

PENGARUH KINERJA AUDITOR DAN TINGKAT PELATIHAN AUDITOR TERHADAP KUALITAS HASIL PEMERIKSAAN

*Dr. Sudjono Akt., Msi
Ketua Program Pascasarjana Magister Akuntansi
STIE Y.A.I*

ABSTRACT *In response to implement and to keep transparency dan accountability in public financial sector or private sector, audit have a major and absolute role. This role is to accomplish the expectation and the requirement from stakeholder. Therefore, writer feel necessary to have a research about audit quality and because of that writer have a picture that can be reliable.*

In this research, writer use three variables which is auditor performance, auditor training level, and audit result quality. The purpose of this research provides empirical evidence that audit result quality influenced by auditor performance and auditor training level. For this research method, writer use a double linier regression analysis test. In collecting primary data, writer use auditor from Auditama Keuangan Negara I BPK RI for 32 persons as respondents. There are a lot of research about audit quality, however there is a variable difference between this research and others. Other research use ability, knowledge, independency dan ethic associated with audit quality. This research use rewards expectation, duty perception for auditor performance variable and conceptual skill, technical training and moral education for auditor training level variable.

The results of this research find that auditor performance variable and auditor training level variable influence audit result quality variable. As parsial and together, auditor performance variable and auditor training level variable have a positive correlation with audit result quality variable. However, there is limitation when writer set this study, for example audit application do not include as variable in this research. Other limitation is only 32 respondents that become sample for this research. This sample are not enough to represent auditor profession and to generalize the result of this research for auditor profession. In the future, writer suggest that on the similar research, a writer have to add more responden dan use other variable. So that research become more practical, relevan, useable for public and auditor profession.

Keywords: *transparancy; accountability; auditor performance; auditor training level, audit result quality; double linier regression analysis; auditor profession.*

PENDAHULUAN

Latar Belakang Masalah

Pada profesi auditor, pasang surut kinerja auditor telah memberikan dampak pada kondisi perekonomian suatu bangsa. Beberapa keberhasilan profesi auditor telah banyak disaksikan namun dibalik keberhasilan terselip juga suatu kendala. Citra buruk yang terjadi di profesi auditor sering mendapat sorotan tajam karena kinerja auditor dinilai belum optimal. Kejadian-kejadian yang mempunyai dampak negatif terhadap auditor itu mendorong profesi auditor agar semakin meningkatkan hasil pekerjaannya khususnya melalui aspek moralitas. Sebagai ilustrasi adalah bangkrutnya enron dan terkena sanksinya beberapa Kantor Akuntan Publik (KAP) di Indonesia oleh Departemen Keuangan karena tidak memenuhi standar atau etika profesi. Kualitas pelaporan keuangan sangat ditentukan oleh kompetensi auditor. Kualitas pelaporan tersebut tentu saja sangat diharapkan masyarakat dan *stakeholder* lainnya sehingga dapat memberikan keputusan atau tindakan sesuai kepentingan dari masing-masing *stakeholder*. Melihat pentingnya profesi ini sehingga perlu dibangun suatu kompetensi yang unggul baik secara teknis maupun non teknis sehingga profesionalisme auditor dapat terjaga dan terus bersinar.

Batasan Masalah

Penelitian ini akan dibatasi pada faktor kinerja auditor yang terdiri dari harapan atas imbalan, kemampuan dan persepsi terhadap tugas serta dibatasi pada tingkat pelatihan auditor yaitu keahlian konsep (*conceptual skill*), pelatihan teknis (*technical skill*) dan pendidikan moralitas (*morality skill*) terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hal ini karena kinerja auditor dan tingkat keahlian merupakan bagian dari faktor-faktor yang mempengaruhi dalam membentuk kualitas hasil pemeriksaan.

Rumusan Masalah

1. Apakah terdapat pengaruh kinerja auditor yang terdiri dari harapan atas imbalan, kemampuan dan persepsi terhadap tugas terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

2. Apakah terdapat pengaruh tingkat pelatihan auditor khususnya aspek keahlian konsep, pelatihan teknis, dan pendidikan moral dalam melaksanakan pemeriksaan terhadap hasil pemeriksaan.

Tujuan Penelitian

Hal-hal yang ingin dicapai melalui penelitian ini adalah bertujuan :

1. Untuk menemukan bukti empiris apakah kinerja auditor berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan.
2. Untuk mengetahui hal apakah yang diperlukan dalam meningkatkan kinerja auditor.
3. Untuk mengetahui berapa besarkah kebutuhan tingkat pendidikan, pelatihan teknis dan pelatihan moralitas auditor dalam melaksanakan tugas pemeriksaan.

Manfaat Penelitian

1. Hasil penelitian dapat digunakan dalam praktek nyata sehingga auditor dapat meningkatkan kinerjanya dan memperbaiki praktek yang sudah ada menjadi lebih baik.
2. Bagi praktisi akuntan publik terutama auditor negara dalam melaksanakan tugas-tugasnya dapat mengetahui tanggungjawab yang diemban oleh auditor serta dampaknya atas tanggungjawab tersebut.
3. Bagi pengembangan teori dan pengetahuan, terutama di bidang akuntansi yang berkaitan dengan auditing khususnya dalam bidang kompetensi auditor sehingga dapat memperkaya wawasan tentang fenomena kinerja auditor terhadap teori yang sudah ada.

LANDASAN TEORI

A.1. Kinerja Auditor

Menurut Wikipedia Indonesia, ensiklopedia bebas berbahasa Indonesia, Kinerja adalah sebuah kata dalam bahasa Indonesia dari kata dasar “kerja” yang menterjemahkan kata dari bahasa asing prestasi. Bisa pula berarti hasil kerja. Pengertian kinerja dalam organisasi merupakan jawaban dari berhasil atau tidaknya tujuan organisasi yang telah ditetapkan. Menurut Maluyu SP Hasibuan

(2001:34), kinerja adalah suatu hasil kerja yang dicapai seseorang dalam melaksanakan tugas yang dibebankan kepadanya yang didasarkan atas kecakapan, pengalaman dan kesungguhan serta waktu. Menurut Barry Cushway (2002:1998), kinerja adalah menilai bagaimana seseorang telah bekerja dibandingkan dengan target yang telah ditentukan.

a. Pengukuran Kinerja

Pengukuran Kinerja merupakan hasil dari suatu penilaian yang sistematis dan didasarkan pada kelompok indikator kinerja kegiatan yang berupa indikator-indikator masukan, keluaran, hasil, manfaat, dan dampak. Penilaian tersebut tidak terlepas dari proses yang merupakan kegiatan mengolah masukan menjadi keluaran atau penilaian dalam proses penyusunan kebijakan/program/kegiatan yang dianggap penting dan berpengaruh terhadap pencapaian sasaran dan tujuan. Pengukuran kinerja digunakan sebagai dasar untuk menilai keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan kegiatan sesuai dengan sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan dalam rangka mewujudkan visi dan misi.

