

# DILEMA AUDITOR PADA SEKTOR PEMERINTAH DALAM MEWUJUDKAN KUALITAS AUDIT

(Studi Empiris pada Auditor Pemerintah di Inspektorat Kabupaten Lombok Tengah dan Kabupaten Lombok Utara)

*Baiq Kisnawati*<sup>1)</sup>, *Endang Kartini*<sup>2)</sup>

<sup>1)</sup>Dosen Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi AMM Mataram  
Email : baiqkisnawati@gmail.com

<sup>2)</sup>Dosen Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi AMM Mataram  
Email : endangkartini979@gmail.com

## ABSTRACT

*This study aims to determine auditors dilemma to the government sector in realizing the quality of internal auditors who audit particularly in Central Lombok District Inspectorate and North Lombok . The data used in this study were qualitative data and quantitative data .*

*Qualitative data obtained from the information that in the audit , the dilemma faced by auditors in dealing with auditee are caused by the the sense of family , togetherness and the high humane considerations. In addition , the auditor did not dare to refuse the assignment given to them due to the fear of sanctions even the assignment is not in accordance with their competence , can not apply independently to the auditee to be audited so that will have an impact on ethical dilemmas .*

*Quantitative data were obtained from the auditor 's perception to see the effect of independent variables on the dependent variable . The independent variable in this study is the competence , independence and ethics of auditors , while the dependent variable is the quality of the audit . The study population was all Civil Servants ( PNS ) which is classified as an auditor . Sampling was done by using a method in which all members of a population census was used as the sample . The data used in this study is primary data obtained from questionnaires . The number of questionnaires distributed 60 copies , of this amount back 47 copies . Data analysis techniques used are Regression Analysis ( Multiple Regression Analysis ) . The test results showed that simultaneous competence , independence and ethics affect auditors on audit quality . Partially competence and independence does not affect the auditor's audit quality while ethical affects audit quality*

**Keywords : dilemma auditors , audit quality**

## I. PENDAHULUAN

### 1.1. Latar Belakang

Pengawasan Intern Pemerintah merupakan fungsi manajemen yang penting dalam penyelenggaraan pemerintahan. Melalui pengawasan intern dapat diketahui bahwa suatu instansi pemerintah telah melaksanakan kegiatan sesuai dengan tugas dan fungsinya secara efektif dan efisien sesuai dengan rencana kebijakan yang telah ditetapkan dan ketentuan yang berlaku. Selain itu pengawasan intern atas penyelenggaraan pemerintahan diperlukan untuk mendorong terwujudnya *good governance* dan *clean government* dan mendukung penyelenggaraan pemerintahan yang efektif, efisien, transparan, akuntabel serta bersih dan bebas dari praktik korupsi, kolusi dan nepotisme.

Di Indonesia pengawasan intern di lingkungan Departemen , Kementerian dan Lembaga Pemerintah Non Departemen (LPND) dilaksanakan oleh Inspektorat Jendral dan Inspektorat Utama/Inspektorat untuk kepentingan Menteri/Pimpinan LPND dalam upaya pemantauan terhadap kinerja unit organisasi yang ada dalam kendalinya. Pelaksanaan fungsi inspektorat jendral dan Inspektorat Utama/Inspektorat tidak terbatas pada fungsi audit tapi juga fungsi pembinaan terhadap pengelolaan keuangan Negara.

Pengawasan intern di lingkungan Pemerintah Provinsi/Kabupaten/Kota dilaksanakan oleh inspektorat pemerintah Provinsi/Kabupaten/Kota untuk kepentingan Gubernur/Bupati/Walikota dalam melaksanakan pemantauan terhadap kinerja unit organisasi yang ada di dalam kepemimpinannya. Keberadaan beberapa unsur Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) seperti disebutkan di atas perlu didukung dengan pedoman dan peraturan perundang-undangan tentang pengawasan intern pemerintah yang merumuskan ketentuan-ketentuan pokok dalam bidang pengawasan intern pemerintah dalam rangka menjamin terlaksananya pengawasan intern pemerintah yang efektif dan efisien.

Pemeriksaan yang dilakukan oleh APIP dalam pelaksanaannya terkadang menemui kendala atau situasi sulit dan membingungkan atau dilemma yang dihadapi oleh auditor dalam menghadapi auditi karena adanya rasa kekeluargaan, kebersamaan dan pertimbangan manusiawi yang terlalu menonjol. Dilema merupakan situasi sulit yang mengharuskan orang menentukan pilihan antara dua kemungkinan yang sama-sama tidak menyenangkan atau tidak menguntungkan. Dilemma yang dihadapi oleh auditor tentunya akan mempengaruhi kualitas audit. Auditor pemerintah seringkali dihadapkan pada situasi adanya dilemma yang menyebabkan dan memungkinkan auditor tidak dapat independen. Auditor diminta untuk tetap independen terhadap auditi tetapi pada saat yang sama mereka mendapat penugasan dari atasan untuk melakukan audit dimana auditi yang diaudit memiliki hubungan keluarga, memiliki hubungan kerjasama dan sebelumnya pernah menyelenggarakan catatan akuntansi resmi atas entitas yang diperiksa, sementara auditor yang bersangkutan tidak memiliki keberanian untuk menolak perintah atasan. Masalah kompetensi yang dihadapi sering kali auditor melaksanakan audit yang bukan kompetensinya ini juga disebabkan perintah atasan yang tidak mungkin ditolak oleh auditor karena jika menolak khawatir akan sanksi yang diberikan sehingga seringkali auditor berada dalam situasi dilematis. Selain hal tersebut auditor seringkali dihadapkan kepada situasi dilemma etika dalam pengambilan keputusannya. Dilema etika adalah situasi yang dihadapi seseorang dimana keputusan mengenai perilaku yang pantas harus dibuat. Auditor banyak menghadapi dilemma etika dalam melaksanakan tugasnya. Bernegosiasi dengan auditan jelas merupakan dilemma etika. Konflik audit ini akan berkembang menjadi sebuah dilemma etika ketika auditor diharuskan membuat keputusan yang bertentangan dengan independensi dan integritasnya dengan imbalan ekonomis yang mungkin terjadi atau tekanan di sisi lainnya (Windsor dan Askhanasy, 1995). Dari penjelasan di atas dapat dikatakan bahwa kualitas audit akan berhubungan dengan kompetensi, independensi dan etika auditor.

