

## KUALITAS HASIL PEMERIKSAAN DAN VARIABEL-VARIABEL YANG MEMPENGARUHI

SUBHAN

Universitas Madura

### ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh latar belakang pendidikan, kompetensi teknis, pendidikan dan pelatihan berkelanjutan, pengalaman kerja, kecermatan profesi, obyektifitas, independensi dan kepatuhan pada kode etik terhadap kualitas hasil pemeriksaan pada Inspektorat Kabupaten Pamekasan, Kabupaten Sampang dan Kabupaten Sumenep.

Data dalam penelitian ini merupakan data primer yang diperoleh dari penyebaran kuesioner secara langsung kepada seluruh auditor Inspektorat Kabupaten Pamekasan, Kabupaten Sampang dan Kabupaten Sumenep. Model analisis yang digunakan untuk menguji hipotesis adalah regresi linier berganda, analisis ini didasarkan pada data dari 98 responden yang penelitiannya melalui kuesioner.

Hasil penelitian menunjukkan latar belakang pendidikan, kompetensi teknis, pendidikan dan pelatihan berkelanjutan, pengalaman kerja, kecermatan profesi, obyektifitas, independensi dan kepatuhan pada kode etik secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan pada Inspektorat Kabupaten Pamekasan, Kabupaten Sampang dan Kabupaten Sumenep. Secara parsial, pendidikan dan pelatihan berkelanjutan dan obyektifitas yang tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan, tetapi yang memiliki pengaruh terbesar terhadap kualitas hasil pemeriksaan adalah kecermatan profesi.

**Kata Kunci : Latar Belakang Pendidikan, Kompetensi Teknis, Pendidikan dan Pelatihan Berkelanjutan, Pengalaman Kerja, Kecermatan Profesi, Obyektivitas, Independensi dan Kepatuhan Pada Kode Etik, Kualitas Hasil Pemeriksaan**

### PENDAHULUAN

Implikasi penting pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi terhadap permasalahan bagaimana pengelolaan keuangan daerah dan anggaran daerah serta hasilnya akan tercermin dalam bentuk laporan keuangan daerah. Untuk mewujudkan pelaksanaan otonomi dan desentralisasi pengelolaan keuangan diperlukan aparat pengawas daerah yang mampu mengontrol kebijakan pengelolaan keuangan secara ekonomis, efisien, efektif, transparan dan akuntabel. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun 2005 (pasal 24) pengawasan terhadap urusan pemerintahan di daerah dilaksanakan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah adalah Inspektorat Jenderal Departemen, Unit Pengawasan Lembaga Pemerintah Non Departemen, Inspektorat Provinsi, dan Inspektorat Kabupaten/Kota.

Pengawasan yang dilakukan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah yang terdapat dalam Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terdiri dari audit, review, evaluasi,

pemanataan dan kegiatan pengawasan lainnya. Pengawasan bersifat membantu agar sasaran yang ditetapkan organisasi dapat tercapai, dan secara dini menghindari terjadinya penyimpangan pelaksanaan, penyalahgunaan wewenang, pemborosan dan kebocoran (Sukriah *et al*, 2009: 2).

Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah menyatakan bahwa dalam melakukan kegiatan audit APIP harus independen, obyektif, memiliki keahlian (latar belakang pendidikan, kompetensi teknis dan sertifikasi jabatan dan pendidikan dan pelatihan berkelanjutan), kecermatan profesional dan kepatuhan terhadap kode etik.

PERMENPAN No: PER/05/M.PAN/03/2008 menyatakan; latar belakang pendidikan Auditor APIP mempunyai tingkat pendidikan formal minimal strata satu (S-1) atau yang setara. Hal itu agar tercipta kinerja audit yang baik maka APIP harus mempunyai kriteria tertentu dari auditor yang diperlukan untuk merencanakan audit, mengidentifikasi kebutuhan profesional auditor dan untuk mengembangkan teknik dan metodologi audit agar sesuai dengan situasi dan kondisi yang dihadapi unit yang dilayani oleh APIP.

Namun dalam prakteknya peraturan pemerintah tersebut dirasakan masih belum bisa maksimal mengingat masih minimnya sumber daya manusia yang kompeten di bidang pemeriksaan, sehingga tidak hanya yang berlatar pendidikan auditing, akuntansi, administrasi pemerintahan dan komunikasi yang melaksanakan tugas pemeriksaan melainkan latar belakang pendidikan sosial, tehnik dan lainnya dapat melaksanakan tugas dan fungsi aparat pengawasan intern pemerintah.

Sertifikasi jabatan dan pendidikan dan pelatihan berkelanjutan, antara lain sebagai berikut: Pemeriksa harus mempunyai sertifikasi jabatan fungsional auditor (JFA) dan mengikuti pendidikan dan pelatihan profesional berkelanjutan (*continuing professional education*). Untuk itu pemeriksa wajib mengikuti pendidikan dan pelatihan sertifikasi jabatan fungsional auditor yang sesuai dengan jenjangnya untuk meningkatkan kompetensi dan kredibilitas auditor yang baik dan pada akhirnya berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Berdasarkan latar belakang tersebut, rumusan masalah yang diangkat dalam penelitian ini adalah, “Apakah Latar Belakang Pendidikan, Kompetensi Teknis, Pendidikan dan Pelatihan Berkelanjutan, Pengalaman Kerja, Kecermatan Profesi, Obyektifitas, Independensi dan Kepatuhan pada Kode Etik berpengaruh terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan?”

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh Latar Belakang Pendidikan, Kompetensi Teknis, Pendidikan dan Pelatihan Berkelanjutan, Pengalaman Kerja, Kecermatan Profesi, Obyektifitas, Independensi dan Kepatuhan pada Kode Etik terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan.