b. Kerangka Pengukuran Kinerja

Pengukuran kinerja dilakukan dengan menggunakan indikator kinerja kegiatan yang dilakukan dengan memanfaatkan data kinerja yang diperoleh melalui data internal yang ditetapkan oleh instansi maupun data eksternal yang berasal dari luar instansi. Pengumpulan data kinerja dilakukan untuk memperoleh data yang akurat, lengkap, tepat waktu, dan konsisten, yang berguna dalam pengambilan keputusan. Pengumpulan data kinerja untuk indikator kinerja kegiatan yang terdiri dari indikator-indikator masukan, keluaran, dan hasil, dilakukan secara terencana dan sistematis setiap tahun untuk mengukur kehematan, efektivitas, efisiensi, dan kualitas pencapaian sasaran. Sedangkan pengumpulan data kinerja untuk indikator manfaat dan dampak dapat diukur pada akhir periode selesainya suatu program atau dalam rangka mengukur pencapaian tujuan-tujuan instansi pemerintah. Pengukuran kinerja mencakup kinerja kegiatan yang merupakan tingkat pencapaian target (rencana tingkat capaian) dari masing-masing kelompok indikator kinerja kegiatan dan tingkat pencapaian sasaran instansi pemerintah yang merupakan tingkat pencapaian target (rencana tingkat capaian) dan masing-masing indikator sasaran yang telah ditetapkan dalam dokumen rencana kerja.

Pengukuran tingkat pencapaian sasaran didasarkan pada data hasil pengukuran kinerja kegiatan. Pengukuran kinerja tersebut dilakukan dengan menggunakan formulir Pengukuran Kinerja Kegiatan (PKK) dan Formulir Pengukuran Pencapaian Sasaran (PPS).

Evaluasi Kinerja

Berdasarkan hasil-hasil perhitungan pengukuran kinerja kegiatan, dilakukan evaluasi terhadap pencapaian setiap indikator kinerja kegiatan untuk memberikan penjelasan lebih lanjut tentang hal-hal yang mendukung keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan suatu kegiatan. Evaluasi bertujuan agar diketahui pencapaian realisasi, kemajuan dan kendala yang dijumpai dalam rangka pencapaian misi, agar dapat dinilai dan dipelajari guna perbaikan pelaksanaan program/kegiatan dimasa yang akan datang. Evaluasi kinerja dilakukan terhadap analisis efisiensi dengan cara membandingkan antara output dengan input baik untuk rencana maupun realisasinya. Evaluasi dilakukan pula pengukuran/ penentuan tingkat efektivitas yang menggambarkan tingkat kesesuaian antara tujuan dengan hasil, manfaat, atau dampak. Evaluasi juga dilakukan terhadap setiap perbedaan kinerja yang terjadi, baik terhadap penyebab terjadinya kendala maupun strategi pemecahan masalah yang telah dan akan dilaksanakan. Dalam melakukan evaluasi kinerja, perlu juga digunakan perbandingan-pembandingan antara lain:

- a. Kinerja nyata dengan kinerja yang direncanakan.
- b. Kinerja nyata dengan kinerja tahun-tahun sebelumnya.
- c. Kinerja suatu instansi dengan kinerja instansi lain yang unggul di bidangnya ataupun dengan kinerja sektor swasta.
- d. Kinerja nyata dengan kinerja di negara-negara lain atau dengan standar internasional.

Kinerja (Veithzal Rivai, 2004:309) dalam menjalankan fungsinya tidak berdiri sendiri tapi berhubungan dengan kepuasan kerja dan tingkat imbalan, dipengaruhi oleh keterampilan, kemampuan dan sifat-sifat individu. Oleh karena itu, menurut model *partner lawyer* (Donnelly, Gibson and Ivancevich: 1994), kinerja individu pada dasarnya dipengaruhi oleh faktor-faktor :

- a. Harapan mengenai imbalan
- b. Dorongan
- c. Kemampuan
- d. Persepsi terhadap tugas
- e. Imbalan internal dan eksternal
- f. Persepsi terhadap tingkat imbalan dan kepuasan kerja

Dengan demikian, kinerja pada dasarnya ditentukan oleh tiga hal yaitu kemampuan, keinginan dan lingkungan. Oleh karena itu, agar mempunyai kinerja yang baik, seseorang harus mempunyai keinginan yang tinggi untuk mengerjakan serta mengetahui pekerjaannya. Tanpa mengetahui ketiga faktor ini kinerja yang baik tidak akan tercapai.

Ashton (1991) menunjukkan bahwa dalam literatur psikologi, pengetahuan spesifik dan lama pengalaman bekerja sebagai faktor penting untuk meningkatkan kemampuan. Ashton juga menjelaskan bahwa ukuran kinerja tidak cukup hanya pengalaman tetapi diperlukan pertimbangan-pertimbangan lain dalam pembuatan keputusan yang baik karena pada dasarnya manusia memiliki sejumlah unsur lain selain pengalaman. Pendapat ini didukung oleh Schmidt *et al.* (1988) yang memberikan bukti empiris bahwa terdapat hubungan antara pengalaman bekerja dengan kinerja di moderasi dengan lama pengalaman dan kompleksitas tugas. Selain itu, penelitian yang dilakukan Bonner (1990) menunjukkan bahwa pengetahuan mengenai spesifik tugas dapat meningkatkan kinerja auditor berpengalaman, walaupun hanya dalam penetapan risiko analitis. Hal ini menunjukkan bahwa pendapat auditor yang baik akan tergantung pada kemampuan dan prosedur audit yang dilakukan oleh auditor (Hogarth, 1991).

Ashton (1991) menemukan bukti empiris bahwa perbedaan pengetahuan yang dimiliki auditor pada berbagai tingkat pengalaman, tidak dapat dijelaskan oleh lamanya pengalaman yang dimilikinya. Choo dan Trotman (1991) memberikan bukti empiris bahwa auditor berpengalaman lebih banyak menemukan item-item yang tidak umum (*atypical*) dibandingkan auditor yang kurang berpengalaman, tetapi antara auditor yang berpengalaman dengan yang kurang berpengalaman tidak berbeda dalam menemukan item-item yang umum (*typical*).

