

ANALISIS PENGARUH KOMPETENSI, INDEPENDENSI, DAN ETIK PADA KUALITAS AUDIT DI PERWAKILAN BADAN PENGAWASAN KEUANGAN PEMBANGUNAN

Murtapa¹
I Ketut Budiarta²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: murtapa@bpkp.go.id

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah untuk menganalisis pengaruh kompetensi, independensi dan ketaatan terhadap kode etik dengan kualitas audit pada Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Provinsi Bali. Penelitian ini dilakukan di Kantor Perwakilan BPKP Provinsi Bali. Jumlah sampel yang diambil sebanyak 61 Pejabat Fungsional Auditor (PFA), dengan metode probability sampling dengan syarat PFA yang memiliki sertifikasi auditor dan tidak sedang melaksanakan tugas ke luar Bali selama pengambilan sampel. Pengumpulan data dilakukan melalui teknik kuesioner. Teknik analisis yang digunakan adalah regresi linier berganda dengan menggunakan SPSS. Hasil analisis menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif dan signifikan antara kompetensi, independen dan etik terhadap kualitas audit. Hal ini berarti peningkatan kompetensi dan menjunjung tinggi dan menjaga independensi serta ketaatan terhadap kode etik dapat menjaga kualitas audit yang dihasilkan oleh Pejabat Fungsional Auditor (PFA).

Kata kunci: Kompetensi, Independensi, Etik, Kualitas Audit

ABSTRACT

The purpose of this penelitian is to analyze the effect of competence, independence and observance of the code of conduct with a quality audit at the Legislative Financial and Development Supervisory Agency (BPKP) of Bali. This research was conducted in BPKP Representative Office of Bali Province. Samples are taken as many as 61 officials Functional Auditor (PFA), with a probability sampling method on condition PFA which has certified auditor and is not on duty outside Bali during sampling. Data collected through the questionnaire technique. The analysis technique used is multiple linear regression using SPSS. The analysis showed that there is positive and significant correlation between competence, independence and ethics on audit quality. It means increased competence and to uphold and safeguard the independence and adherence to a code of conduct to maintain the quality of audits produced by the Auditor Functional Officer (PFA).

Keywords: Competence, Independence, Ethics, Quality Audit

PENDAHULUAN

Pengawasan adalah seluruh proses kegiatan audit, revidu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi. Pengawasan dilakukan oleh pimpinan organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien. Pimpinan Organisasi melaksanakan pengawasan untuk mewujudkan tata pemerintahan yang baik.

Menurut PERMENPAN Nomor: PER/03-1/M.PAN/3/2007, Pengawasan merupakan salah satu fungsi manajemen yang penting dalam penyelenggaraan pemerintah. Tujuan utama pengawasan adalah menjaga dan menjamin agar penyelenggaraan pemerintah dapat mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan secara ekonomis, efektif dan efisien serta sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Penyelenggaraan pemerintahan yang baik tidak dapat dipisahkan dari pengawasan, karena keduanya saling terkait dan berhubungan satu sama lain. Efektifitas dan efisiensi penyelenggaraan pemerintahan sangat tergantung pada efektifitas dan efisiensi pengelolaan keuangan negara.

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) memegang peranan penting untuk memberikan keyakinan bahwa penyelenggaraan pemerintah dan pertanggungjawaban melalui sistem akuntabilitas tersebut dapat dilaksanakan seperti yang diharapkan. APIP untuk dapat melaksanakan pengawasan intern pemerintah tersebut harus didukung dengan sumber daya manusia yang memiliki keahlian,

independen dan taat pada etik. Salah satu kegiatan utama yang dilakukan oleh APIP adalah **audit** (PERMENPAN, 2007).

Kualitas audit adalah probabilitas atau kemungkinan bahwa auditor dapat menemukan suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi klien dan pencatatannya (De Angelo, 1981). Sesuai *Government Accountability Office* (GAO) mendefinisikan kualitas audit sebagai pemenuhan terhadap standar profesional dan terhadap syarat-syarat sesuai perjanjian yang harus dipertimbangkan.

