

Pengaruh keahlian dan independensi terhadap kualitas audit dengan orientasi etika dan pengalaman kerja sebagai variabel moderasi pada BPKP Riau

By:
Hengki Wijora
Emrinaldi Nur DP
Devi Safitri

Faculty of Economics, Riau University, Pekanbaru, Indonesia
Email : hengkiwijora@yahoo.com

The influence of expertise and independence to audit quality with ethical orientation and work experience as moderation variables in BPKP Riau

ABSTRACT

Audit quality is a complex its concept and difficult to understand, so that there is an error in determine the nature and quality. This is proved from the many research with many dimensions of audit quality. The purpose of this research is to explore the influence of expertise in auditing and independence to audit quality with ethical orientation and work experience as moderation variable.

The population in this research is auditors of BPKP Riau. The sampling design of this research is purposive sampling with the final sample 47 auditors. This research used primary data by dissemination of the questionnaire conducted auditors of BPKP Riau. Used in this research as technical analyse for test hypothesis multiple linear regression and MRA.

The results of this research showed that expertise and independence significant influence to audit quality, while ethical orientation and work experience as moderation variables proved unable to influence relationship expertise and independence to audit quality.

Keywords : *Expertise, Independency, Ethical Orientation, Work Experience, Audit Quality*

1. PENDAHULUAN

a. Latar Belakang

Tuntutan pelaksanaan akuntabilitas sektor publik terhadap terwujudnya *good governance* di Indonesia semakin meningkat. Tuntutan tersebut menjadi suatu kewajiban, karena beberapa penelitian menunjukkan bahwa terjadinya krisis ekonomi di Indonesia ternyata disebabkan oleh buruknya pengelolaan (*bad governance*) dan buruknya birokrasi (Sunarsip, 2001).

Hal ini dibuktikan dengan adanya fenomena seperti yang terjadi pada BPK Perwakilan Jawa Barat pada tahun 2010, terdapat kasus penyuapan yang juga

banyak melibatkan oknum pejabat pemerintah kota bekasi, salah satu diantaranya kepala inspektorat pemerintahan kota bekasi (<http://Infokorupsi.com>). Tentu saja hal ini merupakan tantangan nyata dan tak dapat dipungkiri bahwa hal yang sama juga mungkin atau bahkan dapat terjadi di daerah lain di Indonesia hanya karena faktor momentum waktu dan kesempatan.

Hal ini terjadi karena lemahnya pengendalian internal dalam penyelenggaraan pemerintahan merupakan salah satu penyebab terjadinya ketidakefisienan dan ketidakefektifan. Ketidakefisienan tersebut selanjutnya berpengaruh pada pemborosan anggaran

dan keuangan (Ruslan, 2011). Statement diatas menjelaskan bahwa profesi audit internal belum berfungsi sebagai alat pengawasan.

Terdapat tiga aspek utama yang mendukung terciptanya pemerintahan yang baik (*good governance*), yaitu pengawasan, pengendalian, dan pemeriksaan (Mardiasmo, 2005). Pengawasan merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak di luar eksekutif, yaitu masyarakat dan Dewan Perwakilan Rakyat Daerah (DPRD) untuk mengawasi kinerja pemerintahan (Mardiasmo, 2005). Pengendalian (*control*) adalah mekanisme yang dilakukan oleh eksekutif untuk menjamin bahwa sistem dan kebijakan manajemen dilaksanakan dengan baik sehingga tujuan organisasi dapat tercapai (Mardiasmo, 2005). Sedangkan pemeriksaan (*audit*) merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak yang memiliki independensi dan memiliki kompetensi profesional untuk memeriksa apakah hasil kinerja pemerintah telah sesuai dengan standar yang ditetapkan (Mardiasmo, 2005).

Sesuai dengan Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang sistem pengendalian intern pemerintah, pelaksanaan pengendalian intern dilaksanakan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang salah satunya Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) mempunyai tugas melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan keuangan dan pembangunan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, sehingga dalam tugasnya Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) sama dengan internal auditor. Audit internal adalah audit yang dilakukan oleh unit pemeriksa yang merupakan bagian dari organisasi yang diawasi, termasuk Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) (Mardiasmo, 2005).

Auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dalam melaksanakan tugas, fungsi dan perannya sebagai internal auditor dituntut untuk memiliki hasil audit yang berkualitas. Kualitas audit adalah sebagai probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien (DeAngelo dalam Alim, 2007). Sedangkan tujuan dari probabilitas adalah untuk menemukan pelanggaran yang tergantung pada kemampuan teknis auditor dan probabilitas melaporkan pelanggaran tergantung pada independensi auditor (Deis dan Groux dalam Alim, 2007).

Sementara itu dalam sektor publik, *Government Accountability Office* (GAO) mendefinisikan kualitas audit sebagai ketaatan terhadap standar profesi dan ikatan kontrak selama melaksanakan audit (Samelson dkk, 2006). Pendapat yang sama juga dikemukakan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) yang menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu (Elfarini, 2007).

Pentingnya standar bagi pelaksanaan audit adalah bahwa produk audit yang berkualitas hanya dapat dihasilkan oleh suatu proses audit yang sudah ditetapkan standarnya. Lebih lanjut dijelaskan proses audit dapat dikatakan telah memenuhi syarat *quality assurance* apabila proses yang dijalani tersebut telah sesuai dengan standar, antara lain : *standar for the professional practice, internal audit charter*, kode etik internal audit, kebijakan, tujuan dan prosedur audit, serta rencana kerja audit (Pramono, 2003).

Berkaitan dengan standar audit, auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dalam melaksanakan audit berpedoman pada standar audit Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP). Dalam Standar umum pertama APIP disebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian . Keahlian

adalah kompetensi yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif (Lee dan Stone dalam Elfarini, 2007). Auditor harus memiliki pengetahuan mengenai metode dan teknik audit serta segala hal yang menyangkut pemerintahan seperti organisasi, fungsi, program, dan kegiatan pemerintah (BPKP, 1998). Keahlian auditor dapat diperoleh melalui pendidikan dan pelatihan yang berkelanjutan serta pengalaman yang memadai dalam melaksanakan audit (Tampubolon, 2005).