A.2. Tingkat Pelatihan Auditor

Latihan menurut Jhon Soeprihanto (1988;85) adalah kegiatan untuk memperbaiki kemampuan seseorang dengan cara meningkatkan pengetahuan dan ketrampilan operasional dalam menjalankan suatu pekerjaan. Pada dasarnya pendidikan dan latihan diadakan untuk memenuhi kebutuhan-kebutuhan operasi organisasi dan dapat menunjang karir/non karir dari karyawan yang bersangkutan. Agar latihan dan pengembangan dapat berjalan dengan baik maka sebaiknya dalam suatu organisasi menentukan kebutuhan dan pedoman latihan dan pengembangan. Tiga level kebutuhan akan latihan dan pengembangan dalam organisasi dan pedoman dalam melatih karyawan tersebut yaitu :

a. Kebutuhan pada level organisasi (*organizational needs*)

Pada level ini pengungkapan kebutuhan latihan akan menyoroti pada analisa organisasi yaitu visi dan misi, rencana strategis, rencana jangka pendek dan sebagainya. Latihan pada level ini dititikberatkan pada menjawab tantangan-tantangan pokok agar sasaran-sasaran organisasi dapat tercapai.

b. Kebutuhan pada level jabatan (*Occupational needs*)

Di level ini, pengungkapan kebutuhan latihan menggunakan analisa jabatan atau analisa pekerjaan. Dalam analisa jabatan/pekerjaan ini harus menjawab kecakapan, pengetahuan, atau sikap apa yang dibutuhkan untuk menduduki suatu jabatan tertentu sehingga dapat menjalankan berbagai pekerjaan atau tugas dalam jabatan (*job spesification*)

c. Kebutuhan pada level perorangan/individu (*Individu needs*)

Pada level ini, pengungkapan kebutuhan latihan menggunakan analisa yang disebut *assessment* secara perorangan/individu. Setelah kebutuhan level organisasi dan kebutuhan pada level jabatan sudah diperoleh maka ditentukan siapakah yang akan memerlukan latihan dan dalam hal apa saja. Pada level ini segi manusianya yang mempunyai kelemahan keahlian atau pengetahuan atau karakter yang akan diutamakan.

A.3. Kualitas hasil pemeriksaan

Kualitas proses artinya kualitas yang mengacu kepada proses kegiatan pemeriksaan, sejak perencanaan pemeriksaan, pelaksanaan, pelaporan sampai

dengan tindak lanjut pemeriksaan. Proses kegiatan pemeriksaan harus mendalam, efisien, efektif dan dapat direviu oleh pihak lain serta mendapatkan jaminan kualitas secara formal. Proses kegiatan pemeriksaan yang mendalam meliputi kelengkapan informasi yang diberikan kepada entitas yang diperiksa, komentar yang harus dimasukkan ke dalam laporan hasil pemeriksaan (LHP) dan ketepatan waktu penyampaian LHP kepada para pengguna. Proses kegiatan pemeriksaan yang efisien artinya bahwa masalah yang akan diperiksa sudah jelas dilaksanakan oleh auditor yang mampu dengan suasana kerja yang baik, hemat biaya dan saran yang dimuat dalam LHP akan memberikan dampak perbaikan yang diinginkan. Proses kegiatan pemeriksaan yang efektif artinya bahwa pelaksanaan pemeriksaan mencapai tujuan pemeriksaan dan tepat waktu. Proses kegiatan pemeriksaan dapat direviu oleh pihak lain artinya bahwa proses pemeriksaan dapat direkonstruksi dan temuan pemeriksaan dapat diuji kebenarannya oleh pihak lain. Hal ini dapat dilakukan antara lain dengan cara menguji dokumentasi tertulis dari proses kegiatan pemeriksaan oleh masing-masing anggota tim pemeriksa, keputusan-keputusan auditor, kesepakatan dengan pimpinan entitas yang diperiksa dan pelaksanaan tugas harian.

Jaminan kualitas secara formal dilakukan secara berjenjang dari ketua tim pemeriksaaan, penanggungjawab, konsulen hukum sampai dengan anggota pembina utama (Angbintama). Jaminan kualitas dinyatakan dengan tanda tangan dari pejabat yang berwenang pada masalah yang bersangkutan. Evaluasi pemeriksaan untuk menilai proses kualitas teknis dan kualitas proses pemeriksaan serta penilaian kinerja auditor harus berpedoman pada standar yang dimuat dalam SPKN, masing-masing untuk :

- a. Pekerjaan lapangan pemeriksaan keuangan
- b. Pelaporan pemeriksaan keuangan
- c. Pekerjaan lapangan pemeriksaan kinerja
- d. Pelaporan pemeriksaan keuangan

Setiap pemeriksaan dimulai dengan penetapan tujuan dan penentuan jenis pemeriksaan yang akan dilaksanakan serta standar yang harus diikuti oleh pemeriksa. Jenis pemeriksaan adalah: pemeriksaan keuangan, pemeriksaan

kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Dalam beberapa pemeriksaan, standar yang digunakan untuk mencapai tujuan pemeriksaan sudah sangat jelas. Misalnya, jika tujuan pemeriksaan adalah untuk memberikan opini terhadap suatu laporan keuangan, maka standar yang berlaku adalah Standar pemeriksaan keuangan. Namun demikian, untuk beberapa pemeriksaan lainnya, mungkin terjadi tumpang-tindih tujuan pemeriksaan. Misalnya, jika tujuan pemeriksaan adalah untuk menentukan keandalan ukuran-ukuran kinerja, maka pemeriksaan tersebut bisa dilakukan melalui pemeriksaan kinerja maupun pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Apabila terdapat pilihan diantara standar-standar yang berlaku, pemeriksa harus mempertimbangkan kebutuhan pengguna dan pengetahuan pemeriksa, keahlian, dan pengalaman dalam menentukan standar yang akan diikuti. Pemeriksa harus mengikuti standar yang berlaku bagi suatu jenis pemeriksaan (Standar Pemeriksaan Keuangan, Standar Pemeriksaan Kinerja, atau Standar Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu).

A. Pemeriksaan Keuangan

Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan. Pemeriksaan keuangan tersebut bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

B. Pemeriksaan Kinerja

Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas. Dalam melakukan pemeriksaan kinerja, pemeriksa juga menguji kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan serta pengendalian intern. Pemeriksaan kinerja dilakukan secara obyektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan yang diperiksa. Pemeriksaan kinerja menghasilkan informasi yang berguna untuk meningkatkan kinerja suatu program

dan memudahkan pengambilan keputusan bagi pihak yang bertanggung jawab untuk mengawasi dan mengambil tindakan koreksi serta meningkatkan pertanggungjawaban publik. Pemeriksaan kinerja dapat memiliki lingkup yang luas atau sempit dan menggunakan berbagai metodologi; berbagai tingkat analisis, penelitian atau evaluasi. Pemeriksaan kinerja menghasilkan temuan, simpulan, dan rekomendasi. Tujuan pemeriksaan yang menilai hasil dan efektivitas suatu program adalah mengukur sejauh mana suatu program mencapai tujuannya. Tujuan pemeriksaan yang menilai ekonomi dan efisiensi berkaitan dengan apakah suatu entitas telah menggunakan sumber dayanya dengan cara yang paling produktif di dalam mencapai tujuan program. Kedua tujuan pemeriksaan ini dapat berhubungan satu sama lain dan dapat dilaksanakan secara bersamaan dalam suatu pemeriksaan kinerja.

