

PENGARUH SKEPTISISME PROFESIONAL, META PROGRAM, DAN MORAL REASONING AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT PENGAWASAN KEUANGAN DAERAH PADA INSPEKTORAT KABUPATEN BANYUMAS

Anna Widya Darajati

Universitas Jenderal Soedirman

Email: annawidyadara@gmail.com

Eko Suyono

Universitas Jenderal Soedirman

Email: ekyo75@yahoo.com

ABSTRACT

This study is a survey on auditors of the Inspectorate of Banyumas Regency that aims to determine and analyze the effect of professional skepticism, meta program, and moral reasoning auditors on the audit quality of regional financial supervision at the Inspectorate of Banyumas Regency. Respondents included the auditors of the Banyumas Regency Inspectorate consisting of functional auditors, Supervisory Officers for Regional Government Affairs, and other structural officials. Based on the results of data analysis using multiple linear regression, it shows that: (1) Auditor's professional skepticism has a positive and significant effect on audit quality, (2) Auditor's meta program has a positive and significant effect on audit quality, (3) Auditor's moral reasoning has no significant effect on audit quality. Therefore, the implication of this study is that increasing critical attitude, procedural thinking style, and high commitment could be improved through regular audit training for the inspectorate apparatus in Banyumas.

Keywords: Audit Quality, Professional Skepticism, Meta Program, Moral Reasoning

Pendahuluan

Peraturan mengenai pengelolaan keuangan daerah telah mengalami reformasi, ditandai dengan diterbitkannya Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 Standar Akuntansi Pemerintahan. Kemudian mengenai Peraturan Daerah yaitu Undang-Undang No. 32 Tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah dan Undang-Undang No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara

Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah. Hal ini memberikan peluang bagi pemerintah daerah untuk mengembangkan daerahnya sesuai dengan kebutuhan dan prioritasnya masing-masing.

Konsekuensi dari pemberlakuan Undang-Undang tersebut adalah pemerintah daerah harus mempertanggungjawabkan dan mengalokasikan dana yang dimiliki dengan cara yang efektif dan efisien. Masing-masing daerah diwajibkan untuk membuat pertanggungjawaban dengan menerbitkan laporan keuangan seiring dengan berakhirnya tahun anggaran dan wajib diaudit oleh BPK. Proses audit terhadap laporan keuangan pemerintah daerah dimulai sejalan dengan berlakunya Peraturan Pemerintah Nomor

71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) agar tercipta pemerintahan yang baik.

Terciptanya pemerintahan yang baik (*good governance*), tidak terlepas dari tiga aspek utama yaitu pengawasan, pengendalian dan pemeriksaan. Pengawasan dapat mendeteksi sejauh mana kebijakan pimpinan dijalankan dan sampai sejauh mana penyimpangan yang terjadi dalam pelaksanaan kerja tersebut. Pengawasan dilakukan oleh pihak yang memiliki independensi dan kompetensi profesional untuk memeriksa apakah hasil kinerja pemerintah sesuai dengan standar yang ditetapkan.

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai salah satu lembaga tinggi negara, memegang peran yang strategis dalam menilai kinerja pemerintah daerah. Proses penilaian ini dilakukan dengan cara memeriksa laporan pertanggungjawaban pemerintah daerah yang berupa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Untuk meningkatkan kualitas audit, BPK telah menerbitkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) sesuai dengan peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 1 Tahun 2007 (Januar dan Faisal, 2010).

Hasil audit BPK Semester II Tahun 2011 menunjukkan bahwa dari 516 LKPD Tahun 2010, 34 LKPD (7%) mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian (WTP), 341 LKPD (66%) opini wajar dengan pengecualian (WDP), 26 LKPD (5%) opini tidak wajar (TW), dan 115 LKPD (22%) opini tidak menyatakan pendapat (TMP). Pada Semester I Tahun 2012, hasil pemeriksaan terhadap LKPD menunjukkan peningkatan jumlah laporan keuangan yang memperoleh opini “wajar tanpa pengecualian” (WTP). (www.bpk.go.id, Selasa, 11 Desember 2012).

Pada tahun 2011 hasil pemeriksaan didominasi dengan opini “wajar dengan pengecualian” (WDP) disebabkan oleh

masih banyaknya ketidakpatuhan entitas dan adanya kelemahan sistem pengendalian intern (SPI). Hal ini dinyatakan oleh BPK dalam siaran pers bahwa dari 12.612 kasus, diantaranya sebanyak 4.941 kasus merupakan temuan ketidakpatuhan yang mengakibatkan kerugian, potensi kerugian, dan kekurangan penerimaan. Selain temuan ketidakpatuhan, dilaporkan pula temuan pemeriksaan berupa ketidakhematan, ketidakefisienan, dan ketidakefektifan sebanyak 1.056 kasus, temuan penyimpangan administrasi dan kelemahan sistem pengendalian intern (SPI) sebanyak 6.615 kasus (www.bpk.go.id, Selasa, 11 Desember 2012), seperti kasus yang terjadi pada Kabupaten Cilegon.

Berdasarkan kasus pada Kabupaten Cilegon, hasil pemeriksaan selama tahun 2011 masih banyak didominasi oleh opini wajar dengan pengecualian juga disebabkan karena LKPD yang disusun tidak sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), terdapat pengendalian intern yang buruk, angka di neraca tidak benar, ketidakpatuhan terhadap Undang-Undang, kurang saji dan tumpang tindih atau terdapat dua sumber membingungkan dan juga batas waktu penyerahan bukti melampaui waktu audit (www.beritacilegon.com, Kamis, 10 Januari 2013). Faktor-faktor tersebut pula yang menyebabkan Pemerintah Kabupaten Kutai Kartanegara, Padang, Bekasi dan Minahasa mendapatkan opini WDP. Waktu penyerahan bukti melampaui waktu audit merupakan hal yang mengganggu auditor pemerintah daerah untuk melakukan audit dengan baik. Hal ini juga akan mempengaruhi kualitas audit nantinya karena akan membuat proses audit menjadi tidak tepat waktu. Ketepatan waktu penyelesaian audit (dalam Januar dan Faisal, 2010) merupakan salah satu indikator yang

digunakan dalam mengukur kualitas audit.

