

Analisis Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Audit di Inspektorat Jenderal Kementerian Pertanian

Imam Susanto ^{a,1} *

¹ Institut Ilmu Sosial dan Manajemen STIAMI

Email: imamsusanto07@gmail.com

*corresponding author

ARTICLE INFO

Article history

Received 2020-02-02

Revised 2020-05-05

Accepted 2020-06-22

Keywords

Audit Quality, Auditor

ABSTRACT

The purpose of this study is to examine and analyze the extent to which the influence of Auditor Competence, Auditor Independence and Professional Ethics on the Quality of Audit Results. The research was done by quantitative approach. The population in this study is all auditors and prospective auditors at the Inspectorate General of the Ministry of Agriculture of the Republic of Indonesia amounted to 160 people. Sampling technique is done by simple random sampling with the number of samples of the study amounted to 115 respondents Data analysis techniques in this study using multiple linear regression analysis. The result of the research shows that there is no significant influence between the auditor's competence with the quality of the audit result and there is no significant influence between the auditor independence and the quality of the audit result. While professional ethics significantly influence the quality of audit results. Together the competence, independence and professional ethics affect the quality of audit results. For further research is expected to use a questionnaire with a wider coverage and expected to use more variables that affect the quality of audit results..

PENDAHULUAN

Tuntutan masyarakat terhadap penyelenggaraan pemerintahan Semakin meningkat. Hal ini terkait dengan penyelenggaraan pemerintahan yang bersih, adil, transparan, dan akuntabel. Terhadap tuntutan ini pemerintah harus bersikap serius dan sistematis. Setiap penyelenggara negara, baik eksekutif, legislatif, dan yudikatif secara bersama sama harus memiliki komitmen yang kuat dalam menegakkan good governance dan clean government. Tata pemerintahan yang baik atau Good Governance merupakan tuntutan masyarakat. Tujuannya adalah agar penyelenggara negara mengelola negara secara amanah dan bertanggung jawab. Kebijakan mewujudkan good governance sektor publik meliputi penetapan standar etika dan perilaku aparatur pemerintah, penetapan struktur organisasi dan proses pengorganisasian yang mengatur peran dan tanggung jawab serta akuntabilitas organisasi kepada publik, pengaturan sistem pengendalian organisasi yang memadai, dan pelaporan eksternal yang disusun berdasarkan sistem akuntansi yang sesuai dengan standar akuntansi pemerintah.

Berdasarkan laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan Pemerintah Pusat (LHP LKPP) tahun 2012 oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dengan opini Wajar dengan Pengecualian. Pengecualian atas LKPP tahun 2012 meliputi: pencatatan atas transaksi yang menggunakan mata uang asing belum dilakukan sesuai buletin teknis standar akuntansi pemerintah, kelemahan penganggaran dan penggunaan belanja barang, belanja modal, dan belanja bantuan sosial, Saldo anggaran lebih (SAL) pada akhir tahun 2012 yang dilaporkan berbeda dengan keberadaan fisik SAL tersebut.

Audit yang dilaksanakan BPK sepanjang tahun 2012 menunjukkan hasil yang beragam. Hal ini sebagaimana ditunjukkan pada Gambar 1.1. BPK memberikan opini terhadap 92 LKKL termasuk LK BUN Tahun 2012, BPK memberikan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas 68 LKKL, opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) atas 22 LKKL termasuk LK BUN, dan opini Tidak Memberikan Pendapat (TMP) pada 2 LKKL. Adapun terhadap 415 LKPD tahun 2012, BPK memberikan opini WTP atas 113 LKPD, opini WDP 267 LKPD, opini tidak Wajar (TW) atas 4 LKPD, dan opini TMP atas 31 LKPD.



Tabel I. Opini Pemeriksaan Laporan Keuangan Tahun 2102 pada Semester I Tahun 2013

Jenis LK	Opini								Jumlah
	WTP	%	WDP	%	TW	%	TMP	%	
LKPP	0	0%	1	100%	0	0%	0	0%	1
LKKL	68	74%	22	24%	0	0%	2	2%	92
LKPD	113	27%	267	64%	4	1%	31	8%	415
LK Badan Lainnya	4	66%	1	17%	0	0%	1	17%	6

Sumber: BPK, IHPS I Tahun 2013

Inspektorat Jendral yang merupakan aparat pengawas intern pemerintah adalah lembaga pengawasan di lingkungan Kementerian Pertanian. Lembaga ini bertugas melakukan pengawasan intern di lingkungan Kementerian Pertanian, dalam rangka menegakan pemerintahan yang baik yang bebas dari KKN. Inspektorat Jendral akan membantu mensukseskan program dan kegiatan Kementerian Pertanian yang dilaksanakan oleh seluruh institusi unit kerja di lingkup pertanian dengan melakukan pengawasan secara profesional. Kesuksesan kinerja Inspektorat Jendral adalah keberhasilan unit kerja Kementerian Pertanian dalam melaksanakan tata kelola pemerintahan yang baik yang bebas KKN pada setiap pelaksanaan program dan kegiatan di masing-masing unit kerjanya. Terlihat dalam Tabel 1 bahwa Kementerian Pertanian masih diberikan opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) oleh BPK.