Tanggung Jawab Pemeriksa

Pemeriksa secara profesional bertanggung jawab merencanakan dan melaksanakan pemeriksaan untuk memenuhi tujuan pemeriksaan. Dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya, pemeriksa harus memahami prinsip-prinsip pelayanan kepentingan publik serta menjunjung tinggi integritas, obyektivitas, dan independensi. Pemeriksa harus memiliki sikap untuk melayani kepentingan publik, menghargai dan memelihara kepercayaan publik, dan mempertahankan profesionalisme. Tanggung jawab ini sangat penting dalam pelaksanaan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Untuk itulah Standar Pemeriksaan ini memuat konsep akuntabilitas yang merupakan landasan dalam pelayanan kepentingan publik. Pemeriksa harus mengambil keputusan yang konsisten dengan kepentingan publik dalam melakukan pemeriksaan. Dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya, pemeriksa mungkin menghadapi tekanan dan atau konflik dari manajemen entitas yang diperiksa, berbagai tingkat jabatan pemerintah, dan pihak lainnya yang dapat mempengaruhi obyektivitas dan independensi pemeriksa. Dalam menghadapi tekanan dan atau konflik tersebut, pemeriksa harus menjaga integritas dan menjunjung tinggi tanggung jawab kepada publik. Untuk mempertahankan dan memperluas kepercayaan publik, pemeriksa harus melaksanakan seluruh tanggung

jawab profesionalnya dengan derajat integritas yang tertinggi. Pemeriksa harus profesional, obyektif, berdasarkan fakta, dan tidak berpihak. Pemeriksa harus bersikap jujur dan terbuka kepada entitas yang diperiksa dan para pengguna laporan hasil pemeriksaan dalam melaksanakan pemeriksaannya dengan tetap memperhatikan batasan kerahasiaan yang dimuat dalam ketentuan peraturan perundang-undangan. Pemeriksa harus berhati-hati dalam menggunakan informasi yang diperoleh selama melaksanakan pemeriksaan. Pemeriksa tidak boleh menggunakan informasi tersebut diluar pelaksanaan pemeriksaan kecuali ditentukan lain. Pelayanan dan kepercayaan publik harus lebih diutamakan di atas kepentingan pribadi. Integritas dapat mencegah kebohongan dan pelanggaran prinsip tetapi tidak dapat menghilangkan kecerobohan dan perbedaan pendapat. Integritas mensyaratkan pemeriksa untuk

A.4. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) mengatur standar umum untuk melaksanakan pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Standar umum ini berkaitan dengan ketentuan mendasar untuk menjamin kredibilitas hasil pemeriksaan. Kredibilitas sangat diperlukan oleh semua organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan yang diandalkan oleh para pejabat entitas dan pengguna hasil pemeriksaan lainnya dalam mengambil keputusan, dan merupakan hal yang diharapkan oleh publik dari informasi yang disajikan oleh pemeriksa. Standar umum ini berkaitan dengan persyaratan kemampuan/keahlian pemeriksa, independensi organisasi pemeriksa dan pemeriksa secara individual, pelaksanaan kemahiran profesional secara cermat dan seksama dalam pelaksanaan dan pelaporan hasil pemeriksaan, serta pengendalian mutu hasil pemeriksaan. Standar umum ini memberikan kerangka dasar untuk dapat menerapkan standar pelaksanaan dan standar pelaporan secara efektif yang dijelaskan pada pernyataan standar berikutnya. Standar umum ini harus diikuti oleh semua pemeriksa dan organisasi pemeriksa yang melakukan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan.

Pernyataan standar umum pertama adalah: “Pemeriksa secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan”. Dengan Pernyataan Standar Pemeriksaan ini semua organisasi pemeriksa bertanggung jawab untuk memastikan bahwa setiap pemeriksaan dilaksanakan oleh para pemeriksa yang secara kolektif memiliki pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas tersebut. Oleh karena itu, organisasi pemeriksa harus memiliki prosedur rekrutmen, pengangkatan, pengembangan berkelanjutan, dan evaluasi atas pemeriksa untuk membantu organisasi pemeriksa dalam mempertahankan pemeriksa yang memiliki kompetensi yang memadai. Sifat, luas dan formalitas dari proses tersebut akan tergantung pada berbagai faktor seperti jenis pemeriksaan, struktur dan besarnya organisasi pemeriksa. Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus memelihara kompetensinya melalui pendidikan profesional berkelanjutan. Pendidikan profesional berkelanjutan dimaksud dapat mencakup topik, seperti: perkembangan mutakhir dalam metodologi dan standar pemeriksaan, prinsip akuntansi, penilaian atas pengendalian intern, prinsip manajemen atau supervisi, pemeriksaan atas sistem informasi, sampling pemeriksaan, analisis laporan keuangan, manajemen keuangan, statistik, disain evaluasi, dan analisis data.

Pernyataan standar umum kedua adalah: “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”. Dengan pernyataan standar umum kedua ini, organisasi pemeriksa dan para pemeriksanya bertanggung jawab untuk dapat mempertahankan independensinya sedemikian rupa, sehingga pendapat, simpulan, pertimbangan atau rekomendasi dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tidak memihak dan dipandang tidak memihak oleh pihak manapun. Pemeriksa harus menghindari dari situasi yang menyebabkan pihak ketiga yang mengetahui fakta dan keadaan yang relevan menyimpulkan bahwa pemeriksa tidak dapat mempertahankan independensinya sehingga tidak mampu memberikan penilaian yang obyektif dan tidak memihak terhadap semua hal yang terkait dalam pelaksanaan dan pelaporan hasil pemeriksaan. Pemeriksa perlu

mempertimbangkan tiga macam gangguan terhadap independensi, yaitu gangguan pribadi, ekstern, dan atau organisasi. Apabila satu atau lebih dari gangguan independensi tersebut mempengaruhi kemampuan pemeriksa secara individu dalam melaksanakan tugas pemeriksaannya, maka pemeriksa tersebut harus menolak penugasan pemeriksaan.

Pernyataan standar umum ketiga adalah: “Dalam pelaksanaan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama”. Pernyataan standar ini mewajibkan pemeriksa untuk menggunakan kemahirannya secara profesional, cermat dan seksama, memperhatikan prinsip-prinsip pelayanan atas kepentingan publik serta memelihara integritas, obyektivitas, dan independensi dalam menerapkan kemahiran profesional terhadap setiap aspek pemeriksaannya. Pernyataan standar ini juga mengharuskan tanggung jawab bagi setiap pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan untuk mematuhi Standar Pemeriksaan. Pemeriksa harus menggunakan kemahiran profesional secara cermat dan seksama dalam menentukan jenis pemeriksaan yang akan dilaksanakan dan standar yang akan diterapkan terhadap pemeriksaan; menentukan lingkup pemeriksaan, memilih metodologi, menentukan jenis dan jumlah bukti yang akan dikumpulkan, atau dalam memilih pengujian dan prosedur untuk melaksanakan pemeriksaan. Kemahiran profesional harus diterapkan juga dalam melakukan pengujian dan prosedur, serta dalam melakukan penilaian dan pelaporan hasil pemeriksaan.

