

**PENGARUH PENGALAMAN DAN PROSES REVIU
PADA PERTIMBANGAN AUDITOR DALAM MENILAI PENYAJIAN
LAPORAN KEUANGAN PEMERINTAH
(Studi Pada Inspektorat Daerah di Provinsi Bali)**

I Wayan Simpen¹

I Wayan Suartana²

Dewa Gede Wirama³

^{1,2,3}Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (UNUD) Denpasar, Bali

Email: wayan.simpen72@gmail.com

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini untuk memperoleh bukti empiris pengaruh pengalaman dan proses reviu pada pertimbangan auditor dalam menilai penyajian laporan keuangan pemerintah daerah. Hal ini telah menjadi isu penting karena peran auditor Inspektorat Daerah belum efektif dalam melaksanakan tugas reviu laporan keuangan. Eksperimen lapangan menggunakan desain faktorial 2 X 2, yang meneliti 90 auditor Inspektorat Daerah di wilayah Provinsi Bali. Data dianalisis dengan ANOVA untuk mengetahui perbedaan pengaruh pengalaman dan proses reviu beserta interaksinya pada pertimbangan auditor. Hasil eksperimen menghasilkan beberapa temuan empiris. Pertama, auditor berpengalaman mampu membuat pertimbangan yang lebih baik/cermat. Kedua, auditor yang diberikan kesempatan mereviu dapat meningkatkan kualitas pertimbangannya. Ketiga, perbedaan tingkat pengalaman dan perbedaan perlakuan dalam mereviu dapat memengaruhi pertimbangan auditor. Namun, tidak ada pengaruh interaksi pengalaman dan proses reviu pada pertimbangan auditor.

Kata-kata kunci: Pertimbangan Auditor, Pengalaman, Proses Reviu.

ABSTRACT

This study aims to obtain an empirical evidence of the influence of auditor experience and review on auditor's judgement in assessing the financial statement of local government. This has been an important issue because the role of local insprectorat auditor has not been effective in performing the review tasks. Using the field experiment with factorial design 2x2, this study examined 90 local insprectorat auditors in Bali Province. The collected data were analized using ANOVA to know the difference effect of experience and review and their interactions on auditor's judgement. This study shows some empirical findings. Firstly, the experienced auditors can make better judgements. Secondly, auditors who doing the review can increase the quality of their judgements. Thirdly, the difference level of experience and the difference treatment in doing the review process affect the auditor's judgments. However, there is no interaction effect between experience and review on auditors' judgments.

Keywords: auditor's judgment, experience, review process.

¹⁾ Mahasiswa Program Studi Magister Akuntansi Universitas Udayana

²⁾ dan ³⁾ Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis Jurusan Akuntansi, Universitas Udayana

PENDAHULUAN

Bagian ini akan menguraikan isu/fenomena, rumusan masalah, tujuan dan manfaat penelitian. Selain itu menjelaskan landasan teori dan kajian empiris, serta konsep penelitian dan perumusan hipotesis.

Latar Belakang

Peran Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) sangat strategis untuk mengawal akuntabilitas keuangan negara/daerah yang berkualitas, seiring dengan perkembangan tata kelola pemerintahan yang modern (Mardiasmo, 2004; Sari dan Raharja, 2012). Perkembangan terkini telah terjadi perubahan profesional auditor sektor publik, yaitu: sebagai *assurance* dan *consulting* (Sterck dan Bouckaer, 2006; Saren dkk., 2012; Pearson, 2014). Sinergi kedua peran ini akan dapat memberikan peringatan dini (*early warning*) terjadinya penyimpangan (Pope, 1997; Dewi dan Apandi, 2012) sekaligus mewujudkan tujuan dari Sistem Pengendalian Intern (SPI) (Dinapoli, 2007; Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 Tahun 2008).

Kegiatan reviu atas laporan keuangan pemerintah (PP Nomor 8 Tahun 2006) merupakan salah satu tugas penting APIP untuk menjamin bahwa laporan keuangan pemerintah yang disusun telah mengacu pada Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan didukung dengan SPI yang memadai. Faktanya, APIP daerah belum berperan efektif karena berbagai faktor penyebab, diantaranya: faktor pengalaman dan kompetensi auditor (Pusbin JFA BPKP, 2011). Kompetensi dan pengalaman auditor menjadi isu penting karena berdampak pada kualitas

pertimbangan (*judgment*) auditor. Pertimbangan auditor yang cermat akan berdampak pada kualitas pengambilan keputusan (Bonner, 2008, Suartana 2010).

Berbagai penelitian terdahulu masih menimbulkan pertentangan pengaruh pengalaman pada *judgment* auditor maupun kualitas audit. Pengalaman berpengaruh positif pada *judgment* auditor (Choo dan Trotman, 1991; Nurim 2012), sedangkan penelitian Sabrina dan Januarti (2012) menjelaskan sebaliknya. Penerapan kompetensi seperti proses reviu mampu meningkatkan kualitas *judgment* auditor (Kennedy, 1993). Pengalaman dan keahlian dalam mereviu dapat memberikan efek pada pertimbangan auditor (Praditaningrum dan Januarti, 2012). Apalagi terjadi interaksi antara pengalaman dan reviu/telaahan berpengaruh positif pada pertimbangan auditor (Suartana, 2006). Peneliti termotivasi untuk menguji pengaruh pengalaman dan proses reviu pada pertimbangan auditor sebagai dasar pengambilan keputusan untuk menilai penyajian laporan keuangan pemerintah.

Merujuk pada latar belakang di atas, penelitian ini merumuskan tiga pokok masalah. **Pertama**, apakah ada perbedaan antara pertimbangan auditor berpengalaman dan pertimbangan auditor kurang berpengalaman? **Kedua**, apakah ada perbedaan antara pertimbangan auditor yang melakukan proses reviu dan pertimbangan auditor yang tidak melakukan proses reviu? **Ketiga**, apakah ada pengaruh interaksi antara auditor berpengalaman atau auditor kurang berpengalaman dengan proses reviu atau tanpa proses reviu pada pertimbangan auditor?

Secara umum tujuan penelitian untuk mendapatkan bukti empiris pengaruh pengalaman dan proses rewiu sebagai dasar pertimbangan auditor yang cermat dalam menilai penyajian laporan keuangan pemerintah. Tujuan khususnya untuk mengetahui pengaruh perbedaan level pengalaman dan perbedaan perlakuan proses rewiu pada pertimbangan auditor. Selain itu, menguji pengaruh interaksi pengalaman dan proses rewiu pada pertimbangan auditor.

Manfaat penelitian ini dapat memberikan masukan bagi akademisi dan praktisi. Bagi akademisi, dapat memberikan tambahan bukti empiris untuk pengembangan literatur akuntansi keperilakuan pada sektor pemerintahan, khususnya terkait dengan teori pertimbangan dan pengambilan keputusan. Sedangkan bagi praktisi, dapat memberikan sumbangan pemikiran untuk peningkatan kinerja APIP daerah dalam melakukan tugas rewiu atas laporan keuangan pemerintah. Selain itu, bagi BPKP selaku Pembina APIP daerah dapat memberikan sumbangan pemikiran untuk strategi peningkatan tata kelola APIP yang lebih baik.