## TINJAUAN TEORI

### Latar Belakang Pendidikan

Aparat pengawas intern pemerintah merupakan auditor internal di lingkungan pemerintah memiliki pesan yang luas, sehingga dalam melakukan rekrutmen terhadap tenaga auditor internal selain dapat diambil dari karyawan/staf dari bagian/defisi lain, juga diperoleh dari pihak luar organisasi, baik yang telah berpengalaman maupun yang baru lulus dari perguruan tinggi (*fresh graduate*). Persaingan untuk memperebutkan posisi auditor internal ternyata lebih ketat dibandingkan posisi tenaga staf akuntansi (*accounting staf*), sebab auditor internal dapat diperebutkan oleh lulusan dari berbagai disiplin ilmu serta berbagai pengalaman kerja.

Menurut Peraturan Materi Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah, Latar belakang pendidikan pemeriksa adalah Auditor APIP harus mempunyai pendidikan formal minimal adalah : Strata satu (S-1) atau yang setara, Hal itu agar tercipta kinerja audit yang baik maka APIP harus mempunyai kriteria tertentu dari auditor yang diperlukan untuk merencanakan audit, mengidentifikasi kebutuhan profesional auditor dan untuk mengembangkan teknik dan metodologi audit agar sesuai dengan situasi dan kondisi dan kondisi yang dihadapi unit yang dilayani, untuk itu diperlukan pengembangan teknik dan metodologi pemeriksaan melalui pelatihan, dan pelatihan yang diperlukan harus dievaluasi secara periodik.

### **Kompetensi Teknis**

Kompetensi merupakan kemampuan individu seorang pekerja yang memungkinkan ia mencapai kinerja yang berkualitas. Berdasarkan Keputusan Kepala Badan Kepegawaian Negara (BKN) Nomor: 43/KEP/2001, 20 Juli 2001 tentang Standar Kompetensi Jabatan Struktural Pegawai Negeri Sipil pasal 1 menyatakan sebagai berikut.

1. Kompetensi: kemampuan dan karakteristik yang dimiliki oleh seorang PNS berupa pengetahuan, keahlian, dan sikap perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugas jabatannya.
2. Kompetensi umum: kemampuan dan karakteristik yang harus dimiliki oleh seorang PNS berupa pengetahuan dan sikap perilaku yang diperlukan dalam melaksanakan tugas jabatan struktural yang dipangkunya.
3. Kompetensi khusus: kemampuan dan karakteristik yang harus dimiliki oleh seorang PNS berupa keahlian untuk melaksanakan tugas jabatan struktural yang dipangkunya.

### **Pendidikan dan Pelatihan Berkelanjutan**

Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan menurut standar pemeriksaan harus memelihara kompetensinya melalui pendidikan profesional berkelanjutan. Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara menyatakan, Setiap pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan menurut standar pemeriksaan, setiap 2 (dua) tahun harus menyelesaikan paling tidak 80 (Delapan puluh) jam pendidikan yang secara langsung meningkatkan kecakapan profesional pemeriksa untuk melaksanakan pemeriksaan. Sedikitnya 24 (Dua puluh empat) jam dari 80 (Delapan puluh) jam pendidikan tersebut harus dalam hal yang berhubungan langsung dengan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara di lingkungan pemerintah atau lingkungan yang khusus dan unik dimana entitas yang diperiksa beroperasi. Sedikitnya 20 (Dua Puluh) jam dari 80 (Delapan Puluh) jam tersebut harus diselesaikan dalam 1 (Satu) tahun dari 2 (Dua) periode 2 (Dua) tahun.

Berdasarkan Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Sertifikasi jabatan dan pendidikan dan pelatihan berkelanjutan, antara lain sebagai berikut: Pemeriksa harus mempunyai sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor (JFA), Pemeriksa harus mengikuti pendidikan dan pelatihan berkelanjutan, dan Pemeriksa wajib memiliki pengetahuan dan akses atas informasi teraktual dalam standar, metodologi, prosedur, dan teknik pemeriksaan.

### **Pengalaman Kerja**

Pengalaman merupakan ukuran lamanya pekerjaan auditor dalam melaksanakan tugasnya. Boner (1990) menyatakan, secara psikis pengalaman akan membentuk pribadi seseorang, yaitu akan membuat seseorang lebih bijaksana baik dalam berpikir maupun bertindak, karena pengalaman seseorang akan merasakan posisinya saat dia dalam keadaan baik dan saat dia dalam keadaan buruk. Seseorang akan semakin berhati-hati dalam bertindak ketika ia merasakan fatalnya melakukan kesalahan. Dia akan merasa senang ketika berhasil menemukan pemecahan masalah dan akan melakukan hal serupa ketika terjadi permasalahan yang sama. Dia akan puas ketika memenangkan argumentasi dan akan merasa bangga ketika memperoleh imbalan hasil pekerjaannya.

### **Kecermatan Profesi**

Auditor mempunyai kewajiban untuk melaksanakan jasa profesional dengan sebaik-baiknya sesuai dengan kemampuannya, demi kepentingan pengguna jasa dan konsisten dengan tanggung jawab profesi kepada publik (Mulyadi, 2002). Sikap kehati-hatian dalam profesi auditor diharuskan untuk merencanakan dan mengawasi secara seksama. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesional. Sikap skeptisme profesional merupakan sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit.

Dalam Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan dinyatakan dalam pelaksanaan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Kemudian dalam standar audit aparat pengawas intern pemerintah dinyatakan bahwa Auditor harus menggunakan keahlian profesionalnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*) dan secara berhati-hati (*prudent*) dalam setiap penugasan. *Due professional care* dapat diterapkan dalam pertimbangan profesional (*professional judgement*), walaupun dalam prakteknya masih terjadi penarikan kesimpulan yang belum tepat saat proses audit telah dilakukan.