Pernyataan standar umum keempat adalah: “Setiap organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan harus memiliki sistem pengendalian mutu yang memadai, dan sistem pengendalian mutu tersebut harus direviu oleh pihak lain yang kompeten (pengendalian mutu ekstern)”. Sistem pengendalian mutu yang disusun oleh organisasi pemeriksa harus dapat memberikan keyakinan yang memadai bahwa organisasi pemeriksa tersebut: (1) telah menerapkan dan mematuhi Standar Pemeriksaan yang berlaku; (2) telah menetapkan dan mematuhi kebijakan dan prosedur pemeriksaan yang memadai. Sifat dan lingkup sistem pengendalian mutu organisasi pemeriksa bergantung pada beberapa faktor, seperti ukuran dan tingkat otonomi kegiatan

yang diberikan kepada pemeriksa dan organisasi pemeriksa, sifat pekerjaan, struktur organisasi, pertimbangan mengenai segi biaya dan manfaatnya. Dengan demikian, sistem pengendalian mutu yang disusun oleh organisasi pemeriksa secara individu akan bervariasi, begitu pula mengenai dokumentasinya. Organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan harus direviu paling tidak sekali dalam 5 (lima) tahun oleh organisasi pemeriksa ekstern yang kompeten, yang tidak mempunyai kaitan dengan organisasi pemeriksa yang direviu. Penilaian atas pengendalian mutu pemeriksaan oleh pihak ekstern yang kompeten adalah untuk menentukan apakah sistem pengendalian mutu pemeriksaan sudah dirancang dan dilaksanakan secara efektif, sehingga dapat memberikan keyakinan yang memadai bahwa kebijakan dan prosedur pemeriksaan yang ditetapkan dan Standar Pemeriksaan yang berlaku telah dipatuhi.

Standar Pemeriksaan memberlakukan empat standar pelaporan SPAP yang ditetapkan IAI berikut ini:

- a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau prinsip akuntansi yang lain yang berlaku secara komprehensif.
- b. laporan auditor harus menunjukkan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
- c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
- d. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan.

Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor.

Berikut ini adalah pedoman dalam melaporkan unsur-unsur temuan:

- A. Kondisi; memberikan bukti mengenai hal-hal yang ditemukan pemeriksa di lapangan. Pelaporan lingkup atau kedalaman dari kondisi dapat membantu pengguna laporan dalam memperoleh perspektif yang wajar.
- B. Kriteria; memberikan informasi yang dapat digunakan oleh pengguna laporan hasil pemeriksaan untuk menentukan keadaan seperti apa yang diharapkan. Kriteria akan mudah dipahami apabila dinyatakan secara wajar, eksplisit, dan lengkap, dan sumber dari kriteria dinyatakan dalam laporan hasil pemeriksaan.
- C. Akibat; memberikan hubungan yang jelas dan logis untuk menjelaskan pengaruh dari perbedaan antara apa yang ditemukan pemeriksa (kondisi) dan apa yang seharusnya (kriteria). Akibat lebih mudah dipahami bila dinyatakan secara jelas, terinci, dan apabila memungkinkan, dinyatakan dalam angka. Signifikansi dari akibat yang dilaporkan ditunjukkan oleh bukti yang meyakinkan.
- D. Sebab; memberikan bukti yang meyakinkan mengenai faktor yang menjadi sumber perbedaan antara kondisi dan kriteria. Dalam melaporkan sebab, pemeriksa harus mempertimbangkan apakah bukti yang ada dapat memberikan argumen yang meyakinkan dan masuk akal bahwa sebab yang diungkapkan merupakan faktor utama terjadinya perbedaan. Pemeriksa juga perlu mempertimbangkan apakah sebab yang diungkapkan dapat menjadi dasar pemberian rekomendasi. Dalam situasi temuan terkait dengan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dimana tidak dapat ditetapkan dengan logis penyebab temuan tersebut, pemeriksa tidak diharuskan untuk mengungkapkan unsur sebab ini.

Hasil Penelitian Terdahulu

Ada banyak penelitian psikologi sosial yang membuktikan adanya hubungan dan pengaruh kinerja seseorang terhadap kualitas pekerjaan. Messier dan Quilliam (1992) mengungkapkan bahwa kinerja yang dimiliki auditor dapat meningkatkan proses kognitif auditor dalam mengambil keputusan. Chaikan (1980) melakukan penelitian tentang kinerja seseorang yang dikaitkan dengan sesuatu yang mereka senangi dan tidak disenangi. Dari hasil penelitian ini terbukti bahwa untuk subjek yang memiliki kinerja tinggi, setiap mengambil tindakan

lebih berdasarkan alasan-alasan yang rasional tidak hanya semata-mata berdasarkan sesuatu itu mereka senang atau tidak. Berdasarkan penelitian-penelitian diatas dapat disimpulkan bahwa tingkat kinerja individu dalam melakukan sebuah pekerjaan menentukan bagaimana sebuah informasi diproses. Hasil dari informasi yang diproses tersebut, akan mempengaruhi respon, keputusan ataupun tindakan yang akan diambil. Cloyd (1997) meneliti interaksi kinerja dengan pengetahuan untuk menentukan kualitas hasil kerja pada auditor yang menangani masalah perpajakan. Dari penelitian tersebut terbukti bahwa kinerja dapat meningkatkan kualitas hasil kerja untuk subjek yang memiliki pengetahuan perpajakan yang tinggi.

Penelitian mengenai independensi telah banyak dilakukan, diantaranya oleh Pany dan Reckers (1980) yang menemukan bahwa independensi auditor dipengaruhi oleh ukuran klien dan pemberian hadiah. Kompetensi dan independensi yang dimiliki auditor dalam penerapannya akan terkait dengan etika. Akuntan mempunyai kewajiban untuk menjaga standar perilaku etis tertinggi mereka kepada organisasi dimana mereka bernaung, profesi mereka, masyarakat dan diri mereka sendiri dimana akuntan mempunyai tanggungjawab menjadi kompeten dan untuk menjaga integritas dan obyektivitas mereka (Nugrahaningsih, 2005). Penelitian tentang etika yang telah dilakukan oleh Cushing (1999) menawarkan sebuah kerangka kerja untuk menguji pendekatan standar etika dengan profesi akuntan. Kerangka kerja tersebut berdasarkan pada *game theory* dengan melalui pembelian opini oleh klien audit. Payamta (2002) menyatakan bahwa berdasarkan “Pedoman Etika” IFAC, maka syarat-syarat etika suatu organisasi akuntan sebaiknya didasarkan pada prinsip-prinsip dasar yang mengatur tindakan/perilaku seorang akuntan dalam melaksanakan tugas profesionalnya. Prinsip tersebut adalah integritas, obyektifitas, independen, kepercayaan, standar-standar teknis, kemampuan profesional, dan perilaku etika.

