

## **BAB 4**

### **HASIL DAN PEMBAHASAN**

#### **4.1 Pelaksanaan Survei**

Dari 25 kantor LPND sesuai dengan Peraturan Presiden Republik Indonesia No. 11 Tahun 2005, No. 81 Tahun 2006, No. 08 Tahun 2008, dan No. 09 Tahun 2008, penyebaran kuesioner hanya dapat dilakukan terhadap 21 kantor LPND. Keempat kantor LPND yang tidak termasuk sebagai responden tersebut adalah Badan Nasional Penanggulangan Bencana (BNPB), Badan Sar Nasional (BASARNAS), Perpustakaan Nasional Republik Indonesia (PERPUSNAS), dan Badan Intelijen Negara (BIN). BNPB, BASARNAS, dan PERPUSNAS tidak dapat menjadi responden karena pada ketiga kantor LPND tersebut sampai dengan saat penelitian ini dilakukan belum terbentuk Inspektorat dan belum mempunyai auditor internal pemerintah, sedangkan BIN alasannya karena menolak menjadi responden. Daftar kantor LPND yang menjadi responden penelitian ini dapat dilihat pada lampiran.

Sebelum dilakukan penyebaran kuesioner kepada auditor internal pemerintah pada masing-masing kantor LPND, dilakukan *pre test* kuesioner kepada auditor internal pemerintah yang sedang mengikuti Diklat Sertifikasi Penjenjangan Ketua Tim Audit di Pusdiklatwas BPKP (Pusat Pendidikan dan Latihan Pengawasan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan). Auditor internal pemerintah peserta Diklat Sertifikasi Penjenjangan Ketua Tim tersebut berjumlah 34 orang berasal dari berbagai Inspektorat LPND dan Inspektorat Jenderal Departemen di seluruh Indonesia. *Pre test* dilakukan dengan tujuan untuk menguji pertanyaan-pertanyaan dalam kuesioner apakah dapat dipahami dan dimengerti dengan mudah oleh responden.

Penyebaran dan pengumpulan kuesioner pada masing-masing kantor LPND dilakukan dengan cara diantar dan diambil langsung oleh peneliti. Pada pelaksanaan survei ini peneliti dibantu oleh dua orang peneliti lain, sehingga penyebaran dan pengumpulan kuesioner ini dilaksanakan oleh tiga orang. Pada masing-masing kantor

LPND tersebut, penyerahan dan pengumpulan kuesioner dilakukan melalui kontak person auditor internal pemerintah yang sudah dikenal sebelumnya oleh peneliti. Apabila peneliti tidak mempunyai kontak person yang sudah dikenal sebelumnya, peneliti menghubungi Kepala Subbagian Tata Usaha Inspektorat masing-masing kantor LPND sebagai kontak person yang akan membantu penyebaran dan pengumpulan kuesioner.

Setiap kontak person diberi sebuah amplop yang berisi surat permohonan untuk menjadi responden, sejumlah kuesioner beserta souvenir berupa pulpen. Setiap kontak person tersebut dimohon bantuannya untuk membantu menyebarkan kuesioner kepada para auditor internal pemerintah di lingkungan kantornya yang memenuhi kriteria seperti yang telah ditetapkan dalam penentuan sampling penelitian ini. Untuk mempercepat pengumpulan kuesioner, peneliti mengingatkan pengisian kuesioner melalui telepon kepada masing-masing kontak person.

Pelaksanaan penyebaran kuesioner dimulai pada tanggal 27 Maret 2009 dan selesai dikumpulkan semua pada tanggal 11 Mei 2009. Sebanyak 329 eksemplar kuesioner disebarkan kepada auditor internal pemerintah. Dari jumlah kuesioner yang disebarkan tersebut, berhasil dikumpulkan kembali sebanyak 284 eksemplar kuesioner yang berasal dari kantor LPND sejumlah 21 kantor yang berpartisipasi dalam penelitian ini. Dari sejumlah 284 eksemplar kuesioner yang kembali tersebut, sebanyak 5 eksemplar tidak bisa disertakan dalam pengolahan data karena terdapat pengisian data yang tidak lengkap, baik pengisian data diri responden maupun data jawaban persepsi responden. Sisa kuesioner yang berhasil digunakan untuk pengolahan dan analisis selanjutnya berjumlah 279 eksemplar, sehingga diperoleh prosentase *response rate* akhir adalah 84,8%. Hasil jumlah kuesioner selengkapnya seperti disajikan pada Tabel 4.1.

**Tabel 4.1. Penyebaran dan pengumpulan kuesioner**

No.	Keterangan	Jumlah (Eksemplar)	Prosentase (%)
1.	Kuesioner yang disebar	329	100,00
2.	Kuesioner yang tidak kembali	45	13,68
3.	Kuesioner yang kembali	284	86,32
4.	Kuesioner yang tidak lengkap	5	1,52
5.	Kuesioner yang lengkap	279	84,80

Sumber: Telah diolah kembali (2009)

#### 4.2 Deskripsi Responden Penelitian

Responden auditor internal pemerintah pada kantor LPND menurut jenis kelamin adalah 189 orang pria (67,7%) dan 90 orang wanita (32,3%). Jumlah wanita yang lebih sedikit dibandingkan jumlah pria dalam profesi auditor pemerintah ini mungkin terkait dengan sifat pekerjaan auditor yang kebanyakan harus melakukan penugasan audit ke lokasi auditan yang merupakan unit-unit kerja di kantor LPND yang tersebar di seluruh wilayah Indonesia. Sebagai perempuan yang mempunyai peran ganda sebagai ibu rumah tangga juga, perempuan mungkin enggan untuk melakukan pekerjaan yang harus meninggalkan keluarga dalam waktu yang cukup lama.

Berdasarkan tingkat pendidikan, responden auditor pemerintah dengan jenjang pendidikan SMA sebanyak 22 orang (7,95%), D3 sebanyak 18 orang (6,5%), S1 sebanyak 209 orang (74,9%), S2 sebanyak 29 orang (10,4%), dan S3 sebanyak 1 orang (0,4%). Jenjang pendidikan terbesar adalah S1 yaitu 74,9% mungkin disebabkan juga dengan semakin banyaknya pegawai yang melanjutkan jenjang pendidikan dari SMA atau D3 ke tingkat S1 pada saat menjalani profesi sebagai auditor pemerintah.

Berdasarkan sertifikasi terakhir yang dimiliki oleh auditor pemerintah, jumlah terbesar pada tingkat anggota tim yaitu sebanyak 162 orang (58,1%). Prosentase terbesar yang mempunyai sertifikasi anggota tim salah satunya dikarenakan untuk auditor pemerintah dengan jenjang pendidikan SMA dan D3 maksimal hanya dapat memiliki sertifikasi sebagai anggota tim. Sedangkan masih sedikitnya auditor pemerintah yang mempunyai sertifikasi ketua tim dan pengendali teknis mungkin disebabkan ujian untuk kelulusan tingkat ketua tim dan pengendali teknis ini relatif tidak mudah. Disamping itu banyak anggota tim yang belum bisa melanjutkan ke jenjang ketua tim dan pengendali teknis karena alasan angka kredit sebagai persyaratannya belum mencukupi.

Dilihat dari umur responden auditor pemerintah, paling banyak berada pada kisaran umur 45,1 tahun sampai dengan 56 tahun dengan jumlah sebanyak 118 orang (42,3%). Hal ini mungkin disebabkan karena kebanyakan Inspektorat merupakan unit kerja baru di LPND, sehingga pada awal pembentukannya banyak menggunakan pegawai yang telah senior di kantor tersebut, baru pada beberapa tahun kemudian dilakukan perekrutan pegawai baru untuk menempati posisi auditor pemerintah. Disamping itu banyak pegawai senior dengan jenjang pendidikan SMA atau D3 memang berminat untuk beralih menjadi auditor pemerintah karena merupakan salah satu jabatan fungsional, sehingga mampu memberikan kenaikan pangkat sampai golongan III/D, sedangkan apabila mereka bertahan pada tingkat struktural, maksimal hanya mampu mencapai golongan III/B.

Berdasarkan pengalaman audit, responden terbesar adalah pada kisaran 1 sampai dengan 5 tahun, yaitu 139 orang (49,8%). Hal ini masih berkaitan dengan alasan banyaknya pegawai yang berminat untuk beralih menjadi auditor pemerintah karena mampu memberikan kenaikan pangkat sampai golongan III/D. Mereka relatif masih sedikit pengalamannya, karena sebelumnya mereka mempunyai bidang pekerjaan yang berbeda. Gambaran responden auditor pemerintah ini lengkapnya disajikan pada Tabel 4.2.

Tabel 4.2. Gambaran responden

No.	Keterangan	Jumlah (Orang)	Prosentase (%)
<b>1.</b>	<b>Jenis Kelamin:</b>		
	- Pria	189	67,7
	- Wanita	90	32,3
<b>2.</b>	<b>Pendidikan Terakhir:</b>		
	- SMA	22	7,9
	- D3	18	6,5
	- S1	209	74,9
	- S2	29	10,4
	- S3	1	0,4
<b>3.</b>	<b>Sertifikasi Terakhir:</b>		
	- Belum sertifikasi	22	7,9
	- Anggota Tim	162	58,1
	- Ketua Tim	54	19,4
	- Pengendali Teknis	40	14,3
	- Pengendali Mutu	1	0,4
<b>4.</b>	<b>Umur:</b>		
	- 18 – 25 Tahun	19	6,8
	- 25,1 – 35 Tahun	65	23,3
	- 35,1 – 45 Tahun	77	27,6
	- 45,1 – 56 Tahun	118	42,3
<b>5.</b>	<b>Pengalaman Audit:</b>		
	- 1 – 5 Tahun	139	49,8
	- 5,1 – 15 Tahun	97	34,8
	- 15,1 – 25 Tahun	34	12,2
	- > 25 Tahun	9	3,2

Sumber: Telah diolah kembali (2009)

### 4.3 Deskripsi Variabel Penelitian

Setelah diuraikan tentang deskripsi responden penelitian ini, selanjutnya akan diuraikan tentang deskripsi variabel-variabel penelitian ini. Tujuannya untuk memberikan gambaran tentang tanggapan responden terhadap variabel-variabel dalam penelitian ini. Tanggapan responden tersebut digambarkan melalui distribusi jawaban responden terhadap masing-masing item kuesioner yang merupakan semua variabel teramati, hasilnya dapat dilihat pada Tabel 4.3.

Tabel 4.3. Distribusi jawaban responden

Variabel Teramati (Kuesioner)	Distribusi Jawaban Responden					Total Responden
	STS (1)	TS (2)	N (3)	S (4)	SS (5)	
KU1	19 (6.8%)	38 (13.6%)	35 (12.5%)	117 (41.9%)	70 (25.1%)	279
KU2	3 (1.1%)	12 (4.3%)	25 (9%)	93 (33.3%)	146 (52.3%)	279
KU3	1 (0.4%)	1 (0.4%)	11 (3.9%)	113 (40.5%)	153 (54.8%)	279
KU4	3 (1.1%)	13 (4.7%)	28 (10%)	133 (47.7%)	102 (36.6%)	279
KU5	20 (7.2%)	47 (16.8%)	45 (16.1%)	96 (34.4%)	71 (25.4%)	279
KU6	1 (0.4%)	5 (1.8%)	7 (2.5%)	128 (45.9%)	138 (49.5%)	279
KU7	6 (2.2%)	25 (9%)	40 (14.3%)	95 (34.1%)	113 (40.5%)	279
KU8	4 (1.4%)	13 (4.7%)	30 (10.8%)	92 (33%)	140 (50.2%)	279
KU9	1 (0.4%)	3 (1.1%)	20 (7.2%)	135 (48.4%)	120 (43%)	279
KU10	1 (0.4%)	5 (1.8%)	29 (10.4%)	112 (40.1%)	132 (47.3%)	279
ET11	-	-	9 (3.2%)	118 (42.3%)	152 (54.5%)	279
ET12	-	2 (0.7%)	6 (2.2%)	137 (49.1%)	134 (48%)	279
ET13	-	-	10 (3.6%)	139 (49.8%)	130 (46.66%)	279
ET14	-	1 (0.4%)	13 (4.7%)	140 (50.2%)	125 (44.8%)	279
ET15	-	1 (0.4%)	8 (2.9%)	124 (44.4%)	146 (52.3%)	279
ET16	-	-	4 (1.4%)	125 (44.8%)	150 (53.8%)	279
ET17	-	1 (0.4%)	21 (7.5%)	175 (62.7%)	82 (29.4%)	279
ET18	-	-	5 (1.8%)	142 (50.9%)	132 (47.3%)	279
ET19	-	-	3 (4.7%)	179 (64.2%)	87 (31.2%)	279

ET20	1 (0.4%)	-	23 (8.2%)	132 (47.3%)	123 (44.1%)	279
KO21	2 (0.7%)	6 (2.2%)	13 (4.7%)	72 (25.8%)	186 (66.7%)	279
KO22	-	3 (1.1%)	20 (7.2%)	86 (30.8%)	170 (60.9%)	279
KO23	-	-	16 (5.7%)	73 (26.2%)	190 (68.1%)	279
KO24	-	-	19 (6.8%)	117 (41.9%)	143 (51.3%)	279
KO25	-	2 (0.7%)	9 (3.2%)	97 (34.8%)	171 (61.3%)	279
IN26	21 (7.5%)	71 (25.4%)	44 (15.8%)	108 (38.7%)	35 (12.5%)	279
IN27	7 (2.5%)	52 (18.6%)	36 (12.9%)	140 (50.2%)	44 (15.8%)	279
IN28	7 (2.5%)	40 (14.3%)	41 (14.7%)	114 (40.9%)	77 (27.6%)	279
IN29	15 (5.4%)	66 (23.7%)	41 (14.7%)	112 (40.1%)	45 (16.1%)	279
IN30	1 (0.4%)	1 (0.4%)	30 (10.8%)	168 (60.2%)	79 (28.3%)	279
AK31	-	-	23 (8.2%)	137 (49.1%)	119 (42.7%)	279
AK32	-	1 (0.4%)	30 (10.8%)	146 (52.3%)	102 (36.6%)	279
AK33	-	1 (0.4%)	35 (12.5%)	137 (49.1%)	106 (38%)	279

Sumber: Telah diolah kembali (2009)

Dari Tabel 4.3 tentang distribusi jawaban responden di atas dapat diketahui bahwa persepsi auditor pemerintah terhadap kualitas audit yang diukur dengan instrumen pertanyaan kuesioner dalam KU1 sampai dengan KU10 termasuk dalam kategori baik atau tinggi. Hal ini terlihat dari distribusi jawaban responden yang prosentase terbesarnya memberikan jawaban pada tingkat setuju dan sangat setuju untuk setiap pernyataan dari KU1 sampai dengan KU10. Jumlah responden yang memberikan pernyataan tentang kualitas audit dengan jawaban setuju dan sangat

setuju secara total di atas 50%, sedangkan yang tidak setuju dan sangat tidak setuju secara total di bawah 25%.

Persepsi auditor pemerintah terhadap pemahaman etika yang diukur dengan instrumen pertanyaan kuesioner dalam ET11 sampai dengan ET20 termasuk dalam kategori baik sekali. Hal ini terlihat dari distribusi jawaban responden yang prosentase terbesarnya memberikan jawaban pada tingkat setuju dan sangat setuju untuk setiap pernyataan dari ET11 sampai dengan ET20. Hanya terdapat satu orang responden yang memberikan pernyataan sangat tidak setuju (0,4%) terhadap pemahaman etika, dan yang memberikan pernyataan tidak setuju tidak lebih dari 2%. Sedangkan jumlah responden yang memberikan pernyataan tentang pemahaman etika auditor dengan jawaban setuju dan sangat setuju secara total mencapai hampir 90%.