Tabel II. Daftar Opini Laporan Keuangan Lembaga Negara

No.	Entitas Kementerian/Lembaga dan Badan Lainnya	Opini Tahun 2008	Opini Tahun 2009	Opini Tahun 2010	Opini Tahun 2011	Opini Tahun 2012
Kementerian/Lembaga						
1	Majelis Permusyawaratan Rakyat	WTP	WTP	WTP	WTP	WTP
2	Dewan Perwakilan Rakyat	WDP	WTP	WTP	WTP	WTP
3	Badan Pemeriksa Keuangan	WTP-DPP	WTP	WTP	WTP	WTP
4	Mahkamah Agung	TMP	TMP	WDP	WDP	WTP
5	Kejaksaan Republik Indonesia	TMP	WDP	WDP	WTP-DPP	WTP-DPP
6	Kementerian Sekretariat Negara	WDP	WDP	WTP	WTP	WTP
7	Kementerian Dalam Negeri	TMP	WDP	WTP-DPP	WTP-DPP	WTP-DPP
8	Kementerian Luar Negeri	WDP	TMP	WDP	WTP-DPP	WTP
9	Kementerian Pertahanan	WDP	WDP	WDP	WDP	WTP-DPP
10	Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia	TMP	WTP-DPP	WTP-DPP	WTP	WTP-DPP
11	Kementerian Keuangan	WDP	WDP	WDP	WTP	WTP
12	Kementerian Pertanian	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
13	Kementerian Perindustrian	WTP-DPP	WTP	WTP	WTP	WTP
14	Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral	WDP	WDP	WTP-DPP	WTP	WTP
15	Kementerian Perhubungan	WDP	WDP	WDP	WDP	WDP
16	Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan	WDP	WDP	TMP	TMP	WDP

Jenis LK	Opini								Jumlah
	WTP	%	WDP	%	TW	%	TMP	%	
LKPP	0	0%	1	100%	0	0%	0	0%	1
LKKL	68	74%	22	24%	0	0%	2	2%	92
LKPD	113	27%	267	64%	4	1%	31	8%	415
LK Badan Lainnya	4	66%	1	17%	0	0%	1	17%	6

Sumber: BPK, IHPS I Tahun 2013

Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) sebagaimana tercantum dalam diktum kedua menegaskan bahwa standar Audit APIP wajib dipergunakan sebagai acuan bagi seluruh APIP untuk melaksanakan audit sesuai dengan mandat audit masing-masing, dalam rangka peningkatan kualitas auditor pada saat melakukan pemeriksaan. Menurut Peraturan Menpan tersebut kualitas auditor dipengaruhi oleh:

1. Keahlian
2. Independensi
3. Kepatuhan pada kode etik

Kualitas auditor menurut Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No. Per/05/M.Pan/03/2008 tanggal 31 maret 2008 adalah auditor yang melaksanakan tupoksi dengan efektif, dengan cara mempersiapkan kertas kerja pemeriksaan, melaksanakan perencanaan, koordinasi dan penilaian efektifitas tindak lanjut audit, serta konsistensi laporan audit.

DeAngelo dalam Kusharyanti (2003:25) mendefinisikan kualitas auditor sebagai kemungkinan (joint probability) bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien. Kemungkinan untuk menemukan pelanggaran tergantung pada kualitas pemahaman auditor (kompetensi) sementara tindakan melaporkan pelanggaran tergantung pada independensi auditor. Penelitian tersebut bertujuan untuk mencari faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit, yaitu dari faktor kemampuan teknis atau keahlian (expertise) dan faktor independensi auditor.

Sementara Financial Accounting Standard Committee (2000) dalam Christiawan (2002:83) menyatakan bahwa Kualitas audit ditentukan oleh dua hal, yaitu kompetensi dan independensi. Dalam melaksanakan audit, auditor harus bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan auditing. Pencapaian keahlian dimulai dengan pendidikan formal, selanjutnya melalui pengalaman dan praktek audit (SPAP:2001). Selain itu auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup maupun pendidikan umum.

Penelitian yang dilakukan oleh Libby dan Frederick (1990) dalam kusharyanti (2003:26) menemukan bahwa auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik atas laporan keuangan. Auditor juga lebih mampu memberikan penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasari.

Hogan (1997) menunjukkan bahwa kantor akuntan besar dapat memberikan kualitas auditor yang baik yaitu dengan mengurangi terjadinya under pricing pada saat perusahaan melakukan penawaran perdana (initial public offering, IPO). Hal ini disebabkan atestasi yang dilakukan auditor yang berkualitas baik akan mengurangi asimetri informasi yang semakin besar dibandingkan dengan auditor yang berkualitas rendah.

Selanjutnya DeAngelo dalam Komalasari (2003) berargumentasi bahwa ukuran auditor berhubungan positif dengan kualitas auditor. Economics of scale Kantor Akuntan Publik (KAP) yang besar akan memberikan inisiatif yang kuat untuk mematuhi aturan Security and Exchange Commission (SEC) sebagai cara pengembangan dan pemasaran keahlian KAP tersebut. KAP diklasifikasikan menjadi dua yaitu kantor akuntan publik yang berafiliasi dengan KAP The Big Five, dan kantor akuntan publik lainnya. Auditor beroperasi dalam lingkungan yang berubah, ketika biaya keagenan tinggi, manajemen mungkin berkeinginan pada kualitas audit yang lebih tinggi untuk menambah kredibilitas laporan, hal ini bertujuan untuk mengurangi biaya pemantauan.

Audit adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi bukti yang dilakukan secara independen, objektif dan profesional berdasarkan standar audit yang bertujuan untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, keefektifan, efisiensi, dan keandalan informasi pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Sedangkan auditor adalah pegawai Negeri Sipil (PNS) yang mempunyai jabatan fungsional auditor dan/atau pihak lain yang diberi tugas, wewenang, tanggung jawab dan hak secara penuh oleh pejabat yang berwenang melaksanakan pengawasan pada instansi pemerintah untuk dan atas nama Aparat Pengawasan Internal Pemerintah.

TINJAUAN PUSTAKA

Agency Theory

Agency theory (teori keagenan) adalah basis teori yang merupakan dasar praktik bisnis di perusahaan yang dipakai saat ini. Teori keagenan berakar dari sinergi teori ekonomi, teori keputusan, sosiologi, dan teori organisasi. Prinsip utamanya adalah menyatakan hubungan kerja antara pihak yang memberi wewenang yaitu investor dengan pihak yang menerima wewenang (agensi) yaitu manajer.

Dalam teori keagenan, hubungan agensi muncul ketika satu orang atau lebih (*principal*) mempekerjakan orang lain (*agent*) untuk memberikan suatu jasa dan kemudian mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan kepada agent tersebut. Hubungan antara *principal* dan *agent* dapat mengarah pada kondisi ketidak seimbangan informasi (*asymmetrical information*) karena agent berada pada posisi yang memiliki informasi yang lebih dominan tentang perusahaan dibandingkan dengan *principal*.