Masalah lain yang dihadapi adalah tidak semua pemeriksa memiliki kualitas yang memadai dalam arti auditor yang melakukan pemeriksaan tidak semuanya memiliki jabatan fungsional auditor (JFA) maupun Jabatan fungsional Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan di Daerah (JFP2UPD), sehingga karena keterbatasan tenaga menyebabkan staf yang ada diinspektorat tersebut juga difungsikan sebagai pemeriksa. Demikian pula dengan jumlah kegiatan atau program yang akan diaudit tidak sebanding dengan jumlah pemeriksa yang ada. Kondisi tersebut mengakibatkan inspektorat dipandang belum mampu memberikan keyakinan, bahwa program atau kegiatan yang dilakukan oleh Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) telah berjalan sesuai peraturan dan ketentuan yang berlaku dan belum mampu mencegah korupsi. Kondisi sumber daya manusia (SDM) juga sampai saat ini masih memperhatikan karena tenaga pemeriksa yang berlatar belakang pendidikan akuntansi masih sangat sedikit sekali.

Berkaitan dengan kualitas audit Basuki dan Krisna (2006) menyatakan bahwa kualitas audit merupakan suatu *issue* yang kompleks, karena begitu banyak faktor yang dapat mempengaruhi kualitas audit, yang tergantung dari sudut pandang masing-masing pihak. Hal tersebut menjadikan kualitas audit sulit pengukurannya, sehingga menjadi suatu hal yang sensitif bagi perilaku individual yang melakukan *audit*. Secara teoritis

kualitas pekerjaan auditor biasanya dihubungkan dengan kualifikasi keahlian, ketepatan waktu penyelesaian pekerjaan, kecukupan bukti pemeriksaan yang kompeten pada biaya yang paling rendah serta sikap independensinya dengan klien.

Arens dan Loebbecke (2003:1) mendefinisikan auditing adalah proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan seorang yang kompeten dan independen untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dimaksud dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan. Jadi auditing seharusnya dilakukan oleh seorang yang independen dan kompeten.

Dari definisi di atas Auditor harus mempunyai kemampuan dalam memahami kriteria yang digunakan dan kompeten dalam menentukan jenis dan jumlah bahan bukti untuk menghasilkan kesimpulan yang tepat setelah pengevaluasian bahan bukti. Terkait dengan keahlian, seorang auditor harus mempunyai pengetahuan, keterampilan dan kompetensi lainnya yang diperlukan untuk melaksanakan tanggung jawabnya. Pimpinan APIP harus yakin bahwa latar belakang pendidikan dan kompetensi teknis auditor memadai untuk pekerjaan audit yang akan dilaksanakan. Oleh karena itu pimpinan APIP wajib menciptakan kriteria yang memadai tentang pendidikan dan pengalaman dalam mengisi posisi auditor di lingkungan APIP. Terkait dengan latar belakang pendidikan Auditor, Auditor APIP harus mempunyai tingkat pendidikan formal minimal Strata Satu (S-1) atau yang setara. Demikian pula dengan kompetensi teknis, yang harus dimiliki oleh Auditor adalah *Auditing*, Akuntansi, Administrasi pemerintahan dan Komunikasi. Menurut Munawir (2005, 32) kompetensi seorang auditor ditentukan oleh tiga faktor sebagai berikut 1) pendidikan formal tingkat universitas 2) pelatihan teknis dan pengalaman dalam bidang auditing dan 3) pendidikan professional yang berkelanjutan selama menjalani karir sebagai auditor.

Sikap mental independen sama pentingnya dengan keahlian dalam bidang praktek akuntansi dan prosedur audit yang harus dimiliki oleh setiap auditor. Auditor harus independen dari setiap kewajiban atau independen dari pemilikan kepentingan dalam organisasi yang diauditnya. Di samping itu, auditor tidak hanya berkewajiban mempertahankan sikap mental independen, tetapi ia harus pula menghindari keadaan-keadaan yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan independensinya. Dengan demikian disamping auditor harus benar-benar independen, ia masih juga harus menimbulkan persepsi di kalangan masyarakat bahwa ia benar-benar independen.

Menurut Mulyadi dan Puradiredja (2004 ;25),independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya.

Demikian juga halnya dalam semua hal yang terkait dengan *Audit*, APIP harus independen dan auditorsnya harus obyektif dan memiliki kompetensi dalam pelaksanaan tugasnya. Independensi APIP serta obyektifitas auditor diperlukan agar kredibilitas, hasil pekerjaan APIP meningkat.

Selain Kompetensi dan independensi yang dimiliki auditor dalam penerapannya kualitas audit ditentukan juga oleh Etika Auditor. Menurut Assegaf dalam Ulum (2009; 92) mengartikan etika sebagai disiplin pribadi dalam hubungannya dengan lingkungan yang lebih dari pada apa yang sekedar ditentukan oleh undang undang. Dari definisi diatas dapat dikatakan bahwa etika merupakan aturan perilaku dibuat untuk dipedomani dalam berperilaku/ melaksanakan penugasan sehingga menumbuhkan kepercayaan dan memelihara citra organisasi di mata masyarakat.

Pada saat ini, jasa audit terutama audit sektor publik memegang peranan yang sangat penting dalam masyarakat. Masyarakat menuntut untuk memperoleh jasa para auditor

publik dengan standar kualitas yang tinggi. Itulah sebabnya profesi auditor menetapkan standar teknis dan standar etika yang harus dijadikan panduan oleh para auditor dalam melaksanakan audit. Berikut adalah masalah-masalah etika yang dapat dijumpai oleh auditor yang meliputi permintaan atau tekanan untuk: 1) Melaksanakan tugas yang bukan merupakan kompetensinya, 2) Mengungkapkan informasi rahasia, 3) Mengkompromikan integritasnya dengan melakukan pemalsuan, penggelapan, penyuapan dan sebagainya, 4) Mendistorsi obyektivitas dengan menerbitkan laporan-laporan yang menyesatkan (Murwanto dkk, 2004)

Jika auditor tunduk pada tekanan atau permintaan tersebut, maka telah terjadi pelanggaran terhadap komitmen pada prinsip-prinsip etika yang dianut oleh profesi. Oleh karena itu, seorang auditor harus selalu memupuk dan menjaga kewaspadaannya agar tidak mudah takluk pada godaan dan tekanan yang membawanya ke dalam pelanggaran prinsip-prinsip etika secara umum dan etika profesi. Berdasarkan pada pernyataan tersebut, bisa ditarik kesimpulan bahwa kompetensi, independensi, dan etika auditor, merupakan dilema yang dihadapi oleh auditor yang akan sangat berpengaruh dalam menentukan kualitas audit yang akan dihasilkan dalam rangka mewujudkan sistem pengawasan yang baik sesuai dengan apa yang telah diamanatkan dalam undang-undang.