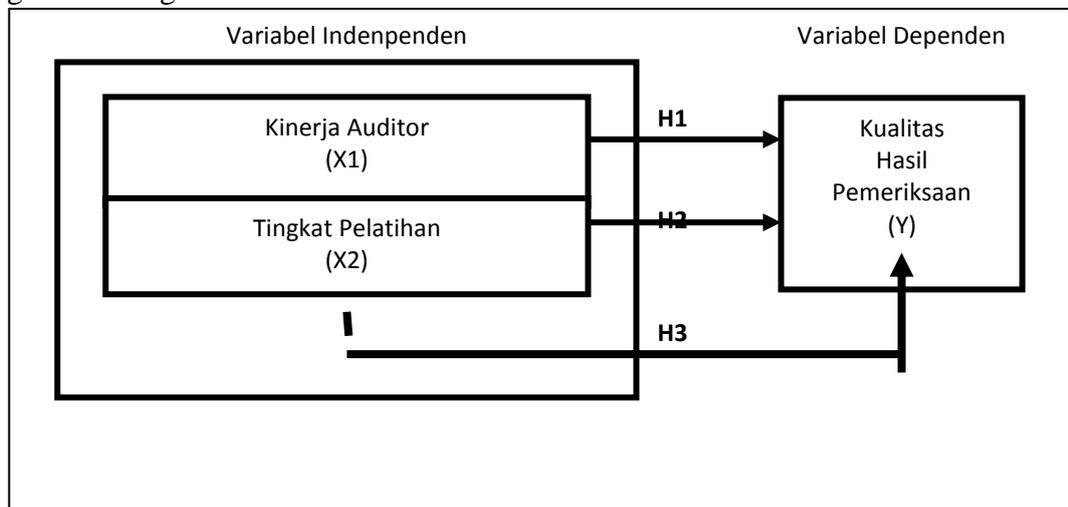
Penelitian ini merupakan penelitian gabungan dari penelitian-penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Deis dan Giroux (1992), Maryani dan Ludigdo (2001), Widagdo *et al.* (2002), Wooten (2003) dan Mayangsari (2003). Variabel penelitian ini meliputi kemampuan, independensi, etika auditor dan kualitas audit, yang diadopsi dari penelitian mereka. Penelitian ini mengadopsi kerangka

kontinjensi untuk mengevaluasi hubungan antara kemampuan, independensi dan kualitas audit. Pendekatan kontinjensi ini dilakukan dengan cara ditetapkannya variabel etika auditor sebagai variabel moderasi yang mungkin akan mempengaruhi secara kuat atau lemah hubungan antara kemampuan, independensi dan kualitas audit. Motivasinya adalah ingin mengetahui pengaruh variabel moderasi (etika auditor) terhadap kemampuan, independensi dan kualitas audit, mengingat beberapa tahun belakangan ini profesi auditor kerap dikaitkan dengan berbagai skandal yang menimpa perusahaan-perusahaan besar.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa kemampuan dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, sedang interaksi kemampuan dan etika auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

A. Kerangka Pemikiran

Diagram Kerangka Pemikiran



B. Pengembangan Hipotesis

Pengembangan hipotesis dari penelitian ini adalah :

- H1 : Kinerja auditor (X1) berpengaruh positif terhadap variabel kualitas hasil pemeriksaan (Y)
- H2 : Tingkat pelatihan auditor (X2) berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan (Y)
- H3 : Kinerja auditor (X1) dan tingkat pelatihan auditor (X2) bersama-sama berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan (Y)

METODE PENELITIAN

A.Desain Penelitian

Desain riset dalam penelitian ini merupakan desain riset kausal yang berguna untuk menganalisis hubungan-hubungan antara satu variabel dengan variabel lainnya atau bagaimana suatu variabel memengaruhi variabel lainnya. Penelitian ini menggunakan metode atau riset kualitatif dengan pengumpulan data primer melalui kuesioner. Kuesioner akan diberikan kepada para auditor di lingkungan BPK RI. Kuesioner akan dilakukan dan diukur melalui skala likert dengan masing-masing butir pertanyaan diberikan dengan 3 skala dan tiap-tiap skala diberikan skor. Berbeda dengan penelitian pada umumnya pada penelitian ini digunakan skala likert 3 kategori ini untuk lebih mempertegas jawaban.

B.Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi obyek penelitian ini adalah seluruh auditor BPK RI yang ada pada unit kerja teknis di Auditama Keuangan Negara I (AKN I) Kantor Pusat BPK RI. Jumlah populasi auditor di Kantor Pusat sebanyak 151 orang berdasarkan buku BPK RI dalam angka tahun 2006. Seluruh populasi dibagi dalam kelompok berdasarkan unit kerja Auditama Keuangan Negara IA, IB, dan IC.

Metode pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik *Non Probability Sampling*. Teknik pengambilan sampel *non probability sampling* dilakukan dengan *purposive sampling* dengan 32 orang dari total populasi.

C. Variabel Penelitian dan Definisi operasional Penelitian

C.1. Variabel dependen

Variabel dependen adalah kualitas hasil pemeriksaan yang diproksi menjadi tiga indikator yaitu kualitas strategis, kualitas teknis, dan kualitas proses. Pengukuran kualitas strategis adalah ketepatan waktu hasil pemeriksaan kepada stakeholder dan pengungkapan temuan dalam hasil pemeriksaan. Pengukuran kualitas teknis adalah penyajian temuan, kesimpulan, opini dan saran atas temuan. Sedangkan pengukuran kualitas proses adalah efektif dan efisien proses perencanaan pemeriksaan, pelaksanaan dan pelaporan pemeriksaan.

C.2 Variabel Independen

Variabel indenpenden atau variabel yang mempengaruhi dalam penelitian ini adalah kinerja auditor dan tingkat pelatihan auditor.

Variabel independen kinerja auditor mempunyai indikator yaitu :

1. Harapan atas imbalan yang diartikan sebagai balas jasa atas prestasi atau pengorbanan yang telah dilakukan seseorang untuk melaksanakan tugas tertentu.
2. Kemampuan yaitu kesanggupan dan keahlian dari seseorang untuk melakukan kegiatan yang diberikan kepadanya.
3. Persepsi atas tugas diartikan cara pandang seseorang dalam menjalankan tugas yang dilakukan yaitu integritas.

Variabel independen tingkat pelatihan auditor mempunyai indikator yaitu:

1. Keahlian konsep yang diartikan sebagai tingkat pendidikan formal auditor dalam melaksanakan tugasnya.
2. Pelatihan Teknik diartikan sebagai pelatihan kompetensi teknik auditor di bidang akuntansi dan ilmu yang terkait.
3. Pendidikan moralitas yaitu pelatihan kepada auditor sehingga memiliki kepribadian yang bersifat mandiri dan kejujuran.