### **Obyektifitas**

Pusdiklatwas BPKP (2005), menyatakan obyektifitas sebagai bebasnya seorang dari pengaruh pandangan subyektif pihak-pihak lain yang berkepentingan, sehingga dapat mengemukakan pendapat menurut apa adanya. Unsur perilaku yang dapat menunjang obyektifitas antara lain (1) dapat diandalkan dan dipercaya, (2) tidak merangkap sebagai panitia tender, kepanitiaan lain dan atau pekerjaan-pekerjaan lain yang merupakan tugas operasional obyek yang diperiksa, (3) tidak berangkat tugas dengan niat untuk mencari-cari kesalahan orang lain, (4) dapat mempertahankan kriteria dan kebijaksanaan-kebijaksanaan yang resmi, serta (5) dalam bertindak maupun mengambil keputusan didasarkan atas pemikiran yang logis.

### **Independensi**

Auditor yang independen adalah auditor yang tidak memihak atau tidak dapat diduga memihak, sehingga tidak merugikan pihak manapun (Pusdiklatwas BPKP, 2005). Aren dkk (2008) menyatakan nilai auditing sangat tergantung pada persepsi publik atas independensi auditor. Independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak biasa. Auditor tidak hanya independen dalam fakta (*independence in fact*) tetapi juga independen dalam penampilan (*independence in appearance*).

Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara dinyatakan dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya.

### **Kepatuhan Pada Kode Etik**

Kode etik pada prinsipnya merupakan sistem dari prinsip-prinsip moral yang diberlakukan dalam suatu kelompok profesi yang ditetapkan secara bersama. Kode etik suatu profesi merupakan ketentuan perilaku yang harus dipatuhi oleh setiap mereka yang menjalankan tugas profesi.

PERMENPAN No: PER/04/M.PAN/03/2008 menjelaskan bahwa maksud ditetapkannya Kode Etik APIP adalah tersedianya pedoman perilaku bagi auditor dalam menjalankan profesinya dan bagi atasan auditor APIP dalam mengevaluasi perilaku auditor APIP, Dengan Tujuan adalah:

1. Mendorong sebuah budaya etis dalam profesi APIP;
2. Memastikan bahwa seorang profesional akan bertingkah laku pada tingkat yang lebih tinggi dibandingkan dengan PNS lainnya;
3. Mencegah terjadinya tingkah laku yang tidak etis, agar terpenuhi prinsip-prinsip kerja yang akuntabel dan terlaksananya pengendalian audit sehingga dapat terwujud auditor yang kredibel dengan kinerja yang optimal dalam pelaksanaan audit.

### **Kualitas Hasil Pemeriksaan**

Menurut Arens et al (2008) auditing adalah suatu kegiatan pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi kuantitatif untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi kuantitatif tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh institusi atau orang yang kompeten dan independen.

Kualitas hasil pemeriksaan adalah pelaporan tentang kelemahan pengendalian intern dan kepatuhan terhadap ketentuan, tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab, merahasiakan pengungkapan informasi yang dilarang, pendistribusian laporan hasil pemeriksaan dan tindak lanjut dari rekomendasi auditor sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

### **METODE PENELITIAN**

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh staf Inspektorat Kabupaten Sampang, Kabupaten Pamekasan dan Kabupaten Sumenep. Penentuan sampel penelitian menggunakan teknik *purposive sampling*. Kriteria-kriteria dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Seluruh staf Inspektorat Kabupaten Sampang, Pamekasan dan Sumenep.
2. Pendidikan minimal Strata Satu (S1).

Model yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan model regresi linier berganda (*Multiple Regression Analysis*) yang dijabarkan dibawah ini:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + e$$

Dimana:

- $Y$  = Kualitas hasil pemeriksaan  
 $X_1$  = Latar belakang pendidikan  
 $X_2$  = Kompetensi teknis  
 $X_3$  = Pendidikan dan pelatihan berkelanjutan

- $X_4$  = Pengalaman kerja  
 $X_5$  = Kecermatan profesi  
 $X_6$  = Obyektifitas  
 $X_7$  = Independensi  
 $X_8$  = Kepatuhan pada kode etik  
 $\beta$  = Koefisien Regresi  
 $e$  = Error

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Uji asumsi klasik yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji Normalitas, uji Multikolinearitas, dan uji Heterokedastisitas. Setelah perhitungan uji asumsi klasik, diperoleh hasil bahwa seluruh variabel yang diteliti telah memenuhi syarat asumsi klasik.

Penghitungan uji Kolmogorov-Smirnov (pada uji Normalitas) menunjukkan bahwa signifikansi di atas 5% yaitu 0.130 yang mengindikasikan bahwa residual data telah terdistribusi secara normal. Demikian pula untuk mendeteksi adanya gejala multikolinearitas pada model regresi di uji dengan parameter nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) tidak lebih dari 10. Berdasarkan perhitungan menunjukkan bahwa nilai *Variance Inflation Factor* masih berada di sekitar 1.056 dan 2.809, nilai tolerance berkisar 0.356 sampai 0.947, sehingga nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) tidak lebih dari 10 dan nilai *Tolerance* tidak kurang dari 0,1. Selanjutnya, pengujian heretoskedastisitas dilakukan untuk mengetahui ada tidaknya hubungan antara variabel pengganggu dengan variabel bebasnya. Gejala heretoskedastisitas ini diketahui dengan menggunakan analisis Rank Spearman. Jika nilai signifikansi pada hasil korelasi lebih besar dari 0,05 ( $p > 0,05$ ) maka dapat dikatakan item bebas dari gejala heretoskedastisitas atau terjadi homokedastis. Hasil pengujian heretoskedastisitas dalam penelitian ini menunjukkan bahwa nilai signifikansi untuk semua variabel lebih besar dari 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa terjadi gejala homokedastisitas atau tidak terjadi hubungan antara variabel pengganggu dengan variabel bebas, sehingga variabel tergantung benar-benar hanya dijelaskan oleh variabel bebas.

## Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan analisis regresi berganda. Tujuan digunakannya persamaan regresi adalah untuk melakukan pendugaan atau taksiran variasi variabel tergantung yang disebabkan oleh variasi nilai variabel bebas. Berdasarkan data yang telah dikumpulkan maka diperoleh hasil olahan sebagai berikut :

**Tabel 1**  
**Analisis Regresi Linier Berganda**

Variabel Independen	Koefisien Regresi	Beta	t-Value	Sig
(Constant)	-1.251		-1.864	
Latar Belakang Pendidikan	0.121	0.087	2.777	0.007*
Kompetensi Tehnis	0.169	0.226	10.528	0.000*
Pendidikan dan Pelatihan Berkelanjutan	0.062	0.044	1.605	0.112
Pengalaman Kerja	0.042	0.124	3.897	0.000*
Kecermatan Profesi	0.441	0.416	11.904	0.000*
Obyektifitas	0.030	0.057	1.648	0.103
Independensi	0.075	0.225	8.930	0.000*
Kepatuhan pada Kode Etik	0.204	0.268	8.258	0.000*
F Hitung	276.437			
Sig. F	0.000			

Sumber: Hasil Output SPSS diolah

Berdasarkan tabel 1 persamaan regresi yang dapat dibuat adalah sebagai berikut :  

$$Y = -1.251 + 0.121 X_1 + 0.169 X_2 + 0.062 X_3 + 0.042 X_4 + 0.441 X_5 + 0.030 X_6 + 0.075 X_7 + 0.204 X_8.$$

Koefisien regresi yang bertanda positif menunjukkan perubahan searah antara variabel bebas terhadap variabel terikat, sedangkan koefisien regresi yang bertanda negatif menunjukkan arah perubahan yang berlawanan arah antara variabel bebas terhadap variabel terikat. Dalam perhitungan menunjukkan semua variabel bebas memiliki koefisien bertanda positif, sehingga persamaan tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut: Apabila latar belakang pendidikan, kompetensi teknis, pendidikan dan pelatihan berkelanjutan, pengalaman kerja, kecermatan profesi, obyektifitas, independensi dan kepatuhan pada kode etik semakin ditingkatkan maka akan meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan dan sebaliknya apabila latar belakang pendidikan, kompetensi teknis, pendidikan dan pelatihan berkelanjutan, pengalaman kerja, kecermatan profesi, obyektifitas, independensi dan kepatuhan pada kode etik diturunkan maka akan menurunkan kualitas hasil pemeriksaan.

### Uji Regresi Secara Parsial (Uji t)

Uji t digunakan untuk menguji pengaruh masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen, dengan asumsi bahwa variabel lain dianggap konstan. Kriteria pengujian uji t adalah:

- Jika signifikansi  $t < \alpha$ , maka  $H_0$  ditolak dan  $H_a$  tidak ditolak.
- Jika signifikansi  $t \geq \alpha$ , maka  $H_0$  tidak ditolak dan  $H_a$  ditolak.

Berdasarkan data hasil regresi pada tabel 6 diketahui bahwa nilai t dengan penjelasan sebagai berikut:

- Nilai uji t untuk variabel Latar belakang pendidikan adalah sebesar 2.777 dengan tingkat signifikansi 0.007. Nilai signifikansi ini lebih kecil dari 0.05, sehingga dapat dinyatakan bahwa variabel latar belakang pendidikan secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

2. Nilai uji t untuk variabel Kompetensi teknis adalah sebesar 10.528 dengan tingkat signifikansi 0,000. Nilai signifikansi ini lebih kecil dari 0.05, sehingga dapat dinyatakan bahwa variabel kompetensi tehnis secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.
3. Nilai uji t untuk variabel Pendidikan dan pelatihan berkelanjutan adalah sebesar 1.605 dengan tingkat signifikansi 0,112. Nilai signifikansi ini lebih besar dari 0.05, sehingga dapat dinyatakan bahwa variabel pendidikan dan pelatihan berkelanjutan secara parsial tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.
4. Nilai uji t untuk variabel Pengalaman kerja adalah sebesar 3.897 dengan tingkat signifikansi 0,000. Nilai signifikansi ini lebih kecil dari 0.05, sehingga dapat dinyatakan bahwa variabel pengalaman kerja secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.
5. Nilai uji t untuk variabel Kecermatan profesi adalah sebesar 11.904 dengan tingkat signifikansi 0,000. Nilai signifikansi ini lebih kecil dari 0.05, sehingga dapat dinyatakan bahwa variabel kecermatan profesi secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.
6. Nilai uji t untuk variabel Obyektifitas adalah sebesar 1.648 dengan tingkat signifikansi 0,103. Nilai signifikansi ini lebih besar dari 0.05, sehingga dapat dinyatakan bahwa variabel obyektifitas secara parsial tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.
7. Nilai uji t untuk variabel Independensi adalah sebesar 8.930 dengan tingkat signifikansi 0,000. Nilai signifikansi ini lebih kecil dari 0.05, sehingga dapat dinyatakan bahwa variabel independensi secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.
8. Nilai uji t untuk variabel Kepatuhan pada kode etik adalah sebesar 8.258 dengan tingkat signifikansi 0,000. Nilai signifikansi ini lebih kecil dari 0.05, sehingga dapat dinyatakan bahwa variabel kepatuhan pada kode etik secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

#### **Uji Regresi Secara Simultan (Uji F)**

Pengujian hipotesis regresi secara simultan (uji F) ditunjukkan untuk mengetahui pengaruh variabel bebas secara simultan terhadap variabel terikat dalam satu model. Kriteria pengujian uji F ini adalah:

- a. Jika signifikansi  $F < \alpha$ , maka  $H_0$  ditolak dan  $H_a$  tidak ditolak.
- b. Jika signifikansi  $F \geq \alpha$ , maka  $H_0$  tidak ditolak dan  $H_a$  ditolak.