Untuk variabel kompetensi auditor yang diukur dengan instrumen pertanyaan kuesioner dalam KO21 sampai dengan KO25 juga termasuk dalam kategori baik sekali. Hal ini terlihat dari distribusi jawaban responden yang prosentase terbesarnya memberikan jawaban pada tingkat setuju dan sangat setuju untuk setiap pernyataan dari KO21 sampai dengan KO25. Hanya terdapat dua orang responden yang memberikan pernyataan sangat tidak setuju (0,7%), dan yang memberikan pernyataan tidak setuju tidak lebih dari 5%. Sedangkan jumlah responden yang memberikan pernyataan tentang kompetensi auditor dengan jawaban setuju dan sangat setuju secara total mencapai lebih dari 70%.

Sedangkan untuk variabel independensi yang diukur dengan pernyataan dalam kuesioner pada IN26 sampai dengan IN30 menunjukkan adanya tingkat persepsi auditor pemerintah yang cukup tinggi. Hal ini terlihat dari distribusi jawaban responden yang proporsi jawabannya masih lebih cenderung pada pernyataan setuju dan sangat setuju daripada pernyataan tidak setuju dan sangat tidak setuju. Responden yang memberikan pernyataan tidak setuju dan sangat tidak setuju yang paling besar pada kuesioner IN26, yaitu prosentasenya mencapai 30% lebih. Namun proporsi terbesar tetap memberikan jawaban pada tingkat setuju dan sangat setuju untuk setiap pernyataan dari IN26 sampai dengan IN30.



Sementara itu untuk variabel akuntabilitas yang diukur dengan pernyataan dalam kuesioner pada AK31 sampai dengan AK33 menunjukkan adanya tingkat persepsi auditor pemerintah yang sangat tinggi. Hal ini terlihat dari distribusi jawaban responden yang prosentase terbesarnya memberikan jawaban pada tingkat setuju dan sangat setuju untuk setiap pernyataan dari AK31 sampai dengan AK33. Hanya terdapat dua orang responden yang memberikan pernyataan tidak setuju (0,7%), dan tidak ada responden yang memberikan pernyataan tidak setuju. Sedangkan jumlah responden yang memberikan pernyataan tentang akuntabilitas auditor dengan jawaban setuju dan sangat setuju secara total mencapai hampir 90%.

Sedangkan deskripsi untuk variabel laten atau konstruk disajikan pada Tabel 4.4. Berdasarkan pada Tabel 4.4 tersebut terlihat bahwa hasil pengukuran untuk variabel KUAL menunjukkan skor jawaban responden yang berkisar antara 26-50, yang lebih tinggi dari kisaran maksimal teoritis yaitu antara 10–50. Angka ini menyatakan bahwa auditor internal pemerintah yang menjadi responden penelitian ini mempunyai persepsi tentang kualitas audit pada tingkat yang cukup tinggi. Namun terdapat responden yang mempunyai persepsi kualitas audit yang sangat tinggi, terlihat dari adanya skor jawaban responden yang mempunyai nilai maksimal. Secara rata-rata dapat disimpulkan bahwa responden dalam penelitian ini mempunyai persepsi tentang kualitas audit yang tinggi, karena nilainya hampir mendekati maksimal yaitu 41,48. Namun dari nilai standar deviasi yang tinggi yaitu 4,25, terlihat bahwa persepsi responden dalam penelitian ini tentang kualitas audit sangat bervariasi.

Hasil pengukuran untuk variabel ETIK menunjukkan skor jawaban responden yang berkisar antara 34-50, yang lebih tinggi dari kisaran maksimal teoritis yaitu antara 10–50. Angka ini menyatakan bahwa auditor internal pemerintah yang menjadi responden penelitian ini mempunyai pemahaman etika pada tingkat yang tinggi. Terdapat responden yang mempunyai pemahaman etika yang sangat tinggi, terlihat dari adanya skor jawaban responden yang mempunyai nilai maksimal. Secara rata-rata dapat disimpulkan bahwa responden dalam penelitian ini mempunyai pemahaman etika yang tinggi, karena nilainya hampir mendekati maksimal yaitu

44,07. Namun dari nilai standar deviasi yang cukup tinggi yaitu 3,80, terlihat bahwa pemahaman etika oleh responden dalam penelitian ini bervariasi.

Sementara itu untuk variabel KOMP menunjukkan skor jawaban responden yang berkisar antara 14-25, yang lebih tinggi dari kisaran maksimal teoritis yaitu antara 5–25. Angka ini menyatakan bahwa auditor internal pemerintah yang menjadi responden penelitian ini mempunyai persepsi terhadap kompetensi pada tingkat yang tinggi. Terdapat responden yang mempunyai persepsi tentang kompetensi yang sangat tinggi, terlihat dari adanya skor jawaban responden yang mempunyai nilai maksimal. Secara rata-rata dapat disimpulkan bahwa responden dalam penelitian ini mempunyai persepsi terhadap kompetensi yang tinggi, karena nilainya hampir mendekati maksimal yaitu 22,71. Dengan nilai standar deviasi sebesar 2.29, terlihat bahwa persepsi responden terhadap kompetensi tidak terlalu bervariasi.

Untuk variabel INDE menunjukkan skor jawaban responden yang berkisar antara 8-25, yang lebih tinggi dari kisaran maksimal teoritis yaitu antara 5–25. Angka ini menyatakan bahwa auditor internal pemerintah yang menjadi responden penelitian ini mempunyai persepsi terhadap independensi pada tingkat yang cukup tinggi. Terdapat responden yang mempunyai persepsi independensi yang sangat tinggi, terlihat dari adanya skor jawaban responden yang mempunyai nilai maksimal. Secara rata-rata dapat disimpulkan bahwa responden dalam penelitian ini mempunyai persepsi terhadap independensi yang cukup tinggi dengan nilainya sebesar 18,12. Namun dari nilai standar deviasi yang cukup tinggi yaitu 3,44, terlihat bahwa persepsi terhadap independensi oleh responden dalam penelitian ini cukup bervariasi.

Sedangkan untuk variabel AKUN menunjukkan skor jawaban responden yang berkisar antara 4-15, yang hampir sama dengan kisaran maksimal teoritis yaitu antara 3–15. Angka ini menyatakan bahwa auditor internal pemerintah yang menjadi responden penelitian ini mempunyai persepsi terhadap akuntabilitas pada tingkat yang tinggi. Terdapat responden yang mempunyai persepsi terhadap akuntabilitas yang sangat tinggi, terlihat dari adanya skor jawaban responden yang mempunyai nilai maksimal. Secara rata-rata dapat disimpulkan bahwa responden dalam penelitian ini mempunyai persepsi akuntabilitas yang tinggi, karena nilainya hampir mendekati

maksimal yaitu 12,31. Dengan nilai standar deviasi sebesar 1,74 terlihat bahwa persepsi terhadap akuntabilitas oleh responden dalam penelitian ini cukup bervariasi.

Untuk variabel PENG dengan kisaran angka 1-29 menunjukkan pengalaman audit responden dalam penelitian ini paling sedikit adalah 1 tahun, sedangkan paling besar adalah 29 tahun. Secara rata-rata dapat disimpulkan bahwa responden dalam penelitian ini mempunyai pengalaman audit yang cukup tinggi yaitu sebanyak 8,15 tahun. Dengan nilai standar deviasi sebesar 6,99 terlihat bahwa pengalaman audit yang dimiliki oleh responden dalam penelitian ini cukup bervariasi.

**Tabel 4.4. Deskripsi variabel laten**

No.	Variabel Penelitian	Kisaran Teoritis	Kisaran Aktual	Rata-rata	Standar Deviasi	Rata-rata Skor
1.	Kualitas Audit (KUAL)	10 – 50	26 – 50	41.48	4.25	4.1
2.	Pemahaman Etika (ETIK)	10 – 50	34 – 50	44.07	3.80	4.4
3.	Kompetensi (KOMP)	5 – 25	14 – 25	22.71	2.29	4.5
4.	Independensi (INDE)	5 – 25	8 – 25	18.12	3.44	3.6
5.	Akuntabilitas (AKUN)	3 – 15	4 – 15	12.81	1.74	4.3
6.	Pengalaman (PENG)	-	1 – 29	8.15	6.99	-

Sumber: Telah diolah kembali (2009)

Tabel 4.5. Analisis variabel berdasarkan responden

No.	Responden		Rata-rata skor variabel				
	Demografi	Jumlah	KUAL	ETIK	KOMP	INDE	AKUN
<b>1.</b>	<b>Jenis Kelamin:</b>						
	- Pria	189	4.0	4.4	4.2	3.5	4.1
	- Wanita	90	4.1	4.4	4.3	3.7	4.2
<b>2.</b>	<b>Pendidikan Terakhir:</b>						
	- SMA	22	4.0	4.3	4.1	3.7	4.0
	- D3	18	3.8	4.4	4.3	3.5	4.3
	- S1	209	4.1	4.4	4.2	3.6	4.2
	- S2	29	4.1	4.5	4.3	3.6	4.3
	- S3	1	3.7	4.0	4.4	5.0	5.0
<b>3.</b>	<b>Sertifikasi Terakhir:</b>						
	- Belum sertifikasi	22	4.1	4.4	4.2	3.7	4.2
	- Anggota Tim	162	4.0	4.4	4.2	3.6	4.1
	- Ketua Tim	54	4.1	4.4	4.4	3.6	4.3
	- Pengendali Teknis	40	4.1	4.5	4.4	3.8	4.3
	- Pengendali Mutu	1	3.7	4.0	4.4	4.6	4.0
<b>4.</b>	<b>Umur:</b>						
	- 18 – 25 Tahun	19	4.0	4.3	4.1	3.7	4.0
	- 25,1 – 35 Tahun	65	3.9	4.4	4.2	3.5	4.1
	- 35,1 – 45 Tahun	77	4.0	4.4	4.2	3.6	4.0
	- 45,1 – 56 Tahun	118	4.1	4.4	4.3	3.7	4.3
<b>5.</b>	<b>Pengalaman Audit:</b>						
	- 1 – 5 Tahun	139	4.0	4.4	4.2	3.6	4.1
	- 5,1 – 15 Tahun	97	4.1	4.5	4.3	3.7	4.3
	- 15,1 – 25 Tahun	34	4.0	4.4	4.3	3.5	4.3
	- > 25 Tahun	9	4.1	4.4	4.4	3.9	4.2

Sumber: Telah diolah kembali (2009)

Untuk analisis variabel laten atau konstruk berdasarkan klasifikasi atau demografi responden disajikan pada Tabel 4.5. Berdasarkan pada Tabel 4.5 tersebut, rata-rata persepsi auditor internal pemerintah wanita terhadap semua variabel atau konstruk KUAL, ETIK, KOMP, INDE, dan AKUN semuanya lebih tinggi daripada rata-rata persepsi auditor internal pemerintah pria, walaupun jumlah wanita lebih

sedikit daripada pria. Hal ini terlihat dari skor rata-rata jawaban auditor internal pemerintah wanita terhadap semua variabel yang menunjukkan nilai yang lebih tinggi daripada auditor internal pemerintah pria, kecuali untuk variabel ETIK yang menunjukkan nilai yang sama. Sehingga dapat disimpulkan bahwa auditor internal pemerintah wanita memberikan pernyataan yang lebih setuju terhadap variabel atau konstruk kualitas audit, kompetensi, independensi, dan akuntabilitas. Sedangkan untuk konstruk pemahaman etika, auditor internal pemerintah wanita dan pria mempunyai tingkat persepsi yang sama karena mereka memberikan tingkat pernyataan setuju yang sama, yaitu dengan skor rata-rata jawaban 4,4.

Berdasarkan tingkat pendidikan, auditor internal pemerintah dengan jenjang S1 dan S2 mempunyai tingkat persepsi terhadap kualitas audit paling tinggi, terlihat dari nilai skor rata-rata variabel KUAL paling tinggi yaitu 4,1. Sedangkan auditor internal pemerintah dengan jenjang S3 memiliki tingkat persepsi terhadap kualitas audit yang paling rendah, terlihat dari nilai skor rata-rata variabel KUAL paling rendah yaitu 3,7. Auditor internal pemerintah dengan tingkat pendidikan S2 mempunyai tingkat persepsi terhadap pemahaman etika yang paling tinggi, hal ini terlihat dari rata-rata skor variabel ETIK yang mempunyai nilai paling tinggi, yaitu 4,5. Sedangkan auditor internal pemerintah dengan tingkat pendidikan S3 mempunyai tingkat persepsi terhadap pemahaman etika yang paling rendah, terlihat dari rata-rata skor variabel ETIK yang mempunyai nilai paling rendah, yaitu 4,0.

Untuk variabel KOMP, auditor internal pemerintah dengan jenjang pendidikan S3 memiliki tingkat persepsi yang paling tinggi terhadap kompetensi, terlihat dari rata-rata skor variabel KOMP yang mempunyai nilai paling tinggi, yaitu 4,4. Sedangkan auditor internal pemerintah dengan jenjang pendidikan SMA memiliki tingkat persepsi yang paling rendah terhadap kompetensi, terlihat dari rata-rata skor variabel KOMP yang mempunyai nilai paling rendah, yaitu 4,1. Untuk variabel INDE, auditor internal pemerintah dengan jenjang pendidikan S3 memiliki tingkat persepsi yang paling tinggi terhadap independensi, terlihat dari rata-rata skor variabel INDE yang mempunyai nilai paling tinggi, yaitu 5. Sedangkan auditor internal pemerintah dengan jenjang pendidikan D3 memiliki tingkat persepsi yang paling

rendah terhadap independensi, terlihat dari rata-rata skor variabel INDE yang mempunyai nilai paling rendah, yaitu 3,5. Untuk variabel AKUN auditor internal pemerintah dengan jenjang pendidikan S3 memiliki tingkat persepsi yang paling tinggi terhadap akuntabilitas, terlihat dari rata-rata skor variabel AKUN yang mempunyai nilai paling tinggi, yaitu 5. Sedangkan auditor internal pemerintah dengan jenjang pendidikan SMA memiliki tingkat persepsi yang paling rendah terhadap akuntabilitas, terlihat dari rata-rata skor variabel AKUN yang mempunyai nilai paling rendah, yaitu 4.

Berdasarkan sertifikasi terakhir yang dimiliki auditor internal pemerintah, untuk variabel KUAL, auditor internal pemerintah yang belum sertifikasi, dan yang menjadi ketua tim dan pengendali teknis memiliki tingkat persepsi terhadap kualitas audit yang sama, terlihat dari rata-rata skor variabel KUAL yang mempunyai nilai sama, yaitu 4,1. Sedangkan auditor internal pemerintah yang menjadi pengendali mutu memiliki tingkat persepsi terhadap kualitas audit yang paling rendah, terlihat dari rata-rata skor variabel KUAL yang mempunyai nilai paling rendah, yaitu 3,7. Untuk variabel ETIK, auditor internal pemerintah yang menjadi pengendali teknis mempunyai tingkat persepsi terhadap pemahaman etika yang paling tinggi, terlihat dari rata-rata skor variabel ETIK yang mempunyai nilai paling tinggi, yaitu 4,5. Sedangkan auditor internal pemerintah yang menjadi pengendali mutu mempunyai tingkat persepsi terhadap pemahaman etika yang paling rendah, terlihat dari rata-rata skor variabel ETIK yang mempunyai nilai paling rendah, yaitu 4,0.

Untuk variabel KOMP, auditor internal pemerintah yang menjadi ketua tim, pengendali teknis, dan pengendali mutu memiliki tingkat persepsi yang sama terhadap kompetensi, terlihat dari rata-rata skor variabel KOMP yang mempunyai nilai sama, yaitu 4,4. Untuk variabel INDE, auditor internal pemerintah yang menjadi pengendali mutu memiliki tingkat persepsi yang paling tinggi terhadap independensi, terlihat dari rata-rata skor variabel INDE yang mempunyai nilai paling tinggi, yaitu 4,6. Sedangkan untuk variabel AKUN, auditor internal pemerintah yang menjadi pengendali mutu memiliki persepsi yang paling rendah terhadap akuntabilitas, terlihat dari rata-rata skor variabel AKUN yang mempunyai nilai paling rendah, yaitu 4.