Selain keahlian audit, seorang auditor juga harus independensi dalam melakukan audit. Independensi merupakan sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain (Mulyadi, 2002). Sikap independensi dalam melakukan audit diperlukan agar dapat memberikan pendapat atau kesimpulan apa adanya tanpa ada pengaruh dari pihak yang berkepentingan (BPKP, 1998). Standar umum kedua APIP menyebutkan bahwa dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan, independensi harus dipertahankan oleh APIP dan para auditornya. Standar ini mengharuskan bahwa auditor harus bersikap independen, bebas dari pengaruh pihak-pihak yang berkepentingan, sehingga dapat menghasilkan pendapat atau simpulan audit yang obyektif.

Keahlian dan independensi yang dimiliki auditor dalam penerapannya akan terkait dengan orientasi etika. Orientasi etika merupakan sebagai kemampuan individu untuk mengevaluasi dan mempertimbangkan nilai etika dalam suatu kejadian (Forsyth dalam Sasongko, 2004). Dalam melakukan pemeriksaan auditor harus mematuhi nilai etika yang terdapat dalam kode etik. Sesuai dengan Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (SA-APIP) yang menyatakan bahwa auditor wajib mematuhi kode etik yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari standar audit APIP. Dengan mematuhi nilai etika yang terdapat

dalam kode etik maka auditor bisa berperilaku pantas dan profesional serta melaksanakan audit beserta jasa-jasa terkait dengan mutu tinggi.

Sementara itu, keahlian dan independensi yang dimiliki oleh auditor selain berkaitan dengan orientasi etika juga berkaitan dengan pengalaman kerja. Sesuai dengan standar umum dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) bahwa auditor disyaratkan memiliki pengalaman kerja yang cukup dalam profesi yang ditekuninya (Arens *dkk*, 2004). Pengalaman kerja merupakan sebagai suatu ukuran tentang lama waktu atau masa kerjanya yang telah ditempuh seseorang dalam memahami tugas-tugas suatu pekerjaan dan telah melaksanakannya dengan baik (Foster, 2001). Dengan banyaknya pengalaman kerja yang dimiliki, auditor akan dapat memenuhi tuntutan pekerjaannya, karena memiliki pengetahuan, kemampuan dan keterampilan yang dituntut dari pekerjaan tersebut.

Maka dapat ditarik kesimpulan bahwa keahlian (kompetensi), independensi, etika dan pengalaman kerja merupakan faktor-faktor yang sangat berpengaruh dalam menentukan kualitas audit dalam rangka mewujudkan sistem pengawasan yang baik sesuai dengan apa yang telah diamanatkan dalam undang-undang.

Objek dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Riau. Karena auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Riau masih dianggap belum transparansi dalam pengelolaan keuangan daerah. Hal ini ditunjukkan dengan tidak transparannya menyangkut kasus dugaan proyek fiktif PON, salah satu diantaranya proyek fiktif koneksi unit chiller ke Genset Hall A Sport Center Rumbai sebesar Rp1,8 miliar lebih (<http://Gagasanriau.com>). Ini menandakan bahwa auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Riau tidak menghasilkan audit yang berkualitas karena kurang memiliki

kemandirian untuk menyampaikan laporan secara wajar dan obyektif. Pada dasarnya transparansi dan kemudahan akses informasi keuangan, pemerintah yang akuntabel, serta pengawasan yang baik dalam tubuh pemerintah merupakan pilar utama untuk menghasilkan informasi keuangan yang berkualitas dan bermanfaat bagi para pemakai informasi (Susani, 2013).

Berdasarkan latar belakang diatas, dan kondisi yang ada pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) perwakilan Riau maka peneliti tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul **“Pengaruh Keahlian Dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Orientasi Etika Dan Pengalaman Kerja Sebagai Variabel Moderasi Pada BPKP Riau”**.

b. Tujuan Penelitian

Untuk mengetahui pengaruh keahlian dan independensi terhadap kualitas audit, serta pengaruh orientasi etika dan pengalaman kerja terhadap hubungan keahlian dan independensi dengan kualitas audit.

2. TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

a. Kualitas Audit

De Angelo (dalam Alim dkk, 2007) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien. Sedangkan tujuan dari probabilitas adalah untuk menemukan pelanggaran yang tergantung pada kemampuan teknis auditor dan probabilitas melaporkan pelanggaran tergantung pada independensi auditor (Deis dan Groux dalam Alim, 2007).

Dalam sektor publik, *Government Accountability Office* (GAO) mendefinisikan kualitas audit sebagai ketaatan terhadap standar profesi dan ikatan kontrak selama melaksanakan audit (Samelson dkk. 2006). Standar audit

menjadi bimbingan dan ukuran kualitas kinerja aditor (Messier *et al*, 2005). Menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara nomor PER/05/M.PAN/03/2008, pengukuran kualitas audit atas laporan keuangan, khususnya yang dilakukan oleh APIP, wajib menggunakan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN).

Audit yang berkualitas adalah audit yang dapat ditindaklanjuti oleh klien. Kualitas ini harus dibangun sejak awal pelaksanaan audit hingga pelaporan dan pemberian rekomendasi.

b. Keahlian

Standar umum pertama (SA seksi 210 dalam SPAP 2001) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor, sedangkan standar umum ketiga (SA seksi 230 dalam SPAP, 2001) menyebutkan bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalitasnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*).

Adapun keahlian menurut De Angelo dalam (dalam Kusharyanti, 2002) dapat dilihat dari berbagai sudut pandang yakni sudut pandang auditor individual, audit tim dan Kantor Akuntan Publik (KAP).

Dalam penelitian ini akan digunakan kompetensi dari sudut auditor individual, hal ini dikarenakan auditor adalah subyek yang melakukan audit secara langsung dan berhubungan langsung dalam proses audit sehingga diperlukan kompetensi yang baik untuk menghasilkan audit yang berkualitas.

c. Independensi

Independensi menurut Arens dkk. (2008) dapat diartikan mengambil sudut pandang yang tidak bias. Auditor tidak hanya harus independen dalam fakta, tetapi juga harus independen dalam penampilan. Independensi dalam fakta (*independence in fact*) ada bila auditor

benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang audit, sedangkan independensi dalam penampilan (*independent in appearance*) adalah hasil dari interpretasi lain atas independensi ini.