Berdasarkan data hasil regresi pada tabel 6 diketahui bahwa nilai F hitung hasil regresi adalah sebesar 276.437, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000. Nilai signifikansi ini lebih kecil dari 0,05 sehingga variabel latar belakang pendidikan, kompetensi tehnis, pendidikan dan pelatihan berkelanjutan, pengalaman kerja, kecermatan profesi, obyektifitas, independensi dan kepatuhan pada kode etik secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

#### **Pembahasan**

Hasil uji F menunjukkan bahwa secara simultan variabel independen dalam penelitian ini mempengaruhi variabel dependen. Artinya Latar belakang pendidikan, Kompetensi tehnis, Pendidikan dan pelatihan berkelanjutan, Pengalaman kerja, Kecermatan profesi, Obyektifitas, Independensi dan Kepatuhan pada kode etik secara simultan mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan.



Hasil pengujian ini terbukti menolak  $H_0$ .

Penelitian ini sejalan dengan penelitian Batubara (2008) yang menyatakan bahwa Latar belakang pendidikan, Kecakapan professional, Pendidikan berkelanjutan dan Independensi secara simultan berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Penelitian lain dilakukan Sukriah (2009) yang menyatakan Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektifitas dan Integritas secara simultan, kelima variabel tersebut berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan dengan kemampuan menjelaskan terhadap variabel dependen sebesar 58%. Hal ini berarti masih banyak variabel-variabel independen lainnya yang dapat menjelaskan variabel kualitas hasil pemeriksaan.

Hasil pengujian hipotesis secara parsial mempunyai pengaruh yang berbeda terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Selanjutnya hasil pengujian masing-masing variabel akan dijelaskan sebagai berikut:

### **Latar Belakang Pendidikan**

Latar belakang pendidikan yang dimiliki oleh aparat pemeriksa hendaknya disesuaikan dengan tugas yang dilaksanakan. Menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Menyatakan bahwa auditor APIP harus mempunyai tingkat pendidikan formal minimal strata satu (S-1) atau yang setara. Hal itu agar tercipta kualitas hasil pemeriksaan yang baik, maka APIP harus mempunyai kriteria tertentu dari auditor yang diperlukan untuk merencanakan audit, mengidentifikasi kebutuhan profesional auditor dan untuk mengembangkan teknik dan metodologi audit agar sesuai dengan situasi dan kondisi yang dihadapi unit yang dilayani oleh APIP.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa Latar Belakang pendidikan secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hasil pengujian mendukung hipotesis yang menyatakan bahwa latar belakang pendidikan berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hasil ini mendukung penelitian Mulyono (2009) yang menyatakan bahwa secara parsial latar belakang pendidikan berpengaruh signifikan terhadap kinerja inspektorat. Selanjutnya Mulyono menjelaskan bahwa kinerja merupakan kualitas dan kuantitas dari suatu hasil kerja (*output*) individu maupun kelompok dalam suatu aktifitas tertentu yang diakibatkan oleh kemampuan alami atau kemampuan yang diperoleh dari proses belajar serta keinginan untuk berprestasi lebih baik. Berbeda dengan penelitian Batubara (2008) dan Lubis (2009) yang menyatakan bahwa Latar belakang pendidikan secara parsial tidak berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Dengan demikian untuk menghasilkan kualitas hasil pemeriksaan dan untuk meningkatkan kinerja aparat pengawasan intern pemerintah serta untuk mendukung Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah maka auditor APIP harus mempunyai tingkat pendidikan formal minimal strata satu (S-1) atau yang setara, hal ini diperlukan agar tercipta kualitas hasil pemeriksaan yang baik bagi aparat pengawasan intern pemerintah.

### **Kompetensi Teknis**

Kompetensi merupakan kemampuan individu seorang pekerja yang memungkinkan ia mencapai kinerja yang berkualitas. Hasil pengujian statistik secara parsial menunjukkan variabel kompetensi teknis secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Hasil pengujian mendukung hipotesis yang menyatakan bahwa kompetensi teknis berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Penelitian ini mendukung penelitian Maburri *et al* (2010) yang menyatakan bahwa pengetahuan berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan di lingkungan pemerintahan daerah, semakin banyak pengetahuan seorang auditor maka semakin baik kualitas hasil audit yang dilakukan. Senada dengan penelitian yang dilakukan Mulyono (2009) menyatakan secara parsial kompetensi teknis berpengaruh signifikan terhadap kinerja inspektorat serta memiliki pengaruh yang paling besar dibandingkan variabel lainnya. Lubis (2009) dalam hasil penelitiannya juga menjelaskan bahwa keahlian secara parsial berpengaruh terhadap kualitas auditor.

Berdasarkan hasil pengujian dan bukti empiris menunjukkan bahwa kemampuan teknis yang dimiliki auditor APIP semakin meningkat maka kualitas hasil pemeriksaan akan semakin meningkat pula. Temuan empiris ini sekaligus mendukung Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah tentang Kompetensi teknis.

### **Pendidikan dan Pelatihan Berkelanjutan**

Pendidikan dan pelatihan berkelanjutan merupakan salah satu faktor penentu kualitas hasil pemeriksaan. Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan menurut standar pemeriksaan harus memelihara kompetensinya melalui pendidikan profesional berkelanjutan. Hasil uji statistik menunjukkan bahwa variabel pendidikan dan pelatihan berkelanjutan secara parsial tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hasil pengujian menolak hipotesis yang menyatakan bahwa pendidikan dan pelatihan berkelanjutan berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Hasil ini mendukung hasil penelitian Batubara (2008), Mulyono (2009) dan Lubis (2009) yang menyatakan bahwa pendidikan dan pelatihan berkelanjutan berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Di samping itu, penelitian ini sesuai dengan Standar Profesi Audit Internal (1230;11) yang menyatakan, auditor internal harus meningkatkan pengetahuan, keterampilan, dan kompetensinya melalui pengembangan profesional yang berkelanjutan dan juga Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Sertifikasi jabatan dan pendidikan dan pelatihan berkelanjutan, antara lain sebagai berikut: Pemeriksa harus mempunyai sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor (JFA), Pemeriksa harus mengikuti Pendidikan dan pelatihan berkelanjutan, dan Pemeriksa wajib memiliki pengetahuan dan akses atas informasi teraktual dalam standar, metodologi, prosedur, dan teknik pemeriksaan.

