

## PENGARUH KOMPETENSI DAN INDEPENDENSI PADA KINERJA AUDITOR DENGAN ETIKA AUDITOR SEBAGAI VARIABEL MODERASI

I Putu Parta Yadnya<sup>1</sup>  
Dodik Ariyanto<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia  
Email : putupartayadnya250192@gmail.com / +6283 114 907 563

<sup>2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

### ABSTRAK

Penelitian bertujuan untuk mengetahui pengaruh variabel kompetensi dan independensi pada kinerja auditor dengan etika auditor sebagai variabel moderasi. Data yang diperoleh berupa data primer dari (KAP) seluruh Bali yang sudah terdaftar dalam (IAPI) 2015 yang seluruhnya terletak di kota Denpasar. Pemilihan sampel dilakukan dengan metode *purposive sampling*, sehingga terpilih sebanyak 46 responden. Dalam hal ini peneliti mendatangi langsung Kantor Akuntan Publik tersebut dan memberikan kuisioner secara langsung. Hasil pengujian menunjukkan bahwa secara bersama-sama (simultan) variabel kompetensi, independensi dan etika auditor berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor, sedangkan secara parsial variabel kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor, variabel independensi berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor, etika auditor memperkuat hubungan antara kompetensi terhadap kinerja auditor, etika auditor memperkuat hubungan antara independensi terhadap kinerja auditor.

**Kata kunci:** *kompetensi, independensi, etika auditor, kinerja auditor*

### ABSTRACT

*The study aims to determine the effect of variables on the performance competence and independence of auditors with auditor ethics as a moderating variable. Data obtained in the form of primary data from (KAP) throughout Bali that are already registered in the (IAPI) in 2015 which is entirely located in the city of Denpasar. Elections were conducted with a purposive sampling method, so it was chosen by 46 respondents. In this case the researchers came to direct the public accounting firm and provides direct questionnaires. The test results showed that together (simultaneously) variable competence, independence and ethics auditor significant effect on the performance of auditors, while partial competence variable significant effect on the performance of auditors, variable independence significant effect on the performance of auditors, ethics auditor strengthen the relationship between the competence of the performance auditor, auditor ethics strengthen the links between the independence of the auditor performance.*

**Keywords:** *competence, independence, ethical auditors, the performance auditor*

### PENDAHULUAN

Semakin banyaknya usaha-usaha yang berkembang dalam berbagai sektor baik usaha besar maupun usaha kecil menimbulkan persaingan yang cukup kompleks dalam dunia usaha. Para pengelola usaha bersaing merebut perhatian investor untuk menanamkan modal di dalam perusahaan mereka. Dimana cara yang

digunakan adalah dengan menunjukkan laba perusahaan yang tinggi dan juga transparansi laporan keuangan yang dilakukan oleh pihak ketiga yang independen.

Akuntan publik atau auditor independen dalam tugasnya mengaudit perusahaan klien memiliki posisi yang strategis sebagai pihak ketiga dalam lingkungan perusahaan klien yakni ketika akuntan publik mengemban tugas dan tanggung jawab dari manajemen (agen) untuk mengaudit laporan keuangan perusahaan dikelolanya. Dimani manajemen selalu ingin kinerjanya terlihat selalu baik dimata pihak eksternal perusahaan terutama pemilik (prinsipal). Akan tetapi disisi lain, pemilik (prinsipal) menginginkan auditor melaporkan dengan sejujurnya keadaan yang ada pada perusahaan yang telah dibiayainya. Dari uraian diatas terlihat adanya suatu kepentingan yang berbeda antara manajemen dan pemakai laporan keuangan.

Profesi akuntan publik merupakan profesi kepercayaan masyarakat. Dari profesi akuntan publik, masyarakat mengharapkan penilaian yang bebas dan tidak memihak terhadap informasi yang disajikan oleh manajemen perusahaan dalam laporan keuangan (Mulyadi dan Puradiredja, 2001:3). Semakin meluasnya kebutuhan jasa profesional akuntan publik sebagai pihak yang dianggap independen, menuntut profesi akuntan publik untuk meningkatkan kinerjanya agar dapat menghasilkan produk audit yang dapat diandalkan bagi pihak yang membutuhkan.

Timbul dan berkembangnya profesi Akuntan Publik di suatu negara sejalan dengan berkembangnya perusahaan dan berbagai bentuk badan hukum di

perusahaan Negara tersebut. Dimana perusahaan berkembang dengan sangat pesatnya sehingga tidak memerlukan modal dari pemiliknya, namun memerlukan modal dari kreditur. Pada zaman sekarang banyak timbul berbagai perusahaan berbentuk badan hukum perseroan terbatas yang modalnya berasal dari masyarakat, sehingga jasa akuntan publik mulai diperlukan dan mulai berkembang.

Banyaknya perusahaan yang memakai jasa akuntan publik, membuat akuntan publik dalam melaksanakan pemeriksaan akuntan memperoleh kepercayaan dari klien dan para pemakai laporan keuangan untuk membuktikan kewajaran laporan keuangan yang disusun dan disajikan oleh klien. Klien dapat mempunyai kepentingan yang berbeda, bahkan mungkin bertentangan dengan kepentingan para pemakai laporan keuangan. Demikian pula, kepentingan pemakai laporan keuangan yang satu mungkin berbeda dengan pemakai lainnya. Oleh karena itu, dalam memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa, akuntan publik harus bersikap independen terhadap kepentingan klien, pemakai laporan keuangan, maupun kepentingan akuntan publik itu sendiri.