Pembahasan Hasil Analisa

H1 : Kinerja Auditor berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan

Variabel kinerja auditor terdiri dari imbalan, kemampuan dan persepsi auditor atas tugas dalam melaksanakan tugas pemeriksaan. Hasil hipotesis ini menunjukkan bahwa kinerja auditor secara signifikan berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hal ini dapat dilihat dari hasil uji koefisien regresi , dimana kinerja auditor memiliki nilai koefisien positif sebesar 7.210 dengan tingkat signifikansi sebesar 0.00 (lebih kecil dari 0.05). Imbalan, kemampuan auditor dan persepsi auditor merupakan indikator kualitas hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh lembaga pemeriksa seperti BPK RI khususnya Auditama Keuangan Negara (AKN) I. Hal ini sesuai dengan fokus perhatian pimpinan BPK RI sejak tahun 2004 hingga saat ini untuk meningkatkan kesejahteraan auditor BPK RI, promosi jabatan, kenaikan pangkat, meningkatkan interpersonal skill, membuat dan

menjunjung tinggi kode etik pegawai. Dengan keadaan yang seperti ini maka dapat menciptakan kualitas hasil pemeriksaan yang akurat dan bernilai tambah. Hasil ini sejalan dengan penelitian Diani Mardisar et al (2007) dan M. Nizarul Alim et al (2007) yang mendukung bahwa kompetensi dan akuntabilitas auditor berpengaruh atau berhubungan positif dengan kualitas audit atau hasil pelaksanaan audit.

H2 : Tingkat pelatihan Auditor berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan

Variabel tingkat pelatihan auditor terdiri dari keahlian konsep, pelatihan teknis dan pendidikan moralitas. Hasil yang diperoleh atas hipotesis yaitu tingkat pelatihan auditor secara signifikan berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hal ini berdasarkan dari hasil uji koefisien regresi dimana tingkat pelatihan auditor memiliki nilai koefisien positif sebesar 5.614 dengan tingkat signifikansi sebesar 0.00 (lebih kecil dari 0.05). Keahlian konsep, pelatihan teknis dan pendidikan moralitas merupakan indikator yang menunjang kualitas hasil pemeriksaan khususnya Auditama Keuangan Negara (AKN) I BPK RI. Setiap tahun BPK RI telah secara rutin dan berkesinambungan melaksanakan pendidikan, pelatihan, rekrutmen dan penelitian yang bertujuan untuk mendukung pelaksanaan kegiatan pemeriksaan yang akhirnya meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan. Dengan keadaan yang seperti ini maka dapat menciptakan kualitas hasil pemeriksaan yang akurat dan bernilai tambah. Hasil ini sesuai dengan penelitian Diani Mardisar et al (2007) yang menunjukkan bahwa pengetahuan auditor berpengaruh atau berhubungan positif dengan kualitas hasil kerja auditor.

H3 : Kinerja auditor (X1) dan tingkat pelatihan auditor (X2) bersama-sama berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan (Y)

Hasil hipotesis ini menunjukkan bahwa kinerja auditor dan tingkat pelatihan auditor secara bersama-sama berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hal ini dapat dilihat dari hasil uji koefisien regresi dimana kinerja auditor memiliki nilai koefisien positif sebesar 3.603 dan variabel tingkat pelatihan auditor memiliki nilai koefisien positif sebesar 1.582 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,00 (lebih kecil dari 0,05). Namun melalui uji t diketahui

bahwa variabel tingkat pelatihan auditor secara parsial berpengaruh tidak signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan karena hasil t hitung lebih kecil (1.582) dari t tabel (2.045).

Hipotesis ini dapat juga dibuktikan dengan menggunakan ANOVA test atau uji ststistik F yang bertujuan untuk menguji seberapa besar / kuatnya pengaruh variabel bebas secara bersama-sama terhadap variabel terikat. Hasil pengujian ini menunjukkan nilai F-hitung adalah 28.544 yang lebih besar > F-tabel (3.32) dengan signifikansi sebesar $0.000 < \text{taraf nyata } 0.05$. Arti dari perhitungan ini adalah bahwa secara bersama-sama (simultan) variabel Kinerja Auditor (X_1) dan Kualitas Pelatihan Auditor (X_2) mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap variabel Kualitas Hasil Pemeriksaan (Y).

PENUTUP

A. Simpulan

Penelitian ini secara umum bertujuan untuk menguji pengaruh kinerja auditor dan tingkat pelatihan auditor terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Kinerja auditor terdiri dari beberapa froksi yaitu harapan atas imbalan, kemampuan auditor dan persepsi auditor atas tugas. Tingkat pelatihan auditor terdiri dari indikator pelatihan konsep, keahlian teknis dan pendidikan moralitas. Kualitas hasil pemeriksaan terdiri dari beberapa indikator yaitu kualitas strategis, kualitas proses dan kualitas teknis. Penelitian ini menghasilkan beberapa kesimpulan sebagai berikut:

1. Hasil pengujian menunjukkan bahwa kinerja auditor memiliki hubungan signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan dengan $R^2=0.634$. Pengujian ini berhasil membuktikan hipotesis I (H1) yaitu kinerja auditor berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Diani Mardisar et al (2007) dan M. Nizarul Alim et al (2007) yang mendukung bahwa kompetensi dan akuntabilitas auditor berpengaruh atau berhubungan positif dengan kualitas audit atau hasil pelaksanaan audit. Walaupun dalam penelitian ini Diani Mardisar (2007) dan M. Nizarul Alim(2007), belum memasukkan unsur harapan atas imbalan dalam penelitiannya.

Dengan hasil penelitian ini maka tercapailah apa yang menjadi tujuan penelitian yaitu adanya bukti empiris bahwa kinerja auditor berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

2. Hasil pengujian kedua menunjukkan bahwa tingkat pelatihan auditor memiliki hubungan signifikan dengan kualitas hasil pemeriksaan dengan $R^2=0.512$. Pengujian ini berhasil membuktikan hipotesis II (H2) yaitu tingkat pelatihan auditor berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Diani Mardisar (2007) dimana pengetahuan auditor berpengaruh atau berhubungan positif dengan kualitas hasil kerja auditor. Walaupun Diani Mardisar (2007) menggunakan variabel pengetahuan sebagai variabel yang memperkuat atau variabel *moderate*.

Dengan hasil penelitian ini maka tercapailah apa yang menjadi tujuan penelitian yaitu adanya bukti empiris bahwa tingkat pelatihan auditor berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

3. Secara keseluruhan dapat disimpulkan bahwa untuk kinerja auditor dan tingkat pelatihan auditor memiliki hubungan signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan dengan $R^2=0.663$. Walaupun jika dilihat dari R squarenya, pengaruh kinerja auditor terhadap kualitas hasil pemeriksaan lebih kuat dibanding pengaruh tingkat pelatihan auditor terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Pengujian ini berhasil membuktikan hipotesis III (H3) yaitu kinerja auditor dan tingkat pelatihan auditor secara bersama-sama berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Keterbatasan Penelitian

Ada beberapa keterbatasan yang dihadapi dalam penelitian ini yaitu :

1. Proksi yang digunakan untuk variabel kualitas hasil pemeriksaan dalam penelitian ini belum melibatkan penggunaan aplikasi teknologi oleh auditor untuk mendukung kualitas hasil pemeriksaan.
2. Pengujian regresi variabel Y terhadap X2 menunjukkan R square yang rendah (0,496) sehingga sebagai penelitian yang eksploratori masih perlu faktor lain yang digunakan dalam penelitian ini.

3. Jumlah data sampel yang diteliti hanya 32 responden yang dirasa belum cukup untuk menentukan kinerja auditor dan tingkat pelatihan auditor menentukan kualitas hasil pemeriksaan. Dengan demikian perlu kehati-hatian dalam mengeneralisasikan hasil penelitian ini.