### **Pengalaman Kerja**

Pengalaman merupakan ukuran lamanya pekerjaan auditor dalam melaksanakan tugasnya. Hasil pengujian menunjukkan bahwa variabel pengalaman kerja secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hasil ini mendukung penelitian Zulaikha (2006) yang menguji pengaruh interaksi gender dengan pengalaman terhadap keakuratan *audit judgment* dengan hasil menunjukkan bahwa pengalaman sebagai auditor berpengaruh langsung (*main effect*) terhadap *audit judgment*. Sama halnya dengan penelitian Lehman dan Norman (2006) menunjukkan bahwa auditor yang berpengalaman (*expertise*), akan lebih jelas merinci masalah yang dihadapi dibandingkan auditor yang kurang berpengalaman, yang nantinya berpengaruh pada auditor judgment.

Hasil studi dan bukti empiris ini mendukung Standar Profesional Akuntan Publik menyatakan bahwa auditor disyaratkan memiliki pengalaman kerja yang cukup dalam profesi yang ditekuninya, serta dituntut untuk memenuhi kualifikasi teknis dan berpengalaman dalam industri-industri yang mereka audit. Pengalaman juga memberikan dampak pada setiap keputusan yang diambil dalam pelaksanaan audit sehingga diharapkan setiap keputusan yang diambil merupakan keputusan yang tepat. Hal tersebut mengindikasikan bahwa semakin lama masa kerja yang dimiliki auditor maka auditor akan baik pula kualitas audit yang dihasilkan.

### **Kecermatan Profesi**

Kecermatan profesional dari seorang pemeriksa dalam melakukan pemeriksaan akan mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaannya. Auditor harus menggunakan keahlian profesionalnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*) dan secara hati-hati (*prudent*) dalam setiap penugasan. *due professional care* dapat diterapkan dalam pertimbangan profesional (*professional judgment*).

Kemahiran profesional menuntut pemeriksa untuk melaksanakan skeptisme profesional, yaitu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti pemeriksaan. Pemeriksa menggunakan pengetahuan, keahlian dan pengalaman yang dituntut oleh profesinya untuk melaksanakan pengumpulan bukti dan evaluasi obyektif mengenai kecukupan, kompetensi dan relevansi bukti. Karena bukti dikumpulkan dan dievaluasi selama pemeriksaan, skeptisme profesional harus digunakan selama pemeriksaan. Dalam penggunaan skeptisme profesional, pemeriksa tidak boleh puas dengan bukti yang kurang meyakinkan walaupun menurut anggapannya manajemen entitas yang diperiksa adalah jujur. Berdasarkan hasil pengujian menunjukkan bahwa variabel kecermatan profesi secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hasil pengujian ini mendukung hipotesis yang menyatakan bahwa kecermatan profesi berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Penelitian ini didukung oleh Lubis (2009) menyatakan kecermatan profesi secara parsial berpengaruh terhadap kualitas auditor.

Hasil studi dan bukti empiris ini mendukung Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan dinyatakan dalam pelaksanaan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama.

### **Obyektifitas**

Aparat Pengawas Intern Pemerintah harus memiliki sikap mental yang objektif, tidak memihak dan menghindari kemungkinan timbulnya pertentangan kepentingan (*conflict of interest*). Dalam PERMENPAN No: PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawas Intern Pemerintah dinyatakan Auditor harus memiliki sikap netral dan tidak bisa serta menghindari konflik kepentingan dalam merencanakan, melaksanakan dan melaporkan pekerjaan yang dilakukannya. Auditor harus obyektif dalam melaksanakan dan melaporkan hasil pemeriksaannya.

Berdasarkan hasil pengujian menunjukkan bahwa variabel Obyektifitas secara parsial tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hasil pengujian ini menolak hipotesis yang menyatakan bahwa obyektifitas berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Ketidaksignifikanan disebabkan oleh masih adanya sikap yang kurang obyektifitas auditor inspektorat Kabupaten Pamekasan, Sampang dan Sumenep dalam melakukan fungsi dan tugasnya disebabkan karena:

- a. Internal auditor (Inspektorat) merupakan pegawai negeri sipil di lingkungan Pemerintah Kabupaten Pamekasan sehingga wilayah kerjanya juga di wilayah tersebut, sehingga hubungan kekeluargaan, komunikasi dan emosional sangat erat dan kental serta interaksi masing-masing personal. Hal inilah yang menyebabkan obyektifitas internal auditor Kabupaten Pamekasan dirasa masih sangat kurang.
- b. Kondisi budaya dan politik sangat berperan dalam menentukan tingkat obyektifitas internal auditor Kabupaten Pamekasan. Budaya dan politik yang terjadi adalah adanya ancaman-ancaman dan tekanan-tekanan tertentu terhadap internal auditor Kabupaten Pamekasan.
- c. Ketidakobyektifan biasanya terjadi pada saat pekerjaan lapangan terutama pada saat auditor mengkomunikasikan temuan-temuan hasil pemeriksaan, pada kondisi inilah tingkat obyektifitas internal auditor (inspektorat) Kabupaten Pamekasan sangat kurang.

Atas dasar inilah yang menyebabkan internal auditor obyektifitasnya sangat kurang. Lain halnya ketika pemeriksaan dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atau Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), hubungan emosional, kekeluargaan dan tekanan-tekanan tidak terjadi pada saat pemeriksaan.