KAJIAN PUSTAKA

Kajian pustaka menguraikan beberapa teori atau kajian empiris yang menjadi acuan untuk membahas pokok masalah penelitian. Beberapa teori yang terkait, yaitu: teori pertimbangan dan pengambilan keputusan (*judgment and decision making*), konsep *counterfactual reasoning*, *leaning theory*, dan konsep rewiu laporan keuangan pemerintah. Sedangkan kajian empiris dari penelitian terdahulu menjelaskan hal-hal yang terkait dengan audit *judgment* dan kompetensi auditor.

Teori *judgment and decision making* (Bonner, 2008; Kahneman, 1991) merupakan inti dari akuntansi keperilakuan dan menjadi isu penting bagi praktisi dan peneliti akuntansi. Kualitas pertimbangan akan berdampak pada pengambilan keputusan, baik keputusan bersifat krusial atau ringan, keputusan bersifat normatif atau deskriptif. Kedua model keputusan ini tidak terlepas dari aspek pertimbangan yang dipakai, apakah pertimbangannya bersifat rasional atau praktis. Pertimbangan rasional memiliki rerangka sejumlah alternatif dan peluang penyelesaiannya (Bazerman, 1994; Suartana, 2010).

Pertimbangan secara praktis (*heuristic*) menurut Tversky dan Kahneman (1974) polanya cenderung menyederhanakan permasalahan tanpa berupaya memperhatikan semua aspek untuk membuat kesimpulan. Hal ini terjadi karena keterbatasan informasi atau kondisi/situasi yang tidak pasti. Dampaknya akan menimbulkan bias dalam pengambilan keputusan karena pertimbangan yang dipakai kurang berkualitas. Kualitas pertimbangan ditentukan oleh tersedianya data dan upaya (Kennedy, 1993). Data meliputi data internal dan eksternal, sedangkan upaya menyangkut kapasitas dan motivasi. Sinergi kedua hal ini akan dapat meningkatkan kualitas pertimbangan sehingga mengurangi bias dalam pengambilan keputusan.

Konsep *counterfactual reasoning* (Hendrickson, 2008; Segura dan McCloy, 2003; Ruiselova dan Prokopcakova, 2011; Hoek dkk., 2014) menjelaskan bahwa semakin tinggi pemahaman seseorang terhadap konsep ini akan meningkatkan kesadarannya dalam mengolah informasi dan memecahkan masalah. Kesadaran

mengintervensi, mengobservasi, maupun merekonstruksi data/informasi akan mengikis pembatas memori bekerja (karena norma, harga diri, dimensi refleksi kebijaksanaan dan optimisme yang berlebihan). Perilaku auditor seperti ini akan memiliki keyakinan yang kuat dalam membuat pertimbangan.

Teori pembelajaran (Robbins dan Judge, 2008) menjelaskan bahwa pembelajaran menghendaki adanya perubahan perilaku seseorang yang mendarah daging (relatif tetap). Pembelajaran dalam kehidupan sosial dapat dilakukan melalui pengamatan dan pengalaman langsung. Artinya, pembelajaran sosial membutuhkan beberapa pengalaman baik secara langsung atau tidak langsung (pengamatan). Terdapat empat proses dalam pembelajaran sosial, yaitu: proses perhatian, proses penyimpanan, proses reproduksi, dan proses penegasan. Teori ini sangat terkait dengan penerapan pengalaman auditor dalam menyelesaikan tugasnya.

Konsep reviu laporan keuangan pemerintah (Permendagri Nomor 4 Tahun 2008, Perdirjen Perbendaharaan Nomor 44/PB/2006) mencakup prosedur analitis, penelusuran angka dan permintaan keterangan untuk menilai penyajian laporan keuangan pemerintah, apakah laporan tersebut telah didukung dengan SPI yang memadai dan disusun sesuai dengan SAP yang berlaku. Bedanya dengan audit, reviu tidak memberikan opini dan tidak menguji kebenaran substansi dokumen sumber. Sasaran reviu berupa: Laporan Realisasi Anggaran (LRA), Laporan Arus Kas (LAK), Neraca, dan Catatan atas laporan Keuangan (CaLK) entitas/unit kerja. Hasil kegiatan reviu berupa Laporan Hasil Reviu (LHR) akan menjadi dasar bagi

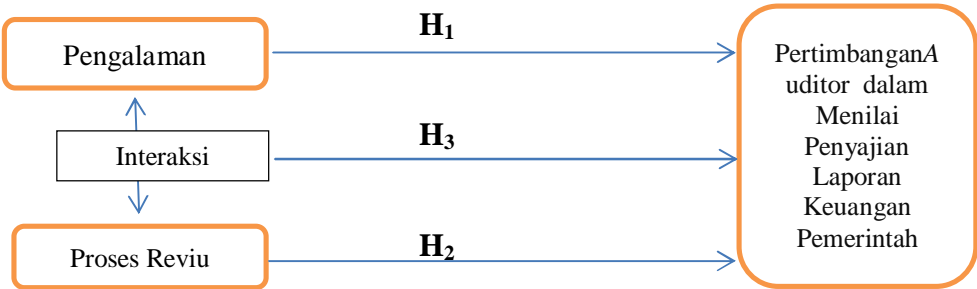
pimpinan unit kerja untuk membuat surat pernyataan tanggung jawab atas laporan keuangan yang disajikannya.

Penelitian terdahulu terkait audit *judgment* (Abdolmohammadi dan Wright, 1987; Choo dan Trotman, 1991) menjelaskan bahwa auditor berpengalaman akan mampu membuat *judgment* yang cermat meskipun diberikan tugas yang kompleks/rumit. Apalagi didukung dengan tingkat pengetahuan yang memadai dan adanya interaksi kedua hal tersebut akan menghasilkan *judgment* yang lebih baik (Suartana, 2006; Praditaningrum dan Januarti, 2012). Namun, apabila ada tekanan ketaatan atau konflik kepentingan akan memengaruhi kualitas *judgment* yang berdampak pada kualitas audit (Deis dan Giroux, 1992). Kondisi seperti ini membutuhkan regulasi guna menjaga kinerja auditor, seperti: regulasi supervisi, peneanaan sanksi, denda atau penurunan profesi (Maroun dan Atkins, 2014).

Penelitian empiris terkait kompetensi auditor (Puslitbangwas BPKP, 2003; Setyaningrum dkk., 2014), menguraikan bahwa semua variabel terkait dengan kompetensi (pengalaman, pengetahuan, pendidikan dan pelatihan) sangat memengaruhi *corecompetency* dan berdampak pada kualitas hasil audit. Kompetensi auditor berpengaruh positif pada pelaksanaan reuiv laporan keuangan pemerintah (Amirullah dkk., 2010). Kompetensi auditor yang sesuai dengan pendidikan, tugas pokok dan fungsinya akan memengaruhi kualitas audit (Zeyn, 2014; Tubbs, 1992).