Berdasarkan usia, auditor internal pemerintah pada kisaran umur 25-35 tahun memiliki tingkat persepsi terhadap kualitas audit yang paling rendah, terlihat dari rata-rata skor variabel KUAL yang mempunyai nilai paling rendah, yaitu 3,9. Sedangkan auditor internal pemerintah pada kisaran umur 45-56 tahun mempunyai tingkat persepsi terhadap kualitas audit yang paling tinggi, terlihat dari rata-rata skor variabel KUAL yang mempunyai nilai paling tinggi, yaitu 4,1. Untuk variabel ETIK, auditor internal pemerintah yang berada pada kisaran umur 25-35 tahun, 35-45 tahun dan 45-56 tahun mempunyai tingkat persepsi terhadap pemahaman etika yang sama, terlihat dari rata-rata skor variabel ETIK yang mempunyai nilai sama, yaitu 4,4. Sedangkan auditor internal pemerintah yang berada pada kisaran umur 18-25 tahun mempunyai tingkat persepsi terhadap pemahaman etika yang paling rendah, terlihat dari rata-rata skor variabel ETIK yang mempunyai nilai paling rendah, yaitu 4,3. Bisa disimpulkan bahwa hampir semua auditor internal pemerintah pada semua golongan umur mempunyai tingkat persepsi terhadap pemahaman etika yang sama.

Untuk variabel KOMP, auditor internal pemerintah yang berada pada kisaran umur 45-56 tahun memiliki tingkat persepsi yang paling tinggi terhadap kompetensi, terlihat dari rata-rata skor variabel KOMP yang mempunyai nilai tertinggi, yaitu 4,3. Sedangkan auditor internal pemerintah yang berada pada kisaran umur 18-25 tahun memiliki tingkat persepsi yang paling rendah terhadap kompetensi, terlihat dari rata-rata skor variabel KOMP yang mempunyai nilai paling rendah, yaitu 4,1. Untuk variabel INDE, auditor internal pemerintah yang berada pada kisaran umur 25-35 tahun memiliki tingkat persepsi yang paling rendah terhadap independensi, terlihat dari rata-rata skor variabel INDE yang mempunyai nilai paling rendah, yaitu 3,5. Untuk variabel AKUN, auditor internal pemerintah yang berada pada kisaran umur 45-56 tahun memiliki tingkat persepsi yang paling tinggi terhadap akuntabilitas, terlihat dari rata-rata skor variabel AKUN yang mempunyai nilai paling tinggi, yaitu 4,3.

Berdasarkan pengalaman kerja, auditor internal pemerintah memiliki tingkat persepsi terhadap kualitas audit yang hampir sama, terlihat dari rata-rata skor variabel KUAL yang mempunyai nilai hampir sama, yaitu 4 dan 4,1. Untuk variabel ETIK,

auditor internal pemerintah memiliki tingkat persepsi terhadap pemahaman etika yang hampir sama, terlihat dari rata-rata skor variabel ETIK yang mempunyai nilai hampir sama, yaitu 4,4. Sedangkan auditor internal pemerintah yang mempunyai pengalaman 5-15 tahun mempunyai tingkat persepsi terhadap pemahaman etika yang paling tinggi, terlihat dari rata-rata skor variabel ETIK yang mempunyai nilai paling tinggi, yaitu 4,5. Untuk variabel KOMP, auditor internal pemerintah yang memiliki pengalaman diatas 25 tahun memiliki tingkat persepsi yang paling tinggi terhadap kompetensi, terlihat dari rata-rata skor variabel KOMP yang mempunyai nilai tertinggi, yaitu 4,4. Sedangkan auditor internal pemerintah yang memiliki pengalaman 1-5 tahun memiliki tingkat persepsi yang paling rendah terhadap kompetensi, terlihat dari rata-rata skor variabel KOMP yang mempunyai nilai paling rendah, yaitu 4,2.

Untuk variabel INDE, auditor internal pemerintah dengan pengalaman di atas 25 tahun memiliki tingkat persepsi yang paling tinggi terhadap independensi, terlihat dari rata-rata skor variabel INDE yang mempunyai nilai paling tinggi, yaitu 3,9. Sedangkan auditor internal pemerintah dengan pengalaman 15-25 tahun memiliki tingkat persepsi yang paling rendah terhadap independensi, terlihat dari rata-rata skor variabel INDE yang mempunyai nilai paling rendah, yaitu 3,5. Sedangkan untuk variabel AKUN, auditor internal pemerintah yang berpengalaman 1-5 tahun memiliki tingkat persepsi yang paling rendah terhadap akuntabilitas, terlihat dari rata-rata skor variabel AKUN yang mempunyai nilai paling rendah, yaitu 4,1.

#### **4.4 Tahapan Prosedur SEM dan Analisis Output LISREL**

Seperti telah dijelaskan pada bagian metodologi penelitian, tahapan dalam prosedur SEM terdiri dari lima tahap yaitu spesifikasi model, indentifikasi, estimasi, uji kecocokan, dan respesifikasi. Tahap spesifikasi, indentifikasi dan estimasi model dengan *software* LISREL dibuat dan disajikan dalam bentuk bahasa pemrograman SIMPLIS. Metode estimasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Maximum Likelihood Estimator* (MLE). MLE adalah estimator yang paling banyak digunakan dalam SEM dan secara *default* digunakan oleh LISREL. Ukuran sampel yang



diperlukan untuk estimasi dengan MLE adalah minimal 5 responden untuk setiap variabel teramati yang ada di dalam model. Penelitian ini mempunyai 35 variabel teramati sehingga minimal responden yang diperlukan adalah 175 orang, sedangkan responden yang digunakan dalam penelitian ini berjumlah 279 orang sehingga telah memenuhi kriteria tersebut.

Setelah program SIMPLIS berhasil dijalankan akan keluar *printed output* dan *path diagram* dari spesifikasi model yang telah dibuat pada tahap sebelumnya. Tahap selanjutnya adalah melakukan analisis terhadap output tersebut, yang secara garis besar meliputi:

1. Analisis awal terhadap hasil estimasi
2. Uji kecocokan model, terdiri dari:
  - a. uji kecocokan keseluruhan model
  - b. analisis model pengukuran, yang meliputi pengujian terhadap validitas dan reliabilitas model pengukuran.
  - c. analisis model struktural
3. Respesifikasi model.

#### 4.4.1 Analisis Awal Hasil Estimasi

Penelitian ini menggunakan pendekatan *two stages*, sehingga analisis awal terhadap hasil estimasi pertama kali dilakukan terhadap model pengukuran. Berdasarkan gambar diagram lintasan dengan estimasi *t-value* pada analisis awal (gambar di lampiran), terlihat *t-value* dari muatan faktor hasil estimasi semuanya bernilai di atas 1,96 ( $t > 1,96$ ). Artinya estimasi muatan faktor semua variabel teramati adalah signifikan, sehingga tidak ada variabel teramati yang harus dihapuskan dari model. Sedangkan berdasarkan gambar diagram lintasan dengan estimasi *standardized solution* (gambar di lampiran) terlihat muatan faktor standarnya ada yang bernilai di bawah 0,5 ( $< 0,5$ ).

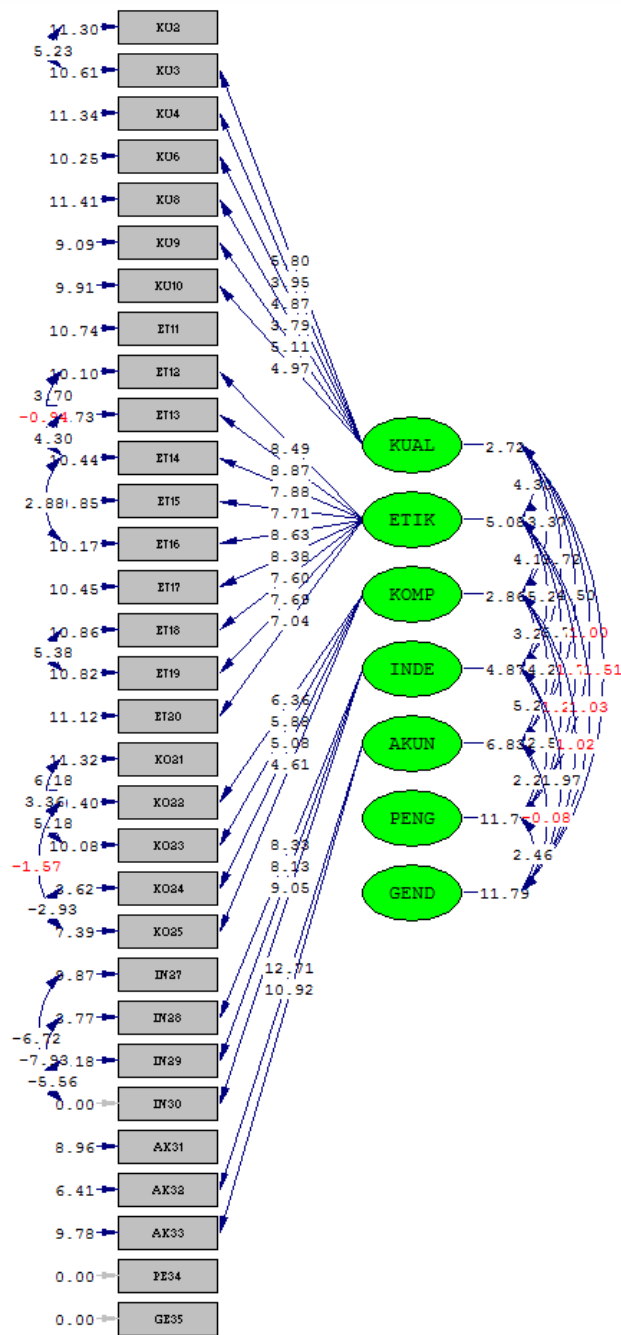
Jika ada nilai muatan faktor standar lebih kecil dari batas kitikal 0,5 maka variabel teramati terkait bisa dihapuskan dari model. Namun Igbaria *et al.* (1997) dalam Wijanto (2008) menyatakan jika ada nilai muatan faktor standar  $< 0,5$  tetapi

masih  $\geq 0,3$  maka variabel terkait bisa dipertimbangkan untuk tidak dihapuskan dari model, tetapi jika nilai muatan faktor standar kurang dari  $0,3 (< 0,3)$  maka variabel terkait bisa dihapuskan dari model.

Kedua kriteria tersebut digunakan untuk pengujian kualitas data yang utama, yaitu pengujian validitas data. Pengujian validitas dimaksudkan untuk mengukur kualitas instrumen penelitian, sehingga dapat dikatakan bahwa instrumen tersebut *valid*. Validitas adalah seberapa cermat alat ukur dapat mengungkap dengan jitu gejala-gejala atau bagian-bagian yang hendak diukur atau sejauh mana alat ukur itu mengukur sesuai apa yang ingin diukur (Arikunto, 2000).

Berdasarkan kriteria dari Igbaria *et al.* (1997), variabel teramati yang akan dikeluarkan dari model penelitian ini adalah yang mempunyai nilai muatan faktor standar kurang dari  $0,3 (< 0,3)$  yaitu variabel teramati KU1, KU5, KU7 yang mengukur variabel laten KUAL yang mewakili konstruk kualitas audit. Variabel teramati lainnya yang akan dihapuskan dari model adalah variabel IN26 yang mengukur variabel laten INDE yang mewakili konstruk independensi auditor.

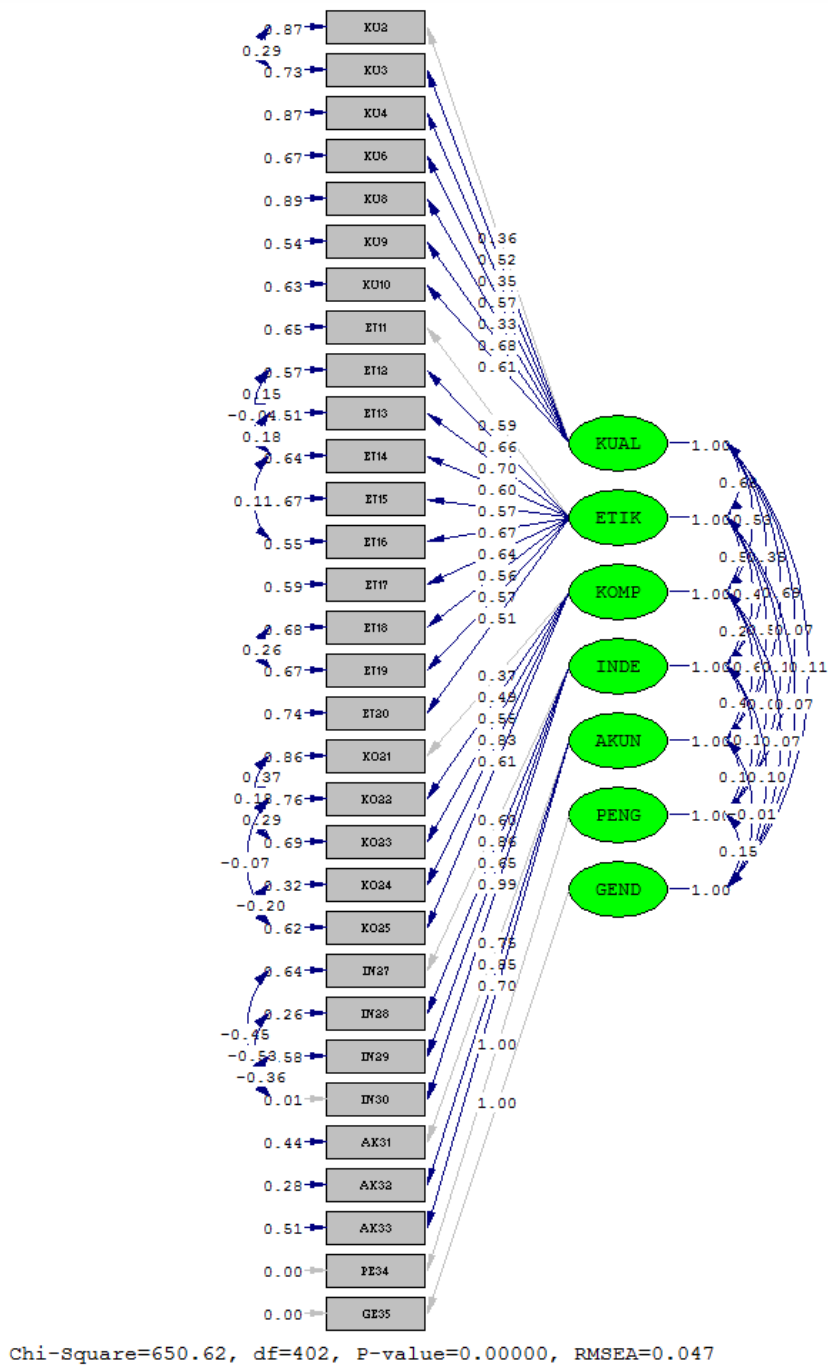
Jika ada variabel teramati yang dihapuskan dari model maka perlu dilakukan respesifikasi model sesuai dengan temuan yang ada tersebut dan model yang telah direspesifikasi dijalankan kembali dan dilakukan proses pengujian kembali. Respesifikasi model dalam penelitian ini setelah dilakukan penghapusan variabel KU1, KU5, KU7, dan IN26 dan menjalankan kembali program SIMPLIS menghasilkan output diagram lintasan pada Gambar 4.1 dan 4.2 di bawah ini.



Chi-Square=650.62, df=402, P-value=0.00000, RMSEA=0.047

Gambar 4.1. Diagram lintasan model CFA (*t value*)

Sumber: Output LISREL (2009)



**Gambar 4.2. Diagram lintasan model CFA (standardized)**

Sumber: Output LISREL (2009)

Setelah dilakukan penghapusan 4 buah variabel teramati, berdasarkan gambar diagram lintasan dengan estimasi t-value di atas, terlihat t-value dari muatan faktor hasil estimasi semuanya bernilai di atas 1,96 ( $t > 1,96$ ). Artinya estimasi muatan faktor semua variabel teramati adalah signifikan, sehingga tidak ada variabel teramati yang harus dihapuskan lagi dari model. Sedangkan berdasarkan gambar diagram lintasan dengan estimasi *standardized solution* terlihat muatan faktor standarnya semuanya bernilai di atas 0,3 ( $> 0,3$ ). Artinya estimasi muatan faktor semua variabel teramati adalah signifikan, sehingga tidak ada variabel teramati yang harus dihapuskan lagi dari model.