### **Independensi**

Auditor yang independen adalah auditor yang tidak memihak atau tidak dapat diduga memihak, sehingga tidak merugikan pihak manapun. Independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak biasa. Auditor tidak hanya independen dalam fakta (*independence in fact*) tetapi juga independen dalam penampilan (*independence in appearance*).

Berdasarkan hasil pengujian menunjukkan bahwa variabel independensi secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hasil pengujian ini mendukung hipotesis yang menyatakan bahwa independensi berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Pengujian ini didukung oleh penelitian Alim *et al* (2007) yang menunjukkan bahwa kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal yang dilakukan Wati *et al* (2010) menguji pengaruh independensi terhadap kinerja auditor pemerintah. Hasil pengujian menunjukkan bahwa variabel independensi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor pemerintah, hal ini menunjukkan bahwa semakin independensi seorang auditor maka akan semakin mempengaruhi kinerjanya.

Dengan demikian hasil studi dan bukti empiris ini mendukung Standar Auditing Seksi 220.1 (SPAP : 2001) menyebutkan bahwa independen bagi seorang akuntan publik artinya tidak mudah dipengaruhi karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Pusdiklatwas BPKP (2008) menyatakan bahwa independensi pada dasarnya merupakan *state of mind* atau sesuatu yang dirasakan oleh masing-masing menurut apa yang diyakini sedang berlangsung. Sehubungan dengan hal tersebut, independensi auditor dapat ditinjau dan dievaluasi dari dua sisi, independensi praktisi dan independensi profesi. Oleh karena itu ia tidak dibenarkan memihak kepada siapapun, sebab bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis yang dimilikinya, ia akan kehilangan sikap tidak memihak yang justru sangat diperlukan untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya.

### **Kepatuhan Pada Kode Etik**

Kode etik pada prinsipnya merupakan sistem dari prinsip-prinsip moral yang diberlakukan dalam suatu kelompok profesi yang ditetapkan secara bersama. Kode etik suatu profesi merupakan ketentuan perilaku yang harus dipatuhi oleh setiap mereka yang menjalankan tugas profesi. APIP dalam melaksanakan tugas dan fungsinya sesuai dengan ketentuan dan norma yang berlaku agar tercipta aparat pengawasan yang bersih dan berwibawa. Norma dan ketentuan yang berlaku bagi auditor intern pemerintah terdiri dari Kode Etik APIP dan Standar Audit APIP.

Hasil pengujian menunjukkan bahwa variabel kepatuhan pada kode etik secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hasil pengujian ini mendukung hipotesis yang menyatakan bahwa kepatuhan pada kode etik berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hasil ini mendukung penelitian Lubis (2009) yang menyatakan bahwa interaksi kompetensi dan etika auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas auditor. Berbeda dengan penelitian Alim *et al* (2007) yang menyatakan bahwa interaksi kompetensi dan etika auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas auditor.

### **KESIMPULAN DAN SARAN**

Berdasarkan analisis dan pembahasan yang telah dilakukan, maka simpulan yang dapat diambil adalah:

1. Berdasarkan hasil uji F menunjukkan bahwa secara simultan variabel latar belakang pendidikan, kompetensi teknis, pendidikan dan pelatihan berkelanjutan, pengalaman kerja, kecermatan profesi, obyektifitas, independensi dan kepatuhan pada kode etik secara simultan mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan.
2. Hasil perhitungan menunjukkan bahwa variabel Pendidikan dan pelatihan berkelanjutan dan obyektifitas secara parsial tidak berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan karena sertifikasi jabatan fungsional auditor dianggap tidak penting bagi auditor APIP yang jabatannya merupakan jabatan struktural dan untuk memperoleh sertifikasi jabatan fungsional auditor harus mengikuti diklat dan harus lulus ujian sertifikasi jabatan fungsional auditor, hal inilah menyebabkan auditor APIP Inspektorat Kabupaten Pamekasan malas dan enggan untuk mengikuti pendidikan dan pelatihan berkelanjutan serta ujian sertifikasi jabatan fungsional auditor, sedangkan untuk variabel Obyektifitas disebabkan karena hubungan kekeluargaan, emosional, budaya dan politik.
3. Variabel kecermatan profesi merupakan variabel yang berpengaruh paling dominan terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hal ini disebabkan karena sudah menjadi kewajiban auditor intern pemerintah dalam melaksanakan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahirannya secara cermat dan seksama. Kecermatan dan keseksamaan dalam penggunaan kemahiran profesional menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesional, yaitu suatu sikap auditor yang berpikir kritis terhadap bukti audit dengan selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi terhadap bukti audit hal ini untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan.

#### **Saran**

1. Kecermatan profesi merupakan variabel yang berpengaruh paling dominan, maka sebaiknya auditor APIP berupaya untuk menggunakan kemahirannya dengan cermat dan seksama dan secara hati-hati dalam setiap penugasan untuk menghasilkan kualitas hasil pemeriksaan.