Independensi menurut Mulyadi (2002) dapat diartikan sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

Kode Etik Akuntan tahun 1994 menyebutkan bahwa “Independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya yang bertentangan dengan prinsip integritas dan obyektivitas”. Independensi menyangkut kemampuan untuk bertindak obyektif serta penuh integritas. Hal ini hanya bisa dilakukan oleh seseorang yang secara psikologis memiliki intelektual tinggi dan penuh dengan kejujuran.

d. Orientasi Etika

Orientasi etika didefinisikan sebagai kemampuan individu untuk mengevaluasi dan mempertimbangkan nilai etika dalam suatu kejadian (Forsyth dalam Sasongko, 2004).

Model orientasi etika Forsyth yaitu *Ethics Position Questionnaire* (EPQ) digunakan untuk mendefinisikan orientasi etika individu. Orientasi etika digerakkan oleh dua karakteristik yaitu idealisme dan relativisme. Idealisme berhubungan dengan tingkat dimana individual percaya bahwa konsekuensi yang diinginkan (konsekuensi positif) tanpa melanggar kaidah moral. Sikap idealisme juga diartikan sebagai sikap tidak memihak dan terhindar dari berbagai kepentingan. Seorang akuntan yang tidak bersikap idealis hanya mementingkan dirinya

sendiri agar mendapat fee yang tinggi dengan meninggalkan sikap independensi. Di sisi lain, sikap relativisme secara implisit menolak moral absolut pada perilakunya.

Setiap langkah atau tindakan yang diambil oleh auditor dalam tugasnya tergantung pada pandangan masing-masing auditor terhadap nilai-nilai etika. Dengan adanya orientasi etika yang dijadikan pedoman atau cara pandang untuk menyelesaikan pekerjaan audit akan berpengaruh terhadap kualitas hasil auditnya. Ketika auditor mempertimbangkan nilai-nilai etika dalam bersikap, maka kemungkinan bagi auditor untuk menemukan dan melaporkan adanya kesalahan dalam sistem akuntansi klien akan semakin baik. Hal tersebut akan tercermin dalam hasil laporan auditor yang dapat dipercaya oleh pemakai laporan keuangan sebagai pedoman pengambilan keputusan.

e. Pengalaman Kerja

Pengalaman kerja adalah sebagai suatu ukuran tentang lama waktu atau masa kerjanya yang telah ditempuh seseorang dalam memahami tugas – tugas suatu pekerjaan dan telah melaksanakannya dengan baik (Foster, 2001).

Pada Standar umum yang terdapat pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dijelaskan bahwa seorang auditor diisyaratkan memiliki pengalaman kerja yang cukup dalam profesi yang ditekuninya, serta dituntut untuk memenuhi kualifikasi teknis dalam bidang industri yang digeluti (Arens dkk, 2004).

Pengalaman kerja sangatlah diperlukan dalam rangka kewajiban seseorang auditor terhadap tugasnya untuk memenuhi standar umum audit. Pengetahuan seorang auditor itu dimulai dengan pendidikan formal, yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman yang selanjutnya dilakukan dalam bentuk praktik.

f. Teori Utama dan Teori Pendukung

1. Teori Utama (*Stewardship Theory*)

Stewardship theory menyatakan bahwa para manajer tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. Teori ini didasarkan pada aspek psikologi dan sosiologi yang telah dirancang dimana para eksekutif sebagai *steward* termotivasi untuk bertindak sesuai keinginan prinsipal, selain itu perilaku *steward* tidak akan meninggalkan organisasinya sebab *steward* berusaha mencapai sasaran organisasinya.

Implementasinya pada penelitian ini yaitu Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) sebagai *steward* (pengurus) dipandang sebagai pihak yang dapat bertindak sebaik-baiknya bagi kepentingan publik pada umumnya *stakeholder* dengan melaksanakan tugas dan fungsinya dengan tepat, sehingga *good governance* dapat tercapai.

2. Teori Pendukung

a. Teori Atribusi

Teori atribusi menjelaskan mengenai proses bagaimana kita menentukan penyebab dan motif tentang perilaku seseorang. Teori ini mengacu tentang bagaimana seseorang menjelaskan penyebab perilaku orang lain atau dirinya sendiri yang akan ditentukan apakah dari internal misalnya sifat, karakter, sikap, dan lain-lain ataupun eksternal misalnya tekanan situasi atau keadaan tertentu yang akan memberikan pengaruh terhadap perilaku individu (Luthans, 2005).

Peneliti menggunakan teori atribusi karena peneliti akan melakukan studi empiris untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi auditor terhadap kualitas audit, khususnya pada karakteristik personal auditor itu sendiri. Pada dasarnya karakteristik personal seorang auditor merupakan salah satu penentu terhadap kualitas audit yang akan dilakukan karena merupakan suatu faktor internal yang mendorong seseorang untuk melakukan suatu aktivitas.

b. Teori Sikap dan Perilaku

Teori sikap dan perilaku ini dapat menjelaskan sikap independen auditor dalam penampilan. Seorang auditor yang memiliki sikap independen akan berperilaku independen dalam penampilannya, artinya seorang auditor dalam menjalankan tugasnya tidak dibenarkan memihak terhadap kepentingan siapapun. Auditor mempunyai kewajiban untuk bersikap jujur baik kepada pihak manajemen maupun pihak-pihak lain seperti pemilik, kreditor, investor.

Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan teori sikap dan perilaku karena teori ini menjelaskan sikap independensi, dimana independensi merupakan salah variabel independen yang digunakan oleh peneliti.

g. Kerangka Pikir dan Pengembangan Hipotesis

1. Pengaruh Keahlian Terhadap Kualitas Audit

Keahlian didefinisikan sebagai kompetensi yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif. (Elfari, 2007). Tubbs (dalam Maburri dan Winarna, 2010) menyatakan bahwa dalam mendeteksi sebuah kesalahan, seorang auditor harus didukung dengan keahlian dan pengetahuan tentang apa dan bagaimana kesalahan tersebut terjadi. Oleh karena itu, dapat dipahami bahwa audit harus dilaksanakan oleh orang yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor. Dengan demikian, auditor belum memenuhi persyaratan jika tidak memiliki keahlian dan pengetahuan yang memadai dalam bidang audit.