Dijelaskan dalam *Jensen dan Meckling (1976)*, *Jensen (1986)*, *Weston dan Brigham (1994)*, bahwa masalah keagenan dapat terjadi dalam 2 bentuk hubungan, yaitu; (1) antara pemegang saham dan manajer, dan (2) antara pemegang saham dan kreditor. Jika suatu perusahaan berbentuk perusahaan perorangan yang dikelola sendiri oleh pemiliknya, maka dapat diasumsikan bahwa manajer-pemilik tersebut akan mengambil setiap tindakan yang mungkin, untuk memperbaiki kesejahteraannya, terutama diukur dalam bentuk peningkatan kekayaan perorangan dan juga dalam bentuk kesenangan dan fasilitas eksekutif.

Konflik antara pemegang saham dengan kreditor. Kreditor menerima uang dalam jumlah tetap dari perusahaan (bunga hutang), sedangkan pendapatan pemegang saham bergantung pada besaran laba perusahaan. Dalam situasi ini, kreditor lebih memperhatikan kemampuan perusahaan untuk membayar kembali utangnya, dan pemegang saham lebih memperhatikan kemampuan perusahaan untuk memperoleh kembalian yang besar adalah melakukan investasi pada proyek -proyek yang berisiko. Apabila pelaksanaan proyek yang berisiko itu berhasil maka kreditor tidak dapat menikmati keberhasilan tersebut, tetapi apabila proyek mengalami kegagalan, kreditor mungkin akan menderita kerugian akibat dari ketidak mampuan pemegang saham untuk memenuhi kewajibannya. Untuk mengantisipasi kemungkinan rugi, maka kreditor melakukan pembatasan penggunaan hutang oleh manajer. Salah satu pembatasan adalah membatasi jumlah penggunaan hutang untuk investasi dalam proyek baru. Konflik antara pemegang saham dengan pihak manajemen meskipun telah dilakukan kontrak kerja yang sah antara pihak *principal* dan *agent*, namun karena pihak *agent* memiliki pengetahuan yang lebih banyak terkait perusahaan (*full information*) dibandingkan yang dimiliki oleh *principal*. Perbedaan pengetahuan terkait informasi perusahaan inilah yang menyebabkan terbentuknya suatu asimetri informasi atau asymmetric information.

Inspektorat Jendral (Itjen) Kementerian Pertanian RI dalam hubungannya dengan *Agency Theory* merupakan pihak ketiga. Ia ditunjuk atau mewakili rakyat Indonesia untuk menjalankan tugas dalam bidang pertanian dan diberi kewenangan pengambilan keputusan kepada pemerintahan untuk terselenggaranya praktik good corporate governance yaitu: transparansi (*transparency*), akuntabilitas (*accountability*), keadilan (*fairness*), dan tanggungjawab (*responsibility*).

Dalam rangka mewujudkan pengawasan yang profesional serta mewujudkan visi dan misinya, Inspektorat Jendral Kementerian Pertanian mencanangkan program Green Audits. Harapannya adalah untuk menciptakan kenyamanan antara auditor dan auditan dalam proses pemeriksaan di lingkungan Kementerian Pertanian.

Menurut website Kementerian Pertanian, *Green Audits* merupakan strategi pengawasan yang terdiri dari:

1. *Good Audit Practices*

Auditor Itjen Kementan menerapkan pemeriksaan berdasarkan pengalaman, pendidikan dan pelatihan Jabatan Fungsional Auditor (JFA)

2. *Responsibility and Accountability*

Auditor Itjen Kementan bertanggung jawab melaksanakan pengawasan kinerja dan keuangan sesuai kode etik dan standar audit (KESA) dan melaporkan hasil yang dipertanggungjawabkan

3. *Efficiency, Economically, and Effectively*

Auditor Itjen Kementan melakukan kegiatan mencapai tujuan secara tepat dan mampu menggunakan sumber daya hasil yang optimum

4. *Empowering Resources Wisely*
Pemanfaatan sumber daya, auditor Itjen Kementan dalam memberikan motivasi dan saran kepada obyek pemeriksaan secara bijaksana.
5. *No Abuse and No Corruption*
Auditor Kementan tidak menyalahgunakan wewenangnya dalam melaksanakan audit bersih dari korupsi, kolusi dan nepotisme
6. *Accordance to the Law and Policy*
Auditor Itjen Kementan melakukan audit taat aturan hukum dan sesuai dengan undang-undang atau peraturan-peraturan yang berlaku
7. *Urgency Sense*
Auditor Itjen Kementan selalu tanggap dalam menghadapi permasalahan saat mengevaluasi obyek audit
8. *Develop Audit performance*
Auditor Itjen Kementan selalu berupaya meningkatkan pengetahuan, ketrampilan, dan kompetensi yang diperlukan untuk menjadi auditor handal.
9. *Integritas dan Profesional*
Auditor Itjen Kementan memiliki kepribadian: disiplin, jujur, berani, bijaksana dan bertanggungjawab dalam pengambilan keputusan yang andal, dan mampu melaksanakan audit sesuai standar yang ditetapkan
10. *Trustworthy and Honestly*
Auditor mampu memberikan kepercayaan dan kenyamanan terhadap obyek audit dan jujur dalam mengungkap temuan.
11. *Smile, Smart, Smooth, Strict, and Serve God the Best*
Auditor Itjen Kementan mampu memberikan pelayanan yang terbaik terhadap obyek pemeriksaan dengan senyum, cerdas, lembut, cepat, dan tidak menghakimi dengan prinsip melayani yang terbaik sebagai hamba Tuhan.