Analisis awal terhadap hasil estimasi yang difokuskan pada model pengukuran ini menghasilkan estimasi muatan faktor yang baik dan tidak ada lagi variabel teramati yang harus dihapuskan dari model. Setelah itu dapat dilanjutkan dengan membuat program SIMPLIS untuk model *hybrid (full SEM)* yaitu dengan menambahkan model persamaan struktural ke dalam model CFA atau model pengukurannya, dan melakukan estimasi lagi dengan menjalankan program SIMPLIS tersebut. Setelah program SIMPLIS untuk model *hybrid* berhasil dijalankan, tahap selanjutnya adalah melakukan pengujian kecocokan model, yang akan diuraikan di bawah ini.

#### **4.4.2 Uji Kecocokan Model**

Tahap uji kecocokan model dilakukan untuk memeriksa tingkat kecocokan antara data dengan model, validitas dan reliabilitas model pengukuran, dan signifikansi koefisien-koefisien dari model struktural seperti telah dijelaskan pada bab metodologi penelitian. Masing-masing pengujian tersebut diuraikan di bawah ini.

##### **4.4.2.1 Uji Kecocokan Keseluruhan Model**

Uji kecocokan keseluruhan model berkaitan dengan analisis terhadap *Goodness of Fit (GOF)* statistik yang dihasilkan oleh program LISREL. Ringkasan hasil pengujian GOF model *hybrid* dengan kriteria-kriteria yang ditetapkan disajikan dalam Tabel 4.6.

Tabel 4.6. Hasil uji kecocokan GOF

Ukuran GOF	Indikator Tingkat Kecocokan	Hasil Estimasi Model	Tingkat Kecocokan Model
<i>Chi-Square</i>	Nilai yang makin kecil makin baik	790.03	Cukup Baik
NCP	Nilai yang makin kecil makin baik	381.03	Cukup Baik
RMR	<i>Standardized RMR</i> $\leq 0.05$ adalah <i>good fit</i>	0.11	Kurang Baik
RMSEA	RMSEA $\leq 0.08$ adalah <i>good fit</i> RMSEA $< 0.05$ adalah <i>close fit</i>	0.06	Baik ( <i>Good Fit</i> )
ECVI	Nilai yang lebih kecil dari <i>Independence (I)</i> dan lebih dekat ke <i>ECVI Saturated (S)</i> adalah <i>good fit</i>	M = 3.47 S = 3.57 I = 27.70	Baik ( <i>Good Fit</i> )
GFI	GFI $\geq 0.90$ adalah <i>good fit</i> $0.80 \leq \text{GFI} < 0.90$ adalah <i>marginal fit</i>	0.85	Cukup Baik ( <i>Marginal Fit</i> )
NNFI	NNFI $\geq 0.90$ adalah <i>good fit</i> $0.80 \leq \text{NNFI} < 0.90$ adalah <i>marginal fit</i>	0.93	Baik ( <i>Good Fit</i> )
NFI	NFI $\geq 0.90$ adalah <i>good fit</i> $0.80 \leq \text{NFI} < 0.90$ adalah <i>marginal fit</i>	0.90	Baik ( <i>Good Fit</i> )
AGFI	AGFI $\geq 0.90$ adalah <i>good fit</i> $0.80 \leq \text{AGFI} < 0.90$ adalah <i>marginal fit</i>	0.81	Cukup Baik ( <i>Marginal Fit</i> )
RFI	RFI $\geq 0.90$ adalah <i>good fit</i> $0.80 \leq \text{RFI} < 0.90$ adalah <i>marginal fit</i>	0.87	Cukup Baik ( <i>Marginal Fit</i> )
IFI	IFI $\geq 0.90$ adalah <i>good fit</i> $0.80 \leq \text{IFI} < 0.90$ adalah <i>marginal fit</i>	0.94	Baik ( <i>Good Fit</i> )
CFI	CFI $\geq 0.90$ adalah <i>good fit</i> $0.80 \leq \text{CFI} < 0.90$ adalah <i>marginal fit</i>	0.94	Baik ( <i>Good Fit</i> )
AIC	Nilai yang lebih kecil dari <i>Independence (I)</i> dan lebih dekat ke <i>AIC Saturated (S)</i> adalah <i>good fit</i>	M = 964.03 S = 992.00 I = 7700.83	Baik ( <i>Good Fit</i> )
CAIC	Nilai yang lebih kecil dari <i>Independence (I)</i> dan lebih dekat ke <i>CAIC Saturated (S)</i> adalah <i>good fit</i>	M = 1366.95 S = 3289.08 I = 7844.40	Baik ( <i>Good Fit</i> )
CN	CN $\geq 200$ adalah <i>good fit</i>	158.69	Cukup Baik ( <i>Marginal Fit</i> )

Sumber: Telah diolah kembali (2009)

Dari tabel uji kecocokan keseluruhan model di atas diperoleh 1 ukuran kecocokan yang hasilnya menunjukkan kecocokan kurang baik, yaitu *Root Mean Square Residuan* (RMR) yang diperoleh nilai di atas 0,05, sedangkan nilai *Chi-square* dan *Non Centrality Parameter* (NCP) diperoleh nilai yang cukup baik. Sementara nilai *Root Mean Square Error of Approximation* (RMSEA) didapatkan nilai sebesar 0,06. Nilai ini mengindikasikan bahwa model sudah baik atau *good fit* karena telah memenuhi kriteria nilai RMSEA yang baik yaitu nilainya lebih kecil dari 0,08. Nilai *Expected Cross-Validation Index* (ECVI), digunakan untuk perbandingan antar model. Hasil pengujian di atas menunjukkan nilai ECVI model sebesar 3,47. Sementara dibandingkan dengan ECVI *Saturated Model* adalah 3,57 dan ECVI *Independence Model* adalah sebesar 27,70. Nilai ECVI model lebih dekat ke ECVI *Saturated Model* dibandingkan dengan ECVI *Independence Model*, sehingga kecocokan adalah baik atau *good fit*.

Untuk kriteria kesesuaian Model AIC didapatkan nilai hasil estimasi sebesar 964,03. Sementara nilai untuk *Saturated Model* AIC yang dihasilkan adalah sebesar 992,00. Sebagai pembandingnya, didapatkan nilai *Independence Model* AIC sebesar 7700,83, sehingga hasil estimasi model lebih dekat dengan *Saturated Model* AIC dibandingkan dengan *Independence Model* AIC, hasil ini mengindikasikan bahwa model adalah *good fit*. Hal yang sama berlaku untuk CAIC, yaitu nilai model CAIC sebesar 1366,95, sedangkan nilai *Saturated Model* CAIC sebesar 3289,08, sementara jika dibandingkan dengan nilai *Independence Model* CAIC yang sebesar 7844,40 maka model lebih dekat ke *Saturated Model*, sehingga model adalah baik atau *good fit*.

Untuk nilai-nilai berikutnya yaitu *Normed Fit Index* (NFI) diperoleh sebesar 0,90, *Non-Normed Fit Index* (NNFI) sebesar 0,93, *Comparative Fit Index* (CFI) sebesar 0,94, dan *Incremental Fit Index* (IFI) didapatkan angka sebesar 0,94, keseluruhan indikator ini memperlihatkan bahwa model baik karena nilai-nilainya secara keseluruhan lebih besar dari 0,90. Sementara nilai *Relative Fit Index* (RFI) sebesar 0,87 dan *Goodness of Fit Index* (GFI) sebesar 0,85 memperlihatkan bahwa model cukup baik atau *marginal fit* karena nilainya berada di kisaran 0,80 sampai

dengan 0,90. Begitu pula untuk nilai *Adjusted Goodness of Fit Index* (AGFI) yang sebesar 0,81 mengindikasikan bahwa kecocokan cukup baik atau *marginal fit* karena nilai hasil estimasinya tidak kurang dari nilai 0,80. Untuk indikator jenis lainnya yaitu *Critical N* (CN) hasilnya menunjukkan kecocokan yang cukup baik, karena nilai yang diperoleh sebesar 158,69 menunjukkan sudah mendekati angka 200 sebagai kriteria yang ideal.

Dengan melihat keseluruhan hasil estimasi berdasarkan kriteria yang ada, secara keseluruhan didapatkan nilai yang menunjukkan kecocokan yang baik. Hal ini terlihat dari tabel di atas diperoleh 1 ukuran yang menunjukkan kecocokan yang kurang baik, 6 ukuran yang menunjukkan kecocokan cukup baik, dan 8 ukuran yang menunjukkan kecocokan yang baik. Dari perbandingan tersebut dapat disimpulkan bahwa kecocokan keseluruhan model adalah baik atau *good fit*.

#### **4.4.2.2 Analisis Model Pengukuran**

Setelah kecocokan model dan data secara keseluruhan adalah baik, langkah berikutnya adalah melakukan analisis terhadap model pengukuran. Analisis ini dilakukan terhadap setiap model pengukuran atau konstruk secara terpisah melalui evaluasi terhadap validitas dan reliabilitas model pengukuran (Wijanto, 2008). Tahap pengujian ini bertujuan untuk memastikan bahwa konstruk yang digunakan dalam penelitian ini memenuhi kriteria validitas dan reliabilitas. Kedua macam evaluasi atau pengujian ini akan diuraikan di bawah ini.

##### **4.4.2.2.1 Pengujian Validitas Model Pengukuran**

Pengujian terhadap validitas masing-masing variabel teramati ditunjukkan oleh nilai *t-value* dan nilai *standardized loading factor*. Untuk nilai *t* harus berada di atas nilai kritis yaitu 1,96 dan *standardized loading factor* lebih besar dari 0,5. Namun Igbaria *et al.* (1997) dalam Wijanto (2008) menyatakan jika ada nilai muatan faktor standar  $< 0,5$  tetapi masih  $\geq 0,3$  maka variabel terkait bisa dipertimbangkan untuk tidak dihapuskan dari model.



Dari analisis awal terhadap model CFA sebelumnya telah dilakukan penghapusan 4 variabel teramati yang mempunyai nilai *standardized loading factor* kurang dari 0,3. Nilai *t-value* dan nilai muatan faktor untuk masing-masing indikator terhadap variabel latennya dalam model *hybrid* disajikan dalam gambar *diagram path* pada Gambar 4.3 dan Gambar 4.4. Rangkuman pengujian disajikan dalam Tabel 4.7. Nilai selengkapnya dapat dilihat dari output LISREL yang terdapat di lampiran.

Pengujian terhadap validitas masing-masing variabel teramati yang disajikan dalam Tabel 4.7 menunjukkan nilai *t-value* semuanya berada di atas nilai kritis 1,96 artinya masing-masing variabel teramati yang ada dalam model adalah signifikan. Sedangkan nilai *standardized loading factor* semuanya menunjukkan lebih besar dari 0,3 atau lebih besar dari 0,5. Nilai *t-value* variabel teramati pada urutan pertama dalam satu konstruk variabel laten nilainya ditetapkan secara *default* oleh LISREL karena ditetapkan sebagai variabel *reference*, begitu pula untuk variabel laten pengalaman (PENG) dan gender (GEND) karena merupakan variabel laten dengan satu variabel teramati saja yaitu PE34 dan GE35. Berdasarkan hasil tersebut berarti seluruh indikator adalah *valid*, sehingga tidak ada indikator yang harus dibuang lagi dari model seperti pada langkah sebelumnya. Variabel yang validitasnya baik berarti seluruh variabel teramati dari semua variabel laten dapat digunakan untuk pengujian berikutnya karena sudah merepresentasikan konstruk yang diukur.

#### 4.4.2.2 Pengujian Reliabilitas Model Pengukuran

Pengujian reliabilitas bertujuan untuk menguji konsistensi instrumen pertanyaan yang ada dalam kuesioner. Untuk menguji reliabilitas ini dalam SEM seperti telah dijelaskan pada bab metodologi penelitian, dilakukan dengan menghitung *construct reliability* (CR) dan *variance extracted* (VE) dari masing-masing variabel laten. Jika hasil perhitungan *construct reliability* lebih besar dari 0,70, dan *variance extracted* lebih besar dari 0,50, maka dapat dikatakan bahwa reliabilitas konstruk sudah baik (Wijanto, 2008).

Perhitungan untuk pengujian reliabilitas model pengukuran dengan menggunakan rumus *reliability construct* dan *variance extracted* untuk masing-

masing variabel laten disajikan di bawah ini. Ringkasan hasil perhitungan *reliability construct* dan *variance extracted* untuk masing-masing variabel laten tersebut disajikan dalam Tabel 4.8.

$$\text{KUAL: CR} = \frac{(\sum \text{SLF})^2}{(\sum \text{SLF})^2 + \sum e_j} = \frac{4.03^2}{4.03^2 + 4.59} = 0.78$$

$$\text{VE} = \frac{\sum \text{SLF}^2}{\sum \text{SLF}^2 + \sum e_j} = \frac{1.87}{1.87 + 4.59} = 0.30$$

$$\text{ETIK: CR} = \frac{(\sum \text{SLF})^2}{(\sum \text{SLF})^2 + \sum e_j} = \frac{6.07^2}{6.07^2 + 6.29} = 0.85$$

$$\text{VE} = \frac{\sum \text{SLF}^2}{\sum \text{SLF}^2 + \sum e_j} = \frac{3.72}{3.72 + 6.29} = 0.37$$

$$\text{KOMP: CR} = \frac{(\sum \text{SLF})^2}{(\sum \text{SLF})^2 + \sum e_j} = \frac{3.07^2}{3.07^2 + 3.13} = 0.75$$

$$\text{VE} = \frac{\sum \text{SLF}^2}{\sum \text{SLF}^2 + \sum e_j} = \frac{1.95}{1.95 + 3.13} = 0.38$$