Konsep Penelitian dan Hipotesis

Berdasarkan teori dan kajian empiris serta rumusan masalah, peneliti menggambarkan konsep penelitian seperti pada Gambar 1. Konsep penelitian menjelaskan model logika berpikir hubungan semua variabel bebas terhadap variabel terikat, sehingga memudahkan dalam pemecahan pokok masalah.



Gambar 1
Konsep Pemecahan Masalah

Perumusan hipotesis penelitian ini mengacu pada konsep pemecahan masalah dan kerangka teoritis yang melandasinya. Penjelasan rumusan hipotesis penelitian, sebagai berikut:

1) Pengaruh Pengalaman Pada Pertimbangan Auditor

Menurut teori pembelajaran (Robbins dan Judge, 2008) dan teori JDM (Bonner, 2008), pengalaman auditor akan memengaruhi kualitas *judgment* auditor. Auditor belajar dari pengalamannya untuk menilai bukti-bukti audit secara cermat, mengurangi risiko audit (Johnstone dan Bedard, 2003), dan mampu mendeteksi kecurangan (Nasution dan Fitriany, 2012). Konsisten dengan penelitian sebelumnya

(Praditaningrum dan Januarti, 2012; Nurim, 2012) bahwa pengalaman berpengaruh positif pada pertimbangan auditor. Namun, penelitian dari Januarti (2011) dan Setyaningrum (2012) menjelaskan bahwa pengalaman tidak berpengaruh atau berpengaruh negatif pada pertimbangan auditor.

Pertentangan hasil penelitian tersebut terjadi di sektor swasta, sehingga mendorong peneliti untuk mendalami faktor pengalaman hubungannya dengan *judgment* auditor khususnya di sektor pemerintah. Berdasarkan penjelasan tersebut di atas, maka rumusan hipotesisnya:

H₁: Ada perbedaan antara pertimbangan auditor berpengalaman dan pertimbangan auditor kurang berpengalaman dalam menilai penyajian laporan keuangan pemerintah.

2) Pengaruh Proses Reviu Pada Pertimbangan Auditor

Proses reviu/telaah atas suatu bukti audit yang dilakukan oleh auditor akan memantapkan *judgment* auditor dalam pengambilan keputusan. Teori *counterfactual reasoning* menjelaskan bahwa seseorang tidak hanya menerima fakta/data begitu saja, akan tetapi secara aktif mendalami fakta/data yang ada sebagai dasar pertimbangan sebelum memberikan suatu penilaian (Hendrickson, 2008). Kemampuan auditor menggunakan keahliannya seperti proses reviu akan berpengaruh positif terhadap pertimbangan auditor (Praditaningrum dan Januarti, 2012) dan kualitas audit (Herrback, 2001). Reviu/telaah sendiri efektif digunakan untuk mengeliminasi efek kekinian dalam pertimbangan auditor menilai SPI dengan berbagai level pengalaman (Suartana, 2006). Namun demikian tidak terlepas dari upaya auditor yang maksimal

dalam menganalisis data yang ada (Kennedy, 1993). Penjelasan ini melatarbelakangi rumusan hipotesis penelitian berikut:

H₂: Ada perbedaan antara pertimbangan auditor yang melakukan proses reviu dan pertimbangan auditor yang tidak melakukan proses reviu dalam menilai penyajian laporan keuangan pemerintah.

3) Pengaruh Interaksi Pengalaman dan Proses Reviu Pada Pertimbangan Auditor

Faktor pengalaman dan kompetensi akan memengaruhi pikiran auditor dalam membuat pertimbangan sebelum pengambilan keputusan (teori JDM). Penilaiannya akan menjadi lebih berkualitas ketika diberikan kesempatan untuk mengintervensi secara aktif dari berbagai data yang diperolehnya (konsep *counterfactual reasoning*). Proses reviu merupakan salah satu bentuk intervensi data/informasi.

Penelitian sebelumnya dari Suartana (2006) membuktikan bahwa telaah sendiri dan pengalaman audit memengaruhi pertimbangan auditor dalam pengambilan keputusan. Terjadinya korelasi tingkat pengalaman dan kompetensi akan berpengaruh pada pertimbangan auditor (Choo dan Trotman, 1991). Apalagi kompetensi auditor sesuai dengan pekerjaannya dan mendapat pembelajaran yang tepat akan dapat meningkatkan kinerja auditor (Nurim, 2014; Tubbs, 1992). Namun penelitian lainnya (Gusti dan Ali, 2008; Sabrina dan Januarti, 2012) menyatakan bahwa pengalaman dan keahlian audit hubungannya tidak signifikan atau tidak berpengaruh langsung dengan ketepatan pemberian opini audit. Perbedaan hasil penelitian empiris mendorong

peneliti untuk mendalami pengaruh pengalaman dan keahlian (kemampuan mereviu) pada pertimbangan auditor, dengan desain eksperimen seperti pada Tabel 1. Berdasarkan penjelasan di atas, rumusan hipotesisnya adalah:

H₃: Ada pengaruh interaksi auditor berpengalaman atau auditor kurang berpengalaman dengan proses reviu atau tanpa proses reviu pada pertimbangan auditor dalam menilai penyajian laporan keuangan pemerintah.

Tabel 1.
Interaksi Pengalaman dan Proses Reviu

	Proses Reviu (R)	Tanpa Proses Reviu (TR)
Pengalaman (P)	Sel 1: P + R	Sel 2: P + TR
Tanpa Pengalaman (TP)	Sel 3: TP + R	Sel 4: TP + TR

METODE PENELITIAN

Penelitian eksperimen lapangan ini menggunakan desain faktorial 2 x 2, dengan proses reviu sebagai variabel manipulasi, yaitu: dengan proses reviu dan tanpa proses reviu. Sasaran reviu penelitian ini adalah LRA dan Neraca Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) beserta informasi tambahan, yang disajikan dalam dua model kasus yang dirancang oleh peneliti. Kasus 1, auditor menganalisis kasus tanpa mereviu (tidak membuat Kertas Kerja Reviu/KKR) untuk membuat pertimbangan dalam menilai penyajian laporan keuangan. Sedangkan Kasus 2, auditor menganalisis dan mereviu kasus (mereviu dengan membuat KKR) untuk membuat pertimbangan dalam menilai penyajian laporan keuangan.

Pilot test dilakukan terlebih dahulu untuk mengetahui keandalan dan validitas instrumen (Jogiyanto, 2005). Partisipan *pilot test* sebanyak 23 orang aparatur pemerintah, yang terdiri dari: 18 orang Mahasiswa S2 Program Magister Akuntansi dan 5 orang Satuan Pengendalian Intern Universitas Udayana. Hasilnya telah memberikan sinyal untuk meneruskan eksperimen di lapangan.