Mengingat pengguna jasa KAP tidak hanya klien, namun juga pihak-pihak lain yang terkait seperti pemerintah, investor, kreditur, masyarakat umum serta pemangku kepentingan umum lainnya, maka profesi atau jasa seorang akuntan publik harus dapat dipertanggung jawabkan kepada pihak-pihak yang berkepentingan dalam memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa. Seorang akuntan publik harus memiliki sikap yang

independensi terhadap kepentingan kliennya yang memkai laporan keuangannya jika auditor tidak bisa menolak tekanan dari klien seperti tekanan personal, emosional ataupun keuangan. Jika independensi auditor berkurang hal tersebut sangat mempengaruhi kinerja dari seorang auditor tersebut dan membuat kualitas auditnya berkurang. Dari profesi akuntan publik, masyarakat mengharapkan penilaian yang bebas dan tidak memihak terhadap informasi yang disajikan oleh manajemen perusahaan dalam laporan keuangan. Semakin meluasnya kebutuhan jasa profesional akuntan publik sebagai pihak yang dianggap independen, menuntut profesi akuntan publik untuk meningkatkan kinerjanya agar dapat menghasilkan produk audit yang dapat diandalkan bagi pihak yang membutuhkan.

Selain memiliki kemampuan independensi, seorang auditor juga harus memiliki kinerja dalam membuat sebuah laporan keuangan. Kinerja merupakan tindakan-tindakan atau pelaksanaan-pelaksanaan tugas yang dapat di ukur (Syemour, 1991) As'ad (1989) memberikan batasan bahwa kinerja sebagai kesuksesan seseorang dalam melaksanakan pekerjaan. Sedangkan penulis lain, Byars dan Leslie (1995) mendefinisikan kinerja merupakan derajat penyelesaian tugas yang menyertai pekerjaan seseorang. Kinerja adalah yang merefleksikan seberapa baik seseorang individu memenuhi permintaan pekerjaan. Berdasarkan definisi-definisi di atas, menunjukkan bahwa kinerja merupakan hasil yang bersifat kualitatif dan kuantitatif.

Untuk menghasilkan kinerja auditor yang bagus seorang auditor harus memiliki dimensi personalitas yang ada dalam dirinya. Kinerja merupakan salah satu faktor yang dapat meningkatkan keefektifan operasi suatu organisasi. Auditor

adalah seorang tenaga profesional yang berkompeten dibidangnya. Biasanya tenaga profesional sulit menerima sistem pengendalian yang terlalu birokratis dikarenakan mereka telah terbiasa menghadapi setiap masalah dalam lingkungan kerjanya dengan hasil pemikiran mereka sendiri. Kinerja kerja seseorang dipengaruhi oleh kepuasan kerja, yang perlu diperhatikan karyawan agar memiliki kinerja adalah mengenai diri sendiri terlebih dahulu, berpikir realistis dan menyesuaikan diri dengan budaya kerja yang ada dalam organisasi. Seorang auditor yang mempunyai kemampuan dalam hal auditing maka akan cakap dalam menyelesaikan pekerjaan. Auditor yang berkomitmen terhadap profesinya maka akan loyal terhadap profesinya seperti yang dipersepsikan oleh auditor tersebut. Adapun kepuasan kerja auditor adalah tingkat kepuasan individu auditor dengan posisinya dalam organisasi secara relatif dibandingkan dengan teman sekerja atau teman seprofesi lainnya.

Kompetensi dan independensi yang dimiliki auditor dalam penerapannya akan terkait dengan etika. Akuntan mempunyai kewajiban untuk menjaga standar perilaku etis tertinggi mereka kepada organisasi dimana mereka bernaung, profesi mereka, masyarakat dan diri mereka sendiri dimana akuntan mempunyai tanggungjawab menjadi kompeten dan untuk menjaga integritas dan objektivitas mereka (Nugrahaningsih, 2005)

Kompetensi mengandung arti bahwa seorang akuntan publik mempunyai kewajiban melaksanakan jasa professional dengan sebaik-baiknya sesuai dengan kemampuan yang dimilikinya. Trotter (1986) dalam Ardini (2010) mengidentifikasi bahwa seorang yang berkompeten adalah orang yang dengan

keterampilannya mengerjakan pekerjaan dengan mudah, cepat dan sangat jarang membuat sebuah kesalahan. Selain itu pengalaman juga memiliki peranan yang sangat penting karena menurut Tubbs (1992) dalam Mayang Sari (2003) Auditor berpengalaman memiliki keunggulan dalam beberapa hal yaitu mendeteksi kesalahan, memahami kesalahan dengan akurat dan mengetahui penyebab kesalahan. Jadi semakin berpengalaman dan profesional seorang auditor, maka keputusan yang diambil akan semakin mendekati “dapat dipertanggung jawabkan”, dan Auditor yang berkualitas tinggi diharapkan mampu memberikan tingkat kredibilitas tinggi bagi para pemakai laporan audit.

Independensi dapat saya dijelaskan secara singkat seperti keadaan atau posisi dimana kita tidak terikat dengan pihak manapun. Artinya kita mandiri, tidak mengusung kepentingan pihak tertentu ataupun organisasi tertentu. Penelitian mengenai independensi telah banyak dilakukan, diantaranya oleh Pany dan Recker (1980) yang menemukan bahwa independensi auditor dipengaruhi oleh ukuran klien dan pemberian hadiah. Kemudian Lavin (1976) dalam penelitiannya menjelaskan lebih mendalam konsep independensi dalam hal hubungan antar para klien dan auditor melalui pengamatan pihak ketiga. Banyaknya penelitian mengenai independensi menunjukkan bahwa faktor independensi merupakan faktor penting bagi auditor untuk menjalankan profesinya.

Seorang auditor yang baik tidak hanya harus memiliki kompetensi dan independensi saja tapi dalam penerapannya harus memiliki etika yang baik pula. Etika merupakan nilai atau norma-norma yang membatasi seorang auditor dalam membuat laporan keuangan. Penelitian mengenai etika yang 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. Payamta (2002) menyatakan bahwa berdasarkan "Pedoman Etika" IFAC, maka syarat-syarat etika suatu organisasi akuntan sebaiknya didasarkan pada prinsip-prinsip dasar yang mengatur tindakan/prilaku seorang akuntan dalam melaksanakan tugas profesional. Prinsip tersebut adalah (1) integritas, (2) obyektifitas, (3) independen, (4) kepercayaan, (5) standar-standar teknis, (6) kemampuan profesional, dan (7) prilaku etika.