Salah satu Pemerintah Daerah yang mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian (WTP) pada tahun 2011 tersebut adalah Kabupaten Banyumas. Capaian WTP ini merupakan hasil kerja keras dari Satuan Perangkat Kerja Daerah (SKPD) dan unit pengawasan pemerintah daerah yaitu Inspektorat Kabupaten Banyumas. Penghargaan berupa opini WTP ini didasarkan pada kesungguhan dan kepatuhan pemerintah kabupaten dalam pengelolaan keuangan daerah.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), disebutkan bahwa Inspektorat Kabupaten/Kota adalah aparat pengawas intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada walikota/bupati. Di dalam melakukan pengawasan, Inspektorat Kabupaten/Kota melakukan pemeriksaan/audit terhadap setiap Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Pemeriksaan yang dilakukan pada akhirnya akan menghasilkan laporan hasil pemeriksaan. Untuk mengetahui kualitas hasil pemeriksaan, dapat dinilai dari laporan hasil pemeriksaan. Ahmad dkk (2011) menyatakan bahwa dalam laporan hasil pemeriksaan akan diketahui apa yang menjadi permasalahan dalam setiap Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD).

Dalam pemeriksaan, kualitas audit sangatlah penting karena dengan kualitas audit yang tinggi maka akan dihasilkan laporan hasil pemeriksaan yang dapat dipercaya sebagai dasar pengambilan keputusan. Selain itu adanya kekhawatiran akan merebaknya kasus korupsi yang tidak pernah tuntas, dapat mengikis kepercayaan masyarakat terhadap laporan hasil pemeriksaan dan profesi Aparat Pengawas Intern Pemerintah Daerah (Ahmad dkk., 2011).

De Angelo (dalam Efendy, 2010) mendefinisikan kualitas audit sebagai

kemungkinan (*joint probability*) di mana seorang auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi kliennya. Kemungkinan di mana auditor akan menemukan salah saji tergantung pada kualitas pemahaman auditor (kompetensi) sementara tindakan melaporkan salah saji tergantung pada independensi auditor.

Di dalam melaksanakan audit, ada beberapa faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Auditor akan memberikan opininya tergantung pada faktor yang mempengaruhinya. Deis dan Groux (dalam Djamil, 2009) menjelaskan bahwa probabilitas untuk menemukan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor dan probabilitas melaporkan pelanggaran tergantung pada independensi auditor. Deis dan Groux (dalam Djamil, 2009) juga melakukan penelitian tentang empat hal yang dianggap mempunyai hubungan dengan kualitas audit yaitu (1) lama waktu auditor telah melakukan pemeriksaan (tenur), semakin lama seorang auditor telah melakukan audit pada *auditee* yang sama maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin rendah, (2) jumlah *auditee*, semakin banyak jumlah *auditee* maka kualitas audit akan semakin baik karena auditor dengan jumlah *auditee* yang banyak akan berusaha menjaga reputasinya, (3) kesehatan keuangan *auditee*, semakin sehat kondisi keuangan *auditee* maka akan ada kecenderungan *auditee* tersebut untuk menekan auditor agar tidak mengikuti standar, dan (4) review oleh pihak ketiga, kualitas audit akan meningkat jika auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan direview oleh pihak ketiga.

Berhubungan dengan independensi auditor, Djamil (2009) menambahkan bahwa *Level of Audit Fees* dan tingkat perencanaan audit sebagai faktor lain yang berpengaruh terhadap kualitas audit. Sementara itu, Efendy (2010)

menunjukkan bahwa kompetensi, independensi dan motivasi auditor akan berpengaruh terhadap kualitas audit. Januar dan Faisal (2010) menyatakan bahwa *moral reasoning* justru berpengaruh negatif terhadap kualitas audit dan skeptisisme profesional auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Berhubungan dengan perencanaan audit, auditor menggunakan gaya berpikirnya di dalam melakukan perencanaan maupun proses audit. Gaya berpikir atau yang disebut meta program memiliki unsur-unsur seperti prosedural, persamaan-perbedaan, dan independensi yang menjadi faktor-faktor dalam mempengaruhi kualitas audit. Hal ini dibuktikan dengan adanya penelitian yang dilakukan oleh Burhanuddin (2012) yang menyimpulkan bahwa *time pressure*, risiko audit, materialitas, prosedur review, dan kontrol kualitas berpengaruh secara simultan signifikan terhadap perilaku penghentian secara prematur atas prosedur audit dan penelitian oleh Singgih (2010), Efendy (2010), Islami (2012), Yusnita (2010), Mayangsari (2003) dan lain-lain yang membuktikan bahwa meta program independen penting untuk dimiliki auditor agar menghasilkan audit yang berkualitas.

2. Kerangka Teori dan Rumusan Hipotesis

2.1 Kerangka Teori

Kualitas audit adalah probabilitas di mana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi *auditee*-nya (De Angelo dalam Efendy, 2010). Menurut Porter dkk (2003) berdasarkan konsep auditing, kualitas audit berhubungan dengan independensi, kompetensi dan kode etik. Independensi dan kompetensi menjadi faktor penting yang harus

dimiliki auditor dalam rangka pelaksanaan tugas audit. Arens dan Loebbecke (2008) menyatakan bahwa auditing adalah proses yang ditempuh oleh seseorang yang kompeten dan independen agar dapat menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti mengenai informasi yang terukur dari suatu entitas (satuan) usaha untuk mempertimbangkan dan melaporkan tingkat kesesuaian dari informasi yang terukur tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Agar menghasilkan kualitas audit yang baik, auditor harus tetap menjaga sikap skeptisisme profesionalnya selama proses pemeriksaan, karena ketika auditor sudah tidak mampu lagi mempertahankan skeptisisme profesionalnya, maka laporan keuangan yang diaudit tidak dapat dipercaya dan memungkinkan adanya litigasi paksa audit. Skeptisisme adalah suatu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan mengevaluasi secara kritis terhadap bukti audit (IAI, 2001). Nearon (dalam Mansur, 2007) menyatakan bahwa apabila auditor gagal dalam menggunakan sikap skeptis yang tidak sesuai dengan kondisi pada saat pemeriksaan maka opini audit yang diterbitkan tidak berdaya guna dan tidak memiliki audit yang berkualitas.