Kualitas Audit

Pengertian/definisi audit internal mengalami perubahan dari waktu ke waktu yaitu:

1. Definisi internal audit menurut American Accounting Association dalam Sawyer, et al. (2009:8) adalah suatu proses yang sistematis secara objektif untuk memperoleh dan mengevaluasi asersi tindakan dan kejadian-kejadian ekonomis..
2. Pengertian menurut Institute of Internal Auditor berdasarkan GIAS (2008): audit internal adalah suatu aktivitas independen, yang memberikan jaminan keyakinan serta konsultasi yang dirancang untuk memberikan suatu nilai tambah serta meningkatkan kegiatan operasi organisasi. Internal auditing membantu organisasi dalam usaha mencapai tujuannya dengan cara memberikan suatu pendekatan disiplin yang sistematis untuk mengevaluasi dan meningkatkan keefektifan manajemen risiko, pengendalian dan proses pengaturan dan pengelolaan organisasi.

Menurut Hiro (1997), tujuan audit internal adalah membantu para anggota organisasi agar dapat melaksanakan tanggungjawabnya secara efektif. Untuk itu, auditor internal akan melakukan analisis, penelitian dan mengajukan saran-saran. Tujuan tersebut mencakup pula pengembangan pengawasan yang efektif dengan biaya yang wajar.

Audit yang berkualitas adalah suatu proses sistematis, mandiri dan terdokumentasi untuk memperoleh bukti objektif dan menilainya secara objektif serta menentukan sejauh mana kriteria dan standar audit telah terpenuhi (Bayangkara, 2008).

Penelitian yang dilakukan oleh Mock dan Semet (1982) mengembangkan daftar faktor-faktor kualitas audit potensial dari literatur yakni screening yang digunakan oleh auditor dan survey auditor untuk mengevaluasi daftar tersebut. Meler dan Fuglister (1992) mengungkapkan bahwa kualitas audit menurut konsep kualitas tradisional yang terdiri dari 3 (tiga) kategori aktivitas yang perlu dianalisis. Kategori itu adalah persiapan, penilaian dan aktivitas kegagalan.

Menurut Hiro (1997) bahwa kegiatan pemeriksaan harus meliputi perencanaan pemeriksaan, pengujian dan pengevaluasian informasi, pemberitahuan hasil dan menindaklanjuti. Pemeriksaan internal bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan tugas pemeriksaan yang harus disetujui dan ditinjau atau direview oleh pengawas.

Berdasarkan penelitian sebelumnya oleh Hadijah (2005) menyatakan bahwa evaluasi pemeriksaan dilakukan untuk memenuhi standar kualitas pemeriksaan yang terdiri dari:

1. Kualitas Strategis

Hasil pemeriksaan harus dapat memberikan informasi yang jelas dan konkrit kepada pengguna laporan/pihak yang mempunyai kepentingan untuk memanfaatkan hasil pemeriksaan secara tepat waktu serta bagaimana tindak lanjut untuk memperbaiki kekurangan/penyimpangan yang diungkapkan dalam temuan.

2. Kualitas Teknis

Kualitas yang berkaitan dengan penyajian temuan, simpulan, opini atau saran pemeriksaan yaitu bahwa penyajian harus jelas, konsisten, aksesibel dan objektif.

3. Kualitas Proses

Kualitas yang mengacu pada proses kegiatan pemeriksaan sejak perencanaan, pelaksanaan, pelaporan sampai dengan tindak lanjut pemeriksaan. Proses kegiatan pemeriksaan yang mendalam, efisien, efektif dan dapat direview oleh pihak lain serta mendapat jaminan kualitas secara formal.

Penelitian tersebut dilakukan berdasarkan studi empiris pada auditor internal BPK-RI. Kualitas hasil audit ditentukan berdasarkan panduan Manajemen Pemeriksaan (2008). Dalam SPKN (2007), mengatur standar pemeriksaan yang terdiri dari pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu, yang masing-masing pemeriksaan mencakup: standar umum, standar pelaksanaan dan standar pelaporan yang dilakukan. Pada panduan Manajemen (2008), membahas tentang prosedur dan tata cara pengelolaan pemeriksaan mulai dari penyusunan RKP, perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan pemeriksaan, pemantauan tindak lanjut hasil pemeriksaan dan evaluasi pemeriksaan.

Adapun dalam menentukan kualitas hasil audit yang dilakukan auditor internal, maka Menpan telah membuat Keputusan Nomor: PER/05/M.PAN/03/ tahun 2008 tentang Standar Audit APIP yang mencakup:

a. Standar Umum

Adalah standar-standar yang terkait dengan karakteristik organisasi dan individu-individu yang melakukan kegiatan audit yaitu Visi, Misi, kewenangan dan tanggung jawab, independensi dan objektivitas, keahlian dan kecermatan profesional.

b. Standar Pelaksanaan

Standar Pelaksanaan untuk mendeskripsikan sifat kegiatan audit dan menyediakan kerangka kerja untuk melaksanakan dan mengelola pekerjaan audit kinerja yang dilakukan auditor internal. Standar pelaksanaan mengatur tentang perencanaan audit, supervisi, pengumpulan dan pengujian bukti, pengembangan temuan dan dokumentasi.

c. Standar Pelaporan

Standar ini merupakan acuan bagi penyusunan laporan hasil audit yang merupakan tahap akhir kegiatan audit untuk mengkomunikasikan hasil audit kepada auditi dan pihak lain yang terkait. Standar pelaporan mencakup: kewajiban membuat laporan, cara dan saat pelaporan, bentuk dan isi laporan, kualitas laporan, tanggapan audit, penerbitan dan distribusi laporan.

d. Standar tindak lanjut

Standar yang mengatur tentang ketentuan dalam hal kepastian saran dan rekomendasi. Standar tindak lanjut mencakup: komunikasi dengan auditi, prosedur pemantauan, status temuan, ketidakpastian terhadap peraturan perundang-undangan dan kecurangan.

Berdasarkan standar audit APIP tersebut maka kualitas hasil audit akan dijadikan variabel terikat dengan indikator-indikator yang digunakan adalah standar pelaksanaan, standar pelaporan dan standar tindak lanjut. Sedangkan standar umum yang berhubungan dengan perilaku dan karakteristik auditor internal yang meliputi keahlian (kompetensi), independensi dan etika profesi dijadikan variabel bebas.