Penelitian ini merupakan penelitian gabungan dari penelitian-penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh, Maryani dan Ludigdo (2001), Widagdo *et al.* (2002), Wooten (2003) dan Mayangsari (2003). Variabel penelitian ini meliputi kompetensi, independensi, kinerja auditor dan etika auditor. Penelitian ini mengadopsi kerangka kontinjensi untuk mengevaluasi hubungan antara kompetensi, independensi dan kinerja auditor. Pendekatan kontinjensi ini dilakukan dengan cara ditetapkannya variabel etika auditor sebagai variabel moderasi yang mungkin akan mempengaruhi secara kuat atau lemah hubungan antara kompetensi, independensi dan kinerja auditor. Motivasinya adalah ingin mengetahui pengaruh variabel moderasi (etika auditor) terhadap kompetensi, independensi dan kinerja auditor, mengingat beberapa tahun belakangan ini profesi auditor kerap dikaitkan dengan berbagai skandal yang menimpa perusahaan-perusahaan besar.

Teori keagenan yang dikembangkan oleh Jensen dan Meckling (1976) dalam Mardiyah (2005:35) mencoba menjelaskan adanya konflik kepentingan antara manajemen selaku agen dan pemilik serta entitas lain dalam kontrak (misal kreditur) selaku prinsipal. Prinsipal ingin mengetahui segala informasi termasuk aktivitas manajemen, yang terkait dengan investasi atau dananya dalam perusahaan. Hal ini dilakukan dengan meminta laporan pertanggung jawaban dari agen (manajemen). Berdasarkan laporan tersebut, principal dapat menilai kinerja manajemen. Namun yang seringkali terjadi adalah kecenderungan manajemen untuk melakukan tindakan yang membuat laporannya terlihat baik, sehingga kinerjanya dianggap baik. Untuk mengurangi atau meminimalkan kecurangan yang dilakukan oleh manajemen dan membuat laporan keuangan yang dibuat manajemen lebih dapat dipercaya (reliable) maka diperlukan penilaian yang independen.

Penilaian independen terhadap laporan keuangan dapat dilakukan oleh pihak ketiga yang independen yaitu auditor independen. Auditor independen juga memerlukan sikap independen yang tinggi karena merupakan sikap yang diharapkan dari seorang auditor untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan obyektivitas. Oleh karena itu cukuplah beralasan untuk menghasilkan audit yang berkualitas diperlukan sikap independen dari seorang auditor. Hal ini disebabkan jika auditor kehilangan independensinya maka laporan audit yang dihasilkan tidak sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan

Auditor yang berpendidikan tinggi akan mempunyai pandangan yang lebih luas mengenai berbagai hal. Auditor akan semakin mempunyai banyak pengetahuan mengenai bidang yang digelutinya, sehingga dapat mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam. Selain itu dengan ilmu pengetahuan yang cukup luas, auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks. Analisis audit kompleks membutuhkan spektrum yang luas mengenai keahlian, pengetahuan dan pengalaman (Meinhard et. al, 1987 dalam Harhinto 2004). Penelitian yang dilakukan Hamilton dan Wright (1982) dalam Kusharyanti (2003) menemukan bahwa auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik. Mereka 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 (Libby et. Al, 1985 dalam Kusharyanti 2003). Pendapat ini didukung oleh Schmidt *et al.* (1988) yang memberikan bukti empiris bahwa terdapat hubungan antara pengalaman bekerja dengan kinerja dimoderasikan dengan lama pengalaman dan kompleksitas tugas.

Hasil penelitian Bonner (1990) menunjukkan bahwa pengetahuan mengenai spesifik tugas membantu kinerja auditor berpengalaman melalui komponen pemilihan dan pembobotan bukti hanya pada saat penetapan resiko analitis. Ashton (1991) menemukan bukti empiris bahwa perbedaan pengetahuan yang dimiliki auditor pada berbagai tingkat pengalaman, tidak dapat dijelaskan oleh lama pengalaman yang dimilikinya.

Berdasarkan hasil di atas maka dapat di simpulkan rumusan hipotesisnya sebagai berikut:

H<sub>1</sub>: Kompetensi memiliki pengaruh signifikan terhadap kinerja auditor.

Hubungan yang lama antara auditor dengan klien mempunyai potensi untuk menjadikan auditor puas pada apa yang telah dilakukan, melakukan prosedur audit yang kurang tegas dan selalu tergantung pada pernyataan manajemen.

Definisi independensi dalam The CPA Handbook menurut E.B. Wilcox adalah merupakan suatu standar auditing yang penting karena opini akuntan independen bertujuan untuk menambah kredibilitas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen. Jika akuntan tersebut tidak independen terhadap kliennya, maka opininya tidak akan memberikan tambahan apapun (Mautz dan Sharaf, 1993:246). 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.

Penelitian yang dilakukan oleh Lavin (1976) menunjukkan bahwa pembuatan pembukuan perusahaan atau pelaksanaan fungsi pengolahan data oleh auditor tidak akan berpengaruh terhadap teknik-teknik yang digunakan auditor untuk mengaudit. Selain itu penggunaan komputer klien untuk hubungan bisnis dianggap juga tidak merusak independensi auditor. Dari hasil di atas maka dapat di simpulkan rumusan hipotesisnya sebagai berikut:

H<sub>2</sub>: Independensi memiliki pengaruh signifikan terhadap kinerja auditor

Benh et. al (1997) dalam Alim,dkk (2007) mengembangkan atribut kinerja auditor yang salah satu diantaranya adalah standar etika yang tinggi, sedangkan atribut-atribut lainnya terkait dengan kompetensi auditor. Audit yang berkualitas sangat penting untuk menjamin bahwa profesi akuntan memenuhi tanggung jawabnya kepada investor, masyarakat umum dan pemerintah serta pihak-pihak lain yang mengandalkan kredibilitas laporan keuangan yang telah diaudit, dengan menegakkan etika yang tinggi (Widagdo et.al, 2002) dalam Alim, dkk (2007). Dengan menegakkan etika yang tinggi bagi semua auditor akan dapat menghasilkan sikap, keterampilan dan pengetahuan yang lebih baik dalam membuat suatu laporan keuangan. Etika sangat memiliki pengaruh yang besar untuk mendapatkan kinerja dari auditor tersebut menjadi baik, kerana kinerja sebagai kesuksesan seorang dalam melaksanakan pekerjaan. Dari hasil di atas maka dapat di simpulkan rumusan hipotesisnya sebagai berikut:

H<sub>3</sub>: Etika auditor dapat memoderasi pengaruh hubungan antara kompetensi terhadap kinerja auditor

Penelitian Nichols dan Price (1976) dalam Alim, dkk (2007) menemukan bahwa ketika auditor dan manajemen tidak mencapai kata sepakat dalam aspek kinerja, maka kondisi ini dapat mendorong manajemen untuk memaksa auditor melakukan tindakan yang melawan standar, termasuk dalam pemberian opini. Kondisi ini akan sangat menyudutkan auditor sehingga ada kemungkinan bahwa auditor akan melakukan apa yang diinginkan oleh pihak manajemen.

Sedangkan Deid dan Giroux (1992) dalam Alim, dkk (2007) mengatakan bahwa pada konflik kekuatan, klien dapat menekan auditor untuk melawan standar professional dan dalam ukuran yang besaran kondisi keuangan klien yang

sehat dapat digunakan sebagai alat untuk menekan auditor dengan cara melakukan pergantian auditor. Hal ini dapat membuat auditor tidak akan dapat bertahan dengan tekanan klien tersebut sehingga menyebabkan independensi mereka melemah.

Seorang auditor harus memiliki sebuah etika yang baik untuk bisa memagari dirinya dari tekanan-tekanan yang di berikan oleh klien maupun manajemen, sehingga dalam melakukan perkerjaannya auditor tersebut tidak akan mendapatkan intimidasi yang membuat nilai independensi dari auditor tersebut melemah. Jadi etika memiliki peranan yang penting bagi seorang auditor untuk membuat laporan keuangan yang dibuat menjadi relevan dan tidak memihak kepada siapa pun. Dari hasil di atas maka dapat di simpulkan rumusan hipotesisnya sebagai berikut:

H<sub>4</sub>: Etika auditor dapat memoderasi pengaruh hubungan antara independensi terhadap kinerja auditor

#### **METODOLOGI PENELITIAN**

Data menggunakan pendekatan kuantitatif yang berbentuk kausalitas. Penelitian ini dikatakan kausalitas untuk mengetahui hubungan sebab akibat antara dua variabel atau lebih. Sesuai dengan variabel yang diteliti dalam penelitian ini, maka penelitian ini ingin menjelaskan tentang pengaruh kompetensi dan independensi pada kinerja auditor dengan etika auditor sebagai variabel moderasi. Jumlah sampel yang diambil adalah sebanyak 46 (empat puluh enam) responden. Sampel yang diambil berdasarkan teknik *purposive sampling*, yaitu teknik penentuan sampel dengan penilaian yang telah ditentukan oleh peneliti dalam beberapa pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2014:122). Pertimbangan yang digunakan

dalam menentukan responden yaitu: 1). auditor masih berstatus aktif pada Kantor Akuntan Publik; 2). auditor yang pernah melakukan penugasan audit sekurang-kurangnya tiga kali.

Teknik Analisis yang digunakan pada penelitian ini adalah Teknik *Moderate Regression Analysis*, yaitu pengujian yang dilakukan untuk mengetahui ada tidaknya pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikat. Analisis ini digunakan untuk menjawab bagaimana pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor pada Kinerja Auditor dan pengaruh Etika sebagai variabel moderasi untuk memperkuat atau memperlemah suatu pengaruh variabel bebas dengan variabel tetap.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Karakteristik responden merupakan profil dari 46 responden yang berpartisipasi dalam pengisian kuisisioner penelitian ini. Profil responden meliputi gender, jabatan auditor, lama bekerja, keahlian khusus, pengalaman mengaudit laporan keuangan dan jenjang pendidikan

**Tabel 1.**  
**Karakteristik Responden**

|    | <b>Keterangan</b>    | <b>Jumlah orang</b> | <b>Persentase (%)</b> |
|----|----------------------|---------------------|-----------------------|
| a. | Gender               |                     |                       |
|    | Pria                 | 20                  | 43,4                  |
|    | Wanita               | 26                  | 56,6                  |
|    | Total                | 46                  | 100                   |
| b. | Jabatan auditor      |                     |                       |
|    | Partner              | 0                   | 0                     |
|    | Senior auditor       | 14                  | 30,4                  |
|    | Junior auditor       | 32                  | 69,6                  |
|    | Lain-lain            | 0                   | 0                     |
|    | Total                | 46                  | 100                   |
| c. | Pengalaman bekerja   |                     |                       |
|    | Kurang dari 1 tahun  | 20                  | 43,4                  |
|    | 1 s/d 5 tahun        | 24                  | 52,3                  |
|    | Lebih dari 5 tahun   | 2                   | 4,3                   |
|    | Total                | 46                  | 100                   |
| d. | Keahlian khusus      |                     |                       |
|    | Analisis system      | 3                   | 6,5                   |
|    | Konsultan pajak      | 18                  | 39,1                  |
|    | Konsultan manajemen  | 0                   | 0                     |
|    | Keahlian lainnya     | 25                  | 54,4                  |
|    | Total                | 46                  | 100                   |
| e. | Pengalaman mengaudit |                     |                       |
|    | 1-3 kali             | 20                  | 43,4                  |
|    | 3-5 kali             | 6                   | 13                    |
|    | Lebih dari 5 kali    | 20                  | 43,6                  |
|    | Total                | 46                  | 100                   |
| f. | Jenjang pendidikan   |                     |                       |

|       |    |      |
|-------|----|------|
| D3    | 13 | 28,2 |
| S1    | 32 | 69,5 |
| S2    | 1  | 2,3  |
| S3    | 0  | 0    |
| Total | 46 | 100  |

Sumber: Data primer diolah (2015)

Berdasarkan Tabel 1 dapat dijelaskan hal-hal sebagai berikut: Profil *gender* di gunakan untuk mengetahui proporsi auditor pria dan wanita. Tabel 4.2 menunjukkan bahwa auditor yang berjenis kelamin pria sebanyak 43,4% dan auditor yang berjenis kelamin wanita 56,6%. Profil jabatan menunjukkan kedudukan responden jenis kantor akuntan publik (KAP) tempatnya auditor bekerja. Jabatan itulah yang membedakan fungsi dan tugas masing-masing responden dalam bidang kerja mereka. Tabel 1 menunjukkan bahwa tidak ada auditor yang menjabat sebagai partner, auditor yang menjabat sebagai senior auditor sebanyak 30,4%, auditor yang menjabat sebagai junior auditor sebanyak 69,6%.

