau organisasi. Di dalam standar umum SPKN paragraf 10 mengenai persyaratan kemampuan/keahlian pemeriksa diungkapkan bahwa auditor yang diberi penugasan untuk melakukan pemeriksaan harus secara kolektif memiliki latar belakang pendidikan, keahlian, dan pengalaman untuk menerapkannya dalam pemeriksaan yang dilaksanakan. Latar belakang pendidikan yang beragam akan melengkapi kompetensi dalam melakukan pemeriksaan, karena lingkup pengawasan dan pemeriksaan tidak hanya meliputi keuangan, melainkan kegiatan akademik, sarana dan prasarana.

Jumlah Auditor Berpengaruh Terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern

Berdasarkan Uji t pada Persamaan Regresi diketahui bahwa Jumlah Auditor secara statistik tidak berpengaruh secara langsung terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern. Dengan demikian Hipotesis 4 yang menyatakan bahwa Jumlah Auditor berpengaruh terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern ditolak.

Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian Arena dan Azone (2009) yang menunjukkan bahwa efektivitas audit internal meningkat ketika rasio jumlah auditor inter-

nal meningkat. Selain itu, menurut Kusumaningrum dan Sutaryo (2015), ukuran atau jumlah internal auditor berpengaruh terhadap kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah.

Rekomendasi yang diberikan oleh Satuan Pengawas Internal dapat dijalankan atas persetujuan dari pimpinan. Apabila pimpinan tidak melaksanakan rekomendasi dari Satuan Pengawas Internal, maka akan terjadi peluang temuan oleh Satuan Pengawas Internal. Sehingga jumlah auditor Satuan Pengawas Internal tidak akan dapat secara langsung mengurangi atau menghilangkan temuan, jika rekomendasi dari SPI tidak dilaksanakan.

Gender Auditor Terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern

Berdasarkan Uji t pada Persamaan Regresi diketahui bahwa Gender Auditor secara statistik tidak berpengaruh secara langsung terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern. Dengan demikian Hipotesis 5 yang menyatakan bahwa Gender Auditor berpengaruh terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Intern ditolak.

Hasil penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Rahayu dan Aryani (2016) yang menunjukkan bahwa gender berpengaruh negatif terhadap temuan audit BPK. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa auditor wanita lebih skeptis dalam mendeteksi temuan audit dibanding auditor pria. Auditor wanita cenderung lebih berhati-hati dan lebih teliti dalam menginvestigasi bukti-bukti audit serta memiliki kecenderungan sifat yang tidak mudah percaya begitu saja pada klien.

Kompetensi auditor Satuan Pengawas Internal tidak dipengaruhi oleh gender karena kualitas hasil audit lebih dipengaruhi oleh pengetahuan dan keahlian auditor. Selain itu, pengalaman dalam mengaudit juga menjadi faktor utama hasil kualitas audit. Kelebihan yang dimiliki oleh wanita dapat menjadi pe-

lengkap bagi kekurangan kemampuan yang dimiliki oleh pria.

SIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan dalam penelitian ini adalah:

1. 38,2% Jumlah Temuan SPI dapat dijelaskan oleh variabel Bentuk Pengelolaan Keuangan, Diferensiasi Fungsional, Latar Belakang Pendidikan Auditor, Jumlah Auditor, dan Gender Auditor.
2. Secara simultan variabel Bentuk Pengelolaan Keuangan, Diferensiasi Fungsional, Latar Belakang Pendidikan Auditor, Jumlah Auditor, dan Gender Auditor berpengaruh terhadap Jumlah Temuan SPI.
3. Hanya variabel Diferensiasi Fungsional yang berpengaruh terhadap Jumlah Temuan SPI, sedangkan variabel Bentuk Pengelolaan Keuangan, Latar Belakang Pendidikan Auditor, Jumlah Auditor, dan Gender Auditor tidak berpengaruh terhadap Jumlah Temuan SPI.

Saran yang peneliti berikan adalah:

1. Variabel yang digunakan untuk menguji pengaruh terhadap Jumlah Temuan Satuan Pengawas Internal dapat diperluas dengan menambah variabel yang bisa berasal diluar dari variabel yang diujikan peneliti.
2. Penelitian selanjutnya bisa dilakukan di pemerintah daerah, BUMN, BUMD, sehingga menambah variansi subyek penelitian.