Strategi pelaksanaan eksperimen di lapangan dikaitkan dengan kegiatan Pelatihan di Kantor Sendiri (PKS) yang merupakan kegiatan pengembangan kompetensi auditor di setiap Inspektorat Daerah. Teknisnya, kegiatan eksperimen dilakukan terlebih dahulu dengan durasi 90 menit, dimana subjek mengerjakan kasus secara mandiri (tidak diperkenankan bekerja sama). Artinya, kondisi dibuat seperti ujian dimana peneliti mengawasi secara langsung di lapangan. Selanjutnya, peneliti memberikan materi PKS tentang teknis revidi laporan keuangan sekaligus menggali informasi terkait kelancaran pelaksanaan revidi di lapangan.

Populasi subjek penelitian adalah aparatur Inspektorat Daerah yang telah bersertifikat Jabatan Fungsional Auditor (JFA), berjumlah 99 orang yang tersebar di sepuluh Kantor Inspektorat Daerah di Provinsi Bali. Sasaran subjek penelitian adalah auditor/pemeriksa pada Inspektorat Daerah di Provinsi Bali, yang terlibat dalam pelaksanaan tugas revidi Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD)/ LK-SKPD). Kriteria subjek berpengalaman dilihat dari pengalaman melakukan revidi dan bekerja di Inspektorat Daerah lebih dari 3 tahun. Jika salah satu atau kedua kriteria ini tidak terpenuhi maka dikategorikan subjek kurang berpengalaman.

Pengumpulan data dilakukan secara langsung di lapangan dengan memperhatikan besarnya sampel. Penentuan sampel memperhatikan ketentuan penelitian eksperimen, teknik analisis data yang digunakan (*Analysis of Vaiance*, disingkat ANOVA), dan populasi subjek penelitian. Berdasarkan hal ini, maka besarnya sampel ditetapkan minimal sebanyak 40 orang, yang terdiri dari: 20 orang auditor berpengalaman dan 20 orang auditor kurang berpengalaman.

Definisi operasional variabel memberikan kejelasan indikator dan alat pengukurannya sehingga memudahkan penentuan teknik analisis data yang tepat (Youden, 1997; Nahartyo, 2013). Pengalaman dan proses review sebagai variabel bebas menggunakan skala kategorikal (0 dan 1), dan pertimbangan auditor sebagai variabel terikat menggunakan skala kontinyu (0 sampai dengan 100). Tabel 2 menjelaskan definisi operasional variabel secara detail.

Tabel 2.
Identifikasi, Klasifikasi dan Definisi Operasional Variabel

Identifikasi Variabel	Jenis Variabel	Penjelasan
X ₁ Proses Review	Bebas	Proses review mencakup permintaan keterangan, prosedur analitis, dan penelusuran angka-angka laporan keuangan yang dilakukan oleh auditor berdasarkan bukti formal. Pengukuran variabel ini menggunakan skala kategorikal, yaitu: nol dan satu. (0 = tanpa proses review, maksudnya melakukan prosedur analitis tanpa membuat KKR dalam membuat penilaian, dan 1 = dengan proses review, maksudnya menggunakan prosedur analitis dan penelusuran angka-angka laporan keuangan dengan membuat KKR dalam membuat penilaian).
X ₂ Pengalaman	Bebas	Pengalaman dilihat dari pengalaman melakukan review atas laporan keuangan pemerintah dan beberapa indikator lainnya seperti pada Lampiran 6. Variabel ini dikondisikan antara auditor berpengalaman dan auditor kurang berpengalaman, sehingga pengukurannya menggunakan skala kategorikal, yaitu: nol dan satu. (0 = kurang berpengalaman, dan 1 = berpengalaman)

Identifikasi Variabel	Jenis Variabel	Penjelasan
Y Pertimbangan Auditor	Terikat	Pertimbangan auditor dilihat dari hasil penilaian kesesuaian penyajian laporan keuangan pemerintah dengan SAP yang berlaku. Nilai yang diperoleh dari penyelesaian kasus reviu mencerminkan tingkat <i>judgment</i> auditor. Pengukuran nilai penyelesaian kasus reviu menggunakan skala <i>continuous</i> dari 0 “tidak cermat” sampai dengan 100 “sangat cermat”.

Analisis data menggunakan ANOVA sesuai dengan karakteristik variabel penelitian di atas, yang bertujuan untuk mengetahui pengaruh variabel bebas dan interaksinya pada pertimbangan auditor. Persyaratan Analisis ANOVA (Ghozali, 2011; Irianto, 2008; Bhattachryya dan Johson, 1977) terlebih dahulu data harus lolos uji normalitas dan homogenitas. Alat uji normalitas residual menggunakan *Kolmogorov Smirnov (KSZ)*. Jika nilai KSZ tidak signifikan atau probabilitasnya (p) lebih besar atau sama dengan tingkat alpha yang ditetapkan ($\text{probabilitas} \geq 0,05$) berarti data berdistribusi normal. Sedangkan pengujian homogenitas dengan memakai alat uji *Levene test*, dan jika nilai *Levene test* tidak signifikan ($\text{probabilitas} \geq 0,05$), maka kelompok menunjukkan variansi yang homogen.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Bagian ini memaparkan hasil penelitian, meliputi: partisipan/subjek yang terlibat dalam eksperimen, hasil uji statistik dan pembahasan hasil uji hipotesis.

Partisipan yang terlibat di lapangan sebanyak 135 orang, dan dari jumlah tersebut terdapat 13 orang yang tidak tuntas dan 32 orang yang bukan sasaran subjek penelitian, sehingga subjek yang valid sebanyak 90 orang. Jumlah subjek melebihi

dari besarnya sampel yang ditetapkan (minimal 40 orang), karena terdapat subjek yang telah bersertifikat JFA yang belum diangkat auditor atau menduduki jabatan struktural dan aktif dalam tugas revidi laporan keuangan.

Analisis data menggunakan program aplikasi *Statistical Package for Social Sciences* (disingkat SPSS) ANOVA. Persyaratannya harus lolos uji normalitas dan homogenitas. Pengujian normalitas residual per kelompok (Tabel 3) dengan alat uji *Kolmogorov-Smirnov (KSZ)* menunjukkan di atas tingkat signifikansi yang ditetapkan ($p=0,05$), yang berarti data telah berdistribusi normal pada setiap kelompok.

Tabel 3.
Uji Normalitas Residual

Kelompok/ Group	<i>Kolmogorov-Smirnov (KSZ)</i>			<i>Shapiro-Wilk</i>		
	Statistik	Jumlah Data	Nilai Signifikansi	Statistik	Jumlah Data	Nilai Signifikansi
K ₁	0,188	28	0,013	0,940	28	0,108
K ₂	0,154	22	0,189	0,925	22	0,094
K ₃	0,132	20	0,200	0,975	20	0,854
K ₄	0,113	20	0,200	0,978	20	0,912

Keterangan:

- 1) *Kelompok 1 (K₁): Kelompok auditor berpengalaman dan melakukan revidi;*
- 2) *Kelompok 2 (K₂): Kelompok auditor berpengalaman dan tanpa merevidi;*
- 3) *Kelompok 3 (K₃): Kelompok auditor kurang berpengalaman dan melakukan revidi;*
- 4) *Kelompok 4 (K₄): Kelompok auditor kurang berpengalaman dan tanpa merevidi.*

Sedangkan uji homogenitas dengan *Levene test* pada Tabel 4 menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,240 lebih besar dari $p = 0,05$ yang berarti data antar kelompok variasinya homogen.