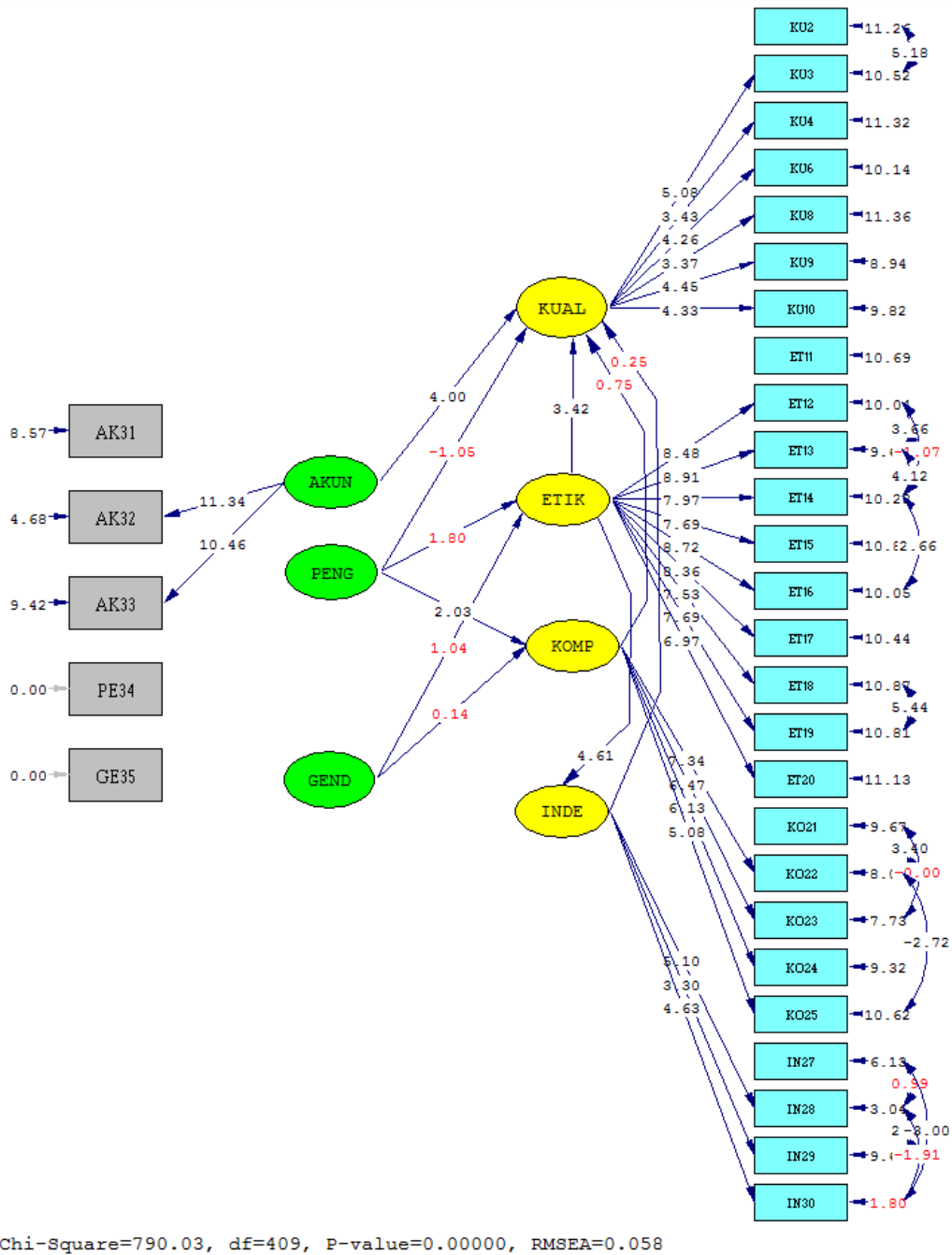
$$\text{INDE: CR} = \frac{(\sum \text{SLF})^2}{(\sum \text{SLF})^2 + \sum e_j} = \frac{2.54^2}{2.54^2 + 2.31} = 0.74$$

$$\text{VE} = \frac{\sum \text{SLF}^2}{\sum \text{SLF}^2 + \sum e_j} = \frac{1.70}{1.70 + 2.31} = 0.42$$

$$\text{AKUN: CR} = \frac{(\sum \text{SLF})^2}{(\sum \text{SLF})^2 + \sum e_j} = \frac{2.30^2}{2.30^2 + 1.23} = 0.81$$

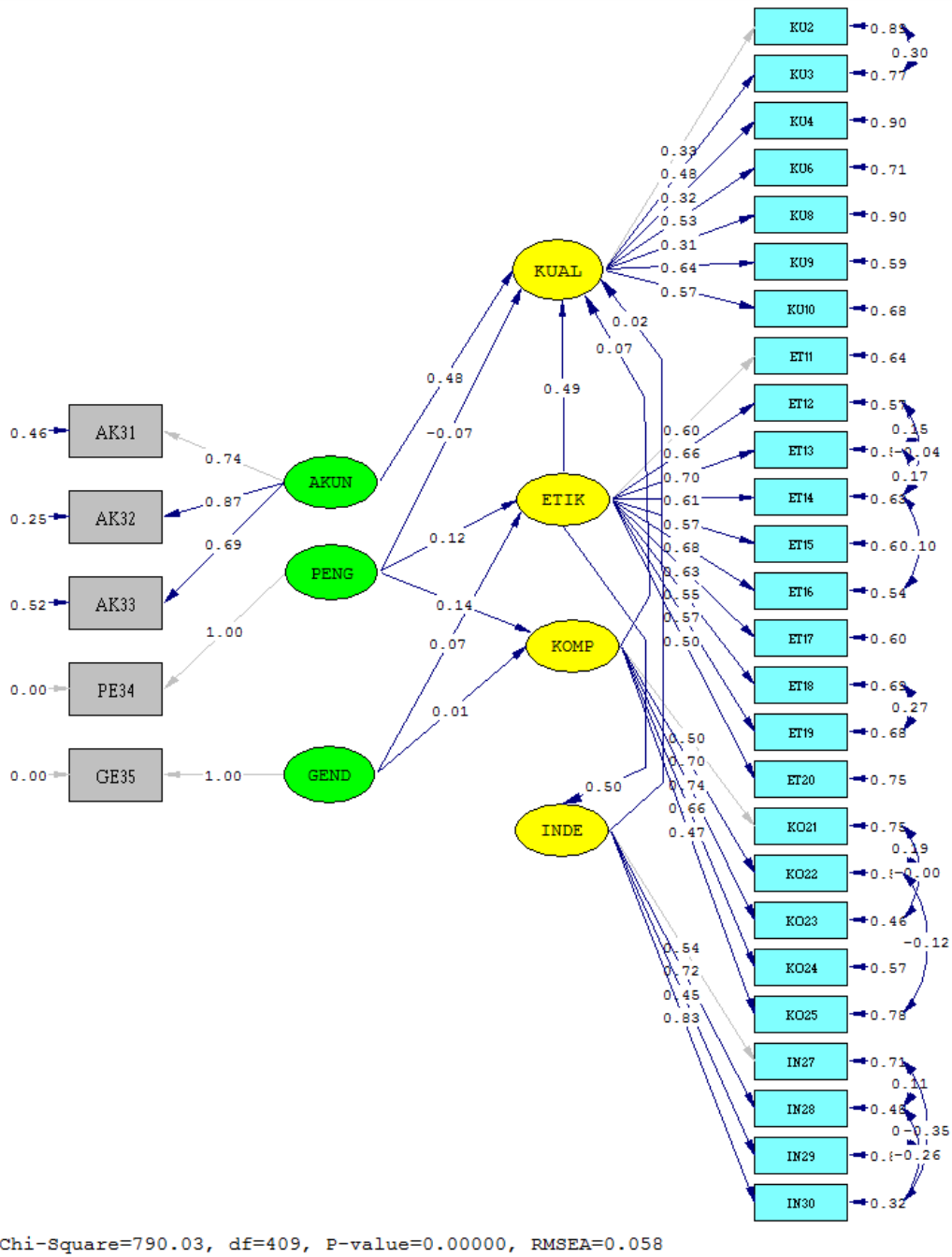
$$\text{VE} = \frac{\sum \text{SLF}^2}{\sum \text{SLF}^2 + \sum e_j} = \frac{1.78}{1.78 + 1.23} = 0.59$$

Berdasarkan perhitungan tersebut terlihat nilai CR untuk semua variabel laten menunjukkan indikator reliabilitas yang baik. Sementara berdasarkan nilai VE terlihat hanya variabel laten AKUN yang menunjukkan indikator baik, sedangkan variabel laten KUAL, ETIK, KOMP, dan INDE menunjukkan indikator yang cukup baik, karena nilainya hampir mendekati 0,5. Dapat disimpulkan secara keseluruhan tingkat reliabilitas model pengukuran adalah baik.



**Gambar 4.3. Diagram lintasan model *hybrid* (t-values)**

Sumber: Output LISREL (2009)



**Gambar 4.4. Diagram lintasan model *hybrid* (standardized)**

Sumber: Output LISREL (2009)

Tabel 4.7. Pengujian validitas model *hybrid*

Var. Ter-amati	Variabel Laten										Ksp.
	KUAL		ETIK		KOMP		INDE		AKUN		
	SLF	TV	SLF	TV	SLF	TV	SLF	TV	SLF	TV	
KU2	0.33	*									Baik
KU3	0.48	5.08									Baik
KU4	0.32	3.48									Baik
KU6	0.58	4.26									Baik
KU8	0.31	3.37									Baik
KU9	0.64	4.45									Baik
KU10	0.57	4.33									Baik
ET11			0.60	*							Baik
ET12			0.66	8.48							Baik
ET13			0.70	8.91							Baik
ET14			0.61	7.97							Baik
ET15			0.57	7.69							Baik
ET16			0.68	8.72							Baik
ET17			0.63	8.36							Baik
ET18			0.55	7.53							Baik
ET19			0.57	7.69							Baik
ET20			0.50	6.97							Baik
KO21					0.50	*					Baik
KO22					0.70	7.34					Baik
KO23					0.74	6.47					Baik
KO24					0.66	6.13					Baik
KO25					0.47	5.08					Baik
IN27							0.54	*			Baik
IN28							0.72	5.10			Baik
IN29							0.45	3.30			Baik
IN30							0.83	4.63			Baik
AK31									0.74	*	Baik
AK32									0.87	11.34	Baik
AK33									0.69	10.46	Baik

SLF = Standardized Loading Factor

TV = T-Value

(\*) = Nilainya ditetapkan secara *default* oleh LISREL (nilai t tidak diestimasi)

Sumber: Telah diolah kembali (2009)

Tabel 4.8. Pengujian reliabilitas model *hybrid*

Variabel Laten	<i>Construct Reliability</i>	Kesimpulan Reliabilitas	<i>Variance Extracted</i>	Kesimpulan Reliabilitas
KUAL	0.78	Baik	0.30	Cukup Baik
ETIK	0.85	Baik	0.37	Cukup Baik
KOMP	0.75	Baik	0.38	Cukup Baik
INDE	0.74	Baik	0.42	Cukup Baik
AKUN	0.81	Baik	0.59	Baik

Sumber: Telah diolah kembali (2009)

#### 4.4.2.3 Analisis Model Struktural

Analisis model struktural dilakukan terhadap koefisien-koefisien persamaan struktural atau parameter-parameter yang menunjukkan hubungan kausal atau pengaruh satu variabel laten terhadap variabel laten lainnya dengan menspesifikasikan tingkat signifikansi tertentu, dengan tujuan untuk menguji hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini. Evaluasi terhadap model struktural ini meliputi evaluasi terhadap:

##### 1. Nilai *t value*

Dengan tingkat signifikansi sebesar 0,05 yang dipakai dalam penelitian ini, maka nilai *t* dari persamaan struktural harus lebih besar atau sama dengan 1,96. Dari 10 persamaan struktural yang menyatakan 10 hipotesis dalam penelitian ini, terdapat 4 persamaan struktural yang mempunyai nilai *t value* lebih besar dari 1,96, artinya keempat koefisien pada model struktural tersebut signifikan. Signifikansi ini dapat dilihat pada gambar diagram lintasan berdasarkan *t value* yang telah disajikan di atas (Gambar 4.4). Apabila nilai *t value* lebih besar dari 1,96 atau signifikan maka tanda panah yang menunjukkan hubungan kausal atau pengaruh

akan berwarna hitam, sedangkan apabila tidak signifikan atau di bawah 1,96 akan berwarna merah (*default* LISREL). Keempat persamaan struktural yang mempunyai hubungan atau pengaruh signifikan tersebut yaitu antara variabel laten berikut ini:

- AKUN → KUAL
- PENG → KOMP
- ETIK → KUAL
- ETIK → INDE

2. Nilai koefisien atau parameter beserta arah atau tanda

Nilai koefisien atau parameter model struktural yang signifikan dapat diketahui dari output program LISREL yang akan ditampilkan pada lampiran. Keempat persamaan struktural yang mempunyai hubungan atau pengaruh signifikan di atas mempunyai nilai koefisien atau parameter dan arah atau tanda sebagai berikut:

- AKUN → KUAL: nilai koefisien sebesar 0,30 dengan arah atau tanda positif
- PENG → KOMP: nilai koefisien sebesar 0,0076 dengan arah atau tanda positif
- ETIK → KUAL: nilai koefisien sebesar 0,42 dengan arah atau tanda positif
- ETIK → INDE : nilai koefisien sebesar 0,84 dengan arah atau tanda positif

3. Koefisien Determinasi ( $R^2$ )

Pengujian terhadap  $R^2$  atau *adjusted*  $R^2$  pada persamaan regresi biasanya dilakukan untuk mengetahui seberapa besar variabel *dependen* dipengaruhi oleh variabel *independen*. Menurut Joreskog (1999) dalam Wijanto (2008)  $R^2$  pada persamaan struktural tidak mempunyai interpretasi yang jelas dan untuk menginterpretasikan  $R^2$  seperti pada persamaan regresi itu harus diambil persamaan dari *reduced form equation*. Nilai  $R^2$  yang ditampilkan pada *reduced form equation* dapat diinterpretasikan sebagai berikut:

- AKUN → KUAL: besarnya 0,24, yang berarti 24% dari variasi pada variabel KUAL dapat dijelaskan oleh variasi dalam variabel AKUN.
- PENG → KOMP: besarnya 0,021, yang berarti 2,1% dari variasi pada variabel KOMP dapat dijelaskan oleh variasi dalam variabel PENG.

Berdasarkan analisis model struktural melalui evaluasi terhadap koefisien atau parameter di atas, dapat dibuat kesimpulan untuk pengujian hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini. Hasil evaluasi tersebut menunjukkan terdapat 4 persamaan struktural yang mempunyai koefisien atau parameter yang signifikan, artinya terdapat 4 hipotesis dari 10 hipotesis alternatif dalam penelitian ini yang diterima. Kesimpulan evaluasi ini dikaitkan dengan hipotesis penelitian disajikan dalam Tabel 4.9.

**Tabel 4.9. Evaluasi model struktural dan hipotesis penelitian**

Hipotesis	Path	Nilai t Value	Estimasi Koefisien	Arah/Tanda	Kesimpulan
H <sub>1</sub>	GEND→ETIK	1.04	0.049	Positif	Tidak Signifikan (H <sub>1</sub> ditolak)
H <sub>2</sub>	GEND→KOMP	0.14	0.0074	Positif	Tidak Signifikan (H <sub>2</sub> ditolak)
<b>H<sub>3</sub></b>	<b>PENG→KOMP</b>	<b>2.03</b>	<b>0.0076</b>	<b>Positif</b>	<b>Signifikan (H<sub>3</sub> diterima)</b>
H <sub>4</sub>	PENG→ETIK	1.80	0.0057	Positif	Tidak Signifikan (H <sub>4</sub> ditolak)
<b>H<sub>5</sub></b>	<b>ETIK→INDE</b>	<b>4.61</b>	<b>0.84</b>	<b>Positif</b>	<b>Signifikan (H<sub>5</sub> diterima)</b>
H <sub>6</sub>	INDE→KUAL	0.25	0.0097	Positif	Tidak Signifikan (H <sub>6</sub> ditolak)
<b>H<sub>7</sub></b>	<b>ETIK→KUAL</b>	<b>3.42</b>	<b>0.42</b>	<b>Positif</b>	<b>Signifikan (H<sub>7</sub> diterima)</b>
H <sub>8</sub>	KOMP→KUAL	0.75	0.052	Positif	Tidak Signifikan (H <sub>8</sub> ditolak)
H <sub>9</sub>	PENG→KUAL	1.05	0.0028	Negatif	Tidak Signifikan (H <sub>9</sub> ditolak)
<b>H<sub>10</sub></b>	<b>AKUN→KUAL</b>	<b>4.00</b>	<b>0.30</b>	<b>Positif</b>	<b>Signifikan (H<sub>10</sub> diterima)</b>

Sumber: Telah diolah kembali (2009)

#### 4.4.3 Respesifikasi Model

Tahap terakhir dalam prosedur SEM adalah respesifikasi model. Respesifikasi model dilakukan untuk memperbaiki kecocokan model terhadap data. Hal ini dilakukan dengan cara memanfaatkan informasi yang disediakan program LISREL melalui *modification indices* yang terdapat dalam *printed output*. Model penelitian di atas telah melalui tahap respesifikasi model dengan memanfaatkan informasi yang



disediakan oleh *modification indices* dan dituangkan dalam program SIMPLIS. Setelah program SIMPLIS untuk respesifikasi model dijalankan dan diperoleh estimasi kemudian dilakukan tahap pengujian kecocokan model. Hasil akhirnya diperoleh model dengan tingkat kecocokan model pengukuran, model struktural, dan keseluruhan model yang baik, setelah dilakukan serangkaian pengujian seperti diuraikan di atas.