Kompetensi

Kompetensi merupakan pengembangan makna dari kompeten yaitu “cakap, berwenang, berkuasa (memutuskan, menentukan) sesuatu. Kompetensi adalah kewenangan (kekuasaan) untuk menentukan (memutuskan sesuatu)”. Kompetensi banyak diadopsi dari pengertian kata competence dalam bahasa Inggris yang dapat diartikan sebagai “kemampuan” atau “kapabilitas”.

Dengan mengembangkan pengertian kemampuan, kompetensi dapat dibedakan menjadi:

1. Unconciuous incompetence, adalah apabila seseorang tidak menyadari bahwa dia tidak mampu melakukan sesuatu.
2. Conscious incompetence, apabila seseorang menyadari bahwa dia tidak mampu melakukan sesuatu.
3. Conscious competence, seseorang mampu mengerjakan sesuatu dengan tingkat kehati-hatian yang tinggi.
4. Unconscious competence, seseorang dapat melakukan pekerjaan dengan mahir sehingga dia dapat melakukannya secara otomatis.

Miler, Rankin dan Neathey (2001) mengembangkan pengertian kompetensi pada kompetensi teknis/fungsional, kompetensi perilaku, dan kompetensi individu. Pengertian ini diambil atas dasar keterhubungan konsep kompetensi dengan prestasi kerja. Kompetensi teknis atau fungsional, yang didefinisikan sebagai gambaran tentang apa yang harus diketahui atau dilakukan seseorang agar dapat melaksanakan pekerjaannya diharapkan berperilaku agar dapat melaksanakan pekerjaannya dengan baik. Sedangkan kompetensi individu meliputi pengetahuan atau keterampilan individu.

Dyah Lukisari (2009) menunjukkan kompetensi pada tiga unsur yaitu tingkat pengetahuan (*knowledge*), keterampilan (*skill*), dan sikap perilaku (*attitude*) yang dimiliki seseorang dalam melaksanakan tugas. Menurut Dyah, kompetensi tidak hanya menunjuk pada aspek teknis saja, tetapi yang lebih penting pada era saat ini adalah kompetensi sikap dan perilaku yang menjadi “*social border*” dalam pelaksanaan tugas. Apabila stakeholder melaksanakan tugas dengan sikap dan perilaku sesuai norma etika, sosial, agama, budaya, maka karya yang dihasilkan dari kemampuan teknis yang dimilikinya akan bermanfaat untuk diri sendiri, organisasi dan masyarakat luas.

Independensi

Independensi menurut Christiawan (2002), berarti bebas, tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaan untuk kepentingan umum. Akuntan tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun. Auditor berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada pihak lain meletakkan kepercayaan atas akuntan publik.

Sikap mental independen tersebut meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in-appereance*). Independensi sikap mental artinya ada kejujuran didalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta-fakta dan adanya pertimbangan yang objektif, tidak memihak didalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya. Independensi penampilan artinya adanya kesan dari masyarakat bahwa auditor harus menghindari keadaan-keadaan dan faktor-faktor yang dapat mengakibatkan meragukan kebebasannya. Jadi independensi penampilan berhubungan dengan persepsi masyarakat terhadap independensi profesi (Maultz dan Sharaf, 1993).

Kemandirian para pemeriksa internal dapat memberikan penilaian yang tidak memihak dan tanpa pemeriksaan sebagaimana mestinya serta status organisasi dari unit audit internal haruslah memberi keleluasaan untuk memenuhi dan menyelesaikan tanggungjawab pemeriksaan yang diberikan kepadanya. (Hiro, 1997).

Dalam hubungan dengan kegiatan audit, organisasi unit audit dan auditor internal baik swasta dan pemerintah harus mandiri dan terbebas dari pengaruh eksternal dan internal yang dapat mempengaruhi independensi. Auditor dan unit organisasi audit harus dapat mempertahankan independensi sehingga pendapat, kesimpulan, penilaian, dan rekomendasi terhadap pihak auditi akan lebih objektif. (GAO, 2007).

Menurut Halim (2003), terdapat dua konsep independensi yaitu berkaitan dengan independensi dalam diri pribadi auditor secara individual (*practitioner independence*) dan independensi auditor secara bersama-sama dalam profesi (*profession-independence*). Pada independensi individual, auditor dituntut untuk bersikap tidak memihak dan percaya diri dalam melaksanakan pemeriksaan.

Mulyadi (1998:50) menyebutkan beberapa hal yang dapat mempengaruhi independensi auditor, antara lain: 1) Hubungan keuangan dengan auditan; 2) Keterlibatan dalam usaha yang tidak sesuai; 3) Hubungan kekeluargaan dengan auditan.

Independensi auditor dalam melakukan pemeriksaan akan mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan. Menurut Harahap (1991), auditor harus bebas dari kepentingan terhadap perusahaan dan laporan keuangan yang dibuatnya. Sejalan dengan peraturan Menpan No. 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara diatur mengenai standar umum pemeriksaan yaitu:

1. Persyaratan kemampuan/keahlian
2. Independensi
3. Penggunaan kemahiran profesional secara cermat dan seksama.

Etika Profesi

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, Departemen Pendidikan dan Kebudayaan (1998), etik didefinisikan sebagai: 1) kumpulan asas atau nilai yang berkenaan dengan akhlak; 2) nilai mengenai benar dan salah yang dianut suatu golongan atau masyarakat. Etika adalah ilmu tentang apa yang baik dan apa yang buruk dan tentang hak dan kewajiban moral (*akhlak*). Sedangkan menurut Eric L. Kohler (1979) mendefinisikan ethic adalah A system of moral principles and their application to particular problems of conduct, specially, the rules of conduct of a profession imposed by a professional body governing the behaviour of its member.

Sedangkan Assegaf (1991) mendefinisikan etika sebagai disiplin pribadi dalam hubungannya dengan lingkungan yang lebih daripada apa yang sekedar ditentukan oleh Undang-Undang. Kode etik pada prinsipnya merupakan sistem dari prinsip-prinsip moral yang diberlakukan dalam suatu kelompok profesi yang ditetapkan secara bersama. Kode etik suatu profesi merupakan ketentuan perilaku yang harus dipenuhi oleh setiap mereka yang menjalankan profesi tersebut, seperti dokter, pengacara, polisi, akuntan, penilai dan profesi lainnya.

