

**PENGARUH KUALITAS JASA AUDITOR INTERNAL TERHADAP
EFEKTIVITAS PENGENDALIAN INTERN PADA HOTEL BERBINTANG
EMPAT DAN LIMA DI BALI**

I KETUT YADNYANA

Jurusan Akuntansi

Fakultas Ekonomi Universitas Udayana Denpasar

ABSTRACT

This research aims to obtain empirical evidences about the impact of internal auditor service quality on internal control effectiveness in four- and five-star hotels in Bali. Sample consists of 56 hotels and determined using stratified random sampling method. Respondents are staffs in accounting and internal audit sections. Data are analyzed using multiple linear regressions.

Simultaneous test result shows $R^2 = 0,327$; meaning that all variables of internal auditor service quality affect the effectiveness of internal control for 32,7 percent, while 67,3 percent are influenced by other variables not included in this research. The meaningful level of the influence of independent variables simultaneously on internal control effectiveness is found by conducting F-test with result: $F_{count} = 4,863$ which is larger than $F_{table (0,05, 56)} = 2,37$, meaning that internal auditor service quality affect internal control effectiveness significantly.

Result of partial test shows p-values as follows: independence variable: 0,385; professional judgment: 0,212; scope of audit: 0,004; audit work: 0,121 and management of internal audit section: 0,557. The only significant variable is scope of audit.

Keywords: *internal auditor service quality, accounting information quality, professional judgment, audit work, internal audit, and internal control effectiveness*

I. PENDAHULUAN

Industri pariwisata merupakan rangkain dari berbagai unit usaha yang bersama-sama menghasilkan barang dan jasa, baik secara langsung maupun tidak langsung, yang dibutuhkan oleh wisatawan. Sektor pariwisata masih memegang peranan penting di Provinsi Bali, mengingat kelompok sektor jasa-jasa (tersier) memberikan kontribusi nilai tambah yang sangat dominan

terhadap pembentukan PDRB Provinsi Bali. Pada tahun 2006 kontribusi sektor tersier terhadap pembentukan PDRB Provinsi Bali sebesar 65,31 persen (Bali Dalam Angka, 2006).

Dengan meningkatnya peranan sektor tersier yang didominasi oleh usaha perdagangan, hotel, dan restoran terhadap pembentukan PDRB dipandang perlu untuk menggalakkan pembangunan di bidang pariwisata. Melalui sektor pariwisata diharapkan dapat memperluas kesempatan berusaha dan memperluas lapangan kerja yang tersedia. Sektor pariwisata ini dapat menekan atau memperkecil tingkat pengangguran sebagai akibat bertambahnya tenaga kerja yang tersedia.

Bali seperti halnya daerah-daerah lain di Indonesia yang dikelilingi laut dan mempunyai banyak objek wisata memerlukan sarana dan prasarana khusus hotel bintang empat dan lima yang memadai untuk wisatawan. Dengan adanya persiapan sarana dan prasarana serta sektor penunjang pariwisata lainnya yang memadai, diharapkan dapat lebih meningkatkan penerimaan devisa negara dari sektor pariwisata.

Sejalan dengan konsep era globalisasi, maka sebagai konsekuensinya makin banyak masalah yang harus dihadapi oleh suatu perusahaan dalam persaingan usaha yang semakin kompetitif dan kompleks tersebut. Keadaan ini menuntut para pimpinan atau manajemen perusahaan untuk dapat mengelola perusahaannya secara lebih efektif dan efisien untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan sebelumnya. Hal ini membuat pimpinan tidak dapat lagi secara langsung mengawasi aktivitas perusahaan sehingga harus mendelegasikan sebagian tugas, wewenang, dan tanggung jawab yang dipikulnya kepada pihak lain, yaitu auditor internal. Lebih lanjut

pimpinan/manajemen dituntut untuk menerapkan pengendalian intern yang tentunya akan sangat berguna untuk mengamankan aset perusahaan.

Variabel yang mempengaruhi efektivitas pengendalian intern adalah kualitas jasa auditor internal. Hal ini diperkuat oleh pernyataan Mulyadi (1992) bahwa tugas seorang auditor internal adalah “menyelidiki dan menilai pengendalian intern dan efisiensi pelaksanaan fungsi berbagai unit organisasi”.