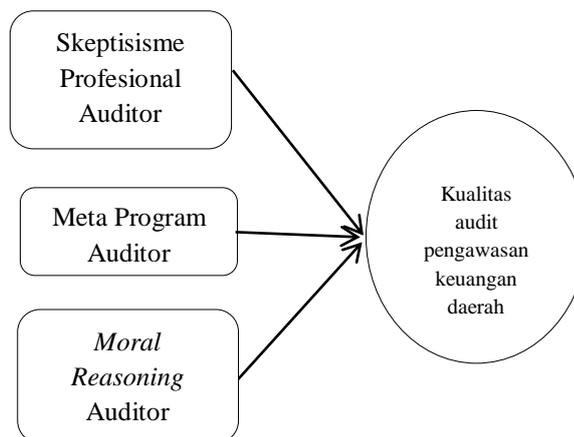
Auditor menggunakan gaya berpikirnya di dalam melakukan proses audit. Meta program adalah program yang digunakan dalam sistem pikiran tubuh untuk melakukan input dan memproses informasi (Yuliawan, 2010). Gaya berpikir/meta program memiliki unsur-unsur seperti prosedural, persamaan-perbedaan, dan independen. Unsur-unsur tersebut

yang kemudian akan menjadi faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Penelitian mengenai independensi auditor telah banyak dilakukan diantaranya oleh Singgih (2010), Efendy (2010), Islami (2012), Yusnita (2010), Mayangsari (2003) dan lain-lain yang membuktikan bahwa meta program independen penting untuk dimiliki auditor agar menghasilkan audit yang berkualitas. Meta program lainnya yaitu persamaan-perbedaan dan prosedural juga berpengaruh terhadap kualitas audit, seperti penelitian yang dilakukan oleh Burhanuddin (2012) yang menyimpulkan bahwa *time pressure*, risiko audit, materialitas, prosedur review, dan kontrol kualitas berpengaruh secara simultan signifikan terhadap perilaku penghentian secara prematur atas prosedur audit. Variabel yang paling dominan berpengaruh terhadap perilaku penghentian secara prematur atas

prosedur audit adalah prosedur review.

Selain skeptisisme profesional dan meta program auditor, *moral reasoning* juga berpengaruh terhadap kualitas audit. Menurut Kohlberg (1969), moralitas merupakan apa yang diketahui dan dipikirkan seseorang mengenai baik dan buruk atau benar dan salah. Moralitas berkenaan dengan jawaban keputusan bahwa sesuatu dianggap baik dan buruk. Istilah yang sering digunakan oleh Kohlberg adalah *moral judgment*, dapat diartikan sebagai penilaian atau pertimbangan, dalam proses penilaian atau pertimbangan moral tertentu terdapat penalaran. Penalaran moral adalah penalaran yang digunakan oleh seseorang untuk memutuskan mengapa sesuatu itu baik atau buruk, benar atau salah.

Secara sistematis gambaran model penelitian ini adalah sebagai berikut:



Gambar 1. Model Hubungan Antar Variabel

2.2 Perumusan Hipotesis

a. Hubungan antara skeptisisme profesional auditor dengan

kualitas audit pengawasan keuangan daerah

Kee dan Knox's (1997) dalam Maghfirah dan Syahril (2008), dalam model "Professional Scepticism Auditor" menyatakan bahwa skeptisisme profesional auditor dipengaruhi oleh beberapa faktor, faktor-faktor kecondongan etika, faktor-faktor situasi dan pengalaman. Suraida (2005), Maghfirah dan Syahril (2008) menguji hubungan skeptisisme profesional auditor dengan pemberian opini auditor oleh akuntan publik dan apakah ada hubungan situasi audit, etika pengalaman, dan keahlian audit dengan ketepatan pemberian opini auditor oleh akuntan publik. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara skeptisisme profesional auditor dan ketepatan pemberian opini auditor oleh akuntan publik.

Penelitian lainnya juga dilakukan oleh Januar dan Faisal (2010) yang menyatakan skeptisisme profesional auditor mempunyai pengaruh positif terhadap kualitas audit. Singgih (2010), di dalam penelitiannya menyatakan bahwa *due professional care*, yang salah satu indikatornya adalah skeptisisme profesional auditor merupakan faktor yang berpengaruh secara simultan dan secara parsial terhadap kualitas audit.

Berdasarkan uraian tersebut, diajukan hipotesis pertama: **Skeptisisme profesional auditor berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit pengawasan keuangan daerah**

b. Hubungan antara meta program auditor dengan kualitas audit pengawasan keuangan daerah

Hasil penelitian Burhanuddin (2012) menyimpulkan bahwa *time pressure*, risiko audit, materialitas, prosedur review, dan kontrol kualitas berpengaruh secara simultan signifikan terhadap perilaku penghentian secara prematur atas prosedur audit. Variabel yang paling dominan berpengaruh terhadap perilaku penghentian secara prematur atas prosedur audit adalah prosedur review. Penelitian lainnya yang dilakukan oleh Arrasyid (2009) menyatakan bahwa terdapat perbedaan yang signifikan penggunaan prosedur analitik pada tahap perencanaan, pelaksanaan dan review akhir. Penelitian tersebut mendukung bahwa seorang auditor yang memiliki meta program prosedural maka kualitas auditnya akan baik.

Hasil penelitian Singgih (2010) menyatakan bahwa independensi, pengalaman, *due professional care*, akuntabilitas, dan etika bisnis secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian serupa dilakukan oleh Yusnita (2010), Efendy (2010), Islami (2012), mereka menyatakan bahwa independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini mendukung bahwa auditor yang memiliki meta program independen akan menghasilkan audit yang berkualitas.