PEMBAHASAN

Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Hasil Audit

Hasil penelitian yang dilakukan di Kementerian Pertanian RI menunjukkan bahwa pada regresi linier berganda, variabel kompetensi auditor mempunyai pengaruh positif terhadap kualitas hasil audit. Hal ini sejalan dengan penelitian Mayangsari (2003) yang menyatakan bahwa auditor yang memiliki keahlian dan dengan ketrampilannya dapat mengerjakan pekerjaan secara mudah, cepat, intuisi, dan sangat jarang membuat kesalahan. Kemampuan kompetensi ini juga tidak terlepas dari komponen psikologis dan pengetahuan yang merupakan komponen yang memiliki nilai tinggi dalam model kompetensi. Kemampuan kompetensi ini juga harus dilihat pada kemampuan individu dan kerja tim sehingga kualitas hasil audit cukup signifikan.

Sedangkan pada uji hipotesis, tidak berpengaruh secara parsial dan tidak signifikan antara Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Hasil Audit. Lukisari (2009) menunjukkan kompetensi pada tiga unsur yaitu tingkat pengetahuan (*knowledge*), keterampilan (*skill*), dan sikap perilaku (*attitude*) yang dimiliki seseorang dalam melaksanakan tugas. Menurutnya, kompetensi tidak hanya aspek teknis saja, tetapi yang lebih penting pada era saat ini adalah kompetensi sikap dan perilaku yang menjadi "social border" dalam pelaksanaan tugas. Apabila stakeholder melaksanakan tugas dengan sikap dan perilaku sesuai norma etika, sosial, agama, budaya, maka karya yang dihasilkan dari kemampuan teknis yang dimilikinya akan bermanfaat untuk diri sendiri, organisasi dan masyarakat luas. Merujuk pada pendapat Lukisari (2009) tersebut, kompetensi tidak hanya menunjuk pada aspek teknis saja, tetapi lebih pada kompetensi sikap dan perilaku yang menjadi "social border" dalam pelaksanaan tugas. Bila dikaitkan dengan hasil penelitian ini, maka tidak signifikannya pengaruh kompetensi terhadap kualitas hasil audit final di Kementerian Pertanian, diduga dipengaruhi tidak hanya aspek teknis, namun lebih pada kompetensi sikap dan perilaku auditor.

Pengaruh Independensi Auditor terhadap Kualitas Hasil Audit

Dari hasil penelitian ini, pada regresi linier berganda menunjukkan Independensi Auditor berpengaruh positif terhadap kualitas hasil audit. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Teguh Harhinto (2004) tentang pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit.

Sedangkan pada uji hipotesis menunjukkan tidak terdapatnya pengaruh secara parsial dan tidak signifikannya variabel Independensi Auditor terhadap Kualitas Hasil Audit di Kementerian Pertanian. Hasil ini diperkuat dengan penelitian yang dilakukan oleh Harhinto (2004) mengenai pengaruh keahlian dan independensi terhadap kualitas audit. Hasil penelitiannya menunjukkan keahlian auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Sedangkan besarnya tekanan dari klien dan lamanya hubungan dengan klien

(audit tenure) berhubungan negatif dengan kualitas audit. Akan tetapi telaah rekan auditor memiliki pengaruh yang tidak signifikan terhadap kualitas auditor.

Dalam hubungan dengan kegiatan audit, berdasarkan hasil penelitian ini yang dilakukan di Kementerian Pertanian, maka sebagai organisasi pemerintah, auditor maupun organisasi unit auditor organisasi unit audit dan auditor internal baik swasta dan pemerintah harus mandiri dan terbebas dari pengaruh eksternal dan internal yang dapat mempengaruhi independensi. Pada penelitian ini, tidak terdapat pengaruh yang signifikan antara independensi auditor terhadap kualitas audit final. Sedangkan auditor dan unit organisasi audit harus dapat mempertahankan independensi sehingga pendapat, kesimpulan, penilaian, dan rekomendasi terhadap pihak auditi akan lebih objektif. (GAO, 2007).

Menurut Halim (2003), terdapat dua konsep independensi yaitu berkaitan dengan independensi dalam diri pribadi auditor secara individual (practitioner independence) dan independensi auditor secara bersama-sama dalam profesi (profession-independence). Berkaitan dengan hasil penelitian ini, maka auditor di Kementerian Pertanian, selain harus jujur dan independen, auditor juga bebas/independen dalam memilih teknik dan prosedur audit, mengemukakan fakta hasil pemeriksaan dan pemberian pendapat dan rekomendasi yang diberikan. Sedangkan independensi secara profesi lebih menekankan pada pandangan masyarakat baik masyarakat bisnis atau organisasi profesi lain terhadap profesi akuntan/auditor.

Independensi auditor dalam melakukan pemeriksaan akan mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan. Bila merujuk pendapat Harahap (1991), auditor harus bebas dari kepentingan terhadap perusahaan dan laporan keuangan yang dibuatnya. Sejalan dengan peraturan Menpan No. 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara diatur mengenai standar umum pemeriksaan yaitu:

1. Persyaratan kemampuan/keahlian
2. Independensi
3. Penggunaan kemahiran profesional secara cermat dan seksama.

Pengaruh Etika Profesi terhadap Kualitas Hasil Audit

Dari hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengaruh etika profesi terhadap kualitas hasil audit adalah signifikan dan positif.

Pengaruh positif menunjukkan bahwa pengaruh etika adalah searah dengan kualitas audit atau dengan kata lain etika profesi yang baik/tinggi akan berpengaruh terhadap kualitas hasil audit yang baik/tinggi, demikian sebaliknya bila etika rendah/buruk maka kualitas hasil audit akan rendah/buruk.