Dalam proses pelaksanaan pemeriksaan intern, staf auditor internal memerlukan norma pemeriksaan intern sebagai pedoman yang digunakan dalam menjalankan tugasnya. IIA dalam Boynton and Kell (1996) telah menetapkan standar-standar praktik pemeriksaan yang mengikat anggota-anggotanya. Terdapat lima standar umum praktik pemeriksaan yang meliputi masalah-masalah independensi, keahlian profesional, lingkup kerja pemeriksaan, pelaksanaan pekerjaan pemeriksaan, dan pengelolaan bagian pemeriksaan intern. Norma pemeriksaan intern tersebut merupakan indikator yang menentukan kualitas jasa auditor internal dalam melaksanakan praktik pemeriksaan. Semakin lengkap indikator tersebut dipatuhi oleh auditor internal, maka semakin bermutu pula praktik pemeriksaan yang dilakukan.

Berdasarkan identifikasi dan uraian tersebut, maka perlu dilakukan studi tentang pengaruh kualitas jasa auditor internal terhadap efektivitas pengendalian intern pada hotel berbintang empat dan lima di Bali dalam usaha untuk meningkatkan kualitas informasi akuntansi hotel berbintang empat dan lima.

II. KAJIAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Kualitas Jasa Auditor Internal

Auditor internal adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen telah dipatuhi, menentukan baik tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan kualitas informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi (Mulyadi dan Puradiredja, 1998). Kualitas jasa auditor internal dalam proses pelaksanaan pemeriksaan intern sangat ditentukan oleh kemampuan auditor internal menerapkan norma pemeriksaan intern dalam menjalankan tugasnya

Institute of Internal Auditors dalam Boynton and Kell (1996) telah menetapkan lima standar praktik pemeriksaan yang mengikat anggota-anggotanya, yang meliputi masalah independensi, keahlian profesional, lingkup kerja pemeriksaan, pelaksanaan pekerjaan pemeriksaan, dan pengelolaan bagian pemeriksaan intern. Norma Pemeriksaan intern tersebut merupakan indikator yang menentukan kualitas jasa auditor internal dalam melaksanakan praktik pemeriksaan. Kalau dikaitkan dengan tugas auditor internal yang melakukan penilaian atas efektivitas pengendalian intern perusahaan, semakin lengkap indikator tersebut dipatuhi oleh auditor internal, semakin berkualitaslah hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor internal dan semakin meningkatlah pengendalian intern yang berlaku dalam perusahaan.

Pengendalian Intern

Pengendalian intern adalah suatu proses dari aktivitas operasional organisasi dan merupakan bagian integral dari proses manajemen, seperti perencanaan, pelaksanaan, dan pengendalian. Pengendalian intern merupakan bagian integral dari proses manajemen karena konsep dasar dari pengendalian intern meliputi (1) berbagai kegiatan (*a process*), (2) dipengaruhi oleh manusia (*is affected by people*), dan (3) diharapkan dapat mencapai tujuan (*objectives*). Menurut IAI (2001), pengendalian intern adalah suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personil lain entitas yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian tiga golongan tujuan, yaitu (a) keandalan pelaporan keuangan, (b) efektivitas dan efisiensi operasi, dan (c) kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

H1 Independensi, keahlian profesional, lingkup kerja pemeriksaan, pelaksanaan pekerjaan pemeriksaan, dan pengelolaan bagian pemeriksaan intern secara bersama berpengaruh signifikan terhadap efektivitas pengendalian intern pada hotel berbintang empat dan lima di Bali.

H2 Independensi, keahlian profesional, lingkup kerja pemeriksaan, pelaksanaan pekerjaan pemeriksaan, dan pengelolaan bagian pemeriksaan intern secara parsial berpengaruh signifikan terhadap efektivitas pengendalian intern pada hotel berbintang empat dan lima di Bali.

III. METODOLOGI

Pengujian kesahihan instrumen penelitian ini dilakukan dengan melihat setiap skor butir berkorelasi dengan skor total lebih besar dari 0,40 (Tjahjadi, 2004). Sebaliknya, Sugiyono (2005) berpendapat bila korelasi tiap faktor tersebut positif dan besarnya 0,30 ke atas, maka faktor tersebut merupakan konstruk yang kuat. Pengukuran reliabilitas dilakukan dengan menggunakan *Cronbach alpha*.