Berdasarkan uraian tersebut maka diajukan

hipotesis kedua: **Meta program auditor berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit pengawasan keuangan daerah.**

c. Hubungan antara *moral reasoning* auditor dengan kualitas audit pengawasan keuangan daerah

Penelitian yang dilakukan oleh Lindawati (2003) menguji peran *moral reasoning* akuntan publik dalam pengembangan kode etik. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa *moral development* merupakan komponen penting yang mempengaruhi *moral reasoning* seorang akuntan publik. Hasil lainnya menyatakan bahwa derajat profesionalisme seorang akuntan publik ditentukan oleh tingkat perkembangan moralnya (*moral development*).

Muthmainah (2006) menguji apakah terdapat perbedaan evaluasi etis, intensi etis dan orientasi etis dilihat dari gender dan latar belakang disiplin ilmu mahasiswa. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa terdapat perbedaan orientasi etis antara laki-laki dan perempuan. Perbedaan orientasi etis tersebut hanya terdapat pada konstruk *utilitarianism*. Hasil lainnya juga menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan intensi etis dan evaluasi etis antara laki-laki dan perempuan.

Faisal dan Rahayu (2005) menguji bagaimana pengaruh komitmen terhadap respon auditor atas tekanan sosial. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa auditor

yang berada dalam *obedience pressure* (mendapatkan tekanan dari *partner*) akan menyetujui saldo yang lebih tinggi dibandingkan dengan auditor yang berada dalam *confirmity pressure* (mendapatkan tekanan senior).

Penelitian yang dilakukan oleh Januar dan Faisal (2010) tentang pengaruh *moral reasoning* terhadap kualitas audit menunjukkan bahwa konstruk *justice* (merupakan salah satu indikator *moral reasoning*) yang paling dominan dibandingkan dengan konstruk lainnya. Hasil ini mengindikasikan bahwa responden dalam penelitian mereka memandang *moral reasoning* lebih menilai apakah sebuah tindakan etis atau tidak berdasarkan aspek adil (tidak adil), wajar (tidak wajar), secara moral benar (tidak benar) dan diterima keluarga (tidak diterima).

Berdasarkan uraian tersebut maka diajukan hipotesis ketiga: ***Moral reasoning* auditor berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit pengawasan keuangan daerah**

3. Metodologi Penelitian

3.1 Metode Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian survei dengan pendekatan deskriptif kualitatif. Objek penelitian meliputi kualitas audit pengawasan keuangan daerah pada Inspektorat Kabupaten Banyumas serta skeptisisme profesional, meta program dan *moral reasoning* auditor dengan lokasi penelitian dilakukan di Inspektorat Kabupaten Banyumas. Data penelitian

ini berupa data primer mengenai persepsi yang bersumber dari auditor Inspektorat Kabupaten Banyumas. Data dikumpulkan melalui kuesioner yang terstruktur yang disebar dengan tujuan untuk mengumpulkan informasi dari auditor Inspektorat Kabupaten Banyumas. Populasi dalam penelitian ini adalah auditor Inspektorat yang berjumlah 31 orang, terdiri dari pejabat struktural dan pejabat fungsional auditor. Besarnya sampel ditentukan dengan menggunakan *sampling* jenuh. Jumlah sampel dalam penelitian ini adalah 31 orang yang merupakan populasi penelitian.

3.2 Definisi Konseptual dan Operasional Variabel

Skeptisisme Profesional Auditor

Skeptisisme profesional auditor (IAI, 2011) merupakan suatu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Skeptisisme profesional auditor diukur dengan menggunakan instrumen *The Hurtt Professional Scepticism Scale* yang dimodifikasi oleh Januar dan Faisal (2010) untuk lingkungan audit pemerintah. Indikator skeptisisme profesional auditor adalah sebagai berikut (Januar dan Faisal, 2010): (1) *Search for knowledge*, (2) *Suspension of judgment*, (3) *Self-determining*, (4) *Interpersonal understanding*, (5) *Self-confidence*, dan (6) *Questioning mind*.

Meta Program

Meta program adalah 'program' yang digunakan dalam sistem pikiran dan tubuh untuk melakukan input dan memproses informasi (Yuliawan, 2010). Dengan kata lain meta program merupakan kunci seseorang dalam sistem pikiran dan tubuh untuk melakukan input dan memproses informasi (Yuliawan, 2010). Indikator meta program sebagai berikut (Yuliawan, 2010): (1) Prosedural, (2) Persamaan-Perbedaan, dan (3) Independensi.

Moral reasoning

Penalaran moral (*moral reasoning*) merupakan faktor penentu yang melahirkan perilaku moral dalam pengambilan keputusan etis, sehingga untuk menemukan perilaku moral yang sebenarnya hanya dapat ditelusuri melalui penalarannya (Januar dan Faisal, 2010). *Moral reasoning* diukur dengan 5 (lima) konstruk sebagai indikator. Indikator *moral reasoning* (Januar dan Faisal, 2010): (1) *Justice* atau *moral equity*, (2) *Relativism*, (3) *Egoism*, (4) *Utilitarianism*, dan (5) *Deontology* atau *contractual*.

Kualitas Audit

Kualitas audit (De Angelo dalam Efendy, 2010) merupakan probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien. Kualitas audit ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi dan independensi (Januar dan Faisal, 2010). Kualitas audit diukur dengan 11 indikator (Januar dan Faisal, 2010) yaitu: (1) Deteksi salah saji, (2) Kesesuaian dengan SAP, (3) Kepatuhan terhadap SOP, (4) Prinsip kehati-hatian, (5) Proses pengendalian atas pekerjaan oleh supervisor, (6) Komunikasi dengan klien, (7) Ketepatan waktu penyelesaian audit, (8) Kecakapan asisten, (9) Pengetahuan dari pendidikan strata, (10) Pengetahuan dari pelatihan dan kursus, dan (11) Pengungkapan kecurangan klien.