**1.2. Perumusan Masalah**

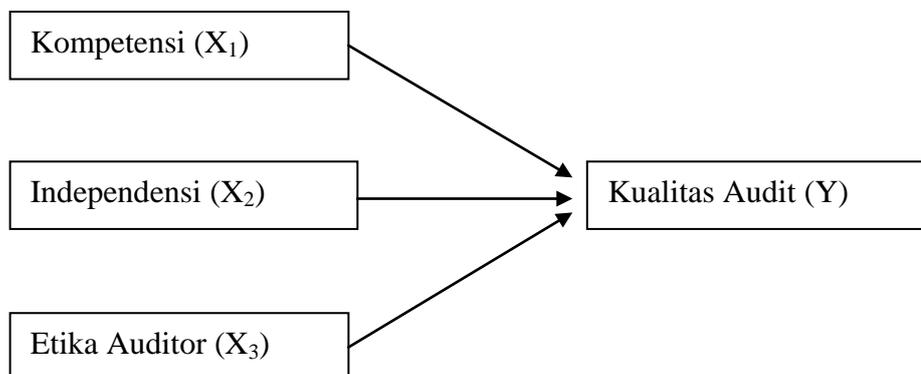
Dilema auditor merupakan situasi sulit yang dihadapi oleh auditor dalam mewujudkan kualitas audit yang memadai. Adapun permasalahan yang dihadapi oleh auditor dalam hal ini disebabkan oleh beberapa factor antara lain kompetensi, independensi dan etika auditor yang belum memadai atau tidak sesuai dengan standar audit yang ditetapkan oleh pemerintah. Dengan demikian dapat dirumuskan suatu permasalahan apakah kurangnya Kompetensi, independensi dan etika auditor merupakan dilemma bagi auditor untuk dapat mewujudkan kualitas audit yang memadai.

**1.3. Hipotesis dan Model Penelitian**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui permasalahan yang dihadapi oleh auditor internal yang ada di inspektorat kabupaten Lombok Tengah dan Kabupaten Lombok Utara. Sering kali auditor menghadapi situasi sulit dalam mengambil keputusan. Hal ini disebabkan karena dilemma yang mereka hadapi. Kualitas audit yang dijalankan akan berhubungan dengan Kompetensi, Independensi dan etika auditor yang dimiliki auditor tersebut. Hipotesis yang dikemukakan dalam penelitian ini antara lain:

- H<sub>1</sub> : Kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit
- H<sub>2</sub> : Independensi berpengaruh terhadap kualitas audit
- H<sub>3</sub> : Etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit.

Dari penjelasan di atas maka model penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut :



Gambar 1 Model Penelitian

## II. METODE PENELITIAN

### 2.1. Jenis Penelitian

Penelitian ini dapat dikelompokkan menjadi penelitian Asosiatif yaitu penelitian yang bertujuan untuk mengetahui hubungan antara dua variabel atau lebih (Sugiyono;2009;11). Pada penelitian ini untuk mengetahui dilemma yang dihadapi oleh auditor, peneliti menggunakan pertanyaan terbuka. Sedangkan bagaimana mewujudkan kualitas audit peneliti menggunakan persepsi auditor dengan menghubungkan variabel independen (Kompetensi, Independensi dan Etika Auditor) dengan variabel dependen (Kualitas Audit). Bentuk hubungan variabel tersebut adalah hubungan kausal atau hubungan sebab akibat.

### 2.2. Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi penelitian ini adalah seluruh Pegawai Negeri Sipil (PNS) yang bekerja pada Inspektorat Kabupaten Lombok Tengah dan Kabupaten Lombok Utara yang tergolong sebagai auditor. Dalam hal ini adalah PNS yang mempunyai Jabatan Fungsional Auditor (JFA), PNS yang mempunyai Jabatan Fungsional Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan di Daerah (JFP2UPD) dan Staf yang di tugaskan melakukan pengawasan/pemeriksaan. Pengambilan sampel dilakukan dengan menggunakan metode sensus dimana semua anggota populasi digunakan sebagai sampel. Adapun jumlah populasi penelitian ini adalah sebanyak 60 yang terdiri dari 40 untuk Kabupaten Lombok Tengah dan 20 untuk Kabupaten Lombok Utara.

### 2.3. Definisi Operasional Variabel dan Instrumen Penelitian.

Penelitian ini menggunakan satu variabel terikat (dependen) yaitu kualitas audit, tiga variabel bebas (independen) yaitu kompetensi, independensi, dan etika auditor. Untuk variabel independen semua instrumen menggunakan skala likert dengan 4 skala nilai yaitu Sangat Tidak Setuju (STS) dengan nilai 1, Tidak Setuju (TS) dengan nilai 2, Setuju (S) dengan nilai 3, serta Sangat Setuju (SS) dengan nilai 4. Sedangkan variabel dependen juga menggunakan 4 skala nilai yaitu Tidak Pernah (TP) dengan nilai 1, Jarang (JR) dengan nilai 2, Sering (SR) dengan nilai 3 dan Selalu (SL) dengan nilai 4. Secara operasional variabel-variabel dalam penelitian ini dapat diuraikan sebagai berikut:

#### **Kompetensi ( $X_1$ ).**

Kompetensi auditor adalah auditor yang dengan pengetahuan dan pengalaman yang cukup dan eksplisit dapat melakukan audit secara obyektif, cermat dan seksama. Indikator pengukuran kompetensi dalam penelitian ini adalah Pengetahuan (Latar belakang pendidikan auditor, kompetensi teknis dan Sertifikasi jabatan dan pendidikan dan pelatihan berkelanjutan) dan Pengalaman (Lama melakukan audit, Jumlah auditi yang sudah diaudit dan Jenis obyek yang pernah diaudit).

#### **Independensi Auditor ( $X_2$ ).**

Arens dkk. dalam Wibowo (2006,111) mendefinisikan independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias. Auditor tidak hanya harus independen dalam fakta (*independence in fact*) dengan sub indicator independensi dalam penyusunan program, independensi dalam pelaksanaan pekerjaan dan independensi dalam penyusunan laporan pemeriksaan tetapi juga harus independen dalam penampilan (*independence in appearance*) dengan sub indicator hubungan keluarga dengan auditi dan hubungan keuangan/kerja dengan auditi

#### **Etika Auditor ( $X_3$ )**

Assegaf (1991) dalam Ulum (2009) mengartikan etika sebagai disiplin pribadi dalam hubungannya dengan lingkungan yang lebih dari pada apa yang sekedar ditentukan oleh undang undang. Pengukuran etika auditor dalam penelitian ini menggunakan indicator

Aturan Perilaku (Integritas, Obyektivitas, Kerahasiaan informasi dan Kompetensi) dan Interaksi pemeriksa (interaksi dengan sesama pemeriksa dan interaksi dengan pihak yang diperiksa).

### **Kualitas Audit (Y)**

Pada penelitian ini indikator yang digunakan adalah sesuai dengan Standar Audit APIP (pelaksanaan audit dan laporan hasil audit) .