Saran-saran

Dengan model penelitian yang bersifat eksploratori maka diharapkan dapat terus dilakukan penelitian yang bertema serupa di masa datang. Untuk penelitian tersebut maka sebaiknya yang harus dilakukan adalah :

1. Penelitian dilakukan dengan pengambilan sampel yang lebih luas dan merata di unit kerja BPK RI sehingga generalisasi hasil menjadi lebih dapat diandalkan.
2. Menambah froksi atau variabel lain seperti penggunaan aplikasi ACL, metode sampling atau etika profesi dalam melaksanakan tugas pemeriksaan.

Dengan keunikan lingkungan audit seperti di BPK RI dimana berbeda dengan kantor akuntan publik swasta maka disarankan juga untuk terus membuat dan meningkatkan juknis dalam perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan audit seperti jangka waktu untuk jenis audit. Perlu dipertimbangkan pula bentuk standarisasi kompensasi/bonus yang diterima auditor atas hasil pelaksanaan tugas dan perlindungan baik keselamatan jiwa maupun bantuan hukum dalam pelaksanaan tugas-tugasnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Brody, R.G., and S.A. Moscovice. 1998. Mandatory Auditor Rotation. *National Public Accountant* (March): 32 – 35.
- Business Week*. 2002. Accounting in Crisis (January 28): 44 – 48.
- Copley, P.A., and M.S. Doucet. 1993. Auditor Tenure, Fixed fee Contracts, and The Supply of Substandard Single Audits. *Public Budgeting & Finance* (Fall):23-35.
- DeAngelo, L.E. 1981. Auditor Independence, "Low Balling," and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics* 3 (2): 113 – 127.
- Dye, R. 1991. Informationally Motivated Auditor Replacement. *Journal of Accounting and Economics* 14 (4): 347 – 374.
- Goldman, A. and B. Barlev. 1974. The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence. *The Accounting Review* 49 (4): 707-718.
- Haynes, C.M., J.G. Jenkins, and S.R. Nutt. 1998. The Relationship Between Client Advocacy and Audit Experience: An Exploratory Analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Fall): 88 –104.
- Hopwood, W.S., J.C. McKeown, and J.E. Mutchler. 1994. A Reexamination of Auditor versus Model Accuracy within The Context of the Going-Concern Opinion Decision. *Contemporary Accounting Research* (Spring): 409 – 31.
- Iyer, Venkataraman M. and Dasaratha V. Rama. 2004. Clients' Expectations on Audit Judgments: A Note. *Behavioral Research In Accounting* 16 : 63-74.
- Johnstone, K., M.H. Sutton, and T.D. Warfield. 2001. Antecedents and Consequences of Independence Risk: Framework for Analysis. *Accounting Horizons* (March): 1–18.
- Levitt, A. 1996. The Guardians of Financial Truth. Remarks Delivered at the Financial Reporting Institute, University of Southern California, Pasadena, June 6.
- _____. 1998. The Numbers Game. Speech Delivered at the NYU Center for Law and Business, New York, NY, September 28.
- _____. 2000a. Renewing the Covenant with Investors. Remarks Delivered at the NYU Center for Law and Business, May 10.
- _____. 2000b. Remarks of Chairman Arthur Levitt before the Conference on the Rise and Effectiveness of New Corporate Governance Standards, Federal Reserve Bank of New York, New York, NY, December 12.
- Lowe, D.J., MA. Geiger, and K. Pany. 1999. The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor Independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Supplement): 7 – 26.
- McKeown, J.C., J.E. Mutchler, and W.S. Hopwood. 1991. Toward an Explanation of Auditor Failure to Qualify the Opinions of Bankrupt Companies. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Supplement): 1 – 13.
- Neale, M.A., and G.B. Northcraft, 1991. Behavioral Negotiation Theory: A Framework for Conceptualizing Dyadic Bargaining. *Research in Organizational Behavior* (13):147-190

- Pany, K., and P.M.J. Reckers. 1984. Non-Audit Services and Auditor Independence:A.Continuing Problem. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Spring): 89–97.
- _____. 1988. Auditor Performance of MAS: A Study of its Effects on Decisions and Perceptions. *Accounting Horizons* (June): 31 – 38.
- Pasewark, W.R., and J.E. Wilkerson, Jr. 1989. Introducing ... the Power Quintuplets: Client Power and Auditor Independence. *The Woman CPA* 51 (3): 13 – 17.
- Salterio, S. and L. Koonce. 1997. The Persuasiveness of Audit Evidence: The Case of Accounting Policy Decisions. *Accounting, Organizations, and Society* 22 (6):573-587.
- Securities and Exchange Commission (SEC). 2000. *Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements*. Release Nos. 33 – 7919; 34 - 43602; File No. S7-13-00. November 21. Washington, D.C.: SEC.
- Trompeter, G. 1994. The Effect of Partner Compensation Schemes and Generally Accepted Accounting Principles on Auditor Judgment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Fall): 56 – 68.
- U.S. Senate. 1976. *The Accounting Establishment*. Prepared by the Subcommittee on Report, Accounting and Management of the Committee on Governmental Affairs. Washington, D.C.: Government Printing Office.
- Fowler, Janert F., James E. Foster, Lisa S. Foley dan Alan H. Kvanli. 1994. "Statistics, The Law and Government Auditors' Sampling Procedures." *The Government Accounting Journal*; SpringVol.43:1;35-46
- Guy, Dan M. 1981. "An Intorduction to Statistical Sampling in Auditing." John Wiley and Sons. New York.
- Guy, Dan M. dan D. R. Carmichael. 2001. "Wiley Practitioner's Guide to GAAS." John Wiley and Sons. New York.
- Halim, Abdul. 2001. "Auditing I (Dasar-Dasar Audit Laporan Keuangan)." Edisi 2.,UPP AMP YKPN., Yogyakarta.
- Hall, T., J. Hunton, dan B. Pierce. 2000. "The Use of and selection biases associated with non statistical sampling and auditing". *Behavioral Research in Accounting* 12:231-255.
- Hall, Thomas W, Terri L Herron, Bethane Jo Pierce dan Tery J. Witt. 2001. "The effectiveness of increasing sample size to mitigate the influence of population characteristics in haphazard sampling." *Auditing: A Journal of Practice and Theory*; Spring; 20, 1; 169-185.
- Hall, Thomas W, James E Hunton dan Bethane Jo Pierce. 2002. "Sampling practices of auditors in public accounting, industry, and government." *Accounting Horizons*; Jun; 16, 2; pg. 125-136.
- Hitzig, N. 1995. "Audit sampling: A survey of current practice." *The CPA Journal* (July):54-57.
- Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik.2001. "Standar Profesiona Akutan Publik." Salemba Empat. Jakarta..
- Ponemon, L. dan J. Wendell. 1995. "Judmental versus random sampling in auditing: An experimental investigation." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 14 Fall; 17-34.