3.3 Teknik Analisis Data

1. Uji Instrumen Penelitian

Uji instrumen dilakukan sebelum dilaksanakan penelitian yang sebenarnya. Uji ini meliputi uji validitas dan reliabilitas yang digunakan untuk mengetahui kesahihan pernyataan pada kuesioner dan untuk mengetahui konsistensi suatu alat ukur di dalam mengukur gejala yang sama. Data dalam pengujian ini dikumpulkan dengan metode sampel awal dan dipilih secara acak melalui penyebaran kuesioner kepada 30 responden. Responden tersebut merupakan mahasiswa akuntansi yang berkeinginan menjadi auditor.

Responden dipilih dengan alasan sudah menempuh mata kuliah auditing dan pemeriksaan internal sehingga mengerti mengenai auditor internal.

a. Uji Validitas

Uji validitas instrumen pengukuran dimaksudkan untuk mengetahui ketepatan dan kecermatan suatu alat ukur dalam melakukan fungsi ukurnya. Analisis validitas instrumen penelitian dilakukan dengan menggunakan korelasi *product moment*.

b. Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas digunakan untuk melihat sejauh mana hasil suatu pengukuran dapat dipercaya. Uji reliabilitas dilakukan dengan menggunakan teknik *Cronbach's Alpha*. Ambang batas koefisien *alpha* yang digunakan dalam penelitian ini adalah lebih besar dari 0,60.

2. Analisis Deskriptif

Analisis deskriptif digunakan untuk mengetahui gambaran atau deskripsi masing-masing variabel yang terkait dalam penelitian.

3. Uji Asumsi Klasik

3.3.1.1.1 Uji Normalitas Data

Dalam penelitian ini, uji normalitas data dilakukan dengan uji Kolmogorov-Smirnov.

3.3.1.1.2 Multikolinearitas

Uji multikolinearitas dilakukan dengan melihat nilai VIF (*Variance Inflation Factor*). Jika nilai $VIF \leq 10$ berarti tidak terjadi multikolinear (Suliyanto, 2005).

3.3.1.1.3 Heteroskedastisitas

Untuk mendeteksi gejala heteroskedastisitas, metode yang digunakan yaitu metode *Park Gleyser*.

4. Analisis Regresi

Penelitian ini menggunakan Analisis Regresi Linear Berganda untuk mengetahui pengaruh antara variabel independen terhadap variabel dependen

(Suliyanto, 2011) Bentuk persamaan regresi adalah :

$$Y = a + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e$$

Keterangan:

Y = kualitas audit

α = konstanta

β_1 = koefisien regresi skeptisisme profesional auditor

β_2 = koefisien regresi meta program auditor

β_3 = koefisien regresi *moral reasoning* auditor

X_1 = skeptisisme profesional

X_2 = meta program

X_3 = *moral reasoning*

variabel e = variabel pengganggu (error)

1. Hasil dan Pembahasan

4.1 Gambaran Umum Obyek Penelitian

Inspektorat Kabupaten Banyumas sebagai Lembaga Teknis Daerah yang dibentuk berdasarkan Peraturan Daerah Kabupaten Banyumas Nomor 27 Tahun 2009 tentang Organisasi dan Tata Kerja Lembaga Teknis Daerah Kabupaten Banyumas, mempunyai tugas melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan urusan pemerintah daerah, pelaksanaan pembinaan atas penyelenggaraan pemerintahan desa dan pelaksanaan urusan pemerintahan desa. Inspektorat sebagai unsur pengawas penyelenggaraan pemerintahan daerah yang dipimpin oleh Inspektur dan bertanggungjawab langsung kepada Bupati dan secara teknis administratif mendapat pembinaan dari Sekretaris Daerah.

Tugas Pokok, Fungsi dan Tata Kerja Inspektorat diatur dengan Peraturan Bupati Banyumas Nomor 102 Tahun 2010 tentang Perubahan atas Peraturan Bupati Banyumas Nomor 33 tahun 2010 tentang Penjabaran Tugas dan Fungsi Inspektorat Kabupaten Banyumas. Inspektorat memiliki tugas melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan urusan pemerintah daerah, pelaksanaan

pembinaan atas penyelenggaraan pemerintahan desa dan pelaksanaan urusan pemerintahan desa.

4.2 Deskripsi Tanggapan Responden

1. Skeptisisme Profesional Auditor

Deskripsi rata-rata skor tanggapan responden variabel skeptisisme profesional auditor sebesar 3,53 menyatakan setuju skeptisisme profesional auditor berhubungan dengan kualitas audit.

2. Meta Program Auditor

Deskripsi rata-rata skor tanggapan responden variabel skeptisisme profesional auditor sebesar 4,05 menyatakan setuju meta program auditor berhubungan dengan kualitas audit.

3. Moral Reasoning Auditor

Deskripsi rata-rata skor tanggapan responden variabel skeptisisme profesional auditor sebesar 2,44 menyatakan tidak setuju *moral reasoning* auditor berhubungan dengan kualitas audit.

4. Kualitas Audit

Deskripsi rata-rata skor tanggapan responden variabel skeptisisme profesional auditor sebesar 4,34 menyatakan setuju ketepatan waktu penyelesaian audit, komunikasi dengan klien, kecakapan asisten, pengetahuan dari pendidikan strata, pengetahuan dari pelatihan dan kursus, pengungkapan kecurangan klien, prinsip kehati-hatian, proses pengendalian atas pekerjaan supervisor, kesesuaian dengan SAP, deteksi salah saji, dan kepatuhan terhadap SOP sebagai item-item indikator yang menjadi cerminan audit yang berkualitas.

4.3 Analisis Data

Uji Instrumen data

Uji Validitas Kuesioner

Berdasarkan hasil pengujian diketahui bahwa nilai r_{hitung} korelasi *product moment*, semua item pertanyaan masing-masing variabel lebih besar dari nilai r_{tabel} sebesar 0,374 pada tingkat kepercayaan 95%. Dengan demikian maka seluruh item pertanyaan dinyatakan *valid*.