Pengalaman bekerja di bidang audit menunjukkan tingkat pengalaman yang dimiliki oleh seorang auditor dalam bekerja di bidang audit. Tabel 1 menunjukkan bahwa sebanyak 43,4% auditor sudah bekerja kurang dari 1 tahun, 52,3% auditor sudah bekerja antara 1 sampai 5 tahun, 4,3% sudah bekerja lebih dari 5 tahun. Keahlian khusus menunjukkan keahlian yang dimiliki oleh seorang auditor. Tabel 4.2 menunjukkan bahwa 6,5% auditor memiliki keahlian khusus pada bidang analisis sistem, 39,1% auditor memiliki keahlian khusus pada bidang konsultan, dan sisanya 54,4% auditor memiliki keahlian khusus dalam bidang lainnya.

Pengalaman mengaudit laporan keuangan menunjukkan tingkat pengalaman yang di miliki oleh seorang auditor dalam mengaudit suatu laporan keuangan. Tabel 1 menunjukkan bahwa sebanyak 43,4% auditor sudah pernah mengaudit laporan keuangan antara 1 sampai 3 kali, 13% auditor sudah pernah mengaudit laporan keuangan antara 3 sampai 5 kali, dan sisanya sebanyak 43,6% sudah pernah mengaudit laporan keuangan lebih dari 5 kali. Jenjang pendidikan merupakan indicator untuk mengetahui tingkat pemahaman dan intelektual responden. Berdasarkan Tabel 1 menunjukkan bahwa 28,2% auditor memiliki tingkat pendidikan D3, 69,5% auditor memiliki tingkat pendidikan S1, dan 2,3% auditor memiliki tingkat pendidikan S2.

**Tabel 2.**  
**Statistik Deskriptif**

|              | <b>N</b> | <b>Minimum</b> | <b>Maximum</b> | <b>Mean</b> | <b>Std. Deviation</b> |
|--------------|----------|----------------|----------------|-------------|-----------------------|
| Kinerja      | 46       | 24             | 32             | 26.9565     | 2.68292               |
| Kompetensi   | 46       | 26             | 35             | 29.2609     | 2.45343               |
| Independensi | 46       | 10             | 21             | 13.8478     | 3.14089               |
| Etika        | 46       | 18             | 24             | 20.1739     | 1.85358               |
| Valid N      | 46       |                |                |             |                       |

*Sumber:* Data diolah 2015

Penjelasan tentang masing-masing variabel dalam tabel statistik deskriptif tersebut adalah sebagai berikut: Nilai kinerja adalah antara 24,00 sampai dengan 32,00 dengan rata-rata sebesar 26,9565 dan standar deviasi sebesar 2,68292. Nilai yang positif menunjukkan bahwa kinerja merefleksikan seberapa baik seorang individu memenuhi permintaan pekerjaan. Nilai kompetensi adalah sebesar 26,00 sampai dengan 35,00 dengan rata-rata dari kompetensi adalah 29,2609 dan standar deviasi sebesar 2,45343 hal ini berarti bahwa berdasarkan

hasil statistik deskriptif semakin tinggi nilai kompetensi semakin tinggi pula kinerja yang dilakukan oleh auditor.

Nilai independensi adalah sebesar 10,00 sampai dengan 21,00 dengan rata-rata dari independensi adalah 13,8478 dan standar deviasi sebesar 3,14089 hal ini berarti bahwa berdasarkan hasil statistik semakin tinggi tingkat independensi semakin tinggi pula kredibilitas laporan keuangan yang disajikan. Nilai etika adalah antara 18,00 sampai dengan 24,00. Dengan rata-rata sebesar 20,1739 dan standar deviasi sebesar 1,85358 hal ini berarti bahwa berdasarkan hasil statistik deskriptif semakin tinggi nilai etika berarti semakin tinggi pula kinerja auditor

**Tabel 3.**  
**Hasil Uji Reliabilitas**

| Variabel      | Jumlah butir pernyataan | Cronbach alpha |
|---------------|-------------------------|----------------|
| Kompetensi    | 9                       | 0,758          |
| Independensi  | 6                       | 0,747          |
| Etika Auditor | 6                       | 0,835          |
| Kinerja       | 8                       | 0,855          |

*Sumber:* Data diolah 2015

Berdasarkan tabel diatas menunjukkan bahwa instrumen untuk setiap variabel penelitian adalah reliabel.

**Tabel 4.**  
**Uji Normalitas**

|                          |                | Unstandardized Residual |
|--------------------------|----------------|-------------------------|
| N                        |                | 46                      |
| Normal Parameter         | Mean           | 0.000000000             |
|                          | Std. Deviation | 2.49202784              |
| Most Extreme Differences | Absolute       | 0.141                   |
|                          | Positive       | 0.141                   |
|                          | Negative       | -0.083                  |
| Kolmogorov-Smirnov Z.    |                | 0.959                   |
| Asym. Sig (2-tailed)     |                | 0.317                   |

*Sumber:* Data diolah 2015

Tabel 4 menunjukkan bahwa taraf signifikansi adalah sebesar 0,317 Tampak bahwa signifikansi di atas 0,05. Interpretasinya adalah bahwa nilai residualnya terdistribusi secara normal.