Alim, dkk (2007) menyatakan bahwa keahlian berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Ruslan (2011) hasil penelitiannya juga menunjukkan bahwa keahlian berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Jadi semakin tinggi keahlian

auditor maka akan semakin baik kualitas auditnya. Dengan demikian, dapat dikemukakan hipotesis sebagai berikut :

H1 : Keahlian berpengaruh terhadap kualitas audit.

2. Pengaruh Independensi Terhadap Kualitas Audit

Independensi auditor merupakan salah satu faktor yang penting untuk menghasilkan audit yang berkualitas. Karena jika auditor kehilangan independensinya, maka laporan audit yang dihasilkan tidak sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan (Supriyon dalam Efendy, 2010).

Alim, dkk (2007) hasil penelitiannya mengemukakan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Ramadhanis (2012) hasil penelitiannya juga menunjukkan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Jadi semakin tinggi tingkat independensi auditor akan semakin baik kualitas auditnya. Dengan demikian, dapat dikemukakan hipotesis sebagai berikut :

H2 : Independensi berpengaruh terhadap kualitas audit.

3. Pengaruh Keahlian Terhadap Kualitas Audit Dengan Variabel Moderasi Orientasi Etika

Keahlian yang dimiliki auditor akan berkaitan dengan orientasi etika, karena setiap langkah atau tindakan yang diambil oleh auditor dalam tugasnya tergantung pada pandangan masing-masing auditor terhadap nilai-nilai etika. Dengan adanya orientasi etika yang dijadikan pedoman atau cara pandang untuk menyelesaikan pekerjaan audit akan berpengaruh terhadap kualitas hasil auditnya.

Marsellia dkk, (2012) hasil penelitiannya menyatakan dengan tingkat kompetensi yang tidak terlalu tinggi, selama auditor tersebut tetap bekerja dengan memperhatikan nilai etika profesional yang mengikatnya, ia tetap

dapat menghasilkan kualitas audit yang sama baiknya, bahkan lebih baik dibanding auditor yang memiliki tingkat kompetensi yang sangat tinggi.

Jika auditor memiliki keahlian dan mampu mempertimbangkan atau memperhatikan nilai-nilai etika, maka auditor untuk menemukan dan melaporkan adanya kesalahan dalam sistem akuntansi klien akan semakin baik. Dengan demikian, dapat dikemukakan hipotesis sebagai berikut :

H3: Interaksi keahlian dan orientasi etika berpengaruh terhadap kualitas audit.

4. Pengaruh Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Variabel Moderasi Orientasi Etika

Orientasi etika merupakan kemampuan individu untuk mengevaluasi dan mempertimbangkan nilai etika dalam suatu kejadian (Forsyth dalam Sasongko, 2004). Salah satu nilai etika yang harus dipertimbangkan dan dijunjung tinggi oleh profesi akuntan diseluruh dunia adalah sikap independen agar dapat menghasilkan audit yang berkualitas. Ketika auditor mampu mempertimbangkan nilai-nilai etika dalam bersikap, maka auditor untuk menemukan dan melaporkan adanya kesalahan dalam sistem akuntansi klien akan semakin baik.

Deis dan Giroux (dalam Alim, 2007) hasil penelitiannya menyatakan bahwa kemampuan auditor untuk dapat bertahan di bawah tekanan klien, dalam hal ini independensi, tergantung pula oleh etika profesional. Hal tersebut mengindikasikan bahwa auditor yang mempertimbangkan atau memperhatikan nilai-nilai etika akan memberikan nilai tambah pada tingkat independensi yang dimilikinya. Dengan demikian, dapat dikemukakan hipotesis sebagai berikut :

H4 : Interaksi independensi dan orientasi etika berpengaruh terhadap kualitas audit.

5. Pengaruh Keahlian Terhadap Kualitas Audit Dengan Variabel Moderasi Pengalaman Kerja

Tingkat pendidikan formal saja tidak cukup untuk menghasilkan tenaga yang profesional dan berkualitas tinggi. Pengalaman di lapangan juga memiliki peran penting dalam menentukan kualitas seorang auditor. Pengalaman auditor akan terus meningkat seiring dengan makin banyaknya audit yang dilakukan serta kompleksitas transaksi keuangan perusahaan yang diaudit sehingga akan menambah dan memperluas pengetahuannya dibidang akuntansi dan auditing (Christiawan, 2002). Hal tersebut mengindikasikan bahwa semakin lama masa kerja dan pengalaman yang dimiliki auditor maka akan semakin baik dan meningkat pula kualitas audit yang dihasilkan.

Choo dan Trotman (dalam Harhinto, 2004) mempelajari hubungan antara struktur pengetahuan dengan keputusan yang dibuat oleh auditor berpengalaman dengan yang kurang berpengalaman. Penelitian mereka memberikan bukti empiris bahwa auditor berpengalaman lebih banyak menemukan butir-butir yang tidak umum (*atypical*) dibandingkan dengan auditor yang kurang berpengalaman. Ananing (2006) hasil penelitiannya juga menyatakan bahwa pengalaman kerja auditor akan meningkatkan keahlian yang dimiliki auditor dalam bidang auditing. Dengan demikian, dapat dikemukakan hpotesis sebagai berikut :

H5 : Interaksi keahlian dan pengalaman kerja berpengaruh terhadap kualitas audit.

6. Pengaruh Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Variabel Moderasi Pengalaman Kerja

Independensi merupakan sikap auditor yang tidak memihak, tidak mempunyai kepentingan pribadi, dan tidak mudah dipengaruhi oleh pihak-pihak yang berkepentingan dalam memberikan

pendapat atau simpulan, sehingga dengan demikian pendapat atau simpulan yang diberikan tersebut berdasarkan integritas dan objektivitas yang tinggi.

Independensi tidak hanya dipengaruhi oleh ukuran besarnya perusahaan audit, lamanya hubungan audit dengan klien, besar biaya jasa audit, pelayanan jasa dan konsultasi manajemen, dan keberadaan komite audit. Akan tetapi, banyak faktor lain yang mempengaruhi salah satunya adalah pengalaman kerja.