Uji Reliabilitas

Berdasarkan hasil pengujian diketahui bahwa koefisien reliabilitas masing-masing variabel lebih besar dari 0,60. Dengan demikian, maka semua pertanyaan untuk setiap variabel tersebut dinyatakan *reliable*.

Uji Asumsi Klasik

a. Normalitas Data

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa nilai *asympt. sig. (2-tailed)* Kolmogorov-Smirnov Z lebih besar dari nilai α yaitu 0,05. Dengan demikian, maka dapat dinyatakan bahwa data penelitian ini berdistribusi normal, sehingga layak untuk menggunakan teknik analisis regresi.

b. Multikolinearitas

Hasil penelitian ini menunjukkan nilai VIF variabel skeptisisme profesional, meta program, dan *moral reasoning* auditor ≤ 10 , sehingga dapat dinyatakan bahwa tidak terdapat gejala multikolinearitas.

c. Heteroskedastisitas

Berdasarkan hasil penelitian menunjukkan bahwa nilai probabilitasnya (Sig. t) lebih besar ($>$) dari pada nilai *alpha* (0,05), maka dapat dipastikan bahwa model tidak mengandung unsur heteroskedastisitas dalam model penelitian.

Analisis Regresi

Berdasarkan data input regresi analisis berganda perhitungan dilakukan dengan bantuan *software SPSS 17 for Windows* dan diperoleh hasil seperti tertera pada tabel 1.

Tabel 1. Ringkasan Hasil Analisis Regresi Berganda

No.	Variabel	Koefisien Regresi	t _{hitung}	t _{tabel}
1	Skeptisisme auditor (X ₁)	0,485	3,202	> 1,703
2	Meta program auditor (X ₂)	0,575	2,423	> 1,703
3	Moral reasoning auditor (X ₃)	0,107	0,712	< 1,703
Konstanta		= 0,021		
Adjusted R Square		= 0,225		
F _{hitung}		= 3,898		

Sumber: Data primer yang diolah

Berdasarkan Tabel 1, dapat dibuat persamaan regresi berganda sebagai berikut:

$$Y = 0,021 + 0,485X_1 + 0,575X_2 + 0,107X_3$$

Konstanta sebesar 0,021 berarti apabila skeptisisme profesional auditor, meta program auditor, dan *moral reasoning* auditor konstan maka nilai skor kualitas audit akan sebesar 0,021 satuan skor.

Nilai koefisien regresi variabel skeptisisme profesional auditor sebesar 0,485. Nilai koefisien regresi yang positif tersebut berarti skeptisisme profesional auditor mempunyai pengaruh positif terhadap kualitas audit. Secara fungsional dapat dinyatakan bahwa jika skeptisisme auditor meningkat sebesar satu satuan skor, maka kualitas audit akan meningkat sebesar 0,485 satuan skor dengan menganggap variabel lain tetap.

Nilai koefisien regresi variabel meta program sebesar 0,575. Nilai koefisien regresi yang positif tersebut berarti meta program auditor mempunyai pengaruh positif terhadap kualitas audit. Secara fungsional dapat dinyatakan bahwa jika meta program auditor meningkat sebesar satu satuan skor, maka kualitas audit akan meningkat sebesar 0,575 satuan skor dengan menganggap variabel lain tetap.

Nilai koefisien regresi variabel *moral reasoning* auditor sebesar 0,107. Nilai koefisien regresi yang positif tersebut berarti *moral reasoning* auditor mempunyai pengaruh positif terhadap kualitas audit. Secara fungsional dapat dinyatakan bahwa jika *moral reasoning* auditor meningkat sebesar satu satuan skor, maka kualitas audit akan meningkat sebesar 0,107 satuan skor dengan menganggap variabel lain tetap.

Uji Pengaruh Secara Parsial *Pengaruh skeptisisme profesional Auditor terhadap kualitas audit*

Berdasarkan tingkat keyakinan 95 persen ($\alpha=0,05$) dan derajat kebebasan (n-k) diperoleh nilai t tabel sebesar 1,7033, sedangkan nilai t_{hitung} variabel skeptisisme profesional auditor (tX₁) sebesar 3,202 dan nilai signifikansi sebesar 0,003. Hasil tersebut menunjukkan bahwa nilai t_{hitung} > t_{tabel} dan nilai signifikansinya lebih kecil dari 0,05, sehingga nilai t_{hitung} variabel skeptisisme profesional auditor berada di daerah penolakan H₀. H₀ ditolak artinya secara parsial variabel skeptisisme profesional auditor (X₁) mempunyai pengaruh yang berarti terhadap kualitas audit (Y). Dengan demikian hipotesis pertama yang menyatakan bahwa skeptisisme profesional auditor

berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit pengawasan keuangan daerah **teruji dan diterima**.

Pengaruh meta program auditor terhadap kualitas audit

Berdasarkan tingkat keyakinan 95 persen ($\alpha=0,05$) dan derajat kebebasan ($n-k$) diperoleh nilai t tabel sebesar 1,7033, sedangkan nilai t hitung variabel meta program auditor (tX_2) sebesar 2,423 dan nilai signifikansi sebesar 0,022. Hasil tersebut menunjukkan bahwa nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ dan nilai signifikansinya lebih kecil dari 0,05, sehingga nilai t hitung variabel meta program auditor berada di daerah penolakan H_0 . H_0 ditolak artinya secara parsial variabel meta program auditor (X_2) mempunyai pengaruh yang berarti terhadap kualitas audit (Y). Dengan demikian hipotesis kedua yang menyatakan bahwa meta program auditor berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit pengawasan keuangan daerah **teruji dan diterima**.