#### 4.5 Analisis Data dengan Regresi Berganda

Disamping melakukan analisis data dengan menggunakan prosedur SEM, sebagai perbandingan penelitian ini akan melakukan analisis data dengan regresi berganda. Pengujian reliabilitas data model penelitian ini dengan menggunakan prosedur SEM di atas menghasilkan reliabilitas data yang tidak begitu bagus karena diperoleh nilai VE untuk beberapa variabel yang masih di bawah nilai 0,5, walaupun nilai CR di atas 0,7. Untuk itu akan dilakukan perbandingan dengan melakukan analisis data dan pengujian hipotesis menggunakan prosedur *Ordinary Least Square* (OLS) dengan regresi berganda memakai *software* SPSS versi 17.0.

Selain untuk mengetahui reliabilitas data menggunakan regresi berganda dengan *software* SPSS, pengujian ini dilakukan untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan pengaruh faktor-faktor personal auditor internal pemerintah yang terdiri dari variabel kompetensi auditor (KOMP), independensi auditor (INDE), akuntabilitas auditor (AKUN), pemahaman etika auditor (ETIK), pengalaman audit (PENG), dan gender (GEND) terhadap kualitas audit (KUAL), apabila digunakan metode dan prosedur analisis data yang berbeda.

Persamaan regresi berganda yang dibuat untuk menguji hipotesis penelitian adalah sebagai berikut:

$$KUAL = a + b_1ETIK + b_2KOMP + b_3INDE + b_4AKUN + b_5PENG + e \quad (4.1)$$

$$INDE = a + b_1ETIK + e \quad (4.2)$$

$$ETIK = a + b_1PENG + b_2GEND + e \quad (4.3)$$

$$KOMP = a + b_1PENG + b_2GEND + e \quad (4.4)$$

Persamaan (4.1) digunakan untuk menguji hipotesis  $H_6$ ,  $H_7$ ,  $H_8$ ,  $H_9$ , dan  $H_{10}$  dalam penelitian ini. Persamaan (4.2) digunakan untuk menguji hipotesis  $H_5$ , sedangkan persamaan (4.3) dan (4.4) digunakan untuk menguji hipotesis  $H_1$ ,  $H_2$ ,  $H_3$ , dan  $H_4$  dalam penelitian ini.

Sebelum dilakukan analisis data dan pengujian hipotesis menggunakan prosedur *Ordinary Least Square* (OLS) dengan regresi berganda, dilakukan pengujian kualitas data. Tujuannya untuk mengetahui apakah instrumen penelitian *valid* dan *reliable* untuk variabel yang akan diukur, sehingga bisa mendukung hasil hipotesis. Selain itu perlu dilakukan pengujian normalitas data dan pengujian asumsi klasik, dengan tujuan untuk mendeteksi terpenuhinya asumsi-asumsi dalam model regresi berganda dan untuk menginterpretasikan data agar lebih relevan dalam menganalisis hasil penelitian. Pengujian asumsi klasik meliputi uji heteroskedastisitas dan uji multikolinieritas, sedangkan uji autokorelasi tidak dilakukan karena data merupakan data *cross-section*.

#### 4.5.1 Pengujian Validitas

Uji validitas dimaksudkan untuk menguji apakah instrument tersebut *valid*, yaitu mampu mengukur apa yang diinginkan. Pengujian validitas menggunakan *Product Moment Pearson's Correlation* ditampilkan dalam Tabel 4.10. Keseluruhan butir pertanyaan dalam kuesioner memiliki nilai korelasi dengan signifikansi yang lebih kecil dari parameter ( $\alpha$ ) 5%. Pengujian validitas menggunakan analisis faktor dengan *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy* (KMO MSA) disajikan di lampiran, yang menunjukkan nilai KMO MSA  $> 0,50$ , nilai *eigenvalue*  $> 1$ , tingkat signifikansi (*p value*)  $< 0,05$ , dan masing-masing indikator dari setiap variabel memiliki *factor loading* lebih dari 0.4. Dari pengujian tersebut dapat disimpulkan bahwa semua instrumen pertanyaan dalam kuesioner penelitian dinyatakan *valid*.

Tabel 4.10. Pengujian validitas

Instr.	KUAL		ETIK		KOMP		INDE		AKUN		Ksp.
	r	Sig	r	Sig	r	Sig	r	Sig	r	Sig	
KU1	.418	.000									Baik
KU2	.438	.000									Baik
KU3	.518	.000									Baik
KU4	.526	.000									Baik
KU5	.443	.000									Baik
KU6	.557	.000									Baik
KU7	.426	.000									Baik
KU8	.478	.000									Baik
KU9	.558	.000									Baik
KU10	.520	.000									Baik
ET11			.623	.000							Baik
ET12			.707	.000							Baik
ET13			.773	.000							Baik
ET14			.686	.000							Baik
ET15			.618	.000							Baik
ET16			.717	.000							Baik
ET17			.665	.000							Baik
ET18			.647	.000							Baik
ET19			.635	.000							Baik
ET20			.592	.000							Baik
KO21					.726	.000					Baik
KO22					.788	.000					Baik
KO23					.760	.000					Baik
KO24					.711	.000					Baik
KO25					.538	.000					Baik
IN26							.575	.000			Baik
IN27							.744	.000			Baik
IN28							.794	.000			Baik
IN29							.736	.000			Baik
IN30							.410	.000			Baik
AK31									.838	.000	Baik
AK32									.876	.000	Baik
AK33									.833	.000	Baik

Sumber: Telah diolah kembali (2009)

#### 4.5.2 Pengujian Reliabilitas

Uji reliabilitas dimaksudkan untuk menguji konsistensi kuesioner dalam mengukur suatu konstruk yang sama atau stabilitas kuesioner jika digunakan dari waktu ke waktu. Reliabilitas instrumen penelitian diuji menggunakan rumus koefisien *Cronbach's Alpha*. Jika nilai koefisien alpha lebih besar dari 0,60 maka disimpulkan bahwa instrumen penelitian tersebut handal atau *reliable* (Sekaran, 2003). Hasil pengujian reliabilitas disajikan dalam Tabel 4.11 berikut ini.

**Tabel 4.11. Pengujian reliabilitas**

No.	Variabel	<i>Cronbach Alpha</i>	Kesimpulan
1.	KUAL	0,657	Baik
2.	ETIK	0,861	Baik
3.	KOMP	0,767	Baik
4.	INDE	0,704	Baik
5.	AKUN	0,806	Baik

Sumber: Telah diolah kembali (2009)

Dari tabel di atas dapat diketahui bahwa nilai koefisien *Cronbach Alpha* semuanya lebih besar dari 0,6. Dapat disimpulkan bahwa dengan menggunakan prosedur OLS melalui koefisien *Cronbach Alpha* semua instrumen dalam penelitian ini adalah *reliable*. Berdasarkan pengujian reliabilitas melalui penghitungan koefisien *Cronbach Alpha* ini terdapat item pertanyaan yang harus dihapuskan dari model dan tidak disertakan untuk analisis selanjutnya, karena penghapusan variabel itu akan menaikkan nilai koefisien *Cronbach Alpha*. Variabel yang dihapuskan dari model tersebut yaitu item pertanyaan yang diwakili oleh item KO25 dan IN26.

#### 4.5.3 Uji Normalitas Data

Uji normalitas data dapat dilakukan melalui aplikasi SPSS dengan melihat dua buah output gambar yaitu histogram dan *scatter plot* (gambar terdapat pada lampiran). Berdasarkan output gambar histogram dan plot tersebut, untuk keempat persamaan regresi diketahui pada gambar histogram, residual membentuk pola sebagaimana halnya distribusi normal yang berbentuk lonceng. Sedangkan berdasarkan output plot diketahui data menyebar di sekitar garis diagonal dan atau mengikuti arah garis diagonal, sehingga disimpulkan residual mengikuti distribusi normal.

#### 4.5.4 Uji Heteroskedastisitas

Pengujian indikasi heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan melihat penyebaran titik-titik pada grafik *scatter plot* (gambar terdapat pada lampiran). Pada gambar tersebut terlihat titik-titik menyebar secara acak dan tidak membentuk suatu pola tertentu yang jelas, serta tersebar di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu y. Berdasarkan gambar tersebut diartikan bahwa pada model regresi untuk keempat persamaan pada penelitian ini tidak terjadi masalah heteroskedastisitas.

#### 4.5.5 Uji Multikolinieritas

Dengan melihat nilai *Pearson Correlation Matrix* dari output SPSS diketahui nilai korelasi antar variabel independen tidak ada yang bernilai tinggi atau bernilai di atas 0,8. Hal itu berarti bahwa jika koefisien korelasi bernilai kurang dari 0,8 maka bisa dikatakan belum terjadi masalah multikolinieritas (Nachrowi dan Usman, 2006). Nilai koefisien korelasi *Pearson* untuk keempat persamaan disajikan dalam lampiran.

Selain itu berdasarkan perhitungan nilai *Eigenvalue* dan *Condition Index* (CI) dari output SPSS diketahui *Eigenvalue* bernilai mendekati nol, dan CI ada yang bernilai tinggi namun masih di dekat atau di bawah 30 sehingga bisa dikatakan apabila terdapat multikolinieritas pada persamaan ini maka hanya pada tingkat yang sedang (Gujarati, 2003). Sedangkan menurut perhitungan *Tolerance* (TOL) dan

*Variance Inflation Factor* (VIF) dari output SPSS diketahui nilai TOL mendekati 1 dan nilai VIF semuanya kurang dari 5, sehingga disimpulkan tidak terdapat multikolinieritas yang tinggi atau serius pada persamaan regresi. Nilai-nilai tersebut untuk keempat persamaan regresi dalam penelitian ini disajikan pada lampiran.

#### **4.5.6 Analisis Regresi**

Setelah dilakukan uji asumsi klasik dan disimpulkan tidak terdapat pelanggaran asumsi dalam model persamaan regresi pada penelitian ini, selanjutnya dapat dilakukan analisis hasil regresi. Berdasarkan hasil pengolahan dan analisis data menggunakan regresi berganda dengan *software* SPSS 17.0, untuk persamaan (4.1) sampai dengan persamaan (4.4) dalam penelitian ini, diperoleh hasil regresi dengan koefisien dan signifikansi sebagaimana disajikan pada Tabel 4.12.

Berdasarkan hasil pengolahan dan analisis data menggunakan regresi berganda kemudian dapat dilakukan uji hipotesis dalam penelitian ini. Kesimpulan hasil pengujian hipotesis dengan menggunakan metode regresi disajikan dalam Tabel 4.13. Dari tabel tersebut diketahui bahwa dengan menggunakan prosedur OLS diperoleh hasil pengujian hipotesis penelitian yang konsisten dengan pengujian utama, yaitu dengan menggunakan prosedur SEM. Pengujian hipotesis penelitian ini dilakukan melalui uji signifikansi *t value*. Dengan membandingkan nilai signifikansi *t* atau probabilitas *t*-statistik terhadap tingkat kepercayaan atau signifikansi yang digunakan dalam penelitian ini yaitu 5%, dapat diketahui signifikansi pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen, sehingga hipotesis alternatif dapat diterima atau ditolak. Dengan dua prosedur diperoleh hasil 4 dari 10 hipotesis alternatif dalam penelitian ini yang signifikan dan dapat didukung oleh data penelitian. Keempat hipotesis penelitian yang terbukti signifikan tersebut adalah  $H_3$ ,  $H_5$ ,  $H_7$ , dan  $H_{10}$ .

Tabel 4.12. Hasil analisis regresi

Pers.	Sig F	Adj. R <sup>2</sup>	Variabel Dependen	Variabel Independen	Koefisien	t Stat	Sig t
(4.1)	<b>0.000</b>	<b>0.356</b>	<b>KUAL</b>	Konstanta	1.180	4.477	0.000
				<b>ETIK</b>	<b>0.288</b>	<b>4.496</b>	<b>0.000</b>
				KOMP	0.078	1.734	0.084
				INDE	0.036	1.203	0.230
				<b>AKUN</b>	<b>0.281</b>	<b>6.495</b>	<b>0.000</b>
				PENG	0.000	0.144	0.886
(4.2)	<b>0.000</b>	<b>0.101</b>	<b>INDE</b>	Konstanta	1.011	2.098	0.037
				<b>ETIK</b>	<b>0.620</b>	<b>5.688</b>	<b>0.000</b>
(4.3)	0.148	0.007	ETIK	Konstanta	4.337	95.291	0.000
				PENG	0.005	1.669	0.096
				GEND	0.038	0.768	0.443
(4.4)	<b>0.080</b>	<b>0.011</b>	<b>KOMP</b>	Konstanta	4.469	74.401	0.000
				<b>PENG</b>	<b>0.010</b>	<b>2.209</b>	<b>0.028</b>
				GEND	0.008	0.120	0.905

Sumber: Telah diolah kembali (2009)

Tabel 4.13. Pengujian hipotesis

Hipotesis	Path	Sig t	Estimasi Koefisien	Arah/Tanda	Kesimpulan
H <sub>1</sub>	GEND→ETIK	0.443	0.038	Positif	Tidak Signifikan (H <sub>1</sub> ditolak)
H <sub>2</sub>	GEND→KOMP	0.905	0.008	Positif	Tidak Signifikan (H <sub>2</sub> ditolak)
<b>H<sub>3</sub></b>	<b>PENG→KOMP</b>	<b>0.028</b>	<b>0.010</b>	<b>Positif</b>	<b>Signifikan (H<sub>3</sub> diterima)</b>
H <sub>4</sub>	PENG→ETIK	0.096	0.005	Positif	Tidak Signifikan (H <sub>4</sub> ditolak)
<b>H<sub>5</sub></b>	<b>ETIK→INDE</b>	<b>0.000</b>	<b>0.620</b>	<b>Positif</b>	<b>Signifikan (H<sub>5</sub> diterima)</b>
H <sub>6</sub>	INDE→KUAL	0.230	0.036	Positif	Tidak Signifikan (H <sub>6</sub> ditolak)
<b>H<sub>7</sub></b>	<b>ETIK→KUAL</b>	<b>0.000</b>	<b>0.288</b>	<b>Positif</b>	<b>Signifikan (H<sub>7</sub> diterima)</b>
H <sub>8</sub>	KOMP→KUAL	0.084	0.078	Positif	Tidak Signifikan (H <sub>8</sub> ditolak)
H <sub>9</sub>	PENG→KUAL	0.886	0.000	Positif	Tidak Signifikan (H <sub>9</sub> ditolak)
<b>H<sub>10</sub></b>	<b>AKUN→KUAL</b>	<b>0.000</b>	<b>0.281</b>	<b>Positif</b>	<b>Signifikan (H<sub>10</sub> diterima)</b>

Sumber: Telah diolah kembali (2009)

#### 4.5.7 Evaluasi *Adjusted R*<sup>2</sup>

Selain pengujian signifikansi hipotesis penelitian, juga akan dilakukan evaluasi terhadap nilai *adjusted R*<sup>2</sup> yang bertujuan untuk mengetahui seberapa besar variabel dependen dipengaruhi oleh variabel independen, untuk keempat persamaan regresi berganda dalam penelitian ini. Dalam persamaan regresi berganda, nilai *R*<sup>2</sup> yang lebih relevan untuk dievaluasi adalah nilai *adjusted R*<sup>2</sup>. Sementara itu dalam prosedur SEM seperti telah dijelaskan sebelumnya, *R*<sup>2</sup> pada persamaan struktural tidak mempunyai interpretasi yang jelas. Untuk itu besarnya pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen dapat dijelaskan melalui regresi berganda.