Berdasarkan uji hipotesis pada penelitian ini, terdapat pengaruh (secara parsial) dan signifikan antara variabel Etika Profesi terhadap Kualitas Hasil Audit. Hasil ini sejalan dengan penelitian tentang etika yang telah dilakukan oleh Cushing (1999) menawarkan sebuah kerangka kerja untuk menguji pendekatan standar etika dengan profesi akuntan. Kerangka kerja tersebut berdasarkan pada game theory dengan melalui pembelian opini oleh klien audit. Berdasarkan "Pedoman Etika" IFAC, maka syarat-syarat etika suatu organisasi akuntan, pada penelitian ini di Kementerian Pertanian, telah didasarkan pada prinsip-prinsip dasar yang mengatur tindakan/perilaku seorang akuntan dalam melaksanakan tugas profesionalnya. Prinsip tersebut menurut Payamta (2002) adalah (1) integritas, (2) obyektivitas, (3) independen, (4) kepercayaan, (5) standar-standar teknis, (6) kemampuan profesional, dan (7) perilaku etika

Sedangkan Assegaf (1991) mendefinisikan etika sebagai disiplin pribadi dalam hubungannya dengan lingkungan yang lebih daripada apa yang sekedar ditentukan oleh Undang-Undang. Kode etik pada prinsipnya merupakan sistem dari prinsip-prinsip moral yang diberlakukan dalam suatu kelompok profesi yang ditetapkan secara bersama. Kode etik suatu profesi merupakan ketentuan perilaku yang harus dipenuhi oleh setiap mereka yang menjalankan profesi tersebut, seperti dokter, pengacara, polisi, akuntan, penilai dan profesi lainnya.

Pada penelitian di Kementerian Pertanian ini, kode etik berdasarkan kode etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang memuat 2 (dua) komponen, yaitu: 1) Prinsip-prinsip perilaku auditor yang merupakan pokok-pokok yang melandasi perilaku auditor, dan 2) Aturan perilaku yang menjelaskan lebih lanjut prinsip-prinsip perilaku auditor. Artinya, berdasarkan penelitian ini, auditor di Kementerian Pertanian telah memenuhi kode etik atau etika profesi yang berlaku.

Pengaruh Kompetensi Auditor, Independensi Auditor dan Etika Profesi secara simultan terhadap Kualitas Hasil Audit

Jika dilakukan pengujian secara simultan, maka kompetensi auditor, independensi auditor dan etika profesi mempengaruhi kualitas hasil audit secara signifikan. Penelitian ini sejalan dengan yang dilakukan Alim (2007) tentang Pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit dengan etika auditor sebagai variabel moderasi.

Berdasarkan uraian pada pembahasan sebelumnya bahwa kompetensi auditor, independensi auditor dan etika profesi merupakan faktor penting yang menentukan kualitas hasil audit. Makin baik kompetensi yang dimiliki seorang auditor ditambah independensinya yang baik dan memiliki Etika profesi yang baik dalam setiap penugasan audit, maka akan semakin baik kualitas hasil audit.

Inspektorat Jenderal Kementerian Pertanian RI bertanggung jawab untuk selalu meningkatkan kualitas hasil audit. Kualitas hasil audit dipengaruhi oleh Kompetensi, Independensi dan etika profesi. Berkaitan dengan kompetensi auditor, Inspektorat Jenderal perlu memberikan pangalaman kepada para auditor untuk lebih sering melakukan audit. Dari sisi etika profesi perlu adanya peningkatan obyektivitas auditor dalam memberikan penilaian terhadap hasil audit. Sedangkan dari sisi independensi auditor perlu adanya sosialisasi yang terus menerus. Sehingga auditor bisa lebih memahami aturan-aturan dalam pelaksanaan audit pada Inspektorat Kementerian Pertanian Republik Indonesia.

Hasil penelitian ini diperkuat oleh penelitian yang dilakukan oleh Mock dan Semet (1982) yang mengembangkan daftar faktor-faktor kualitas audit potensial dari literatur yakni screening yang digunakan oleh auditor dan survey auditor untuk mengevaluasi daftar tersebut. Meler dan Fuglister (1992) mengungkapkan bahwa kualitas audit menurut konsep kualitas tradisional yang terdiri dari 3 (tiga) kategori aktivitas yang perlu dianalisis. Kategori itu adalah persiapan, penilaian dan aktivitas kegagalan. Selain itu, penelitian Benh et. al dalam (Simposium Nasional Akuntansi V, 2002;563) menunjukkan 6 atribut kualitas audit (dari 12 atribut) yang berpengaruh secara signifikan terhadap kepuasan klien, yaitu: pengalaman melakukan audit, memahami industri klien, responsif atas kebutuhan klien, taat pada standar umum, keterlibatan pimpinan KAP, dan keterlibatan komite audit.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil pengolahan data dan pembahasan hasil penelitian, maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. a. Tidak terdapat pengaruh yang signifikan antara kompetensi auditor dengan kualitas hasil audit pada Inspektorat Jenderal Kementerian Pertanian Republik Indonesia. Hal ini dapat dibuktikan dengan nilai t-hitung 0,086 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,932.
b. Tidak terdapat pengaruh yang signifikan antara independensi auditor dengan kualitas hasil audit. Hal ini dapat dibuktikan dengan nilai t-hitung 1.157 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,250.
c. Terdapat pengaruh yang signifikan antara etika profesi terhadap kualitas hasil audit. Hal ini dapat dibuktikan dengan nilai t-hitung sebesar 11.752 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000.
2. Secara bersama-sama variabel kompetensi auditor, independensi auditor dan etika profesi secara simultan berpengaruh terhadap kualitas hasil audit. Besarnya pengaruh adalah 59,2%, sedangkan sisanyasebesar 40,8% dipengaruhi oleh faktor lain yang tidak dijelaskan dalam model/persamaan pada penelitian ini.

REFERENCES

- Alim, M. Nizarul 2007, *Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Auditor dengan Etika auditor sebagai variabel moderasi*, Simposium Nasional Akuntansi X
- Arifin, 2005, *Tinjauan Prespektif Teori Keagenan (Agency Theory)*, Univesitas Diponegoro Semarang.
- Amir Abadi Jusuf 2003, *Auditing Pendekatan Terpadu*, Jakarta, Salemba Empat.
- Arens, Alvin, A. dan James, K. Loebbecke. 2006. *Auditing and Assurance Service An Integrated Approach. International Edition, Eleventh Edition*. NewJersey: Prentice-Hill Inc.