## **2.4. Prosedur Pengumpulan Data**

### **Teknik Pengumpulan Data**

Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan Kuisisioner (angket) yaitu merupakan teknik pengumpulan data yang dilakukan dengan cara memberi seperangkat pertanyaan atau pernyataan tertulis kepada responden untuk dijawab. Bentuk kuisisioner dalam penelitian ini terdiri dari pertanyaan terbuka dan tertutup . Disamping itu juga menggunakan Dokumentasi yaitu pengumpulan data yang dilakukan dengan mencatat beberapa data/dokumen yang berkaitan dan mendukung penelitian ini.

### **Jenis dan Sumber Data**

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data kualitatif yaitu data yang dituangkan dalam bentuk kata atau kalimat yang diperoleh dari pertanyaan terbuka dan data kuantitatif yaitu data kualitatif yang diangkakan dengan cara pemberian scoring yang diperoleh dari pertanyaan tertutup. Sedangkan sumber data yang digunakan adalah data primer yang diperoleh langsung dari responden dalam hal ini Auditor Pemerintah di Inspektorat yang ada di Kabupaten Lombok Tengah dan Kabupaten Lombok Utara.

## **2.5. Analisis Data.**

Metode analisis data yang digunakan pada penelitian ini adalah analisis regresi linier berganda (*Multiple Regression Analysis*). Dalam penelitian ini persamaan yang akan diuji adalah untuk mengetahui besarnya pengaruh variabel kompetensi, independensi dan etika auditor terhadap kualitas audit. Menurut Sugiyanto (2004) analisis regresi linear berganda digunakan untuk menganalisis pengaruh lebih dari satu variabel independen terhadap variabel dependen. Persamaan regresi linear berganda untuk variabel tersebut dapat diformulasikan sebagai berikut :

$$Y = a + b_1 X_1 + b_2 X_2 + b_3 X_3 + e$$

Dimana :

Y	= Kualitas Audit
a	= Konstanta
X <sub>1</sub>	= Kompetensi
X <sub>2</sub>	= Independensi
X <sub>3</sub>	= Etika Auditor
b <sub>1</sub> , b <sub>2</sub> , b <sub>3</sub>	= koefisien X <sub>1</sub> , X <sub>2</sub> , X <sub>3</sub> ,
e	= error

## **III. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

### **3.1. Hasil Penelitian**

#### **Deskripsi Lokasi**

Inspektorat Kabupaten Lombok Tengah dan Kabupaten Lombok Utara selaku pengawas intern pemerintah menjalankan tugas dan fungsinya melaksanakan pemantauan terhadap kinerja unit organisasi untuk kepentingan Bupati selaku pimpinan daerah. Lokasi penelitian ini adalah Kantor Inspektorat Kabupaten Lombok Tengah dan Kabupaten Lombok Utara . Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor di inspektorat Kabupaten Lombok Tengah dan Kabupaten Lombok Utara. Penelitian

dilakukan dengan menyebarkan kuisioner dengan cara mengantar langsung ke lokasi penelitian. Jumlah kuisioner yang disebar sebanyak 60 eksemplar namun kuisioner yang kembali adalah sebanyak 47 eksemplar. Kuisioner yang kembali dijadikan sampel dalam penelitian ini.

### **Karakteristik Responden**

Berdasarkan hasil penelitian dapat digambarkan karakteristik responden ditinjau dari masa kerjanya sebagai auditor sebagai berikut : responden yang masa kerjanya dibawah empat tahun sebanyak 19 orang atau 40,4 %. Sedangkan yang masa kerjanya 4 sampai dibawah 10 tahun 24 orang 51,1 % dan diatas 10 tahun jumlahnya 4 orang atau 8,5 %. Kalau dihitung rata-rata masa kerjanya dengan menggunakan perhitungan rata-rata dari data yang telah dikelompokkan adalah sebesar 4,95 tahun. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa rata-rata masa kerja auditor melakukan audit masih rendah.

Jika dilihat dari tingkat pendidikannya, diperoleh hasil penelitian sebagai berikut : responden dengan tingkat pendidikan formal Auditor yang ada di Inspektorat Kabupaten Lombok Tengah dan Kabupaten Lombok Utara, untuk SMA sederajat 2 orang (4,3 %), Sarjana Muda 7 orang (14,9%), Strata Satu (S-1) 33 orang (70,2%) dan S-2 berjumlah 5 orang (10,6%). Melihat data tersebut dapat dikatakan rata-rata auditor memiliki pendidikan Strata Satu (S-1).

## **3.2. Analisis dan Hasil Penelitian.**

### **Hasil Uji Validitas**

Dalam penelitian ini uji validitas dilakukan dengan melakukan korelasi *bivariate* antara masing-masing skor indikator dengan total skor konstruk . Instrumen penelitian dikatakan valid jika nilai korelasinya lebih besar dari 0.3 (Sugiyono, 2001:115) .

Berikut hasil pengujian validitas dan reliabilitas untuk masing-masing variabel:

- a. Kompetensi Auditor (X1). Indikator untuk mengukur variabel tersebut adalah pengetahuan dan pengalaman. Dari 11 item pernyataan yang diuji validitasnya semuanya valid dengan nilai korelasi masing-masing item pernyataan (0,501; 0,376; 0,412; 0,673; 0,593; 0,561; 0,682; 0,584; 0,647; 0,693; 0,632)
- b. Independensi Auditor (X2). Indikator untuk mengukur variabel tersebut adalah Independen dalam fakta (*independence in fact*) dan independen dalam penampilan (*independence in Appearance*). Dari 9 item pernyataan semuanya valid dengan nilai korelasi masing-masing item pernyataan (0,560; 0,624; 0,606; 0,722; 0,648; 0,597; 0,549; 0,642, 0,556)
- c. Etika Auditor (X3) . Indikator untuk mengukur variabel tersebut adalah aturan perilaku dan interaksi pemeriksa. Dari 10 item pernyataan yang diuji validitasnya hasilnya valid semua dengan nilai korelasi masing-masing item pernyataan (0,589; 0,775; 0,855; 0,809; 0,711; 0,789; 0,495; 0,778; 0,775; 0,695).
- d. Kualitas Audit (Y). Indikator untuk mengukur variabel tersebut adalah sesuai dengan standar audit APIP dengan sub indikator, kesesuaiannya dengan pelaksanaan audit dan laporan hasil audit. Dari 18 item pernyataan yang diuji validitasnya hasilnya valid semua dengan nilai korelasi masing-masing item pernyataan (0,659; 0,615; 0,663; 0,816; 0,676; 0,707; 0,787; 0,795; 0,702; 0,572; 0,635; 0,597; 0,695; 0,712; 0,699; 0,605; 0,635; 0,460)