**Tabel 5.**  
**Hasil Uji Heteroskedastisitas**

| Model        | Unstandardized Coefficients |           | Standardized Coefficients | t      | Sig   |
|--------------|-----------------------------|-----------|---------------------------|--------|-------|
|              | B                           | Std Error | Beta                      |        |       |
| (Constant)   | -0.39                       | 4.848     |                           | -0.008 | 0.994 |
| Kompetensi   | -3.14                       | 1.720     | -0.454                    | -1.825 | 0.075 |
| Independensi | 0.475                       | 0.379     | 1.039                     | 1.253  | 0.218 |
| Etika        | 0.441                       | 0.615     | 0.801                     | 0.716  | 0.478 |
| Int. X1.X3   | 0.015                       | 0.012     | 0.893                     | 1.239  | 0.222 |
| Int. X2.X3   | -0.062                      | 0.039     | -2.548                    | -1.588 | 0.120 |

Sumber: Data diolah 2015

Dari tabel 5 terlihat bahwa nilai dari variabel tidak ada yang signifikan pada 0,05.

Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas.

**Tabel 6.**  
**Hasil Uji statistik F**

| Model      | Sum of Squares | df | Mean Square | F      | Sig.               |
|------------|----------------|----|-------------|--------|--------------------|
| Regression | 494.767        | 5  | 98.953      | 14.164 | 0.000 <sup>a</sup> |
| Residual   | 279.459        | 40 | 6.986       |        |                    |
| Total      | 774.226        | 45 |             |        |                    |

Sumber: Data diolah 2015

Uji F (uji kelayakan model). Berpengaruh jika nilai sig < 0,05. Nilai signifikansi adalah di bawah 0,05 yang menunjukkan model layak uji dan variabel bebas secara serempak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap Variabel Tetap.

**Tabel 7.**  
**Hasil Uji Statistik t**

| Model        | Unstandarized Coefficients |           | Standarized Coefficients | t      | Sig   |
|--------------|----------------------------|-----------|--------------------------|--------|-------|
|              | B                          | Std Error | Beta                     |        |       |
| (Constant)   | 11.812                     | 9.143     |                          | 1.292  | 0.204 |
| Kompetensi   | 1.340                      | 0.503     | 1.276                    | 2.665  | 0.011 |
| Independensi | -1.787                     | 0.688     | -1.557                   | -2.595 | 0.013 |
| Etika        | -0.499                     | 1.058     | -0.361                   | -0.472 | 0.640 |
| Int. X1.X3   | 0.096                      | 0.044     | 2.347                    | 2.201  | 0.034 |
| Int. X2.X3   | 0.211                      | 0.063     | 3.480                    | 3.334  | 0.002 |

Sumber: Data diolah 2015

Dari Tabel diatas dapat disusun persamaan Regresi sebagai berikut:

$$Y = 11,812 + 1,340X_1 + -1,787X_2 + -,499(X_3) + ,096(X_1)(X_3) + ,211(X_2)(X_3) + \varepsilon$$

Berdasarkan hasil regresi diatas dapat di interpretasikan nilai konstanta sebesar 11,812 menunjukkan bila variabel bebas adalah 0, maka nilai Kinerja Auditor adalah 11,812. Nilai koefisien di  $\beta_1 = 1,340$  menunjukkan bahwa bila nilai Kompetensi bertambah 1, maka nilai Kinerja Auditor memprediksi variabel independen. Koefisien determinasi Adjusted  $R^2$  sebesar 0,594 atau sebesar 59,4% hal ini menunjukkan bahwa presentase sumbangan pengaruh varibel bebas kompetensi akan bertambah 1,340

Nilai Koefisien di  $\beta_2 = -1,787$ , menunjukkan bahwa bila nilai Independensi Bertambah 1, maka nilai Kinerja Auditor memprediksi variabel independen. Koefisien determinasi Adjusted  $R^2$  sebesar 0,594 atau sebesar 59,4% hal ini menunjukkan bahwa presentase sumbangan pengaruh varibel bebas independensi akan menurun 1,787 Nilai Koefisien di  $\beta_3 = -0,499$  negatif, menunjukkan bahwa bila nilai Etika bertambah 1, maka nilai Kinerja Auditor akan menurun sebesar 0,499.

Nilai Koefisien di  $\beta_4$  0,096 positif, menunjukkan bahwa bila nilai Etika sebagai pemoderasi hubungan antara Kompetensi terhadap Kinerja Auditor bertambah 1, maka nilai Kinerja Auditor akan bertambah 0,096. Nilai Koefisien di  $\beta_5$  0,211 positif, menunjukkan bahwa bila nilai Etika sebagai pemoderasi hubungan antara Independensi terhadap Kinerja Auditor bertambah 1, maka nilai Kinerja Auditor akan bertambah 0,211

Berdasarkan hasil yang ditunjukkan pada Tabel 7 diperoleh nilai  $\text{sig} = 0,11 < \text{level of significant} = 0,05$ . Maka disimpulkan variabel kompetensi ( $X_1$ ) berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor (Y) pada kantor akuntan publik di bali. Hipotesis 1 yang menyatakan kompetensi memiliki pengaruh signifikan pada kinerja auditor, diterima.

Berdasarkan hasil yang ditunjukkan pada Tabel 7 diperoleh nilai  $\text{sig} = 0,13 < \text{level of significant} = 0,05$ . Maka disimpulkan variabel independensi ( $X_2$ ) berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor (Y) pada kantor akuntan publik di bali. Hipotesis 2 yang menyatakan independensi memiliki pengaruh signifikan pada kinerja auditor, diterima. Berdasarkan hasil yang ditunjukkan pada Tabel 7 diperoleh nilai  $\text{sig} = 0,34 < \text{level of significant} = 0,05$ . Maka disimpulkan variabel etika auditor ( $X_3$ ) memperkuat hubungan antara kompetensi ( $X_1$ ) terhadap kinerja auditor (Y) pada kantor akuntan publik di bali. Hipotesis 3 yang menyatakan etika auditor pengaruh signifikan kompetensi terhadap kinerja auditor, diterima.