Tabel 4.
Uji Homogenitas Residual

Uraian	Levene Statistic	df1	df2	Nilai Signifikansi
Based on Mean (Nilai rata-rata judgment)	1,430	3	86	0,240

Keterangan:

a. Variabel Terikat: Judgment (Pertimbangan) Auditor

b. Design: Intercept + Pengalaman + Reviu + Pengalaman * Reviu

Langkah selanjutnya dilakukan pengujian hipotesis dengan program aplikasi SPSS *Univariate* ANOVA, hasilnya ditunjukkan pada Tabel 5, 6 dan 7. Berdasarkan hasil uji statistik dan kerangka teoritis serta kajian empiris yang mendasari, maka pembahasan setiap hipotesis penelitian dapat dijelaskan sebagai berikut:

Tabel 5.

Tests of Between Subjects Effects

Variabel Terikat: Judgment (Nilai_Valid)

Source	Type III Sum of Squares	Df	Mean Square	Nilai F	Nilai Signifikansi
Corrected Model	3639,604 ^a	3	1213,201	7,556	0,000
Intercept	323499,400	1	323499,400	2014,811	0,000
Pengalaman	1806,497	1	1806,497	11,251	0,001
Reviu	1468,169	1	1468,169	9,144	0,003
Pengalaman * Reviu	397,947	1	397,947	2,478	0,119
Error	13808,218	86	160,561		
Total	354048,000	90			
Corrected Total	17447,822	89			

Keterangan:

a. R Squared = 0,209 (Adjusted R Squared = 0,181)

Tingkat signifikansi yang ditetapkan (alpha) adalah 0,05

1) Pengaruh Pengalaman Pada Pertimbangan Auditor

Pengujian H_1 , meneliti pengaruh antara auditor berpengalaman dan auditor kurang berpengalaman pada pertimbangan auditor dalam menilai penyajian laporan keuangan pemerintah. Hasil ANOVA (Tabel 6) menunjukkan perbedaan nilai rata-rata *judgment* sebesar 9,045 (65,045 – 56,000) dengan nilai $F = 11,251$ dan $p = 0,001$ (nilai $p \leq 0,05$), berarti terjadi perbedaan nilai rata-rata *judgment* auditor yang berpengalaman dengan auditor yang kurang berpengalaman. Auditor berpengalaman dalam menyelesaikan kasus tanpa proses reviu maupun dengan proses reviu dapat meningkatkan kualitas *judgment*-nya, terlihat dari capaian nilai rata-ratanya lebih besar daripada auditor kurang berpengalaman. Hal ini menjelaskan bahwa auditor berpengalaman akan memberikan pertimbangan lebih cermat dibandingkan dengan auditor kurang berpengalaman dalam menilai penyajian laporan keuangan pemerintah.

Tabel 6.

**Nilai Rata-Rata Judgment Auditor Kurang Berpengalaman (0)
dengan Auditor Berpengalaman (1)**

Pengalaman (Variabel bebas)	Nilai Rata-Rata	Tingkat keyakinan 95%	
		Batas Bawah	Batas Atas
0	56,000	52,017	59,983
1	65,045	61,457	68,634

Keterangan:

- 1) Variabel Terikat: Judgment Auditor
- 2) 0 = Kelompok auditor kurang berpengalaman;
- 3) 1 = Kelompok auditor berpengalaman
- 4) Tingkat signifikansi (α) adalah 5%.

Hasil penelitian ini sesuai dengan teori JDM (Bonner, 2008) dan teori pembelajaran (Robbins dan Judge, 2008). Auditor akan belajar dari pengalamannya

dalam membuat pertimbangan sebelum pengambilan keputusan. Menurut konsep reviu, auditor berpengalaman akan memiliki tingkat analisis dan kemampuan penelusuran angka/informasi yang lebih baik dibandingkan auditor kurang berpengalaman.

Konsisten dengan penelitian sebelumnya (Abdolmohammadi dan Wright, 1987; Kennedy, 1993; Praditaningrum dan Januarti, 2012), dimana tingkat pengalaman auditor dapat memengaruhi kualitas *judgment*. Auditor berpengalaman dapat mengurangi risiko audit (Johnstone dan Bedard, 2003), mendeteksi kecurangan (Nasution dan Fitriany, 2012), dan dapat meningkatkan kinerja auditor (Nurim, 2012; Setyaningrum dkk., 2014; dan Zeyn, 2014).

2) Pengaruh Proses Reviu Pada Pertimbangan Auditor

Pengujian H₂, meneliti pengaruh proses reviu dan tanpa proses reviu pada pertimbangan auditor dalam menilai penyajian laporan keuangan pemerintah. Proses reviu merupakan variabel manipulasi pada subjek penelitian untuk mengetahui pengaruh proses reviu dalam membuat pertimbangan auditor. Hasil uji statistik (Tabel 7) menunjukkan perbedaan nilai rata-rata *judgment* auditor yang melakukan reviu dengan auditor tanpa melakukan reviu adalah sebesar 8,155 (64,600 – 56,445) dengan nilai F = 9,144 dan p = 0,003 (p ≤ 0,05), berarti terjadi perbedaan yang nyata antara auditor yang melakukan reviu dengan auditor yang tidak melakukan reviu.

Tabel 7.

**Nilai Rata-Rata *Judgment* Auditor Tanpa Proses Reviu (0)
dengan Proses Reviu (1)**

--

Proses Reviu (Variabel bebas)	Nilai Rata-Rata	Tingkat keyakinan 95%	
		Batas Bawah	Batas Atas
0	56,445	52,554	60,337
1	64,600	60,913	68,287

Keterangan:

- 1) Variabel Terikat: Judgment Auditor;
- 2) 0 = Kelompok auditor tanpa melakukan proses reviu;
- 3) 1 = Kelompok auditor yang melakukan proses reviu;
- 4) Tingkat signifikansi (alpha) adalah 5%.

Secara konsep *counterfactual reasoning* (Hendrickson, 2008), kegiatan reviu merupakan bentuk intervensi data/fakta guna menguatkan keyakinan dalam membuat pertimbangan yang rasional dan bebas dari bias pengambilan keputusan. Eksperimen ini memperjelas konsep Kennedy (1993) bahwa pengurangan bias untuk memperbaiki kualitas pertimbangan dapat dilakukan dengan upaya dan data yang tersedia bagi auditor. Perpaduan upaya dan data ketika auditor mereviu laporan keuangan terlihat jelas kualitas pertimbangannya, setelah membandingkan nilai rata-rata pertimbangan auditor yang melakukan proses reviu dan tanpa proses reviu.

Konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Suartana (2006), bahwa telaah sendiri efektif digunakan untuk pengurangbiasan pada pertimbangan auditor dalam menilai SPI dengan berbagai level pengalaman auditor. Perilaku auditor dalam menggunakan pengetahuan dan ketrampilan teknisnya (seperti mereviu) telah teruji melalui eksperimen ini. Hal yang serupa juga ditemukan dari penelitian Praditaningrum dan Januarti (2012). Artinya, kompetensi dasar auditor (Herrback, 2001; Puslitbangwas BPKP, 2003; Setyaningrum dkk., 2014) wajib dimiliki oleh seorang auditor dalam menjalankan tugasnya secara profesional.

3) Pengaruh Pengalaman dan Proses Reviu Pada Pertimbangan Auditor

Hipotesis 3 (H₃) menguji pengaruh interaksi pengalaman dan proses reviu pada pertimbangan auditor dalam menilai penyajian laporan keuangan pemerintah. Sebelum menguji interaksi, hasil uji ANOVA (Tabel 8) dari empat kelompok menunjukkan nilai $F = 7,556$ dan $p = 0,00$ (nilai $p \leq 0,05$) yang menegaskan adanya perbedaan diantara empat kelompok yang mendapat beda perlakuan. Faktor pengalaman dan proses reviu sebagai variabel bebas memengaruhi pertimbangan auditor sebagai variabel terikat, terlihat dari nilai rata-rata *judgment* diantara kelompok tidak ada yang sama, terlihat pada Tabel 9.

Tabel 8.

Uji Beda Antar Kelompok

Variabel Terikat: *Judgment* /Pertimbangan Auditor

Uraian	Sum of Squares	Df	Mean Square	Nilai F	Nilai Signifikansi
Between Groups	3639,604	3	1213,201	7,556	0,000
Within Groups	13808,218	86	160,561		
Total	17447,822	89			

Tabel 9.

Rata-Rata Nilai Pertimbangan Auditor Per Kelompok

	Proses Reviu (R = 1)	Tanpa Proses Reviu (TR = 0)
Pengalaman (P = 1)	67,000 (K ₁ , n = 28)	63,091 (K ₂ , n = 22)
Tanpa Pengalaman (TP = 0)	62,200 (K ₃ , n = 20)	49,800 (K ₄ , n = 20)

Keterangan:

n = jumlah subjek per kelompok; N = Jumlah Subjek Penelitian (90 orang)

Selanjutnya untuk mengetahui perbedaan nilai rata-rata *judgment* antar kelompok sebagai dampak dari perlakuan yang beda dalam eksperimen ini, dilakukan uji lanjutan ANOVA dengan menggunakan *Turkey's HSD*, disajikan pada Tabel 10.

Tabel 10.

Nilai Perbedaan Rata-Rata Antar Kelompok dan Tingkat Signifikansinya

Selisih (Tk.sig.)	K ₁ 67,000	K ₂ 63,091	K ₃ 62,200	K ₄ 49,800
K ₁ 67,000		3,909 (0,701)	4,800 (0,569)	17,200 (0,000)
K ₂ 63,091	-3,909 (0,701)		0,891 (0,996)	13,291 (0,006)
K ₃ 62,200	-4,800 (0,569)	-0,891 (0,996)		12,400 (0,014)
K ₄ 49,800	-17,200 (0,000)	-13,291 (0,006)	-12,400 (0,014)	

Tabel 10 menunjukkan terjadi perbedaan signifikan antara K₁, K₂, dan K₃ dibandingkan dengan K₄. Artinya, perbedaan level pengalaman yang dikombinasi dengan perbedaan perlakuan proses reviu (melalui proses reviu dan tanpa proses reviu), dapat memengaruhi pertimbangan auditor dalam menilai penyajian laporan keuangan pemerintah. Namun, tidak memberikan perbedaan nyata nilai rata-rata *judgment* antar kelompok perlakuan (nilai $p \geq 0,05$), yaitu: K₁ dengan K₂, K₁ dengan K₃, dan K₂ dengan K₃. Upaya auditor yang kurang maksimal dalam melakukan proses reviu, terlihat dari beberapa Kertas Kerja Reviu (KKR) yang dibuat belum mampu mencari saldo akun yang benar meskipun simpulannya benar, yaitu: sebanyak 30 subjek (62,50%) dari 48 subjek yang melakukan reviu. Hal ini mengindikasikan faktor kompetensi auditor Inspektorat Daerah yang masih kurang memadai.

Konsisten dengan hasil penelitian dari Amirullah dkk. (2010), Puslitbang BPKP (2003), dan Pusbin JFA BPKP (2011).

Selanjutnya pengujian interaksi pengalaman dan proses reviu (Tabel 5), menunjukkan nilai $F = 2,478$ dan $p = 0,119$ (dimana nilai $p \geq 0,05$) yang berarti tidak menggambarkan adanya interaksi. Upaya auditor berpengalaman kurang maksimal dibandingkan dengan auditor kurang berpengalaman dalam melakukan proses reviu. Peneliti mendalami penyebab tidak terjadinya interaksi dengan melakukan eksperimen tambahan.

Eksperimen tambahan dengan sasaran subjek penelitian: 20 orang mahasiswa yang mengikuti pendidikan Pascasarjana (S2) Program Magister Akuntansi di Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana Denpasar. Tujuannya untuk mendalami pengaruh pengalaman dan proses reviu beserta interaksinya pada pertimbangan auditor, dan juga menguji konsistensi keandalan kasus jika diujikan pada subjek yang tidak berpengalaman di sektor pemerintahan (Kelompok 5 disingkat K_5). Hasil uji statistiknya menunjukkan nilai rata-rata *judgment* sebesar 61,40 (standar deviasi 6,90; $n = 20$), dan hasil uji t menunjukkan nilai $t = 39,791$ dan $p = 0,00$ (nilai $p \leq 0$), yang berarti proses reviu berpengaruh pada pertimbangan auditor.

Kemudian subjek pada Inspektorat Daerah yang kurang berpengalaman dan melakukan proses reviu (K_3), secara statistik nilai rata-rata *judgment*-nya sebesar 62,20 (standar deviasi 10,00, $n = 20$). Hasil uji beda kedua kelompok ini (K_3 dan K_5) (Lampiran 1) menunjukkan nilai $F = 0,087$ dan $p = 0,770$ (dimana $p \geq 0,05$), yang menegaskan tidak ada perbedaan nilai rata-rata *judgment* kedua kelompok ini.