### **Hasil Uji Reliabilitas**

Pengujian reliabilitas pada penelitian ini menggunakan uji statistik *cranbach alpha* ( $\alpha$ ). Suatu instrumen penelitian dikatakan reliabel jika nilai *cronbach alpha*  $> 0,70$  (Nunnally, 1994 dalam Ghozali, 2011,48). Berikut hasil pengujian reliabilitas untuk masing-masing variabel:

- a. Kompetensi Auditor (X1). Dari 11 pernyataan yang valid untuk mengukur variabel kompetensi, kemudian diuji reliabilitasnya. Dari hasil pengujian, diperoleh *Cronbach Alpha 0,791* ( lebih besar dari 0,7) sehingga dapat disimpulkan bahwa item-item pernyataan tersebut reliabel.
- b. Variabel Independensi Auditor (X2). Dari 9 pernyataan yang valid untuk mengukur variabel independensi, kemudian diuji reliabilitasnya. Dari hasil pengujian, diperoleh *Cronbach Alpha 0,777*( lebih besar dari 0,7) sehingga dapat disimpulkan bahwa item-item pernyataan tersebut reliabel.
- c. Variabel Etika Auditor (X3). Dari 10 pernyataan untuk mengukur variabel etika auditor hasilnya valid semua, kemudian diuji reliabilitasnya. Dari hasil pengujian, diperoleh *Cronbach Alpha 0,894* ( lebih besar dari 0,7) sehingga dapat disimpulkan bahwa item-item pernyataan tersebut reliabel.
- d. Variabel Kualitas Audit (Y). Dari 18 pernyataan untuk mengukur variabel kualitas audit hasilnya valid semua, kemudian diuji reliabilitasnya. Dari hasil pengujian, diperoleh *Cronbach Alpha 0,916* ( lebih besar dari 0,7) sehingga dapat disimpulkan bahwa item-item pernyataan tersebut reliabel.

**3.3.Uji Asumsi Klasik**  
**Uji Heteroskedastisitas**

Dari data yang terkumpul, untuk variabel Kompetensi, independensi dan etika auditor tidak terjadi heteroskedastisitas , karena nilai signifikansi variabel tersebut nilai residual absolutnya tidak signifikan (nilai signifikansinya semuanya lebih besar dari 0.05) seperti tertera di bawah ini :

Nilai Signifikansi Uji Heteroskedastisitas

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	.067	.363		.185	.854		
X1	.068	.152	.099	.445	.658	.469	2.134
X2	-.024	.119	-.041	-.198	.844	.543	1.841
X3	.014	.115	.026	.126	.901	.544	1.838

a. Dependent Variable: ABS

**Uji Normalitas**

Uji statistik yang dapat digunakan untuk menguji normalitas residual adalah uji statistik non-parametrik Kolmogorov-Smirnov (K-S). Dari perhitungan diperoleh hasil seperti tabel berikut:

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		47
Normal Parameters <sup>a</sup>	Mean	.0000000
	Std. Deviation	.35014836
Most Extreme Differences	Absolute	.087
	Positive	.087
	Negative	-.087
Kolmogorov-Smirnov Z		.599
Asymp. Sig. (2-tailed)		.866
a. Test distribution is Normal.		

Uji normalitas di atas menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,866 (lebih besar dari 0,05) sehingga bisa dilakukan regresi dengan model linear berganda. Ini berarti data residual terdistribusi normal.

**Uji Multikolinearitas**

Untuk mendeteksi adanya multikolinearitas dapat dilihat dari *Value Inflation Faktor* (VIF). Hasil uji multikolinieritas terlihat pada tabel berikut :

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	1.639	.594		2.762	.008		
	X1	.308	.249	.237	1.235	.224	.469	2.134
	X2	-.275	.195	-.252	-1.411	.165	.543	1.841
	X3	.477	.188	.452	2.536	.015	.544	1.838

a. Dependent Variable: Y

Nilai yang umum dipakai untuk menunjukkan adanya multikolinieritas adalah nilai toleransi  $\leq 0,10$  atau sama dengan nilai  $VIF \geq 10$ . Dari tabel di atas terlihat bahwa nilai VIF untuk variabel kompetensi sebesar 2,134, independensi sebesar 1,841 dan etika auditor sebesar 1,838. Hal ini berarti nilai VIF – nya lebih kecil dari 10, sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi multikolinearitas.

**3.4. Analisis Regresi Linier Berganda**

Dari hasil pengolahan data diperoleh persamaan sebagai berikut :

$$Y = 1,639 + 0,308 X1 - 0,275 X2 + 0,477 X3 + e$$

Berdasarkan persamaan regresi tersebut nilai konstanta yang tercantum sebesar 1,639 yang berarti secara rata-rata variabel diluar model tetap memiliki kualitas audit sebesar konstanta meskipun variabel independennya sama dengan nol. Nilai besaran koefisien  $b_1$  sebesar 0,308. Ini menunjukkan ketika kompetensi mengalami peningkatan sebesar satu satuan, kualitas audit juga akan mengalami kenaikan sebesar 0,308 satuan. Nilai koefisien regresi tersebut positif namun nilainya sangat kecil sehingga variabel kompetensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, ini terbukti dari nilai sig  $0,224 > 0,05$ . Nilai besaran koefisien  $b_2$  sebesar -0,275. Ini menunjukkan ketika independensi mengalami peningkatan sebesar satu satuan, kualitas audit akan mengalami penurunan sebesar -0,275 satuan. Nilai koefisien regresi tersebut negatif namun nilainya sangat kecil, sehingga variabel independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, ini terbukti dari nilai sig  $0,165 > 0,05$ . Nilai besaran koefisien  $b_3$  sebesar 0,477 berarti variabel etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. ini menunjukkan ketika etika auditor mengalami peningkatan sebesar satu satuan, kualitas audit juga akan mengalami peningkatan sebesar 0,477 satuan. Hal ini dibuktikan juga dengan nilai sig  $0,015 < 0,05$ .

Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan secara parsial kompetensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit dengan nilai signifikansi 0,224 , independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit dengan nilai signifikansi 0,165 dan etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit karena nilai signifikansinya lebih kecil dari 0,05 yaitu sebesar 0,015. Tetapi secara simultan, variabel – variabel independen tersebut berpengaruh terhadap kualitas audit dengan nilai signifikansi 0,005 lebih kecil dari 0.05 seperti terlihat pada tabel berikut :

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.940	3	.647	4.931	.005 <sup>a</sup>
	Residual	5.640	43	.131		
	Total	7.580	46			

a. Predictors: (Constant), X3, X2, X1

b. Dependent Variable: Y

Nilai koefisien determinasi sebesar 0,204 atau 20,4 % (lampiran 12). Artinya, 20,4% variasi atau perubahan pada kualitas audit ditentukan oleh variabel kompetensi,

independensi dan etika auditor sisanya (79,6%) ditentukan oleh faktor -faktor lain di luar model. Hasil uji determinasi terlihat pada tabel berikut :

Model Summary<sup>a</sup>

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.506 <sup>a</sup>	.256	.204	.36216

a. Predictors: (Constant), X3, X2, X1

b. Dependent Variable: Y

Dari Tabel di atas dapat pula menjelaskan bagaimana hubungan variabel kompetensi, independensi dan etika auditor terhadap variabel kualitas audit. Dari nilai korelasi sebesar 0,506 ini menunjukkan tingkat hubungannya tergolong sedang. (Sugiyono;2001;183).