Semakin berpengalaman seorang auditor dalam melakukan audit yang selalu dituntut bersifat independen, menyampaikan hasil audit sesuai dengan objektivitas dan fakta yang ada maka akan semakin berkualitas hasil auditnya.

Suryani dkk, (2005) yang menyatakan bahwa semakin berpengalaman seorang auditor maka akan patuh pada standar profesi serta bertanggung jawab dalam melaksanakan profesionalismenya. Dengan demikian, dapat dikemukakan hpotesis sebagai berikut :

H6 : Interaksi independensi dan pengalaman kerja berpengaruh terhadap kualitas audit.

3. METODE PENELITIAN

a. Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah para auditor di Kantor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Perwakilan Provinsi Riau.

Metode pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan *purposive sampling*, yaitu pengambilan sampel berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tertentu. Adapun pertimbangan sampel yang akan dipilih yaitu auditor yang berada ditempat pada saat dilakukannya penelitian, mengingat banyaknya auditor yang bekerja diluar kota, dan auditor yang mempunyai pengalaman kerja minimal tiga tahun, dengan asumsi bahwa auditor yang memiliki masa kerja tiga tahun dianggap telah memiliki waktu dan pengalaman untuk beradaptasi serta menilai kondisi lingkungan kerjanya.

b. Definisi Operasional Variabel dan Pengukurannya

Variabel dependen (Kualitas audit)

Kualitas audit adalah sebagai probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien (DeAngelo dalam Alim, 2007). Kualitas audit diukur dengan menggunakan delapan item pernyataan yang menggambarkan tingkat persepsi auditor terhadap bagaimana kualitas proses audit, kualitas hasil audit, dan tindak lanjut hasil audit. Instrumen yang digunakan untuk mengukur kualitas audit ini diadopsi dari penelitian Efendy (2010). Responden diminta menjawab tentang bagaimana persepsi mereka, memilih di antara lima jawaban mulai dari sangat setuju sampai ke jawaban sangat tidak setuju. Masing-masing item pernyataan tersebut kemudian diukur dengan menggunakan Skala *Likert* 5 poin.

Variabel Independen

1. Keahlian auditor

Keahlian dalam pengauditan merupakan sebagai kompetensi yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif (Lee dan Stone dalam Elfarini, 2007). Keahlian auditor diukur dengan menggunakan enam item pernyataan yang menggambarkan tingkat persepsi auditor terhadap bagaimana kompetensi yang dimilikinya terkait standar akuntansi dan audit yang berlaku, penguasaannya terhadap seluk beluk organisasi pemerintahan, serta program peningkatan keahlian. Instrumen yang digunakan untuk mengukur kompetensi ini diadopsi dari penelitian Efendy (2010). Responden diminta menjawab tentang bagaimana persepsi mereka, memilih di antara lima jawaban mulai dari sangat setuju sampai ke jawaban sangat tidak setuju. Masing-masing item pernyataan tersebut kemudian diukur dengan menggunakan Skala *Likert* 5 poin.

2. Independensi auditor

Independensi adalah sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain (Mulyadi, 2002). Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya. Independensi auditor diukur dengan menggunakan enam item pernyataan yang menggambarkan tingkat objektivitas, memiliki kejujuran dan tidak mengkompromikan kualitas. Instrumen yang digunakan untuk mengukur independensi ini diadopsi dari penelitian Dewi (2013). Responden diminta menjawab tentang bagaimana persepsi mereka, memilih di antara lima jawaban mulai dari sangat setuju sampai ke jawaban sangat tidak setuju. Masing-masing item pernyataan tersebut kemudian diukur dengan menggunakan Skala *Likert* 5 poin.

Variabel moderasi

1. Orientasi Etika auditor

Orientasi etika auditor merupakan kemampuan individu auditor untuk mengevaluasi dan mempertimbangkan nilai etika dalam suatu kejadian (Forsyth dalam Sasongko, 2004). Orientasi etika diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Forsyth (dalam Sasongko, 2004). Dalam instrumen tersebut terdapat dua indikator yaitu tentang idealisme dan relativisme auditor, dengan jumlah 20 item pernyataan. Responden diminta menjawab tentang bagaimana persepsi mereka, memilih di antara lima jawaban mulai dari sangat setuju sampai ke jawaban sangat tidak setuju. Masing-masing item pernyataan tersebut kemudian diukur dengan menggunakan Skala *Likert* 5 poin, di mana poin 1 diberikan untuk jawaban yang berarti pengalaman kerja paling rendah, dan seterusnya poin 5 diberikan untuk

jawaban yang berarti pengalaman kerja paling tinggi.

2. Pengalaman Kerja Auditor

Pengalaman kerja adalah sebagai suatu ukuran tentang lama waktu atau masa kerjanya yang telah ditempuh seseorang dalam memahami tugas – tugas suatu pekerjaan dan telah melaksanakannya dengan baik (Foster, 2001). Semakin luas pengalaman kerja seseorang, semakin trampil seseorang dalam melakukan pekerjaan dan semakin sempurna pula pola berpikir dan sikap dalam bertindak untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan (Abriyani, 2004). Pengalaman kerja diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan Sukriah, dkk (2009). Dalam instrumen tersebut terdapat dua indikator yaitu tentang lamanya bekerja sebagai auditor dan banyaknya tugas pemeriksaan, dengan jumlah 8 item pernyataan. Responden diminta menjawab tentang bagaimana persepsi mereka, memilih di antara lima jawaban mulai dari sangat setuju sampai ke jawaban sangat tidak setuju. Masing-masing item pernyataan tersebut kemudian diukur dengan menggunakan Skala *Likert* 5 poin, di mana poin 1 diberikan untuk jawaban yang berarti pengalaman kerja paling rendah, dan seterusnya poin 5 diberikan untuk jawaban yang berarti pengalaman kerja paling tinggi.

c. Pengujian Hipotesis

1. Analisis Regresi Linier Berganda

Menurut Gujarati (dalam Ghazali 2005) analisis regresi merupakan studi mengenai ketergantungan variabel dependen (terikat) dengan salah satu atau lebih variabel independen (bebas) dengan tujuan untuk mengestimasi dan memprediksi rata-rata populasi atau nilai rata-rata variabel dependen berdasarkan nilai variabel independen yang diketahui. Persamaan regresi linear berganda dirumuskan:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + e$$