Populasi penelitian ini adalah semua perusahaan hotel berbintang empat dan lima yang beroperasi di Provinsi Bali. Berdasarkan data dari Kantor Dinas Pariwisata Provinsi Bali, jumlah hotel berbintang empat dan lima yang ada dan masih beroperasi hingga akhir tahun 2006 adalah 38 dan 30 (Dinas Pariwisata Provinsi Bali, 2006). Teknik penarikan sampel yang digunakan adalah *proportional stratified random sampling*. Untuk menentukan alokasi unit ke dalam strata digunakan prinsip alokasi proporsional. Dengan populasi sebesar 68, maka jumlah sampelnya adalah 56. Karena populasinya berstrata, maka jumlah sampelnya juga berstrata.

Uji asumsi klasik yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji multikolinieritas, autokorelasi, dan heteroskedastisitas. Data yang telah dikumpulkan dianalisis dengan menggunakan analisis regresi berganda (*multiple regression*) dengan model matematika sebagai berikut.

$$Y = \beta_0 + \beta_1X_1 + \beta_2X_2 + \beta_3X_3 + \beta_4X_4 + \beta_5X_5 + E$$

Keterangan:

Y = efektivitas pengendalian intern

β_0 = konstanta

β_i = koefisien regresi, $i = 1, 2, \dots, 5$.

X_1 = independensi

X_2 = keahlian profesional

X_3 = lingkup kerja pemeriksaan

X_4 = pelaksanaan pekerjaan pemeriksaan

X_5 = pengelolaan bagian pemeriksaan intern
 e = variabel pengganggu

Untuk mencari besarnya sumbangan variabel X terhadap Y, ukuran yang digunakan adalah koefisien determinasi (R^2). Hasil perhitungan F_{hitung} akan dibandingkan dengan F_{tabel} pada derajat kebebasan (db) = $(n-k-1)$, dimana k adalah banyaknya variabel dan n adalah ukuran sampel. Jika F_{hitung} lebih besar dari F_{tabel} , berarti H_0 ditolak.

Prosedur pengujian hipotesis statistiknya adalah dengan uji F dan uji t. Uji F bertujuan untuk melihat pengaruh secara simultan (seluruh variabel bebas secara bersama-sama terhadap variabel terikat). Uji t bertujuan untuk melihat pengaruh tiap-tiap variabel bebas secara parsial terhadap variabel terikat. Hasil perhitungan t_{hitung} kemudian dibandingkan dengan nilai t_{tabel} pada $db = (n-k-1)$. Bila t_{hitung} lebih besar dari t_{tabel} , berarti H_0 ditolak, sedangkan H_1 diterima. Artinya bahwa variabel bebas tersebut berpengaruh terhadap variabel terikat.

IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengujian Instrumen

Pengujian terhadap reliabilitas dan validitas instrumen penelitian perlu dilakukan berdasarkan data hasil penelitian lapangan. Pengujian instrumen penelitian menunjukkan bahwa semua butir pernyataan untuk mengukur variabel kualitas jasa auditor internal dan efektivitas pengendalian intern dinyatakan valid karena setiap skor butir berkorelasi dengan skor total lebih besar dari 0,30 pada tingkat signifikan 5%. Pengujian terhadap reliabilitas instrumen penelitian menunjukkan bahwa nilai *cronbach alpha* lebih besar

dari 0,70. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa instrumen penelitian untuk mengukur variabel kualitas jasa auditor dinyatakan reliabel.

Pengujian Model

Model regresi ini digunakan agar dapat dijadikan alat estimasi yang tidak bias jika telah memenuhi persyaratan BLUE (*Best linier Unbiased Estimator*) yakni tidak terdapat multikolinearitas, autokorelasi, dan heteroskedastisitas.

Untuk menguji asumsi multikolinieritas, digunakan paket program statistik SPSS 13.0 submenu korelasi. Dari perhitungan tersebut diketahui bahwa tidak terdapat multikolinieritas antarvariabel bebas karena nilai *VIF*-nya lebih kecil dari 10.

Untuk menguji asumsi kedua, *autocorrelation*, dilakukan dengan menggunakan uji Durbin-Wastson (*Durbin-Waston test*). Hasil perhitungan paket program statistik SPSS 13.0 submenu *Regression*, $D.W_{hitung}$ didapat = 1,79 lebih besar dari $D.W_U = 1,77$ dan lebih kecil dari $4 - 1,79 = 2,21$; dengan $k = 5$ dan $n = 56$ pada taraf nyata $\alpha = 5$ persen. Hal itu berarti bahwa tidak ada autokorelasi, baik positif maupun negatif, pada persamaan regresi tersebut.