Besarnya nilai *adjusted R*<sup>2</sup> bisa diperoleh dari Tabel 4.12 di atas. Nilai tersebut dapat digunakan untuk menterjemahkan besarnya pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen sebagai berikut:



1. Model persamaan penelitian (4.1) dapat menjelaskan variasi dalam kualitas audit sebesar 35,6%. Variasi dalam dependen variabel yaitu kualitas audit (KUAL) dapat dijelaskan oleh variabel independen dalam model persamaan yaitu pemahaman etika (ETIK), independensi (INDE), kompetensi (KOMP), akuntabilitas (AKUN), dan pengalaman kerja (PENG) sebesar 35,6%, sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel atau faktor-faktor lain.
2. Model persamaan penelitian (4.2) dapat menjelaskan variasi dalam independensi auditor sebesar 10,1%. Variasi dalam dependen variabel yaitu independensi auditor (INDE) dapat dijelaskan oleh variabel independen dalam model persamaan yaitu pemahaman etika (ETIK) sebesar 10,16%, sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel atau faktor-faktor lain.
3. Model persamaan penelitian (4.3) dapat menjelaskan variasi dalam pemahaman etika auditor sebesar 0,7%. Variasi dalam dependen variabel yaitu pemahaman etika auditor (ETIK) dapat dijelaskan oleh variabel independen dalam model persamaan yaitu pengalaman kerja (PENG) dan gender (GEND) sebesar 0,7%, sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel atau faktor-faktor lain.
4. Model persamaan penelitian (4.4) dapat menjelaskan variasi dalam kompetensi auditor sebesar 1,1%. Variasi dalam dependen variabel yaitu kompetensi auditor (KOMP) dapat dijelaskan oleh variabel independen dalam model persamaan yaitu pengalaman kerja (PENG) dan gender (GEND) sebesar 1,1%, sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel atau faktor-faktor lain.

#### **4.6 Pembahasan**

Pada bagian ini akan diuraikan pembahasan hasil penelitian berdasarkan hasil yang diperoleh dari pengolahan data di atas. Pembahasan dilakukan terhadap pengujian hipotesis penelitian ini tentang pengaruh faktor-faktor personal individu auditor internal pemerintah yang terdiri dari kompetensi auditor, independensi auditor, akuntabilitas auditor, pengalaman audit, pemahaman etika, dan perbedaan gender terhadap kualitas audit internal. Berdasarkan tabel pengujian hipotesis penelitian di atas, baik menggunakan prosedur SEM maupun OLS dengan regresi

berganda, diperoleh hasil signifikansi hipotesis penelitian yang sama, yaitu terdapat 4 dari 10 hipotesis alternatif dalam penelitian ini yang terbukti signifikan dan diterima. Keempat hipotesis penelitian ini yang terbukti signifikan tersebut adalah  $H_3$ ,  $H_5$ ,  $H_7$ , dan  $H_{10}$ . Pembahasannya masing-masing akan diuraikan di bawah ini.

#### **4.6.1 Pengaruh Gender Terhadap Pemahaman Etika Auditor**

Hipotesis satu ( $H_1$ ) penelitian ini menyatakan bahwa auditor internal pemerintah wanita mempunyai pemahaman etika yang lebih tinggi daripada auditor internal pemerintah pria. Hal ini berdasarkan pada hasil penelitian sebelumnya yang menyatakan adanya pengaruh perbedaan gender dalam proses pembuatan keputusan etis oleh auditor. Penelitian tersebut antara lain dilakukan oleh Gilligan (1982), Shaub (1994), Cohen *et al.*, (1998), Deane *et al.*, (1995), Ruegger dan King (1992), dan Sweney dan Roberts (1997) yang menemukan adanya hubungan yang konsisten dan kuat antara perbedaan gender dan perkembangan moral auditor. Dalam penelitian tersebut dinyatakan bahwa wanita terbukti lebih etis daripada pria.

Dari hasil pengolahan data dengan SEM maupun regresi berganda, diperoleh nilai probabilitas t-statistik untuk pengaruh variabel gender terhadap pemahaman etika auditor yang nilainya lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05, sehingga bisa dikatakan bahwa pengaruh variabel gender ini adalah tidak signifikan pada tingkat kepercayaan sebesar 5%. Berdasarkan hasil tersebut disimpulkan bahwa hipotesis alternatif kesatu atau  $H_1$  dalam penelitian ini yang menyatakan bahwa auditor internal pemerintah wanita mempunyai pemahaman etika yang lebih tinggi daripada auditor internal pemerintah pria tidak dapat didukung. Dalam penelitian ini, perbedaan gender auditor pemerintah tidak terbukti berpengaruh terhadap pemahaman etika auditor pemerintah yang akan mempengaruhi atau membuat kualitas audit meningkat.

Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan hasil penelitian antara lain oleh Gilligan (1982), Shaub (1994), Cohen *et al.*, (1998), Deane *et al.*, (1995), Ruegger dan King (1992), dan Sweney dan Roberts (1997) yang menemukan adanya hubungan yang konsisten dan kuat antara perbedaan gender dan perkembangan moral auditor. Namun hasil penelitian ini menunjukkan hasil yang sejalan dengan penelitian

di Indonesia yang dilakukan oleh Murtanto dan Marini (2003), Ludigdo dan Machfoedz (1999), Martadi dan Suranta (2006), dan Nugrahaningsih (2005).

Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa gender auditor pemerintah tidak berpengaruh terhadap pemahaman etika auditor pemerintah. Auditor internal pemerintah wanita tidak mempunyai pemahaman etika yang lebih tinggi daripada pria. Hal ini mengingat etika sebagai suatu prinsip moral tentang sesuatu yang benar atau salah dan perilaku yang baik atau buruk merupakan refleksi kritis tingkah laku manusia dimana faktor religiusitas mempunyai peran di dalamnya. Seorang auditor pemerintah wanita bisa jadi lebih memahami pentingnya etika auditor dibandingkan auditor pemerintah pria, begitu pula sebaliknya auditor pemerintah pria bisa jadi lebih memahami pentingnya etika auditor dibandingkan auditor pemerintah wanita.

#### **4.6.2 Pengaruh Gender Terhadap Kompetensi Auditor**

Hipotesis dua ( $H_2$ ) penelitian ini menyatakan bahwa auditor internal pemerintah wanita mempunyai kompetensi yang lebih tinggi daripada auditor internal pemerintah pria. Hal ini berdasarkan pada hasil penelitian sebelumnya antara lain oleh Meyers–Levy (1986) dan Chung dan Monroe (2001). Penelitian tersebut menyatakan bahwa terdapat perbedaan pengaruh gender dalam hal kemampuan memproses informasi untuk pengambilan keputusan, kompleksitas tugas dan keahlian auditor, dan *judgment* auditor dalam penilaian sebuah asersi laporan keuangan, dan wanita terbukti lebih baik daripada pria.

Dari hasil pengolahan data dengan SEM maupun regresi berganda, diperoleh nilai probabilitas t-statistik untuk pengaruh variabel gender terhadap kompetensi auditor yang nilainya lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05, sehingga bisa dikatakan bahwa pengaruh variabel gender ini adalah tidak signifikan pada tingkat kepercayaan sebesar 5%. Berdasarkan hasil tersebut disimpulkan bahwa hipotesis alternatif satu atau  $H_1$  dalam penelitian ini yang menyatakan bahwa auditor internal pemerintah wanita mempunyai kompetensi yang lebih tinggi daripada auditor internal pemerintah pria tidak dapat didukung. Dalam penelitian ini, perbedaan gender auditor

pemerintah tidak terbukti berpengaruh terhadap kompetensi auditor pemerintah yang akan mempengaruhi atau membuat kualitas audit meningkat.

Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan hasil penelitian antara lain oleh Meyers–Levy (1986), Chung dan Monroe (2001), dan O’Donel dan Johnson (1999). Namun hasil penelitian ini menunjukkan hasil yang sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Trisnaningsih (2004) yang mengatakan bahwa tidak ada perbedaan kinerja auditor dilihat dari perbedaan gender. Demikian pula hasil penelitian oleh Jamilah *et al.*, (2007) yang juga menunjukkan bahwa perbedaan gender tidak berpengaruh secara signifikan terhadap pembuatan *audit judgment*. Demikian pula penelitian yang dilakukan oleh Zulaikha (2006) yang juga menyimpulkan bahwa tidak ada pengaruh interaksi gender terhadap pembuatan *audit judgment*.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa perbedaan jenis kelamin antara pria dan wanita tidak berpengaruh terhadap keahlian atau kompetensi auditor tersebut dalam melakukan penugasan audit. Auditor pemerintah wanita tidak terbukti memiliki kompetensi yang lebih tinggi dibandingkan auditor pemerintah pria. Bisa jadi auditor pria lebih tinggi kompetensinya karena mampu memproses informasi lebih baik untuk pengambilan keputusan dan memberikan *judgment* dalam suatu penugasan audit. Namun bisa jadi kondisi sebaliknya yang terjadi yaitu wanita lebih tinggi kompetensinya sehingga mampu menghasilkan kualitas audit yang lebih baik.

#### **4.6.3 Pengaruh Pengalaman Audit Terhadap Kompetensi Auditor**

Hipotesis ketiga ( $H_3$ ) penelitian ini menyatakan bahwa pengalaman audit akan berpengaruh positif terhadap kompetensi auditor. Telah diketahui bahwa salah satu faktor pembentuk kompetensi dan keahlian auditor adalah melalui pengalaman audit. Pengalaman mempunyai hubungan yang erat dengan keahlian auditor karena pencapaian keahlian seorang auditor selain berasal dari pendidikan formalnya juga akan diperluas lagi dengan pengalaman-pengalaman dalam praktek audit. Semakin lama seseorang bekerja akan semakin banyak pengalaman yang dimiliki sehingga akan memberikan keahlian yang meningkat.

Dari hasil pengolahan data dengan SEM maupun regresi berganda, diperoleh nilai probabilitas t-statistik untuk pengaruh variabel pengalaman audit terhadap kompetensi auditor yang nilainya lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05, sehingga bisa dikatakan bahwa pengaruh variabel pengalaman audit ini adalah signifikan pada tingkat kepercayaan sebesar 5%. Berdasarkan hasil tersebut disimpulkan bahwa hipotesis alternatif ketiga atau  $H_3$  dalam penelitian ini yang menyatakan bahwa pengalaman audit akan berpengaruh positif terhadap kompetensi auditor dapat didukung. Dalam penelitian ini, pengalaman auditor pemerintah terbukti berpengaruh positif terhadap kompetensi auditor pemerintah.

Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian Bedard (1993) yang menyatakan bahwa keahlian atau kompetensi auditor salah satunya ditunjukkan melalui pengalaman audit. Begitu pula hasil ini konsisten dengan penelitian Ashton (1991) yang menyatakan bahwa lama pengalaman bekerja merupakan faktor penting untuk meningkatkan kompetensi. Selain itu penelitian ini juga konsisten dengan penelitian Kanfer dan Ackerman (1989) dan Gibbin's dan Larocque's (1990) dalam Mayangsari (2003). Penelitian yang dilakukan oleh Murtanto (1998) dalam Mayangsari (2003) di Indonesia juga menunjukkan hasil yang konsisten bahwa komponen kompetensi untuk auditor di Indonesia salah satunya adalah pengalaman audit.

#### **4.6.4 Pengaruh Pengalaman Audit Terhadap Pemahaman Etika**

Hipotesis keempat ( $H_4$ ) dalam penelitian ini menyatakan bahwa pengalaman audit mempunyai pengaruh positif terhadap pemahaman etika. Seorang auditor yang lebih berpengalaman tentu lebih banyak menghadapi berbagai macam situasi atau kasus yang akan semakin mempertajam pengetahuannya, termasuk pengetahuannya tentang etika. Hal itu tentu akan semakin meningkatkan pemahaman auditor itu tentang peranan etika itu sendiri, sehingga seorang auditor yang lebih berpengalaman dan lebih memahami etika akan mampu melakukan tindakan yang lebih etis.

Dari hasil pengolahan data dengan SEM maupun regresi berganda, diperoleh nilai probabilitas t-statistik pengaruh pengalaman audit terhadap pemahaman etika

yang nilainya lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05, sehingga bisa dikatakan bahwa pengaruh variabel ini adalah tidak signifikan pada tingkat kepercayaan sebesar 5%. Berdasarkan hasil tersebut disimpulkan bahwa hipotesis alternatif kelima atau H<sub>5</sub> dalam penelitian ini yang menyatakan bahwa pengalaman audit memiliki pengaruh positif terhadap pemahaman etika tidak dapat didukung. Dalam penelitian ini, pengalaman auditor pemerintah tidak terbukti berpengaruh terhadap pemahaman etika auditor pemerintah. Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya oleh Kidwell, *et al.* (1987), Larkin (2000), Glover *et al.* (2002), dan Widiastuti (2003).

Hipotesis keempat dalam penelitian ini yang tidak dapat didukung oleh data penelitian mungkin disebabkan karena faktor pengalaman auditor pemerintah yang relatif masih sedikit seperti telah disebutkan di atas. Dengan pengalaman auditor pemerintah yang masih sedikit tidak dapat ditunjukkan pengaruhnya terhadap pemahaman etika. Pengalaman auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap pemahaman etika juga dapat diartikan bahwa lama atau tidaknya auditor melakukan penugasan audit tidak mempengaruhi pemahaman auditor tersebut terhadap etika. Bisa jadi auditor yang mempunyai pengalaman audit sedikit atau auditor yang masih tergolong pegawai baru mempunyai pemahaman etika yang lebih baik dan mampu melakukan tindakan yang lebih etis, atau sebaliknya. Hal ini mengingat etika sebagai suatu prinsip moral tentang sesuatu yang benar atau salah dan perilaku yang baik atau buruk merupakan refleksi kritis tingkah laku manusia dimana faktor religiusitas mempunyai peran di dalamnya.

#### **4.6.5 Pengaruh Pemahaman Etika Terhadap Independensi Auditor**

Hipotesis kelima (H<sub>5</sub>) penelitian ini menyatakan bahwa pemahaman etika auditor internal pemerintah berpengaruh positif signifikan terhadap independensi auditor internal pemerintah. Apabila seorang auditor memiliki pemahaman yang baik tentang etika, auditor tersebut akan lebih mampu mempertahankan sikap independen dalam melaksanakan audit, terutama misalnya dalam situasi dilematis yang kadang-kadang dialami oleh auditor dalam

melaksanakan penugasan audit. Misalnya manajemen memaksa auditor melakukan tindakan yang melawan standar, termasuk dalam pemberian opini atau pada audit internal dalam hal penyajian temuan hasil audit. Kondisi ini akan sangat menyudutkan auditor sehingga ada kemungkinan bahwa auditor akan melakukan apa yang diinginkan oleh pihak manajemen.

Dari hasil pengolahan data dengan SEM maupun regresi berganda, diperoleh nilai probabilitas t-statistik pengaruh variabel pemahaman etika auditor pemerintah terhadap independensi auditor yang nilainya lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05, sehingga bisa dikatakan bahwa pengaruh variabel ini adalah signifikan pada tingkat kepercayaan sebesar 5%. Berdasarkan hasil tersebut disimpulkan bahwa hipotesis alternatif ketiga atau H<sub>3</sub> dalam penelitian ini yang menyatakan bahwa pemahaman etika auditor pemerintah berpengaruh positif signifikan terhadap independensi auditor dapat didukung atau diterima. Dalam penelitian ini, pemahaman etika auditor pemerintah terbukti berpengaruh positif signifikan terhadap independensi auditor pemerintah. Situasi dilematis atau tekanan klien yang terkait dengan kondisi keuangan dan kesepakatan ekonomi mungkin jarang dialami oleh auditor internal pemerintah, mengingat audit yang dilakukan bersifat internal dalam suatu organisasi yang sama.

Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian oleh Ponemon (1992) dan Sweeney dan Robert (1997) yang menginvestigasi apakah pertimbangan etis berdampak pada independensi auditor. Hasil penelitian mereka menyatakan bahwa auditor dengan kapasitas pemikiran etis yang tinggi akan lebih baik dalam menghadapi konflik dan dilema etis, dan lebih independen dalam membuat keputusan yang terkait dengan dilema etis. Hasil penelitian mereka juga menunjukkan bahwa tingginya level pertimbangan etis akan berdampak terhadap tingginya independensi auditor dalam melaksanakan penugasan audit.