### 3.5. Pembahasan

Berdasarkan hasil pengolahan data, secara simultan kompetensi, independensi dan etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Dari hasil uji statistik (Uji F) secara simultan diperoleh nilai signifikansi sebesar  $0,005 < 0,05$ , artinya secara bersama-sama baik kompetensi, independensi dan etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit, walaupun pengaruhnya kecil hanya sebesar 20,4 %. Penelitian ini sejalan dengan penelitian Lubis (2009) dan Sari (2011). Sedangkan secara parsial baik kompetensi maupun independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, hanya etika auditor yang berpengaruh terhadap kualitas audit. Adapun penjelasannya diuraikan dibawah ini.

#### Pengaruh Kompetensi Terhadap Kualitas Audit

Hipotesis pertama menyatakan bahwa kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit. Kompetensi seorang auditor ditentukan oleh tiga faktor yaitu pendidikan formal tingkat universitas, latihan teknis dan pengalaman dalam bidang auditing, dan pendidikan profesional yang berkelanjutan selama menjalani karir sebagai auditor (Munawir; 1999; 32).

Jadi untuk mencapai keahlian sebagai auditor seseorang harus telah memperoleh pendidikan formal, pelatihan yang memadai dalam lingkup teknisnya yang kemudian dikembangkan melalui pengalaman praktik *auditing*.

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), dalam standar umumnya, diungkapkan bahwa auditor harus memiliki kecakapan profesional (pengetahuan, pengalaman, dan keterampilan berkomunikasi) yang memadai dalam melaksanakan pemeriksaan. Dengan demikian, faktor – faktor pembentuk kompetensi auditor terdiri dari pengetahuan, pengalaman, dan kemampuan berkomunikasi.

Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) berdasarkan peraturan menteri negara pendayagunaan aparatur negara nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 dalam standar umum disebutkan bahwa auditor APIP harus mempunyai tingkat pendidikan formal minimal Strata Satu (S-1) atau yang setara.

Pengujian koefisien kompetensi menunjukkan nilai sig > 0.05 yaitu sebesar 0,244. Ini berarti penelitian ini menunjukkan secara parsial kompetensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis pertama ditolak. Hal ini disebabkan mungkin karena faktor pengetahuan dan pengalaman yang dimiliki oleh auditor. Dengan menggunakan pertanyaan terbuka dilihat dari tingkat pendidikannya ternyata masih ada auditor yang pendidikannya dibawah Strata satu (S-1) sebesar 19,14. Ini tidak sesuai dengan standar umum audit APIP dimana latar belakang pendidikan formal auditor seharusnya minimal Strata Satu (S-1). Hal lain yang menyebabkan kompetensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, ditinjau dari pengalamannya dalam hal ini dari masa kerjanya melakukan audit, 40,4% kurang dari lima tahun. Selain itu dilihat dari latar belakang pendidikannya dari 47 auditor yang dijadikan responden ternyata hanya 19 % pendidikannya dari akuntansi sedangkan 81%

besasal dari non akuntansi. Penyebab lain kompetensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, karena di sektor pemerintah yang menjadi auditor tidak hanya PNS yang memiliki Jabatan Fungsional Auditor (JFA) dan PNS yang memiliki Jabatan Fungsional Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan di Daerah (JFP2UPD), tetapi termasuk juga beberapa staf yang difungsikan sebagai auditor karena kurangnya tenaga audit. Dari 47 responden tersebut terdapat 16 orang yang memiliki JFA, 18 memiliki JFP2UPD dan 13 orang tidak memiliki keduanya atau mereka sebagai staf pada inspektorat tersebut. Mengingat auditor tersebut hanya 19 % pendidikannya berasal dari akuntansi sehingga ada sebagian auditor yang tidak memahami akuntansi maupun auditing. Disamping itu juga dari wawancara dengan responden ada juga auditor tidak memiliki kemampuan menjalankan peralatan komputer dalam rangka mendukung proses audit. Permasalahan lain yang dihadapi auditor terkait tugas yang dibebankan dimana 64 % auditor pernah melaksanakan tugas yang bukan merupakan kompetensinya.

Untuk meningkatkan kualitas audit, pemerintah saat ini mengarahkan agar auditor tersebut memiliki Jabatan Fungsional Auditor (JFA) atau Jabatan Fungsional Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan di Daerah (JFP2UPD). Penelitian ini sejalan dengan penelitian Batubara (2008) dimana latar belakang pendidikan tidak berpengaruh terhadap hasil pemeriksaan. Demikian pula penelitian Alia (2001) dan Zawitri (2009) menunjukkan bahwa pengalaman tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Namun penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Alim (2007), Sukriah (2009), Elfarini (2007), Lubis (2009) dan Christiawan (2002) yang menunjukkan bahwa kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit.

### **Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Audit.**

Hipotesis kedua menyatakan bahwa Independensi berpengaruh terhadap kualitas audit. Sesuai dengan standar umum SPKN, dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, auditor harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya. Dijelaskan juga oleh Mulyadi (1998; 49) bahwa independensi auditor mempunyai tiga (3) aspek yakni : a) Independensi dalam diri auditor yang berupa kejujuran dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang ditemui dalam auditnya b) Independensi ditinjau dari sudut pandang pihak lain yang mengetahui informasi yang bersangkutan dengan diri auditor c) Independensi dipandang dari sudut keahliannya. Seseorang dapat mempertimbangkan fakta dengan baik jika ia mempunyai keahlian mengenai audit atas fakta tersebut.

Menurut Munawir (1999 ;35) independensi terbagi menjadi dua (2) macam yakni: a) Independen dalam fakta (*independence in fact*) adalah independen dalam diri auditor yaitu kemampuan auditor untuk bersikap bebas, jujur, dan obyektif dalam melakukan penugasan audit dan b) Independen dalam penampilan (*independence in appearance*) adalah independen dipandang dari pihak-pihak yang berkepentingan terhadap yang diaudit yang mengetahui hubungan antara auditor dengan kliennya. Demikian pula dalam standar umum APIP disebutkan jika independensi terganggu, baik secara faktual maupun penampilan maka gangguan tersebut harus dilaporkan kepada pimpinan APIP. Auditor yang mempunyai hubungan dekat dengan auditi seperti hubungan sosial, kekeluargaan atau hubungan lainnya yang dapat mengurangi independensinya harus tidak ditugaskan untuk melakukan audit terhadap entitas tersebut.