2. Analisis Uji Interaksi Variabel Moderating

Penelitian ini melakukan uji interaksi untuk menguji variable moderating yang berupa orientasi etika dan pengalaman kerja auditor dengan menggunakan *Moderated Regression Analysis (MRA)*. Model persamaan MRA yang digunakan :

- a) Interaksi antara keahlian dan independensi dengan variabel moderasi orientasi etika terhadap kualitas audit

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_1X_3 + b_5X_2X_3 + e$$

- b) Interaksi antara keahlian dan independensi dengan variabel moderasi pengalaman kerja terhadap kualitas audit

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_4 + b_4X_1X_4 + b_5X_2X_4 + e$$

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

b. Uji Kualitas Data

1. Uji validitas

Berdasarkan analisis untuk masing-masing item pertanyaan dari setiap variabel dinyatakan valid. Hal ini dapat diketahui dari nilai korelasi Pearson (*r*-hitung) lebih besar dari nilai kritisnya (*r*-tabel). Dimana *r*-tabel didapat dari nilai kritis *r*-Product Moment dengan tingkat signifikansi sebesar 5% adalah 0,288. Jadi semua pernyataan dari setiap variabel dinyatakan valid.

2. Uji reliabilitas

Berdasarkan analisis untuk variabel keahlian, independensi, orientasi etika, pengalaman kerja dan kualitas audit menunjukkan bahwa mempunyai nilai Cronbach alpha (α) lebih besar dari 0.6. Dengan demikian maka item-item pernyataan seluruhnya reliabel atau handal dalam melakukan fungsinya sebagai alat ukur.

c. Uji Asumsi Klasik

1. Uji Normalitas

Uji normalitas dilakukan untuk menguji apakah variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal. Uji normalitas dalam penelitian ini dilakukan melalui metode *Kolmogorov Smirnov*.

Hasil uji normalitas pada penelitian ini didapatkan nilai KS dan alpha variabel keahlian, independensi, orientasi etika, pengalaman kerja dan kualitas audit lebih besar daripada 0,05. Hal tersebut membuktikan bahwa nilai residual dalam penelitian ini adalah normal.

2. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas dilakukan untuk menguji apakah di dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen) dan interaksi variabel moderasi. Untuk mendeteksi ada tidaknya multikolinearitas didalam regresi dapat dilihat dari nilai *tolerance* dan nilai *Variance Inflating Factor* (VIF).

Pada penelitian ini hasil perhitungan nilai VIF pada *full* model menunjukkan bahwa tidak ada nilai $VIF > 10$ sehingga dapat disimpulkan bahwa pada *full* model regresi tidak terdapat masalah multikolinieritas.

3. Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi dilakukan untuk menguji apakah dalam sebuah model regresi linier berganda ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pada periode $t-1$ (sebelumnya). Untuk mendeteksi ada tidaknya korelasi, melalui model tabel **Durbin Waston**. Dimana secara umum dapat diambil patokan sebagai berikut (Santoso, 2004) :

- Jika angka D-W dibawah -2, berarti autokorelasi positif.
- Jika angka D-W diatas +2, berarti autokorelasi negatif.
- Jika angka D-W diantara -2 sampai dengan +2, berarti tidak ada autokorelasi.

Hasil uji autokorelasi pada penelitian ini menunjukkan bahwa nilai Durbin Watson (DW) pada variabel independen dan interaksi variabel moderasi dengan variabel dependen menunjukkan nilai dengan berkisar diantara -2 sampai dengan +2, berarti autokorelasi tidak ada pada variabel regresi atau independen dan interaksi variabel moderasi

4. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain (Ghozali, 2006). Dasar analisis heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan uji Glejser. Jika nilai signifikansi antara variabel independen dengan absolut residual lebih dari 0,05 maka tidak terjadi masalah heteroskedastisitas.

Hasil uji heteroskedastisitas pada penelitian ini menunjukkan bahwa probabilitas signifikansi semua variabel independen dan interaksi variabel moderasi dengan variabel dependen lebih dari tingkat kepercayaan 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa model regresi ini memenuhi asumsi heteroskedastisitas. Dengan kata lain pada model regresi ini variasi data homoskedastisitas, terjadi kesamaan varians dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain.

d. Pengujian Hipotesis

Sebagaimana telah dikemukakan sebelumnya, bahwa model yang digunakan untuk menganalisis pengaruh keahlian dan independensi terhadap kualitas audit dengan orientasi etika dan pengalaman kerja sebagai variabel moderasi adalah analisis regresi linier berganda dan MRA.

Kaidah uji hipotesis dalam penelitian ini dilakukan dengan membandingkan antara nilai t hitung dengan t tabel dan melihat tingkat signifikansi (P value). Jika nilai t hitung $> t$ table dan nilai signifikansi (P value) $< 0,05$ maka hipotesis diterima.

1. Model 1

Tabel 1
Hasil analisis regresi linier berganda
(hipotesis satu dan dua)
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients	t	Sig.
	B		
1 (Constant)	9.291	1.828	.074
Keahlian (X ₁)	.360	2.235	.031
Independensi (X ₂)	.584	4.111	.000

a. Dependent Variable: Kualitas audit

Berdasarkan hasil analisis sebagaimana disajikan dalam tabel 1, pengaruh keahlian dan independensi terhadap kualitas audit, maka diperoleh persamaan regresi linier berganda sebagai berikut:

$$Y = 9.291 + 0.360 (X_1) + 0.584 (X_2) + e$$

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 1 didapat nilai t hitung variabel keahlian (2,235) > t tabel (2,015) dan P value (0,031) < (0,05). Maka dapat disimpulkan **H1 diterima** (keahlian berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit). Artinya audit yang berkualitas dapat dicapai jika auditor memiliki keahlian.

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 1 didapat nilai t hitung variabel independensi (4,111) > t tabel (2,015) dan P value (0,000) < (0,05). Maka dapat disimpulkan **H2 diterima** (independensi berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit). Artinya audit yang berkualitas dapat dicapai jika auditor memiliki independensi.