Dari hasil yang ditunjukkan pada Tabel 7 diperoleh nilai  $\text{sig} = 0,02 < \text{level of significant} = 0,05$ . Maka disimpulkan variabel etika auditor ( $X_3$ ) memperkuat hubungan antara independensi ( $X_2$ ) terhadap kinerja auditor (Y) pada kantor

akuntan publik di Bali. Hipotesis 4 yang menyatakan etika auditor berpengaruh signifikan independensi terhadap kinerja auditor, diterima.

Hipotesis 1 menyatakan kompetensi berpengaruh signifikan pada kinerja auditor. Hasil uji statistik menunjukkan bahwa hipotesis 1 diterima, artinya variabel kompetensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor. Hal ini berarti bahwa kinerja auditor dapat dicapai jika auditor memiliki kompetensi yang baik. Auditor sebagai ujung tombak pelaksanaan audit memang harus senantiasa meningkatkan pengetahuan yang dimiliki agar penerapan pengetahuan dapat maksimal pada praktiknya.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Hamilton dan Wright (1982) dalam Kusharyanti (2003) menemukan bahwa auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik. Mereka 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. Jadi, apabila kompetensi yang dimiliki semakin baik maka kinerja auditor yang dihasilkan akan menjadi lebih maksimal. Hasil statistik penelitian ini didukung oleh penemuan penelitian sebelumnya.

Hipotesis 2 menyatakan independensi berpengaruh signifikan pada kinerja auditor. Hasil uji statistik menunjukkan bahwa hipotesis 2 diterima, artinya variabel independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor.

Independensi auditor merupakan suatu sikap kejujuran seorang auditor untuk menyelesaikan tugas-tugasnya dengan kesungguhan hati agar menghasilkan

kinerja yang maksimal dan tinggi. Tingginya independensi yang dimiliki oleh seorang auditor akan diikuti pula dengan tingginya kinerja auditor.

Hasil penelitian ini sejalan dengan (Mautz dan Sharaf, 1993:246) Jika akuntan tersebut tidak independen terhadap kliennya, maka opininya tidak akan memberikan tambahan apapun. 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. Jadi, apabila seorang auditor memiliki independensi yang baik maka akan menunjang hasil dari kinerja auditor tersebut. Hasil statistik ini didukung oleh hasil penelitian sebelumnya.

Hipotesis 3 menyatakan etika auditor memperkuat pengaruh kompetensi terhadap kinerja auditor. Hasil uji statistik menunjukkan bahwa hipotesis 3 diterima, artinya etika auditor memperkuat pengaruh kompetensi terhadap kinerja auditor. Seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya tidak hanya harus memiliki pengetahuan yang baik tetapi pengetahuan yang baik tersebut harus di interaksikan dengan etika auditor agar mendapatkan kinerja yang lebih baik pula.

Hasil penelitian ini sejalan dengan Benh et. al (1997) dalam Alim,dkk (2007) mengembangkan atribut kualitas audit yang salah satu diantaranya adalah standar etika yang tinggi, sedangkan atribut-atribut lainnya terkait dengan kompetensi auditor. Audit yang berkualitas sangat penting untuk menjamin bahwa profesi akuntan memenuhi tanggungjawabnya kepada investor, masyarakat umum dan pemerintah serta pihak-pihak lain yang mengandalkan kredibilitas laporan keuangan yang telah diaudit, dengan menegakkan etika yang tinggi (Widagdo

et.al, 2002) dalam Alim, dkk (2007). Jadi, etika auditor memperkuat pengaruh kompetensi auditor terhadap kinerja auditor. Hasil statistik ini didukung oleh hasil penelitian sebelumnya.

Hipotesis 4 menyatakan etika auditor memperkuat pengaruh independensi terhadap kinerja auditor. Hasil uji statistik menunjukkan bahwa hipotesis 3 diterima, artinya etika auditor memperkuat pengaruh independensi terhadap kinerja auditor. Seorang auditor yang baik harus memiliki etika auditor yang baik pula, jika seorang auditor tidak kuat dalam etikanya maka bisa melemahkan independensi dari seorang auditor tersebut.

Hasil penelitian ini sejalan dengan Penelitian Nichols dan Price (1976) dalam Alim, dkk (2007) menemukan bahwa ketika auditor dan manajemen tidak mencapai kata sepakat dalam aspek kinerja, maka kondisi ini dapat mendorong manajemen untuk memaksa auditor melakukan tindakan yang melawan standar, termasuk dalam pemberian opini. Kondisi ini akan sangat menyudutkan auditor sehingga ada kemungkinan bahwa auditor akan melakukan apa yang diinginkan oleh pihak manajemen.

Sedangkan Deid dan Giroux (1992) dalam Alim, dkk (2007) mengatakan bahwa pada konflik kekuatan, klien dapat menekan auditor untuk melawan standar professional dan dalam ukuran yang besaran kondisi keuangan klien yang sehat dapat digunakan sebagai alat untuk menekan auditor dengan cara melakukan pergantian auditor. Hal ini dapat membuat auditor tidak akan dapat bertahan dengan tekanan klien tersebut sehingga menyebabkan independensi mereka

melemah. Jadi, etika auditor memperkuat pengaruh independensi terhadap kinerja auditor. Hasil statistik ini didukung oleh hasil penelitian sebelumnya.

### **SIMPULAN DAN SARAN**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kinerja auditor dengan etika auditor sebagai variabel moderasi. Berdasarkan data yang diperoleh maupun hasil uji statistik yang telah dilakukan, maka dapat di ambil beberapa kesimpulan mengenai pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kinerja auditor dengan etika auditor sebagai variabel moderasi yaitu: 1). Kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Hal ini berarti bahwa jika kompetensi seorang auditor mengalami peningkatan maka kinerja auditor juga mengalami peningkatan; 2). Independensi berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Hal ini berarti bahwa jika independensi seorang auditor mengalami peningkatan maka kinerja auditor juga akan mengalami peningkatan; 3). Etika auditor memperkuat hubungan antara kompetensi terhadap kinerja auditor. Hal ini dapat diartikan jika etika auditor merupakan variabel moderating antara hubungan kompetensi terhadap kinerja auditor; 4). Etika auditor memperkuat hubungan antara independensi terhadap kinerja auditor. Hal ini dapat diartikan jika etika auditor merupakan variabel moderating antara hubungan independensi terhadap kinerja auditor.