Artinya, penggunaan instrumen (kasus) penelitian ini telah valid dan konsisten meskipun diujikan pada subjek yang berbeda. Selain itu juga menjelaskan bahwa tidak terjadinya interaksi pengalaman dan proses rewiu bukan disebabkan oleh instrumen penelitian. Bukti empiris ini menegaskan bahwa kompetensi dasar auditor (kemampuan analisis dan teknis) menjadi indikasi penyebab tidak terjadinya interaksi pengalaman dan proses rewiu. Auditor berpengalaman dan kompetensinya memadai, secara logika pertimbangan auditor akan semakin cermat. Artinya, terjadi korelasi tingkat pengalaman dan kompetensi pada pertimbangan auditor (Choo dan Trotman, 1991; Tubbs, 1992). Faktanya, auditor berpengalaman kurang melakukan proses pembelajaran yang kontinyu untuk meningkatkan kompetensinya.

Temuan empiris ini konsisten dengan penelitian dari Gusti dan Ali (2008). Hal yang serupa juga ditemukan dari penelitian Sabrina dan Januarti (2012). Namun, berbeda dengan hasil penelitian dari Suartana (2006) yang menjelaskan bahwa pengalaman dan telaah sendiri memengaruhi pertimbangan auditor dalam pengambilan keputusan. Perbedaan sasaran subjek penelitian pada auditor Inspektorat Daerah dan auditor Kantor Akuntan Publik (KAP), ternyata memberikan hasil penelitian yang berbeda. Hal ini disebabkan karena perbedaan lingkungan pengendalian dalam hal kebijakan dan praktik pembinaan sumber daya manusia.

SIMPULAN DAN SARAN

Ekspirimen ini menghasilkan tiga temuan empiris. Pertama, auditor berpengalaman mampu membuat pertimbangan yang lebih cermat dibandingkan dengan auditor kurang berpengalaman. Kedua, auditor yang melakukan proses reuiu dapat membuat pertimbangan yang lebih baik dibandingkan auditor tanpa melakukan proses reuiu. Ketiga, perbedaan tingkat pengalaman dan perbedaan perlakuan proses reuiu dapat memengaruhi pertimbangan auditor. Namun, tidak terjadi pengaruh interaksi pengalaman dan proses reuiu pada pertimbangan auditor, disebabkan karena ketidakselarasan level pengalaman dan kompetensi auditor. Indikasi penyebab lainnya, kemungkinan terjadi *heuristic* pada auditor berpengalaman, kompetensi auditor yang kurang memadai, motivasi eksternal yang kurang kuat memotivasi kinerja auditor, dan kurangnya proses pembelajaran untuk meningkatkan kompetensi auditor.

Terdapat beberapa keterbatasan dalam penelitian ini. Pertama, variabilitas *judgment* auditor hanya mampu dijelaskan oleh faktor pengalaman dan proses reuiu sebesar 18,10% ($R_{Adjusted} = 0,181$), sisanya ditentukan oleh faktor lain. Kedua, kasus yang dibuat terkait dengan penyajian laporan keuangan pemerintah merujuk pada ketentuan PP Nomor 24 tahun 2005, sedangkan mulai tahun 2015 penyajian laporan keuangan pemerintah harus berbasis akrual (PP Nomor 71 Tahun 2010). Ketiga, lokus penelitian hanya auditor Inspektorat Daerah di Provinsi Bali dengan latarbelakang pendidikan auditor yang beragam.

Kelemahan penelitian ini menyederhanakan klasifikasi auditor berpengalaman dan auditor kurang berpengalaman. Padahal penentuan klasifikasi pengalaman auditor

ditentukan oleh banyak faktor yang mungkin belum dijelaskan dalam penelitian ini. Kenyataan di lapangan tidak ada suatu pelaksanaan kegiatan reviu tanpa membuat Kertas Kerja Reviu (KKR). Hal ini jelas akan melanggar standar pekerjaan reviu. Namun, perlakuan dengan reviu dan tanpa reviu dalam penelitian ini untuk mengetahui perilaku auditor dalam menggunakan kompetensinya.

Bagi peneliti selanjutnya, agar melakukan penyempurnaan penelitian dengan melihat beberapa keterbatasan dan kelemahan di atas. Misalnya, perlakuan proses reviu secara individu dan tim/kelompok, menambahkan variabel motivasi eksternal, lokus penelitian yang berbeda, instrumen penelitian dengan kasus laporan keuangan berbasis akrual atau menambahkan indikator pengalaman auditor.

Saran peneliti kepada Inspektorat Daerah di Wilayah Provinsi Bali agar melakukan langkah-langkah strategis dalam manajemen pengawasan dan pengelolaan sumber daya manusia, terkait dengan pembenahan kompetensi auditor, kompensasi yang wajar, pengaturan penugasan yang mengkombinasikan antara auditor berpengalaman dengan auditor kurang berpengalaman, dan yang terpenting rekrutmen calon auditor yang sesuai dengan ketentuan JFA. Pihak Perwakilan BPKP Provinsi Bali agar meningkatkan pembinaan APIP yang bersifat strategis, antara lain: bimbingan teknis tata kelola APIP, penyelenggaraan diklat teknis reviu, pendampingan pelaksanaan reviu, dan kegiatan lain yang terkait.

REFERENSI

Abdalmohammadi, M. dan Wright, A. 1987. An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments. *The Accounting Review*: Vol. 62, pp. 1-13.

Amirullah., Darwanis., dan Yahya, M.R. 2010. The Influence of Auditor's Competence and Organizational Commitment to The Implementation of Financial Statement Review in Aceh Inspectorate. *Jurnal Telaah dan Riset Akuntansi*, Vol. 3 hal. 130 – 154.

Badan Kepegawaian Negara (BKN). 2007. *Keputusan Kepala BKN Nomor 46A Tahun 2007 tentang Kompetensi Aparatur PNS*.

Bastian, I. 2003. *Audit Sektor Publik, Edisi Pertama*. Jakarta: Visi Global Media.

Bazerman, M.H. 1994. *Judgment in Managerial Decision Making*. Newk York: John Wiley & Sons Inc.

Bhattacharyya, G.K. dan Johnso, R.A. 1977. *Statistical Concepts And Methods*. New York: John Wiley & Sons Inc.

Bonner, S. E. 2008. *Judgment and Decision Making in Accounting*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.

Choo, F. dan Trotman, K. T. 1991. The Relationship between Knowledge Structure and Judgments for Experienced and Inexperienced Auditors. *The Accounting Review*: Vol. 66, pp. 464-485.

Deis, D.R.Jr. dan Giroux, G.A. 1992. Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*: Vol. 67, No. 3, pp. 462-479

Dewi, R. YR. dan Apandi, N. N. 2012. Gejala *Fraud* dan Peran Auditor Internal Dalam Pendeteksian *Fraud* di Lingkungan Perguruan Tinggi (studi Kualitatif). SNA-XV.

Dinapoli, T.P. 2007. *Standards for Internal Control in New Yorks State Government*. <http://www.osc.state.ny.us/audits/controls/standards.htm>.

Ghozali, I. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 19*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

Gusti, M. dan Ali, S. 2008. Hubungan skeptisisme Profesional Auditor dan Situasi Audit, Etika, Pengalaman Serta Keahlian Audit dengan Ketepatan Pemberian Opini Auditor oleh Akuntan Publik. SNA-XI.