- Arie Wibowo dan Hilda Rosieta 2010, *Faktor-faktor Determinasi Kualitas Audit. Suatu Study Dengan Pendekatan Earnings Surprise Benchmark*. Badan Penerbit Universitas Indonesia, Jakarta.
- Audit Charter PT Asuransi Indonesia, *Standar Audit* (2006)
- Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, 2008, *Kode Etik dan Standar Audit*, Edisi Ke Empat, Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, 2007. Peraturan BPK_RI NO. 1 tentang *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN)*
- De Angelo. L.E. (1981). *Auditor independence, "low balling" and disclosure regulation*. Journal of Accounting and Economics 3, 113-127.
- Deis, D. R. dan Gary A. Giroux. 1992. "*Determinants of Audit Quality in the Public Sector.*" The Accounting Review, (July): 462-479.
- Ghozali, I. 2009. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Elfarini, Eurike Christina, *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Jawa Tengah)*, Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Semarang, 2007
- Hadijah, S. 2005. *Pengaruh Motivasi Auditor terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan*, Maksi UI, 2005.
- Halim, Abdul 2007, *Akuntansi Keuangan Daerah*, Salemba Empat.
- Harahap, Sofyan Safri,. 1991. *Auditing Kontemporer*, Surabaya: Erlangga.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2008. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Janti Soegiastuti, 2005, *Persepsi Masyarakat Terhadap Independensi Auditor Dalam Penampilan (Studi Empiris Pada Analisis Kredit BKK Jawa Tengah)*, Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi UNDIP.
- Jogiyanto, 2004, *Metodologi Penelitian Bisnis: Salah kaprah dan Pengalaman-pengalaman*, Yogyakarta, BPFE Yogyakarta.
- Jusup, H, 2001, *Auditing*, Yogyakarta, Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN.
- Komalasari, Agrianti. 2003, *Analisis Pengaruh Kualitas Auditor dan proxi going concern terhadap opini audit*, Univeristas Gajah Mada. Tesis tidak untuk dipublikasikan.
- Kurnia, S, Rahayu, 2010 *Auditing Konsep Dasar dan Pedoman Pemeriksaan Akuntan Publik*, Yogyakarta, Graha Ilmu.
- Kusharyanti. 2003. *Temuan penelitian mengenai kualitas audit dan kemungkinan topik penelitian di masa datang*. Jurnal Akuntansi dan Manajemen (Desember). Hal. 25-60.
- Lastanti Sri, Hexana. *Tinjauan Terhadap Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik: Refleksi atas Skandal Keuangan*. Media Riset Akuntansi, Auditing dan Informasi Vol. 5 No. 1 April 2005. Hal 85-89
- Libby, R., and D. M. Frederick. 1990. *Experience and the ability to explain audit findings*. Journal of Accounting Research 28 (Autumn): 348-367.
- Mardiasmo, 2002, *Akuntansi Sektor Publik*, Andi: Yogyakarta.
- Mardiasmo, 2006. *Perwujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik: Suatu Sarana Good Governance*. Jurnal Akuntansi Pemerintahan. (Mei): 1-3.
- Masri Singarimbun, Sofian Effendi, 1995 *Metode Penelitian Survei*, LP3ES, Jakarta.
- Mayangsari, S. 2003. *Pengaruh Keahlian Audit dan Independensi terhadap Pendapat Audit: Suatu Kuasi eksperimen*. Jurnal Riset Akuntansi Indonesia Vol. 6 No. 1. Januari.

- Miller L., Rankin, N, Dan Neathy, F. 2001. *Competency Frameworks in UK Organization*.
- Mulyadi, 2002; *Auditing*, Edisi 6 Jakarta: Salemba Empat.
- Murtanto (1998), dalam Tesis yang berjudul *Identifikasi Karakteristik Keahlian Audit Auditor Independen di Indonesia*.
- Nordiawan Deddi, 2006, *Akuntansi Sektor Publik*. Salemba Empat. Jakarta.
- Nur Pratiwi, Mega, 2011, Tesis: *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor serta masa penugasan audit terhadap Kualitas Hasil Audit (Studi Empiris pada Polda Banten)*
- Orbawati Titik, 2010, Tesis yang berjudul *Analisis Pengaruh Independensi, Motivasi, dan Kompetensi Auditor Terhadap Kualitas Hasil Audit*.
- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara, 2008, *Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah*,
- Santoso Singgih, 2001, Buku Latihan SPSS Non Parametrik. PT. Gramedia Jakarta.
- Shockley, Randolph A, 1981, “*Perceptions of Independence: An Empirical Analysis*”, *The Accounting Review*, October, pp. 785 – 800. Ari Wibowo dan Hilda Rossietta (2010) DeAngelo (1981).
- Suartana, Wayan, 2010, *Akuntansi Keperilakuan: Teori dan Implementasi*, Penerbit Andi, Yogyakarta.
- Sugiono, 2012, *Metode Penelitian Bisnis*, Alfabeta, Bandung.
- Suhayati, E, *Auditing Konsep Dasar dan Pedoman Pemeriksaan Akuntan Publik*, Yogyakarta, Graha Ilmu, 2010.
- Sunyoto, Danang, 2011. *Analisis Regresi dan Uji Hipotesis*, Yogyakarta, Center for Academic Publising Service (CAPS).
- Supriyono, 1988, *Auditing: Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik*. Suatu Hasil Penelitian Empiris di Indonesia. Yogyakarta: BPF.
- Taufiq, Muh. Efendy, 2010, dalam Tesis yang berjudul *Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Dalam Pengawasan Keuangan Daerah (Study Empiris pada Pemerintah Kota Gorontalo)*.
- Widagdo, 2002. *Pengaruh Atribut-atribut Kualitas Auditor terhadap Kepuasan Klien pada Kantor Akuntan Publik*.