Berdasarkan atas kesimpulan di atas, terdapat implikasi yang diperoleh dari penelitian ini, yaitu Kantor Akuntan Publik (KAP) harus tetap menjaga kompetensi, independensi dan etika auditor sehingga kinerja auditor yang dihasilkan dari seorang auditor dapat terlaksana secara maksimal.

Hal yang berkaitan dengan hasil dari penelitian ini yang menjelaskan bahwa variabel kompetensi, independensi dan etika auditor berpengaruh terhadap kinerja auditor yaitu: 1). Diharapkan dapat melakukan wawancara secara langsung, lebih terlibat dalam aktivitas KAP, menambah variabel lainnya serta luasnya sample. Sehingga penelitian selanjutnya dapat lebih bermanfaat secara luas dan dapat memberikan daya guna dari segi teori maupun praktek; 2). Pengetahuan dan pengalaman atau keahlian yang tidak didorong dengan kemauan dan keyakinan pekerja mengenai tanggung jawab atas pekerjaan tidak dikatakan kompeten. Oleh karena itu dibutuhkan kesadaran auditor untuk mengoptimalkan nilai-nilai kompetensi dan independensi yang telah mereka miliki.

#### **REFRENSI**

- Asthor, A.H. 1991. Experience and Error Frequency Knowledge as Potential Determinants of Audit Expertise. *The Accounting Review*. April. p. 218-239.
- Abdul Halim. 2003. *Auditing; Dasar-Dasar Audit Laporan Keuangan*. Edisi Ketiga. UPP AMP YKPN. Yogyakarta
- Alim, dkk. 2007. Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi. *SNA X Makassar*. AUEP-08.
- Boner, S.E. 1990. Experience Effect in Auditing: The Role of Task Specific Knowledge. *The Accounting Review*. Januari. p. 72-92.
- Cushing, B.E. 1999. Economic Analysis of Accountants' Ethical Standards: The Case of Audit Opinion Shopping. *Journal of Accounting and Public Policy*. p. 339-363.
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

- Ghozali, Imam. 2005. Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS. BP UNDIP, Semarang.
- Gavious. I. (2007). Alternative perspectives to deal with auditors' agency problem, *Critical Perspectives on Accounting* 18. 451-46.
- Harhinto. 2004. Auditor yang Handal, Palembang: Maxilcom.
- Hogarth, R. M. 1991. A Perspective on Cognitive Research in Accounting. *The Accounting Review*, April: 277-290.
- Kell, W.G., R.N. Johnson dan W.C. Boynton. 2002. Modern Auditing. Edisi Ketujuh. Jilid I. Jakarta: Penerbit Erlangga.
- Kusharyanti (2003), Temuan Penelitian Mengenai Kualitas Audit dan Topik Penelitian Dimasa Yang Akan Datang, *Jurnal Akuntansi dan Manajemen*, Vol 2, No. 2, 25-34.
- Lasmahadi, A. 2002. Sistem Manajemen SDM Berbasis Kompetensi. <http://www.e-psikologi.com>
- Lavin, D. 1976. Perception of The Independence of The Auditor. *The Accounting Review*. Januari. p. 41-50.
- Mayangsari, S. 2003. Pengaruh Keahlian Audit dan Independensi terhadap Pendapat Audit: Sebuah Kuasi eksperimen. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. Vol. 6. No. 1. Januari. p. 1-22.
- Mautz, R. K dan H.A Sharaf. 1993. The Philosophy of Auditing. Sarasota: American Accounting Association.
- Maryani, T. dan U. Ludigdo. 2001. Survei Atas Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Sikap dan Prilaku Etis Akuntansi. TEMA. Volume II Nomor 1. Maret. P. 49-62.
- Mulyadi. 2002. *Auditing*. Jakarta : Salemba Empat.
- Nugrahaningsih, P. 2005. Analisis Perbedaan Prilaku Etis Auditor di KAP dalam Etika Profesional (Studi Terhadap Peran Faktor-Faktor Individual: *Locus*

*of Control, Lama Pengalaman Kerja, Gender dan Equity Sensitivity*). *SNA VIII Solo*. p. 617-630.

Nata Wirawan. 2002. Cara Mudah Memahami Statistik 2 (Statistik Deskriptif) Untuk Ekonomi Bisnis. Denpasar: Keraras Emas

Pany, K dan M.J. Reckers. 1980. The Effect of Gifts, Discounts, and Client Size on Perceived Auditor Independence. *The Accounting Review*. Januari. p. 50-61.

Payamta, 2002. Sikap Akuntan dan Pengguna Jasa Akuntan Publik Terhadap Advertensi Jasa Akuntan Publik. *SNA 5 Semarang*. p. 544-559.

Susanto, A.B 2000. Competency-Based HRM. [WWW.jakartaconsultinggroup](http://WWW.jakartaconsultinggroup).

Schmidt, F.L, M.A. Mc. Daniel dan J.E. Hunter. 1998. Job Experience Correlates of Job Performance. *Journal of Applied Psychology*. p. 327-330.

Shockley, R. 1981. Perceptions of Auditors Independence: An Empirical Analysis. *The Accounting Review*. Oktober. P. 785-800

Seymour muchnsky, P.M. 1991. Job Satisfaction an Job Performance A. Meta Analysis. *Psychological Bulletin*. VOL. 97.

Sugiyono. 2012. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Bandung: Alfabeta.

Sugiyono. 2010. *Metode Penelitian Bisnis*. Cetakan Kelima belas. Alfabeta: Bandung.

Widagdo, R, S. Lesmana, dan S.A Irwandi. 2002. Analisis Pagaruh Atribut-Atribut Kualitas Audit Terhadap Kepuasan Klien (Studi Emperis pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Jakarta). *SNA 5 Semarang*. p. 560-574.

Wooten, T.G. 2003. It is Impossible to Know The Number of Poor-Quality Audits that simply go undetected and unpublicized. *The CPA Journal*. Januari. p. 48-51