#### 4.6.6 Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Hipotesis enam ( $H_6$ ) penelitian ini menyatakan bahwa independensi auditor akan berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini karena dengan independensi auditor yang tinggi maka probabilitas seorang auditor akan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran yang telah ditemukan dalam sistem akuntansi klien akan meningkat. Dengan probabilitas pelaporan kesalahan dan pelanggaran yang tinggi oleh auditor, akan meningkatkan kualitas audit itu, karena berarti laporan audit mencerminkan keadaan yang sesungguhnya terjadi pada manajemen auditan. Banyak penelitian sebelumnya yang telah menemukan adanya pengaruh dan hubungan yang positif antara independensi auditor dengan kualitas audit.

Dari hasil pengolahan data dengan SEM maupun regresi berganda, diperoleh nilai probabilitas t-statistik untuk pengaruh variabel independensi auditor terhadap kualitas audit yang nilainya lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05, sehingga bisa dikatakan bahwa pengaruh independensi ini adalah tidak signifikan pada tingkat kepercayaan sebesar 5%. Berdasarkan hasil tersebut disimpulkan bahwa hipotesis alternatif satu atau  $H_1$  dalam penelitian ini yang menyatakan bahwa independensi auditor akan berpengaruh positif terhadap kualitas audit tidak dapat didukung. Dalam penelitian ini, independensi auditor pemerintah tidak terbukti akan meningkatkan probabilitas seorang auditor pemerintah dalam melaporkan adanya suatu pelanggaran yang ditemukan dalam sistem akuntansi klien dan membuat kualitas audit meningkat.

Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan teori dan model tentang kualitas audit yang dikemukakan oleh Wooten (2003) dan De Angelo (1981) yang menyatakan bahwa kualitas audit ditentukan oleh adanya deteksi terhadap salah saji dan pelaporan salah saji, yang mana faktor penentunya adalah kompetensi dan independensi auditor. Demikian pula hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian Behn *et al.* (1997), Carcello *et al.* (1992), dan Schroeder (1986). Salah satu dari atribut kualitas audit yang digunakan untuk mengukur kualitas audit pada penelitian tersebut adalah independensi auditor. Hasil penelitian mereka menyatakan bahwa independensi auditor merupakan salah satu faktor penentu kualitas audit.



Namun demikian hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian sejenis di Indonesia yang dilakukan oleh Nurchasanah dan Rahmanti (2003) tentang faktor-faktor penentu kualitas audit, yang menemukan bahwa independensi anggota tim audit termasuk faktor yang tidak terbukti mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Demikian pula penelitian yang dilakukan oleh Widagdo *et al.*, (2002) yang menemukan bahwa dari dua belas atribut kualitas audit, terdapat lima atribut, diantaranya independensi auditor ternyata tidak terbukti berpengaruh terhadap kualitas audit dan kepuasan klien.

Independensi auditor pemerintah yang tidak berpengaruh terhadap kualitas audit dalam penelitian ini berarti bahwa probabilitas auditor untuk melaporkan adanya penyelewengan akuntansi tidak dipengaruhi oleh independensi auditor internal pemerintah. Hal ini mungkin karena audit yang dilakukan bersifat audit internal. Auditor pemerintah yang melakukan audit internal ini merupakan bagian dari organisasi LPND itu sendiri, sehingga mungkin independensinya akan sedikit berkurang dalam melakukan audit karena auditannya merupakan orang-orang di lingkungan organisasinya sendiri yang telah lama mereka kenal.

Instrumen yang digunakan untuk mengukur independensi auditor pemerintah dalam penelitian ini mungkin dapat menjelaskan adanya pengaruh yang tidak signifikan dari independensi auditor pemerintah terhadap kualitas audit. Dalam penelitian ini, independensi auditor pemerintah yang tidak signifikan terhadap kualitas audit, mungkin karena instrumen untuk mengukur independensi mempunyai sedikit kesamaan atau agak tumpang tindih dengan instrumen untuk mengukur konstruk yang lain, misalnya kompetensi dan pemahaman etika auditor. Oleh karena itu pengaruh independensi auditor pemerintah terhadap kualitas audit mungkin telah tercakup dalam konstruk atau faktor personal auditor yang lain, terutama pemahaman etika yang terbukti berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit dalam penelitian ini.

#### 4.6.7 Pengaruh Pemahaman Etika Terhadap Kualitas Audit

Hipotesis ketujuh ( $H_7$ ) penelitian ini menyatakan bahwa pemahaman etika auditor pemerintah berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. Auditor yang telah memahami pentingnya suatu kode etik dan mematuhi kode etik tersebut sebagai etika auditor, tentu akan melaksanakan penugasan audit sesuai dengan ketentuan yang berlaku, sehingga akan menghasilkan audit yang berkualitas. Dari hasil pengolahan data dengan SEM maupun regresi berganda, diperoleh nilai probabilitas t-statistik pengaruh variabel pemahaman etika auditor pemerintah terhadap kualitas audit yang nilainya lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05, sehingga bisa dikatakan bahwa pengaruh variabel ini adalah signifikan pada tingkat kepercayaan sebesar 5%. Berdasarkan hasil tersebut disimpulkan bahwa hipotesis alternatif ketujuh atau  $H_7$  dalam penelitian ini yang menyatakan bahwa pemahaman etika auditor pemerintah berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit dapat didukung atau diterima. Dalam penelitian ini, pemahaman etika auditor pemerintah terbukti berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. Untuk mewujudkan sikap profesionalisme dalam melaksanakan audit, auditor pemerintah senantiasa memiliki pemahaman tentang pentingnya etika agar dapat mempertahankan kepercayaan masyarakat.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Behn *et al.*, (1997) dan Carcello *et al.*, (1992) dalam penelitian tentang kualitas auditnya yang menggunakan berbagai atribut kualitas audit. Salah satu dari atribut kualitas audit yang digunakan untuk mengukur kualitas audit tersebut adalah standar etika, yang mempunyai hubungan yang positif dengan kualitas audit. Hasil penelitian ini namun berbeda dengan hasil penelitian di Indonesia yang dilakukan oleh Widagdo *et al.*, (2002) yang melakukan penelitian tentang atribut-atribut kualitas audit pada kantor akuntan publik yang mempunyai pengaruh terhadap kepuasan klien. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa terdapat lima atribut kualitas audit yaitu independensi, sikap hati-hati, melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat, standar etika yang tinggi dan sikap tidak mudah percaya, yang tidak berpengaruh terhadap kualitas audit dan kepuasan klien.

#### 4.6.8 Pengaruh Kompetensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Hipotesis kedelapan ( $H_8$ ) penelitian ini menyatakan bahwa kompetensi auditor akan berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini karena dengan kompetensi auditor yang tinggi maka probabilitas seorang auditor akan menemukan adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi klien akan meningkat. Dengan probabilitas ditemukannya kesalahan dan pelanggaran yang tinggi oleh auditor, akan meningkatkan kualitas audit itu, karena berarti laporan audit telah mencerminkan keadaan yang sesungguhnya terjadi pada manajemen auditan. Banyak penelitian sebelumnya yang telah menemukan adanya pengaruh dan hubungan yang positif antara kompetensi auditor dengan kualitas audit.

Dari hasil pengolahan data dengan SEM maupun regresi berganda, diperoleh nilai probabilitas t-statistik untuk pengaruh variabel kompetensi auditor terhadap kualitas audit yang nilainya lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05, sehingga bisa dikatakan bahwa pengaruh variabel kompetensi ini adalah tidak signifikan pada tingkat kepercayaan sebesar 5%. Berdasarkan hasil tersebut disimpulkan bahwa hipotesis alternatif kedelapan atau  $H_8$  dalam penelitian ini yang menyatakan bahwa kompetensi auditor akan berpengaruh positif terhadap kualitas audit tidak dapat didukung. Dalam penelitian ini, kompetensi auditor pemerintah tidak terbukti berpengaruh terhadap probabilitas seorang auditor dalam menemukan adanya suatu pelanggaran yang ditemukan dalam sistem akuntansi klien dan membuat kualitas audit meningkat.

Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan teori dan model tentang kualitas audit yang dikemukakan oleh Wooten (2003) dan De Angelo (1981), serta penelitian Carcello *et al.* (1992), Behn *et al.* (1997), dan Samelson *et al.* (2006) yang menyatakan bahwa kualitas audit ditentukan oleh adanya deteksi terhadap salah saji dan pelaporan salah saji, yang mana faktor penentunya adalah kompetensi dan independensi auditor. Namun demikian hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian sejenis di Indonesia yang dilakukan oleh Nurchasanah dan Rahmanti (2003) tentang faktor-faktor penentu kualitas audit. Dalam penelitian Nurchasanah dan Rahmanti (2003) tersebut atribut kualitas audit berupa keahlian dan kemampuan

auditor untuk memahami karakteristik industri klien terbukti tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Instrumen yang digunakan untuk mengukur kompetensi auditor pemerintah dalam penelitian ini mungkin dapat menjelaskan adanya pengaruh yang tidak signifikan dari kompetensi auditor pemerintah terhadap kualitas audit. Dalam penelitian ini, kompetensi auditor pemerintah yang tidak signifikan terhadap kualitas audit, mungkin karena instrumen untuk mengukur independensi mempunyai sedikit kesamaan atau agak tumpang tindih dengan instrumen untuk mengukur konstruk yang lain, misalnya independensi dan pemahaman etika auditor. Oleh karena itu pengaruh kompetensi auditor pemerintah terhadap kualitas audit mungkin telah tercakup dalam konstruk atau faktor personal auditor yang lain, terutama pemahaman etika yang terbukti berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit dalam penelitian ini.

Hal lain mungkin disebabkan karena kompetensi auditor internal pemerintah rata-rata tidak terlalu tinggi. Auditor internal pemerintah yang tergabung dalam Inspektorat LPND merupakan pegawai lama yang berasal dari bidang atau unit kerja lain dan dahulunya melakukan pekerjaan lain yang tidak berhubungan dengan keuangan, akuntansi, maupun auditing. Selain itu untuk pegawai lama dengan pendidikan sarjana jarang yang mempunyai gelar sarjana akuntansi, apalagi untuk pegawai lama dengan tingkat pendidikan SMA, sehingga mereka masih dalam tahap pembelajaran. Sedangkan untuk pegawai baru yang sengaja direkrut sebagai auditor pemerintah, walaupun kebanyakan sudah berasal dari sarjana jurusan akuntansi, namun belum banyak memiliki pengalaman audit karena sebagian besar merupakan sarjana yang baru lulus.

#### **4.6.9 Pengaruh Pengalaman Audit Terhadap Kualitas Audit**

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya, pengalaman audit diharapkan memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit, seperti yang dinyatakan dalam hipotesis kesembilan ( $H_9$ ) dalam penelitian ini. Hal ini karena audit menuntut adanya keahlian auditor dan profesionalisme yang tinggi agar hasilnya berkualitas. Keahlian

tersebut tidak hanya cukup dipengaruhi dan diperoleh melalui pendidikan formal saja, tetapi banyak faktor lain yang mempengaruhinya antara lain adalah pengalaman, karena dengan semakin lama pengalaman seorang auditor melakukan audit akan mampu meningkatkan keahlian auditnya.

Dari hasil pengolahan data dengan SEM maupun regresi berganda, diperoleh nilai probabilitas t-statistik pengaruh variabel pengalaman audit terhadap kualitas audit yang nilainya lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05, sehingga bisa dikatakan bahwa pengaruh variabel pengalaman audit ini adalah tidak signifikan pada tingkat kepercayaan sebesar 5%. Berdasarkan hasil tersebut disimpulkan bahwa hipotesis alternatif keempat atau  $H_4$  dalam penelitian ini yang menyatakan bahwa pengalaman audit memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit tidak dapat didukung. Dalam penelitian ini, pengalaman auditor pemerintah tidak terbukti berpengaruh dalam meningkatkan kualitas audit.

Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya yang hampir semua menyebutkan bahwa pengalaman melakukan audit merupakan faktor penentu kualitas audit (Deis dan Giroux, 1992; Wooten, 2003; Aldizer III *et al*, 1995; Carcello *et al*, 1992; Behn *et al*, 1997; Widagdo *et al*, 2002; Nurchasanah dan Rahmanti, 2003). Namun demikian hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian di Indonesia yang dilakukan oleh Gusti dan Ali (2008) yang menyatakan bahwa variabel pengalaman mempunyai hubungan yang tidak signifikan dengan ketepatan pemberian opini auditor oleh akuntan publik. Artinya dapat dikatakan bahwa lama pengalaman auditor bekerja tidak akan berpengaruh terhadap pertimbangan auditor yang akan mempengaruhi kualitas audit.

Hipotesis kesembilan dalam penelitian ini yang tidak dapat didukung oleh data penelitian mungkin disebabkan karena Inspektorat LPND sebagai unit kerja tempat bernaung auditor internal pemerintah merupakan unit kerja yang relatif baru, yaitu rata-rata terbentuk pada awal tahun 2000-an, sehingga pengalaman auditor pemerintah relatif masih sedikit. Hal ini terlihat dari gambaran responden yang sebagian besar memiliki pengalaman yang relatif masih sedikit. Auditor pemerintah yang mempunyai pengalaman banyak mungkin dahulunya pernah bertugas

melakukan pemeriksaan atau audit sebagai satuan pengawas internal, yang kemudian saat terbentuk Inspektorat memilih untuk bergabung menjadi auditor internal pemerintah. Selain pegawai lama yang pernah melakukan tugas pemeriksaan atau audit yang memilih bergabung ke dalam Inspektorat LPND, auditor pemerintah lainnya berasal dari pegawai bidang atau unit kerja lainnya dan dari pegawai baru yang sengaja direkrut sebagai auditor pemerintah. Dengan mayoritas pengalaman auditor pemerintah dalam penelitian ini yang relatif masih sedikit, sehingga kualitas audit yang dihasilkan oleh seorang auditor pemerintah tidak dipengaruhi oleh lama tidaknya pengalaman audit yang dimiliki oleh auditor pemerintah tersebut.

#### **4.6.10 Pengaruh Akuntabilitas Auditor Terhadap Kualitas Audit**

Hipotesis kesepuluh ( $H_{10}$ ) penelitian ini menyatakan bahwa akuntabilitas auditor akan berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Adanya proses reviu dan supervisi dalam pelaksanaan audit mempunyai hubungan yang positif dengan peningkatan kualitas audit. Proses ini akan menunjukkan adanya akuntabilitas dalam diri seorang auditor. Apalagi bagi seorang auditor internal pemerintah hal tersebut sangat diperlukan, mengingat audit dilaksanakan terhadap dana dan anggaran negara sehingga harus dipertanggungjawabkan kepada publik. Berdasarkan hal tersebut akuntabilitas auditor ini akan berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Dari hasil pengolahan data dengan SEM maupun regresi berganda, diperoleh nilai probabilitas t-statistik untuk pengaruh variabel akuntabilitas auditor terhadap kualitas audit yang nilainya lebih kecil dari tingkat signifikansi 0,05, sehingga bisa dikatakan bahwa pengaruh variabel akuntabilitas audit ini adalah signifikan pada tingkat kepercayaan sebesar 5%. Berdasarkan hasil tersebut disimpulkan bahwa hipotesis alternatif kedelapan atau  $H_8$  dalam penelitian ini yang menyatakan bahwa akuntabilitas auditor ini akan berpengaruh positif terhadap kualitas audit dapat didukung. Dalam penelitian ini, akuntabilitas auditor pemerintah terbukti berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian Deis dan Giroux (1992) yang menyimpulkan bahwa adanya faktor reviu audit dari pihak ketiga akan mampu

meningkatkan kualitas audit. Selain itu hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Wooten (2003), yang dalam model kualitas auditnya menggambarkan adanya proses reviu untuk mengontrol pelaksanaan pekerjaan audit sebagai faktor penentu kualitas audit yang berhubungan dengan kantor audit. Wooten (2003) juga menggambarkan perlunya supervisi audit dalam pekerjaan tim audit guna meningkatkan kualitas audit.