DAFTAR PUSTAKA

- Arena, Marika dan Giovanni Azzone. 2009. *Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness*. Pacific Accounting Review, 22(3): 224-252.
- Ashbaugh-Skaife, H., D. W. Collins, dan W. R. Kinney. 2007. *The Discovery and Reporting of Internal Control*
- Deficiencies Prior to SOX-Mandated Audits*. Journal of Accounting and Economics 44: 166–192.
- Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia. 2014. *Keputusan Dewan Pengurus Nasional (DPN) Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia Nomor: KEP-005/AAIPI/DPN/2014 tanggal 24 April 2014 tentang Pemberlakuan Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia, Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia dan Pedoman Telaah Sejawat Auditor Intern Pemerintah Indonesia*.
- Badan Pemeriksa Keuangan. 2016. *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2015 BPK*.
http://www.bpk.go.id/assets/files/ihps/2015/I/ihps_i_2015_1444045653.pdf.
Diakses pada 9 September 2016.
- Carolina, O dan Sutaryo. 2014. *Ketepatan Waktu Penetapan Anggaran Penda-patan dan Belanja Daerah Pemerintah Daerah Di Indonesia*. Proceeding Simposium Nasional Akuntansi XVII. Mataram.
- Doyle, J., W. Ge, dan S. McVay. 2007. *Determinants of Weaknesses in Internal Control Over Financial Reporting*. Journal of Accounting and Economics 44: 193–223.
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Halim, Abdul dan Abdullah, Syukriy. 2010. *Hubungan dan Masalah Keagenan di Pemerintah Daerah: Sebuah Peluang Penelitian Anggaran dan Akuntansi*. Jurnal Akuntansi Pemerintah
- Jamilah, S., Z. Fanani., dan G. Chandrarin. 2007. *Pengaruh Gender, Tekanan Ketaatan, dan Kompleksitas Tugas Terhadap Audit Judgement*. Simposium Nasional Akuntansi X. Makassar.
- Kusumaningrum, Nur Aini dan Sutaryo. 2015. *Pengaruh Karakteristik*

- Inspektorat Daerah dan Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah. Proceeding Simposium Nasional Akuntansi XVIII. Medan.*
- Rahayu, Dwi dan Aryani, Y. Anni. 2016. *Determinasi Temuan Pemeriksaan BPK-RI: Perspektif Karakteristik Auditee dan Karakteristik Auditor. Simposium Nasional Akuntansi XIX. Lampung.*
- Republik Indonesia. 2003. *Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.*
- Republik Indonesia. 2005. *Peraturan Pemerintah No. 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum.*
- Republik Indonesia. 2008. *Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).*
- Republik Indonesia. 2007. *Peraturan Pemerintah No. 39 Tahun 2007 tentang Pengelolaan Keuangan Negara/ Daerah.*
- Republik Indonesia. 2011. *Peraturan Menteri Pendidikan Nasional No. 47 Tahun 2011 tentang Satuan Pengawas Intern di Lingkungan Kementerian Pendidikan Nasional.*
- Republik Indonesia. 2012. *Peraturan Pemerintah No. 74 Tahun 2012 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah No. 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum.*
- Republik Indonesia. 2015. *Peraturan Pemerintah No. 26 Tahun 2015 tentang Bentuk dan Mekanisme Pendanaan Perguruan Tinggi Negeri Badan Hukum.*
- Sekaran, Uma dan Roger Bougie. 2013. *Research Methods for Business, A Skill Building Approach Sixth Edition.* New York: John Willey & Son Inc.
- Setyaningrum, D. 2012. *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit BPK RI.* Simposium Nasional Akuntansi XV. Banjarmasin.
- Setyaningrum, D., dan F. Syafitri. 2012. *Analisis Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Tingkat Pengungkapan Laporan Keuangan.* *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia* 9 (2). 154–170.
- Wiwoho, Jamal. 2016. *Strategi Pengendalian Risiko Pada Perguruan Tinggi.* Disampaikan dalam kegiatan Peningkatan Kapasitas Aparat Pengawasan Internal dalam Melakukan Audit Berbasis Risiko. Bogor.
- Ye, Kangtao., Cheng, Yingli., Gao, Jingyu. 2014. *How Individual Auditor Characteristics Impact The Likelihood of Audit Failure: Evidence From China.* *Advances In Accounting, Incorporating Advances In International Accounting* 30 (2014) 394-401.