Pengaruh moral reasoning auditor terhadap kualitas audit

Berdasarkan tingkat keyakinan 95 persen ($\alpha=0,05$) dan derajat kebebasan ($n-k$) diperoleh nilai t tabel sebesar 1,7033, sedangkan nilai t hitung variabel *moral reasoning* auditor (tX_3) sebesar 0,712 dan nilai signifikansi sebesar 0,482. Hasil tersebut menunjukkan bahwa nilai $t_{hitung} < t_{tabel}$ dan nilai signifikansinya lebih besar dari 0,05, sehingga nilai t hitung variabel *moral reasoning* auditor berada di daerah penerimaan H_0 . H_0 diterima artinya secara parsial variabel *moral reasoning* auditor (X_3) tidak mempunyai pengaruh yang berarti terhadap kualitas audit (Y). Dengan demikian hipotesis ketiga yang

menyatakan bahwa *moral reasoning* auditor berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit pengawasan keuangan daerah **ditolak**.

4.4 Pembahasan

Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa skeptisisme profesional auditor berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit pengawasan keuangan daerah. Skeptisisme profesional sangat dibutuhkan auditor dalam mengaudit. Hal ini didukung oleh pernyataan Bell *et al* dan Carpenter *et al* (dalam Januar dan Faisal, 2010) bahwa semakin skeptis seorang auditor maka akan mengurangi tingkat kesalahan dalam mengaudit, sehingga akan menghasilkan audit yang lebih berkualitas.

Di dalam SPAP (IAI, 2011) dinyatakan bahwa skeptisisme profesional auditor sebagai suatu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa skeptisisme profesional auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit pengawasan keuangan daerah. Skeptisisme profesional auditor sangat berpengaruh terhadap kualitas audit, sehingga jika skeptisisme profesional auditornya tinggi maka semakin berkualitas auditnya. Hasil penelitian ini tidak berbeda dengan hasil penelitian Januar dan Faisal (2010) yang membuktikan bahwa skeptisisme profesional auditor mempunyai pengaruh positif terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini juga tidak berbeda dengan hasil penelitian Singgih (2010) yang menemukan bukti bahwa skeptisisme profesional auditor merupakan faktor yang berpengaruh secara parsial terhadap kualitas audit. Hal ini dapat dilihat pada tanggapan responden yang menyatakan setuju bahwa skeptisisme profesional auditor

berhubungan dengan kualitas audit. Responden rata-rata menyatakan setuju bahwa *search for knowledge*, *self-confidence*, *self-determining*, dan *questioning mind* mencerminkan skeptisisme profesional auditor. Responden rata-rata juga menyatakan netral bahwa *interpersonal understanding* dan *suspension of judgment* mencerminkan skeptisisme profesional auditor.

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa skeptisisme auditor sangat diperlukan oleh auditor dalam melakukan audit. Sikap hati-hati dalam mengevaluasi bukti akan dapat membantu auditor dalam mendapatkan bukti audit yang handal sehingga akan dapat menghasilkan audit yang mempunyai dasar kualitas.

Selain itu, kualitas audit sangat ditentukan oleh meta program auditornya. Menurut Yuliawan (2010) meta program merupakan program yang digunakan dalam sistem pikiran tubuh untuk melakukan input dan memproses informasi. Setelah auditor mendapatkan bukti audit, mereka menggunakan skeptisisme profesionalnya dalam menguji dan mengevaluasi bukti audit kemudian memproses informasi yang didapatnya melalui meta program. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa meta program auditor menunjukkan pengaruh yang positif signifikan terhadap kualitas audit pengawasan keuangan daerah. Hal ini berarti bahwa auditor yang memiliki meta program yang semestinya, maka audit yang dilakukan akan semakin berkualitas. Hasil penelitian ini tidak berbeda dengan hasil penelitian Arrasyid (2009) yang menyimpulkan bahwa seorang auditor yang memiliki meta program prosedural cenderung memiliki audit yang berkualitas. Hasil penelitian ini juga tidak berbeda dengan hasil penelitian Yusnita (2010), Efendy (2010) dan Islami (2012) yang menyatakan bahwa auditor yang memiliki meta program independen akan menghasilkan

audit yang berkualitas. Hasil penelitian ini juga didukung oleh tanggapan responden yang menyatakan setuju bahwa meta program auditor berhubungan dengan kualitas audit. Rata-rata responden setuju bahwa independensi, persamaan-perbedaan, dan prosedural mencerminkan meta program auditor.

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa auditor harus memiliki meta program yang terdiri dari independensi, prosedural, dan persamaan-perbedaan untuk menghasilkan audit yang berkualitas. Sikap independen auditor secara jelas tertulis pada standar umum (Arens, 2008), yang dinyatakan bahwa auditor harus mempertahankan sikap mental yang independen dalam semua hal yang berhubungan dengan audit. Selain itu juga auditor perlu melihat bukti audit dari dua sisi yaitu sisi mana saja yang sudah sesuai dengan kriteria yang ditetapkan persamaannya dan sisi mana yang tidak sesuai dengan kriteria yang ditetapkan perbedaannya. Selanjutnya, meta program yang harus dimiliki auditor adalah prosedural, auditor diharuskan mengikuti prosedur dalam melaksanakan audit sehingga audit yang dilaksanakan sesuai dengan yang ditetapkan dan mampu menghasilkan audit yang berkualitas.

Moral reasoning auditor berperan sebagai faktor penentu yang melahirkan perilaku moral dalam pengambilan keputusan (*judgment*) dalam memberikan opini audit. Hal ini penting dalam menentukan kualitas audit, apakah auditor akan mengaudit berdasarkan dengan pertimbangan moralnya atau tidak. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *moral reasoning* auditor berpengaruh positif namun tidak signifikan terhadap kualitas audit pengawasan keuangan daerah. Responden rata-rata menyatakan netral bahwa *utilitarianism* dan *egoism* mencerminkan *moral reasoning* auditor. *Utilitarianism* merupakan indikator yang

menanyakan apakah tindakan tertentu dari seseorang menghasilkan manfaat yang besar (kecil) dan tindakan tersebut meminimalkan (memaksimalkan) kerugian. *Egoism* adalah pernyataan yang mengukur apakah tindakan seseorang menunjukkan promosi (tidak) dari si pelaku dan menunjukkan personal (tidak) yang memuaskan si pelaku. Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Januar dan Faisal (2010) bahwa konstruk-konstruk yang mengukur *moral reasoning* hanya didominasi oleh satu konstruk yaitu *justice*.