2. Untuk menghasilkan kualitas hasil pemeriksaan yang baik dan untuk memelihara kompetensi auditor APIP Kabupaten Pamekasan maka pendidikan dan pelatihan berkelanjutan lebih ditingkatkan mengingat perkembangan standar, metode, prosedur dan tehnik pemeriksaan terutama auditor internal. Pendidikan dan pelatihan berkelanjutan dapat dilakukan melalui: *Pertama*, adanya penekanan khusus dari pimpinan Inspektorat terutama Peraturan Bupati yang mewajibkan auditor APIP mengikuti pendidikan dan pelatihan berkelanjutan dan dalam melaksanakan tugas dan fungsinya auditor harus menjunjung tinggi nilai-nilai obyektifitasnya. *Kedua*, Bupati Pamekasan bisa merubah seluruh staf Inspektorat dari jabatan struktural menjadi jabatan fungsional. *Ketiga*, Pola rekrutmen staff Inspektorat didasarkan pada PERMENPAN No: PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah terutama kompetensi teknis yang harus dimiliki Auditor APIP yaitu auditing, akuntansi, administrasi pemerintahan dan komunikasi. *Keempat*, Perputaran staf Inspektorat dapat dilakukan antar staff Inspektorat se-Madura hal ini untuk mempertahankan dan meningkatkan pemahaman, pengetahuan, pengalaman, prosedur dan tehnik-tehnik pemeriksaan bagi staff baru sehingga pendidikan dan pelatihan dapat diminimalisir.
3. Variabel Obyektifitas, untuk menghasilkan kualitas hasil pemeriksaan yang sesuai dengan peraturan perundang-undangan auditor APIP Kabupaten Pamekasan dalam merencanakan, melaksanakan melaporkan audit dilaksanakan dengan jujur dan tidak memkompromikan hasil pemeriksaan sehingga laporan hasil pemeriksaan dapat dihandalkan dan sebagai salah satu cara untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan pemerintahan.
4. Menambah jumlah sampel yang diteliti dengan memperluas lokasi penelitian sehingga diharapkan tingkat generalisasi dari analisis akan lebih akurat dan dalam pemilihan sampel sebaiknya staf inspektorat yang memiliki latar belakang pendidikan formal minimal strata satu atau yang setara dan yang memiliki latar belakang pendidikan auditing, akuntansi, administrasi pemerintahan dan komunikasi.
5. Kategori responden yang digunakan juga sebaliknya ditambah, bukan hanya pemeriksa (auditor) tetapi juga yang diperiksa (*auditee*) sehingga pengambilan kesimpulan dapat dilakukan dengan lebih baik.
6. Penelitian berikutnya dapat mengembangkan variabel-variabel lain seperti akuntabilitas dan tekanan anggaran waktu sebagai variabel pemoderasi.

## DAFTAR PUSTAKA

- Alim, M. Nizarul, Trisni Hapsari dan Liliek Purwanti, 2007. Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Auditor dengan Etika auditor sebagai Variabel Moderasi. *Makalah*. Simposium Nasional Akuntansi X.
- Arens, A. Alvin, Randal J.E dan Mark S.B., 2008. *Auditing and Assurance Services An Integrated Approach*. Edisi Keduabelas. Jakarta. Erlangga.
- Batubara, Rizal Iskandar, 2008. Analisis Pengaruh Latar Belakang Pendidikan, Kecakapan Profesional, Pendidikan Berkelanjutan, dan Independensi Pemeriksa Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan (Studi Empiris Pada Bawasko Medan). *Tesis*. Sumatera Utara: Ilmu Akuntansi, Pasca Sarjana, Universitas Sumatera Utara.

- Bonner, Sarah E., 1990. Experience Effects in Auditing: The Role of Task-Specific Knowledge. *The Accounting Review*, 72-79.
- Ghozali, Imam. 2006. Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS. Edisi IV Semarang. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Keputusan Badan Kepegawaian Negara (BKN) No: 43/KEP/2001 Tentang *Standar Kompetensi Jabatan Struktural*. Badan Kepegawaian Negara Tahun 2001.
- Lubis, Haslinda, 2009. Pengaruh Keahlian, Independensi, Kecermatan Professional dan Kepatuhan Pada Kode Etik Terhadap Kualitas Hasil Auditor Pada Auditor Pada Inspektorat Provinsi Sumatera Utara. *Tesis*. Sumatera Utara: Ilmu Akuntansi, Pasca Sarjana, Universitas Sumatera Utara.
- Mabruri, Havidz dan Jaka Winarna, 2010. Analisis Faktor-Faktor Mempengaruhi Hasil Audit di Lingkungan Pemerintah Daerah. *Makalah*. Simposium Nasional Akuntansi XIII.
- Muhidin, A. Sambas dan Maman Abdurrahman, 2007. *Analisa Korelasi, Regresi dan Jalur Dalam Penelitian*. Bandung. Pustaka Setia.
- Mulyadi, 2002. *Auditing*. Buku I, Edisi 6, Jakarta. Salemba Empat.
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan RI Nomor 01 Tahun 2007 tentang *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*, Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Tahun 2007.
- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor PER/05/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang *Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah*.
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 79 Tahun 2005 tentang *Pedoman Pembinaan Dan Pengawasan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah*. Lembaga Negara Republik Indonesia Tahun 2005 Nomor 165.
- Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, 2005. Diklat Sertifikasi JFA Tingkat Pembentukan Auditor Ahli. Edisi Keempat, Jakarta.
- Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, 2008. Diklat Pembentukan Auditor Ahli, Kode Etik dan Standar Audit, Edisi Kelima, Jakarta.
- Sukriah, Ika, Akram, dan Biana Adha Inapty, 2009. Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektifitas, Integritas dan Kompetensi Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan. *Makalah*. Simposium Nasional Akuntansi XII.
- Solimun, 2000. *Multivariate Analysis, Structural Equation Modelling, Lisrel, dan Amos*. Malang. Fakultas MIPA Universitas Brawijaya.
- Wati, Elya, Lismawati dan Nila Aprilia, 2010. Pengaruh Independensi, Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi dan Pemahaman *Good Governance* terhadap Kinerja Auditor Pemerintah (Studi Pada Auditor Pemerintah di BPKP Perwakilan Bengkulu). *Makalah*. Simposium Nasional Akuntansi XIII.

Zulaikha, 2006. Pengaruh Pengalaman Auditor Terhadap Penggunaan Bukti Tidak Relevan Dalam *Auditor Judgement* (Studi Kajian Eksperimental Dalam Audit Saldo Akun Persediaan). *Makalah*. Simposium Nasional Akuntansi IX.