2. Model 2

Tabel 2
Hasil analisis regresi linier
(hipotesis tiga dan empat)
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients	t	Sig.
	B		
1 (Constant)	18.371	.407	.686
Keahlian (X ₁)	1.105	.984	.331
Independensi(X ₂)	-.344	-.281	.780
Orientasi etika(X ₃)	-.116	-.212	.833
X ₁ _X ₃	-.009	-.689	.495
X ₂ _X ₃	.012	.784	.437

a. Dependent Variable: Kualitas audit

Berdasarkan hasil analisis sebagaimana disajikan dalam tabel 2, pengaruh keahlian dan independensi terhadap kualitas audit dengan orientasi etika sebagai variabel moderasi, maka diperoleh persamaan regresi moderat sebagai berikut :

$$Y = 18.371 + 1.105 (X_1) + -0.344 (X_2) + -0.116 (X_3) + -0.009 (X_1_X_3) + 0.012 (X_2_X_3) + e$$

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 2 didapat nilai t hitung interaksi X₁ dengan X₃ (-0,689) < t tabel (2,019) dan P value (0,495) > (0,05). Maka dapat disimpulkan **H3 ditolak** (interaksi variabel keahlian dan variabel orientasi etika tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit). Artinya auditor yang memiliki keahlian dan mempunyai orientasi etika tidak akan menghasilkan audit yang berbeda dengan auditor yang memiliki keahlian tetapi tidak mempunyai orientasi etika.

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 2 didapat nilai t hitung interaksi X₂ dengan X₃ (0,784) < t tabel (2,019) dan P value (0,437) > (0,05). Maka dapat disimpulkan **H4 ditolak** (interaksi variabel independensi dan variabel orientasi etika tidak berpengaruh signifikan terhadap

kualitas audit). Artinya auditor yang memiliki independensi dan mempunyai orientasi etika tidak akan menghasilkan audit yang berbeda dengan auditor yang memiliki independensi tetapi tidak mempunyai orientasi etika.

3. Model 3

Tabel 3
Hasil analisis regresi linier
(hipotesis lima dan enam)
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients	t	Sig.
	B		
1 (Constant)	5.166	.067	.947
Keahlian (X ₁)	1.675	.858	.396
Independensi (X ₂)	-.649	-.288	.775
Pengalaman kerja (X ₄)	.147	.072	.943
X ₁ _X ₄	-.037	-.692	.493
X ₁ _X ₄	.033	.542	.591

a. Dependent Variable: Kualitas audit

Berdasarkan hasil analisis sebagaimana disajikan dalam tabel 3, pengaruh keahlian dan independensi terhadap kualitas audit dengan pengalaman kerja sebagai variabel moderasi, maka diperoleh persamaan regresi moderat sebagai berikut :

$$Y = 5.166 + 1.675 (X_1) + -0.649 (X_2) + 0.147 (X_4) + -0.037 (X_1_X_4) + 0.033 (X_2_X_4) + e$$

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 3 didapat nilai t hitung interaksi X₁ dengan X₄ (-0,692) < t tabel (2,019) dan P value (0,493) > (0,05). Maka dapat disimpulkan **H5 ditolak** (interaksi variabel keahlian dan variabel pengalaman kerja tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit). Artinya auditor yang memiliki keahlian dan mempunyai pengalaman kerja tidak akan menghasilkan audit yang berbeda dengan auditor yang memiliki keahlian tetapi tidak mempunyai pengalaman kerja.

Berdasarkan hasil pengujian yang dilakukan dan disajikan pada tabel 3 didapat nilai t hitung interaksi X₂ dengan X₄ (0,542) < t tabel (2,019) dan P value (0,591) > (0,05). Maka dapat disimpulkan **H6 ditolak** (interaksi variabel independensi dan variabel pengalaman kerja tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit). Artinya auditor yang memiliki independensi dan mempunyai pengalaman kerja tidak akan menghasilkan audit yang berbeda dengan auditor yang memiliki independensi tetapi tidak mempunyai pengalaman kerja.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

a. Kesimpulan

Dari hasil pembahasan yang telah dilakukan, maka dapat diambil beberapa kesimpulan yaitu:

1. Keahlian berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik tingkat keahlian yang dimiliki auditor dalam menjalankan penugasan profesionalnya maka akan semakin baik kualitas audit yang dihasilkan.
2. Independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa semakin baik tingkat independensi yang dimiliki auditor dalam menjalankan penugasan profesionalnya maka akan semakin baik kualitas audit yang dihasilkan.
3. Interaksi keahlian dan orientasi etika tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa auditor yang memiliki keahlian dan mempunyai orientasi etika akan menghasilkan kualitas audit yang sama dengan auditor yang memiliki keahlian tetapi tidak mempunyai orientasi etika.
4. Interaksi independensi dan orientasi etika tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa auditor yang memiliki independensi dan mempunyai orientasi etika akan menghasilkan kualitas audit yang sama dengan auditor

- yang memiliki independensi tetapi tidak mempunyai orientasi etika.
5. Interaksi keahlian dan pengalaman kerja tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa auditor yang memiliki keahlian dan mempunyai pengalaman kerja akan menghasilkan kualitas audit yang sama dengan auditor yang memiliki keahlian tetapi tidak mempunyai pengalaman kerja.
 6. Interaksi independensi dan pengalaman kerja tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa auditor yang memiliki independensi dan mempunyai pengalaman kerja akan menghasilkan kualitas audit yang sama dengan auditor yang memiliki independensi tetapi tidak mempunyai pengalaman kerja.

b. Saran

Penulis menyadari bahwa penelitian ini masih banyak memiliki keterbatasan, maka berikut saran yang dapat diberikan oleh penulis:

1. Penelitian selanjutnya diharapkan memperluas objek penelitian dan tidak hanya pada auditor pemerintah di BPKP saja, tetapi dapat dilakukan pada auditor pemerintah di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Inspektorat Kota atau Inspektorat Provinsi, dan Kantor Akuntan Publik (KAP).
2. Penelitian selanjutnya perlu menambahkan metode wawancara langsung pada masing-masing responden dalam upaya mengumpulkan data, sehingga dapat menghindari kemungkinan responden tidak objektif dalam mengisi kuesioner.
3. Untuk penelitian selanjutnya dapat mempertimbangkan adanya variabel independen dan variabel moderasi lain sebagai faktor-faktor yang juga dapat mempengaruhi kualitas audit, baik berasal dari faktor internal maupun eksternal auditor sehingga hasil dari penelitian akan lebih meluas dari penelitian ini.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, A. A., Randal J.E Dan Mark S.B. 2004. *Auditing Dan Pelayanan Verifikasi, Pendekatan Terpadu*. Jilid 1, Edisi Kesembilan. Penerbit PT. Indeks. Jakarta.
- Arens, Alvin A. James L. Loebbecke. 2008. *Auditing Pendekatan Terpadu*. Terjemahan Oleh Amir Abadi Yusuf, Buku Dua, Edisi Indonesia, Salemba Empat, Jakarta.
- Alim, M. Nizarul. 2007. *Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Terhadap Kualitas Auditor Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi*. Simposium Nasional Akuntansi X.
- Ashari, Ruslan. 2011. *Pengaruh Keahlian, Independensi, Dan Etika Terhadap Kualitas Auditor Pada Inspektorat Provinsi Maluku Utara*. Skripsi. Universitas Hasanuddin, Makassar.
- A.Susani Astari. 2013. *Transparansi, Akuntabilitas, Dan Pengawasan Sebagai Komponen Untuk Memaksimalkan Kualitas Informasi Keuangan Pemerintah*. Universitas Sebelas Maret. Surakarta.
- Abriyani, Puspaningsih. 2004. *Faktor-Faktor Yang Berpengaruh Terhadap Kepuasan Kerja Dan Kinerja Manajer Perusahaan Manufaktur*. J A A I.
- Ananing Tyas Asih, Dwi. 2006. *Pengaruh Pengalaman Terhadap Peningkatan Keahlian Auditor Dalam Bidang Auditing*. Universitas Islam Indonesia, Yogyakarta.
- Bpkp. 1998. *Modul Diklat Peningkatan Kemampuan Apfp Provinsi Di Yogyakarta*. Unit Pengelola Pendidikan Dan Latihan Pengawasan Perwakilan BPKP Di Yogyakarta.
- Christiawan, Y. J. 2002. *Kompetensi Dan Independensi Akuntan Publik*. Refleksi Hasil Penelitian Empiris. Jurnal Akuntansi & Keuangan.
- Dewi, Ayu Riharna Najib. 2013. *Pengaruh Keahlian, Independensi, Dan Etika Terhadap Kualitas Audit (Studi Pada Auditor Pemerintah Di Bpkp Perwakilan Provinsi Sul-Sel)*. Skripsi. Universitas Hasanuddin. Makasar.

- Elfarini, Eunike Christina. 2007. *Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit*. Skripsi. Universitas Negeri Semarang.
- Efendy, Taufiq. 2010. *Pengaruh Kompetensi, Independensi, Dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Aparatinspektorat Dalam Pengawasan Keuangan Daerah*. Universitas Diponegoro, Semarang.
- Foster, Bill. 2001. *Pembinaan Untuk Peningkatan Kinerja Karyawan*. Ppm : Jakarta
- Ghozali, Imam. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariat Dengan Program Spss*. Semarang. BP Undip.
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program Spss*, Semarang. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Harhinto, Teguh. 2004. *Pengaruh Keahlian Dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Studi Empiris Pada Kap Di Jawa Timur*. Semarang. Tesis. Maksi. Universitas Diponegoro.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*, Salemba Empat : Jakarta.
- Kusharyanti. 2002. *Temuan Penelitian Mengenai Kualitas Audit Dan Kemungkinan Topik Penelitian di Masa Datang*. Jurnal Akuntansi Dan Manajemen (Desember).
- Luthans, Fred. 2005. *Prilaku Organisasi*. Yogyakarta: Andi
- Marsellia, Carmel Meiden, Budi Hermawan. 2012. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderator (Studi Empiris Pada Auditor Di KAP Big Four Jakarta)*.
- Messier & Rekan. 2005. *Auditing Services & Assurance A Systematic Approach*, Buku Dua, Edisi 3, Diterjemahkan Oleh Nori Hinduan, Penerbit Salemba Empat.
- Mulyadi. 2002. *Auditing*. Edisi Keenam. Buku 1. Jakarta: Salemba Empat.
- Mardiasmo. 2005. *Pewujudan Transparansi Dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik : Suatu Sarana Good Governance*. Jurnal Akuntansi pemerintah.
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007. *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*. Jakarta
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor Per/05/M.Pan/03/2008. *Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah*. Jakarta.
- Pramono, E.S. 2003. Transformasi Peran Internal Auditor Dan Pengaruhnya Bagi Organisasi. *Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*.
- Samelson, D., Lowenshon, S., And Johnson, L. 2006. *The Determinants Of Perceived Audit Quality And Auditee Satisfaction In Local Government*. Journal Of Public Budgeting, Accounting, & Financial Management.
- Santoso, Singgih. 2004. *Spss Statistika Multivariat*. PT. Elex Media Komputindo Jakarata.
- Sukriah, I., Akram Dan B. A. Inapty. 2010. *Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektifitas, Integritas Dan Kompetensi Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan*. SNA XII. Palembang.
- Sasongko, Budi. 2004. *Internal Auditor dan Dilema Etika*. Surabaya: STIE Perbanas.
- Sunarsip. 2001. *Coorporat Governance Audit : Paradigma Baru Profesi Akuntansi Dalam Mewujudkan Good Corporate Gvernance*. Media Akuntansi, NO. 17/TH. VII.PP. II-VII
- Suryani Noviri, Tri Eka Merdekawati, Dharma T.E Sudarsono. 2005. *Hubungan Etika, Pengalaman, Ketaatan Pada Standar Profesi Dan Akuntabilitas Profesional (Survei Pada Kantor Kap Di Dki Jakarta)*. Universitas Gunadarma, Jakarta.
- Tampubolon, R. 2005. *Risk And Systems-Based Internal Audit*. Penerbit Elex Media Komputindo. Jakarta
- [Http://Www.Infokorupsi.Com](http://www.infokorupsi.com). Diakses Pada 20 Maret 2014 Pukul 19.37 Wib.
- [Http://Www.Gagasanriau.Com](http://www.gagasanriau.com). Diakses Pada 20 Maret 2014 Pukul 21.20 Wib.