Uji heteroskedastisitas dilakukan dengan menggunakan uji Glejser. Dari pengujian *heteroskedastisitas* dengan uji Glejser semua nilai *p value* tidak signifikan, berarti tidak adanya *heteroskedastisitas*.

Pengujian Hipotesis

Hasil analisis regresi berganda dengan menggunakan bantuan alat

analisis SPSS 13.0 (lampiran) dapat diinterpretasikan bahwa koefisien determinasi (R^2) = 0,327. Ini berarti bahwa efektivitas pengendalian intern dapat dijelaskan oleh variabel penjelas (kualitas jasa auditor internal) sebesar 32,7 persen yang diturunkan dalam model. Sebanyak 68,3 persen efektivitas pengendalian intern dijelaskan oleh faktor lain. Peneliti menduga bahwa efektivitas pengendalian intern tidak hanya dipengaruhi oleh kualitas jasa auditor internal, namun dipengaruhi juga oleh faktor-faktor lain di antaranya adalah faktor kemampuan manajemen.

Untuk menguji tingkat keberartian pengaruh variabel kualitas jasa auditor internal terhadap efektivitas pengendalian intern dilakukan dengan uji F. Dari analisis regresi (lampiran) ditunjukkan bahwa nilai $F_{hitung} = 4,863$ lebih besar dari nilai $F_{tabel (0,05, 55)} = 2,37$. Hal ini memberikan indikasi bahwa secara simultan indikator yang membentuk kualitas jasa auditor internal, seperti perencanaan, pengorganisasian, pengarahan, dan pengendalian berpengaruh signifikan terhadap efektivitas pengendalian intern.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan sebelumnya oleh Jayanthi Krishnan (2005) yang meneliti kualitas auditor internal dan pengendalian intern: suatu analisis empiris. Hasilnya memberikan indikasi bahwa independen auditor internal dengan keahlian bidang keuangan adalah signifikan jika dikaitkan dengan kejadian masalah-masalah pengendalian intern.

Hasil studi ini juga sejalan dengan beberapa pendapat dari para pakar lainnya. Akuntan publik di Amerika Serikat (*American Institute of Certified Public Accountants / AICPA*) tentang keberadaan audit internal dengan dikeluarkannya *Statement on Auditing Standards (SAS) Nomor 1*, (Cashin

1988) yang menyatakan bahwa *“The establishment and maintenance of a systems of internal control is an important responsibility of managemen”*. Demikian pula pendapat dari Institute of Directors in Southern Africa dalam kode Etiknya yaitu the Code of Corperate Practice & Conduct (Barlow, 1995) mengatakan *Companies should have an effective internal audit function that has the respect and co-operation of both the board of directors and management*. Demikian pula pendapat dari Moeller and Witt (1999) mengatakan *Internal control is the most important and fundamental concept that an internal auditor must understand*.

Untuk memperjelas pembahasan mengenai pengaruh parsial variabel-variabel bebas terhadap efektivitas pengendalian intern dapat dilakukan dengan mempergunakan uji t. Hasilnya dapat diperoleh dengan membandingkan antara t_{hitung} dengan nilai t_{tabel} .

Hasil pengujian secara parsial menunjukkan bahwa hanya variabel lingkup kerja pemeriksaan terbukti mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap efektivitas pengendalian intern pada hotel berbintang empat dan lima di Bali pada tingkat kepercayaan 95 persen. Hal ini ditunjukkan oleh t_{hitung} lebih besar dari $t_{tabel (0,05, 55)}$ dan memiliki nilai $p value$ lebih kecil dari taraf signifikan yang dikehendaki sebesar 0,05. Sebaliknya, untuk variabel independensi, keahlian profesional, pelaksanaan pekerjaan pemeriksaan, dan pengelolaan departemen pemeriksaan intern terbukti tidak berpengaruh terhadap efektivitas pengendalian intern pada hotel berbintang empat dan lima di Bali pada tingkat kepercayaan 95 persen. Hal ini ditunjukkan oleh t_{hitung} lebih kecil dari $t_{tabel (0,05, 55)}$ dan memiliki nilai $p value$ lebih besar dari taraf signifikan yang dikehendaki sebesar 0,05.

V. SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan pembahasan dapat diperoleh simpulan berikut. Faktor-faktor yang membentuk kualitas jasa auditor internal secara bersama berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas pengendalian intern pada hotel berbintang empat dan lima di Bali. Besarnya pengaruh faktor-faktor yang membentuk kualitas jasa auditor internal terhadap efektivitas pengendalian intern adalah sebesar 32,7 persen. Hal ini menunjukkan bahwa efektivitas pengendalian intern tidak hanya dipengaruhi oleh kualitas jasa auditor internal, tetapi dipengaruhi juga oleh variabel-variabel lain sebesar 67,3 persen yang tidak termasuk dalam model. Hasil pengujian secara parsial menunjukkan bahwa hanya variabel lingkup kerja pemeriksaan yang terbukti mempunyai pengaruh signifikan terhadap efektivitas pengendalian intern pada hotel berbintang empat dan lima di Bali pada tingkat kepercayaan 95 persen.

Bagi penelitian selanjutnya, perlu dilakukan penelitian lebih lanjut terhadap faktor-faktor lain yang mempengaruhi efektivitas pengendalian intern pada hotel berbintang empat dan lima di Bali. Karena variabel ini hanya menjelaskan efektivitas pengendalian intern sebesar 32,7%, berarti 67,3% dipengaruhi oleh faktor-faktor lain.

DAFTAR PUSTAKA

Barlow, Helberg. 1995. *Bussiness Approach to Internal Auditing*. First Edition. Johannesburg: Juta & Co. Ltd.

- Bodnar. George H., and Wiliam S Hopwood. 1995. *Accounting Information System*. Fifth Edition. Boston: Allyn and Bacon.
- Boynton William C. dan Walter G. Kell. 1996. *Modern Auditing*. Sixth Edition. Singapore: John Wiley & Sons Inc.
- Chasin A. James, Neuwirth D. Paul, and Levy F. John. *Handbook for Auditor*. Second Edition. New York: Mc Graw-Hill. pp 1-10.
- Hair, Joseph F.JR, Ralph E. Anderson, Ronald L. Tatham. 1995. *Multivariat Data Analysis*. Fifth Edition. Prantice-Hall International, Inc.
- Hays, William L. 1969. *Qualification in Psychology*. New Delhi : Prentice-Hall of India. Private Limited.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2002. *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Jayanthi Krishnan. 2005. *Internal Auditor Cuality and Internal Control: An Empirical Analysis*. *Social science Research Network*. <http://www.ssrn.com>.
- Moeller Robert and Witt N. Herbett. 1999. *Modern Internal Auditing*. Fifth Edition. New York: Ronald Press Publication.
- Mulyadi. 1992. *Pemeriksaan Akuntan*. Edisi ke-4. Yogyakarta: Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN.
- Mulyadi dan Kanaka Puradireja. 1998. *Auditing*. Buku Satu. Jakarta: Salemba Empat.
- Nahariah Jaffar, Abdul Rani Abdullah, Mohd Nazri Mohd Yatim, Mohd Zamani Rakesh A.B.Seddeck and Norazian Husen, 2001., The Participation of Women in Internal Auditing Profession: Malaysian Perspective, *Social Science Research Network*. <http://www.ssrn.com>.
- Nazir Moh. 1999. *Metode Penelitian*. Jakarta: Ghalla Indonesia.
- Singarimbun, Masri dan Sofian Effendi. 1989. *Metode Penelitian Survai*. Yogyakarta: LP3ES.
- Sugiyono. 2000. *Statistik untuk Penelitian*. Bandung: Alfabeta.
- Sugiyono. 2005. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta.
- Usman, Husnaini, dan R. Purnomo Setiady Akbar. 1995. *Pengantar Statistik*. Cetakan Pertama. Jakarta: Bumi Aksara.
- Widjaja Tunggal, Amir. 2000. *Cost-Based Auditing*. Jakarta: Harvarindo.

----- 2006. *Bali Dalam Angka*. Badan Pusat Statistik Provinsi Bali.

LAMPIRAN

Analisis Regresi

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.572 ^a	.327	.260	.16581

a. Predictors: (Constant), PDPI, Independensi, LKP, KP, PPP

b. Dependent Variable: SPI

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.668	5	.134	4.863	.001 ^a
	Residual	1.375	50	.027		
	Total	2.043	55			

a. Predictors: (Constant), PDPI, Independensi, LKP, KP, PPP

b. Dependent Variable: SPI

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.663	.418		3.978	.000
	Independensi	.052	.059	.107	.877	.385
	KP	.122	.097	.156	1.263	.212
	LKP	.203	.068	.364	2.976	.004
	PPP	.100	.064	.204	1.577	.121
	PDPI	.049	.082	.082	.591	.557

a. Dependent Variable: SPI