Pengujian koefisien independensi pada penelitian ini menunjukkan nilai sig > 0.05 yaitu sebesar 0,165. Ini berarti penelitian ini menunjukkan secara parsial independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis kedua ditolak. Hal ini disebabkan mungkin karena dalam sektor pemerintahan sering terjadi mutasi, auditor melakukan audit terhadap auditi yang memiliki hubungan

keluarga, memiliki hubungan kerja sama dan melakukan audit dimana sebelumnya pernah menyelenggarakan catatan akuntansi resmi atas entitas yang diperiksa. Sehingga auditor yang ada di inspektorat tersebut yang menjadi obyek yang akan diaudit dimana orang-orang yang akan diaudit sudah dikenal sebelumnya. Dari hasil penelitian menunjukkan 36,17 % auditor pernah melakukan audit terhadap auditi yang memiliki hubungan keluarga, 23,40 % yang memiliki hubungan kerja sama dan 33,33% pernah melakukan audit terhadap auditi yang sebelumnya pernah menyelenggarakan catatan akuntansi resmi atas entitas yang diperiksa.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian Sukriah (2009) dan Zawitri (2009) dimana independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan/kualitas audit. Namun penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Alim (2007), Elfarini (2007), Lubis (2009) dan Christiawan (2002) yang menunjukkan bahwa independensi berpengaruh terhadap kualitas audit.

### **Pengaruh Etika Auditor terhadap Kualitas Audit**

Hipotesis ketiga menyatakan bahwa etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Sesuai dengan kode etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), diharapkan hasil kerja APIP bermanfaat bagi pimpinan dan unit-unit kerja serta pengguna lainnya untuk meningkatkan kinerja organisasi secara keseluruhan. Untuk itu disyaratkan diberlakukan dan dipatuhinya aturan perilaku yang menuntut disiplin dari auditor APIP berupa kode Etik yang mengatur nilai-nilai dasar dan pedoman perilaku, yang dalam pelaksanaannya memerlukan pertimbangan yang seksama dari masing-masing auditor. Maryani dan Ludigdo (2001) dalam Alim dkk (2007) mendefinisikan etika sebagai seperangkat aturan atau norma atau pedoman yang mengatur perilaku manusia, baik yang harus dilakukan maupun yang harus ditinggalkan yang dianut oleh sekelompok atau segolongan manusia atau masyarakat atau profesi. Pengujian koefisien etika auditor pada penelitian ini menunjukkan nilai sig < 0.05 yaitu sebesar 0,015. Ini berarti penelitian ini menunjukkan secara parsial etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis ketiga diterima. Ini terbukti bahwa dari 47 auditor yang dijadikan sampel penelitian ternyata auditor tersebut tidak pernah mengungkapkan informasi rahasia, tidak pernah melakukan pemalsuan, penggelapan dan tidak pernah menerbitkan laporan-laporan yang menyesatkan walaupun mendapatkan tekanan atau diminta oleh auditi. Penelitian ini sejalan dengan penelitian Lubis (2009) bahwa kode etik berpengaruh terhadap kualitas auditor. Demikian pula penelitian Sari (2011) dan Suraida (2005) menunjukkan bahwa etika berpengaruh terhadap kualitas audit. Namun penelitian ini tidak sejalan dengan Zawitri (2009) menunjukkan bahwa *skeptical attitude* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit demikian pula dengan Alim (2007) bahwa interaksi independensi dan etika auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

## **IV. KESIMPULAN DAN SARAN**

### **4.1. Kesimpulan**

Berdasarkan pembuktian empiris mengenai dilema yang dihadapi oleh auditor terkait Kompetensi, Independensi dan etika auditor dalam meningkatkan kualitas audit sebagaimana dituangkan dalam model penelitian dapat diberikan simpulan sebagai berikut:

1. Secara simultan kompetensi, independensi dan etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini berarti semakin baik/tinggi kompetensi, independensi dan etika auditor tentunya akan memberikan kontribusi yang baik
2. Kompetensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Pada penelitian ini kompetensi auditor diukur dengan pengetahuan dan pengalaman, yang seharusnya akan berimplikasi terhadap peningkatan kualitas audit. Berdasarkan penelitian empiris

hasilnya menyimpang dari konsep tersebut . Kondisi ini disebabkan karena masih ada auditor yang pendidikannya SMA dan Diploma atau tidak sesuai standar audit APIP dimana latar belakang pendidikan auditor harus mempunyai tingkat pendidikan formal minimal S-1. Demikian juga dengan pengalaman melakukan audit masih rendah dan auditornya sebagian besar pendidikannya berasal dari non akuntansi. Disamping itu tidak semua auditor memiliki Jabatan Fungsional Auditor (JFA) maupun Jabatan Fungsional Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan di Daerah (JFP2UPD) karena kerurangan tenaga maka staf yang ada diinspektorat juga difungsikan sebagai auditor. Disamping itu sebagian besar auditor pernah melakukan tugas audit yang bukan merupakan kompetensinya.

3. Independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Pada penelitian ini independensi auditor diukur dari aspek independen dalam fakta (*independence in fact*) dan independen dalam penampilan (*independence in appearance*) yang implikasinya seharusnya dapat meningkatkan kualitas audit. Berdasarkan penelitian empiris hasilnya menyimpang dari konsep tersebut . Kondisi ini disebabkan karena sering terjadi mutasi pada sektor pemerintah sehingga auditor yang ada di inspektorat kemungkinan pernah melakukan audit dimana sebelumnya pernah menyelenggarakan catatan akuntansi resmi atas entitas yang diperiksa. Disamping itu disebabkan karena auditor pernah melakukan audit terhadap auditi yang memiliki hubungan keluarga dan mempunyai hubungan kerja sama, sehingga independensi auditor tersebut terganggu baik secara faktual maupun penampilan.
4. Etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini berhasil mempengaruhi kualitas audit karena auditor tersebut telah mematuhi prinsip-prinsip perilaku dan mematuhi aturan perilaku. Hal ini dapat ditunjukkan dalam penelitian ini bahwa auditor tidak pernah mengungkapkan informasi rahasia, tidak pernah melakukan pemalsuan maupun penggelapan dan tidak pernah menerbitkan laporan-laporan yang menyesatkan walaupun mendapat tekanan dari pihak-pihak tertentu.