Di dalam melaksanakan auditnya, auditor menggunakan moralnya dalam mengembangkan keputusan mengenai opini audit yang akan diberikan. Keputusan diambil berdasarkan evaluasi bukti dan pertimbangan moralnya. Pertimbangan moral auditor memang mempunyai pengaruh positif terhadap kualitas audit, tetapi hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *moral reasoning* tidak mempunyai pengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Berdasarkan hal tersebut, maka dapat dinyatakan bahwa *moral reasoning* tidak mempunyai pengaruh yang berarti dalam menentukan kualitas audit.

5.1 Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan dapat disimpulkan hal-hal sebagai berikut:

1. Skeptisisme auditor berpengaruh (positif dan signifikan) terhadap kualitas audit pengawasan keuangan daerah.
2. Meta program auditor berpengaruh (positif dan signifikan) terhadap kualitas audit pengawasan keuangan daerah.
3. *Moral reasoning* auditor berpengaruh (positif dan tidak signifikan) terhadap kualitas audit pengawasan keuangan daerah.

5.2 Implikasi

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan dapat diimplikasi beberapa hal sebagai berikut:

- 1) Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa skeptisisme profesional auditor berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. Item indikator dengan skor terendah berada pada indikator *suspension of judgment*, yaitu suatu sikap yang tidak mudah percaya terhadap sesuatu sebelum melihat bukti dan bersikap kritis. Peningkatan kualitas audit pada aspek *suspension of judgment* dapat dilakukan dengan meningkatkan sikap kritis auditor dalam melihat (menguji) dan mengevaluasi bukti audit antara lain dengan cara pelatihan mengenai bagaimana bersikap kritis dalam melihat bukti audit.
- 2) Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa meta program auditor berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. Item indikator dengan skor terendah berada pada indikator prosedural. Peningkatan meta program auditor pada aspek prosedural dalam melaksanakan audit dapat dilakukan dengan cara memberikan pelatihan audit secara berkelanjutan kepada para auditor untuk menambah dan mengasah kemampuan auditor dalam mengaudit sehingga makin mampu menghasilkan audit yang berkualitas.
- 3) Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *moral reasoning* auditor berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap kualitas audit. Item indikator dengan skor terendah berada pada indikator *deontologi* atau *contractual*. Peningkatan aspek *deontologi* atau *contractual* dapat dilakukan dengan menciptakan budaya organisasi dan komitmen yang tinggi serta memperkuat nilai-nilai profesionalisme para auditor dalam melaksanakan program kerjanya berdasarkan informasi yang

relevan, sehingga makin mampu menghasilkan audit yang berkualitas.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, A. A., dan Loebbecke, J. K. 2008. *Auditing Pendekatan Terpadu*. Diterjemahkan oleh Amir Abadi Jusuf. Penerbit Salemba Empat. Jakarta.
- Arrasyid, O. A. 2009. *Analisis Perbedaan yang Mendukung Efektivitas dan Efisiensi Prosedur Analitik pada Tahap Audit*. Skripsi. Fakultas Ekonomi Universitas Jenderal Soedirman. Purwokerto. (Tidak dipublikasikan).
- Ahmad, A.W., Sriyuniati, F., Fauzi, N., dan Septriani, Y. 2011. *Pengaruh Kompetensi Pemeriksa Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan dalam Pengawasan Keuangan Daerah*, Jurnal Akuntansi dan Manajemen Vol. 6 No. 2. pp.63-65, 72.
- Burhanuddin, H. 2012. *Pengaruh Time Pressure, Risiko Audit, Materialitas, Prosedur Review dan Kontrol Kualitas Audit Terhadap Perilaku Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit*. Skripsi. Fakultas Ekonomi Universitas Jenderal Soedirman. Purwokerto. (Tidak dipublikasikan).
- Djamil, N. 2009. *Faktor- faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit pada Sektor Publik dan Beberapa*. Web blog. <http://topakuntan.wordpress.com>
- Efendy, M. T. 2010. *Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat dalam Pengawasan Keuangan Daerah*. Tesis. Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro. Semarang.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Penerbit Salemba Empat. Jakarta.
- Islami, A.A. 2012. *Pengaruh Independensi dan Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Audit dengan Profesionalisme sebagai Variabel Pemeditasi*. Skripsi. Fakultas Ekonomi Universitas Jenderal Soedirman. Purwokerto. (Tidak dipublikasikan).
- Januar, I., dan Faisal. 2010. *Pengaruh Moral Reasoning dan Skeptisisme Profesional Auditor Pemerintah Terhadap Kualitas Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto.
- Maghfirah, Gusti, dan Syahril, A. 2008. *Hubungan Skeptisisme Profesional Auditor dan Situasi Audit, Etika, Pengalaman serta Keahlian Audit dengan Ketepatan Pemberian Opini Auditor oleh Akuntan Publik*. Simposium Nasional Akuntansi 12 Pontianak.
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah
- Singgih, E.M. 2010. *Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Professional Care, Akuntabilitas dan Etika Bisnis Terhadap Kualitas Audit (Studi pada Auditor di KAP "Big Four" di Indonesia)*. Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Jenderal Soedirman. Purwokerto. (Tidak dipublikasikan).
- Suliyanto. 2011. *Ekonometrika Terapan : Teori dan Aplikasi dengan SPSS*. Penerbit Andi. Yogyakarta.
- www.bpk.go.id. Diakses: Selasa, 11 Desember 2012
- www.beritacilegon.com. Diakses: Kamis, 10 Januari 2013
- Yuliawan, T.P. 2010. *The Art of Enjoying Life*. Penerbit IKAPI. Jakarta.
- Yusnita, R.T. 2010. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Intern Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan*. Jurnal Akuntansi Vol. 5, Juli-Desember. pp.503-504.