Hendrickson, N. 2008. *Counterfactual Reasoning: A Basic Guide for Analysts, Strategists, and Decision Makers*. <http://www.carlisle.army.mil/proteus>.

Herrbach, O. 2001. Audit Quality, Auditor Behaviour and The Psychological Contrac. *European Accounting Review*: Vol.10, pp. 787-802.

Hoeck, N.V., Bektas, E., Steen, J., Kestemont, J., Vandekerckhove, M., Overwalle, F. V. 2014. False belief and counterfactual reasoning in a social environment. *NeuroImage*: Vol. 90 pp. 315–325

Irianto, A. 2008. *Statistik Konsep Dasar dan Aplikasinya, Cetakan ke V*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group.

Januarti, I. 2011. Analisis Pengaruh Penalaman auditor, Komitmen Profesional, Orientasi Etis dan Nilai Etika Organisasi Terhadap Persepsi dan Pertimbangan Etis Auditor BPK-RI. SNA-XIV.

Johnstone, K. M. dan Bedard, J. C. 2003. Risk Management in Client Acceptance Decisions”. *The Accounting Review*: Vol. 78, pp 1003 – 1025.

Jogiyanto. 2005. *Metodologi Penelitian Bisnis Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman, Edisi 2004/2005*. Yogyakarta: BPFE - Yogyakarta.

Kahneman. D. 1991. Judgment and Decision Making: A Personal View. *Psychological Science*: Vol. 2, pp. 142-145.

Kementerian Dalam Negeri Republik Indonesia. 2008. *Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 4 Tahun 2008 tentang Pedoman Pelaksanaan Reviu atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*.

Kementerian Keuangan Republik Indonesia. 2006. *Peraturan Dirjen Perbendaharaan Nomor PER-44/PB/2006 tentang Pedoman Pelaksanaan Reviu Laporan Keuangan Kementerian Negara/Lembaga*.

Kennedy, J. 1993. Debiasing Audit Judgment with Accountability: A Framework and Experimental Results. *Journal of Accounting Research*, 31(2), 231-245.

Mardiasmo. 2004. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: CV Andi Offset.

Maroun, W. dan Atkins, J. 2014. Whistle-blowing by external auditors in South Africa. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*: Vol. 27, pp. 834 – 862.

Nahartyo, E. 2013. *Desain dan Implementasi Riset Eksperimen, Edisi II*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.

Nasution,H. dan Fitriany. 2012. Pengaruh Beban Kerja, Pengalaman Audit, dan Tipe Kepribadian terhadap Skeptisme Profesional dan Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan. *SNA-XV*.

Nurim,Y. 2012. Perbandingan Auditor Berpengalaman dengan tidak berpengalaman: Studi Peranan *Feedback* Terhadap Kinerja Penugasan Pengendalian Intern. *SNA-XV*.

Pearson, D. 2014. Significant reforms in public sector audit – staying relevant in times of change and challenge. *Journal of Accounting & Organizational Change*: Vol. 10 Iss 1 pp. 150 – 161.

Pemerintah Republik Indonesia. 2005. *Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP)*.

-----, 2006. *Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah*.

-----, 2008. *Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP)*.

Pope, J.1997. *Pengembangan Sistem Integritas Nasional*.Jakarta: PT Pustaka Utama Grafiti.

Praditaningrum, A. S. dan Januarti, I. 2012. Analisis Faktor-Faktor yang Berpengaruh Terhadap Audit *Judgment*. *SNA-XV*.

Pusat Pembinaan (Pusbin) JFA BPKP. 2011. *Panduan Asessment (Evaluasi) Tata Kelola APIP*. Jakarta: BPKP.

-----, 2011. Laporan Hasil Pemetaan Inspektorat Daerah pada Wilayah Provinsi Bali.

Pusat Penelitian dan Pengembangan Pengawasan (Puslitbangwas) BPKP. 2003. *Kajian Core Comptence* Pejabat Fungsional Auditor di Lingkungan BPKP, Itjen Departemen, dan Unit Pengawasan Lembaga Pemerintah Non Departemmen. Jakarta: BPKP.

Ruiselova, Z. dan Prokopcakova,A. 2011. Can Counterfactual Thiking Be Useful and Adaptive?..*Studio Psychologica*,53.pg 221-234.

Robbins, S. P. dan Judge, T. A. 2008. *Perilaku Organisasi (Organizational Behavior)*, Edisi 12. Jakarta: Salemba Empat.

Sabrina, Rr. K. dan Januarti, I. 2012. Pengaruh Pengalaman, Keahlian, Situasi Audit, Etika dan Gender Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Audit Melalui Skeptisisme Profesional Auditor. *SNA-XV*.

Sari, M. P. dan Raharja. 2012. Peran Audit Internal Dalam Upaya Mewujudkan *Good Corporate Governance (GCG)* Pada Badan Layanan Umum (BLU) di Indonesia. *SNA-XV*.

Sarens, G., Abdolmohammadi, M.J., dan Lenz, R. 2012. Factors Associated with The Internal Audit Function's Role in Corporate Governance. *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 13, pp. 191-204.

Segura, S. dan McCloy, R. 2003. Counterfactual Thinking in Everyday Life Situation: Temporal Order Effects and Social Norms. *Psicologica*, Vol. 24. pp.1-15.

Setyaningrum, D. 2012. Analisis Faktor-Faktor yang Memengaruhi Kualitas Audit BPK-RI. *SNA-XV*.

Setyaningrum, D., Gani, L., Martani, D. dan Kuntadi, C. 2014. Pengaruh Kualitas Auditor dan Pengawasan Legislatif terhadap Temuan Audit dengan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan sebagai Variabel *Intervening*. *SNA-XVII*

Suartana, I.W. 2006. Pengujian dan Mekanisme Pengurangbiasan Efek Kekinian: Pengalaman Audit, Telaah Sendiri, dan Telaah Kelompok Dalam Pertimbangan Auditor. *Disertasi*. Yogyakarta: Universitas Gadjah Mada.

-----, 2010. *Akuntansi Keperilakuan Teori dan Implementasi*. Yogyakarta: CV Andi Offset.

Sterck, M. dan Bouckaert, G. 2006. "Trend Audit International in Public Sector". *The Internal Auditor* 63 (4): pp 49-54.

Tubbs, R.M. 1992. "The Effect of Experience on the Auditor's Organization and Amount of Knowledge". *The Accounting Review*: Vol. 67, pp. 783-801.

Tversky, A. dan Kahneman, D. 1974. "Judgment Under Uncertainty: Heuristic and Biases". *Science* 185, pp. 1124 – 1131.

Umar, H. 2008. *Desain Penelitian Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.

Youden, W.J. 1997. *Experimentation And Measurement*. NIST Special Publication 672.

Zeyn, E. 2014. Faktor-faktor yang Memengaruhi Kualitas Audit Internal Pemda melalui Independensi dan Kompetensi Auditor Internal. SNA-XVII.