#### 4.2. Saran

Temuan penelitian di atas memiliki implikasi secara teoritis, praktis, dan kebijakan. Secara teoritis diharapkan penelitian ini dapat memberikan bukti empiris di bidang auditing, khususnya mengenai dilema yang dihadapi oleh auditor. Penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan gambaran tentang dinamika yang terjadi di dalam pelaksanaan audit yang dilakukan oleh auditor internal pada inspektorat. Secara praktis hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai bahan acuan bagi auditor pemerintah dalam menentukan kualitas audit yang mereka lakukan. Terakhir, secara kebijakan hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai bahan pertimbangan dalam mengambil kebijakan dan keputusan. Pemerintah daerah dalam hal ini Bupati dapat menggunakan hasil penelitian ini untuk mengevaluasi kembali kinerja APIP. Untuk meningkatkan kualitas audit hendaknya pemerintah menambah jumlah auditor, menempatkan lebih banyak auditor yang latar belakang pendidikannya dari akuntansi, menyarankan PNS yang bekerja di inspektorat untuk memilih Jabatan fungsional auditor (JFA), melakukan pengangkatan kedalam Jabatan Fungsional Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan di Daerah (JFP2UPD) dengan cara penyesuaian/invasing, perpindahan dari jabatan struktural atau jabatan fungsional lainnya dan pengangkatan pertama sebagai PNS. Tidak lagi menggunakan staf sebagai pemeriksa, memberikan pelatihan terhadap auditor yang belum bisa menggunakan peralatan komputer. Demikian pula dengan Inspektur yang ada di inspektorat dalam memberikan penugasan kepada auditor hendaknya tidak menugaskan auditor yang mempunyai hubungan dengan auditi, tidak menugaskan auditor yang bukan merupakan kompetensinya. Dengan demikian maka diharapkan pelaksanaan audit akan lebih berkualitas.

DAFTAR PUSTAKA

- Agoes, Sukrisno. 2006. *Auditing*. Edisi Ketiga, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Alim, M. N., Trisni Hapsari, dan Liliek Purwanti. 2007. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi*. SNA X Makasar.
- Andreas, Ludfrian. 2008. *Persepsi Auditor Tentang Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kompetensi Dan Independensi Sebagai Kualitas Audit*. (Skripsi yang tidak dipublikasikan, ABFI Institut Perbanas, Jakarta)
- Arens, Alvin A. dan James K. Loebbecke, 2003, *Auditing Pendekatan Terpadu*, Edisi Terjemahan, Buku Satu, Salemba Empat.
- Basuki dan Krisna, Y. Mahardani. 2006. "Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu terhadap Perilaku Disfungsional Auditor dan Kualitas Audit pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya." *Jurnal Manajemen Akuntansi & Sistem Informasi MAKSI UNDIP* (Agustus): vol. 6, No. (2), 177-256.
- Bartens, K., (2007). *Perspektif Etika: Esai-Esai tentang Masalah Aktual*. Kanisius, Yogyakarta
- Elfarini, E.C., 2007, *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Jawa Tengah)*, (Skripsi tidak dipublikasikan, Universitas Negeri Semarang)
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Halim, Abdul. 2003. *Auditing Dasar-dasar Audit Laporan Keuangan*, UPP YPKN, Yogyakarta.
- IAI. 2007. *Standar Profesi Akuntan Publik*. Salemba Empat. Jakarta
- Kartika Widhi, Frianty . 2006. *Pengaruh faktor-faktor keahlian dan independensi auditor terhadap kualitas audit (Studi Empiris: KAP di Jakarta)*
- Kell, W.G., R.N. Johnson dan W.C. Boynton. 2002. *Modern Auditing*. Edisi Ketujuh. Jilid I. Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Lubis, Haslinda. 2009. *Pengaruh Keahlian, Independensi, Kecakapan Profesional, dan Kepatuhan pada Kode Etik Terhadap Kualitas Auditor Pada Inspektorat Provinsi Sumatera Utara*, (Tesis tidak dipublikasikan, Universitas Sumatera Utara)
- Maryani, T. dan U. Ludigdo. 2001. *Survei Atas Faktor-faktor yang Mempengaruhi Sikap dan Perilaku Etis Akuntan*. *TEMA*. Volume II Nomor 1. Maret. p. 49-62.
- Mulyadi dan Kanaka Puradiredja. 2004. *Auditing*. Salemba Empat. Jakarta
- Munawir H.S. 2005, *Auditing Modern*, Buku I, BPFE, Yogyakarta.
- Murwanto, R., Adi Budiarto dan Fajar H.R., *Audit Sektor Publik Suatu Pengantar Bagi Pembangunan Akuntabilitas Instansi Pemerintah*. Penerbit LPKPAP-BPPK Departemen Keuangan RI
- \_\_\_\_\_. *Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/04/M.PAN/03/2008 tentang Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah*.
- \_\_\_\_\_. *Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah*.

- 
- \_\_\_\_\_ *Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/220/M.PAN/7/2008 tentang Jabatan Fungsional Auditor Dan Angka Kreditnya.*
- \_\_\_\_\_ *Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor : PER/15/M.PAN/9/2009 tentang Jabatan Fungsional Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan Di Daerah Dan Angka Kreditnya.*
- \_\_\_\_\_ *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.*
- \_\_\_\_\_ *Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.*
- Sari,Nungky Nurmali. 2011. *Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas,Integritas, Kompetensi dan Etika Terhadap Kualitas Audit.* (Skripsi tidak dipublikasikan Universitas Diponeoro Semarang).
- Sugiyanto. 2004. *Analisis Statistika Sosial*, Bayumedia Publishing, Malang Jawa Timur
- Sugiyono. 2009. *Metode Penelitian Bisnis*, Alfabeta, Bandung
- Sukriah, Ika. 2009.*Analisis Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektifitas, Integritas dan Kompetensi Auditor Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan,*(Tesis tidak dipublikasikan Universitas Mataram)
- Ulum Ihyaul M.D. 2009. *Audit Sektor Publik Suatu Pengantar*, PT. Bumi Aksara ,Jakarta
- Wibowo,Herman. 2006.*Auditing dan Jasa Aassurance Pendekatan Terintegrasi*, Penerbit Erlangga, Jakarta
- Widagdo, R, S. Lesmana, dan S.A. Irwandi.2004. *Analisis Pengaruh Atribut-atribut Kualitas Audit Terhadap Kepuasan Klien* (Studi Empiris pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Jakarta).*SNA 5 Semarang*.p. 560-574.
- Windsor, C.A. dan N.M. Ashkanasy (1995), “*The Effect Of Client Management Bargaining Power, Moral Reasoning Development, and Belief in a Just World on Auditor Independence*”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 20. No. 7/8, hal 701-720.
- Zawitri,Sari. 2009. *Analisis Faktor Faktor Penentu Kualitas Audit Yang Dirasakan dan Kepuasan Auditee Di Pemerintah Daerah (Studi Lapangan pada Pemerintah Daerah KalBar tahun 2009).*Tesis tidak dipublikasikan