Financial Accounting Standard Committee sebagaimana dikemukakan oleh Christiawan (2002) mendefinisikan kualitas audit sebagai berikut: *Good quality audits require both competence (expertise) and independence. These qualities have direct effects on actual audit quality, as well as potential interactive effects. In addition, financial statement users' perception of audit quality are a function of their perceptions of both auditor independence and expertise.*

Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (2014) menetapkan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia untuk menjaga kualitas audit yang dilakukan oleh APIP. Standar tersebut mengatur bahwa auditor harus memiliki pendidikan, pengetahuan, keahlian dan keterampilan, pengalaman serta kompetensi lain yang dibutuhkan untuk melaksanakan tanggung jawabnya. Pimpinan APIP harus yakin bahwa latar belakang pendidikan, kompetensi dan pengalaman auditor memadai untuk pekerjaan audit yang akan dilaksanakan. Auditor dalam melaksanakan audit harus memiliki kompetensi.

Independensi adalah kebebasan dari kondisi yang mengancam kemampuan aktivitas audit intern untuk melaksanakan tanggung jawab audit intern secara obyektif. Posisi APIP ditempatkan secara tepat sehingga bebas dari intervensi dan memperoleh dukungan yang memadai dari Pimpinan Kementerian/Lembaga / Pemerintah Daerah sehingga dapat bekerja sama dengan objek audit dan melaksanakan pekerjaan dengan leluasa. Gangguan terhadap independensi dapat meliputi konflik kepentingan pribadi, pembatasan ruang lingkup, pembatasan akses ke catatan, personel, dan prasarana, serta pembatasan sumber daya seperti pendanaan (AAIPI, 2014).

Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara, menetapkan Kode Etik APIP dalam rangka mewujudkan adanya pengawasan oleh APIP yang berkualitas dan auditor yang profesional. Maksud ditetapkannya Kode Etik APIP adalah tersedianya pedoman perilaku bagi auditor dalam menjalankan profesinya dan bagi atasan auditor APIP dalam mengevaluasi perilaku Auditor (PERMENPAN, 2008).

Auditor harus menerapkan dan menegakkan prinsip-prinsip Etik, yaitu Integritas, Obyektivitas, Kerahasiaan, Kompetensi, Akuntabel dan Perilaku Profesional. Pimpinan APIP harus merancang, mengembangkan dan menjaga program pengembangan dan penjaminan kualitas yang memungkinkan dilakukannya evaluasi/review mengenai kesesuaian kegiatan audit intern dengan standar audit dan evaluasi apakah audit menerapkan kode etik (AAIPI, 2014).

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) merupakan salah satu APIP yang mempunyai tugas pokok dan fungsi melakukan pengawasan. Salah

satu kegiatan pengawasan intern yang dilaksanakan oleh BPKP yaitu audit. BPKP dalam melaksanakan audit yang sebagaimana diamanatkan dalam Permenpan Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 mendasarkan pada standar audit yang telah ditetapkan termasuk standar umum audit kinerja dan audit investigatif. Standar audit yang diterapkan selain memberikan jaminan kualitas audit juga untuk menghindari adanya tuntutan dan ketidakpuasan terhadap hasil audit yang dilakukan oleh BPKP.

Contoh kasus yang terjadi pada Perwakilan BPKP Provinsi Bali, dimana terdapat hasil audit yang dipertanyakan hasilnya oleh *stakeholders*. Hasil audit penghitungan kerugian keuangan negara atas kasus tindak pidana korupsi pada Institut Hindu Darma Negeri (IHDN) Denpasar tahun 2012, dipertanyakan oleh Penasehat Hukum dan tersangka saat persidangan, karena hasil audit BPKP berbeda dengan hasil audit yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan, selain itu ahli dari BPKP yang dihadirkan di persidangan oleh Jaksa Penuntut Umum (JPU) dinilai bersifat tendensius dalam memberikan keterangan sehingga diragukan kualitas hasil audit dan kompetensi auditor (Doso Sukendro, 2015).

Selain kasus IHDN di atas terdapat gugatan kepada hasil audit BPKP di Provinsi Riau dimana T Azmun Jafar menggugat BPKP, namun bukan menuntut instansi atau lembaganya akan tetapi produk hasil audit dari BPKP, karena dalam prosedurnya untuk menghasilkan produk BPKP, mereka seharusnya melakukan wawancara dan investigasi terlebih dahulu.”dalam kasus saya ini, Pihak BPKP hanya berasumsi atas laporan BAP Polisi saja, sehingga mereka mengeluarkan hasil produk

audit yang tidak jelas” (www.Jelajahriau.com, 2016 Di akses tanggal 20 Oktober 2016 Pkl: 22.00 WITA).

Kasus lain yang mempertanyakan kualitas audit juga terjadi atas hasil audit yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan dimana Komisi Pemberantasan Korupsi menginvestigasi hasil audit Badan Pemeriksa Keuangan Provinsi DKI Jakarta yang menyebutkan ada indikasi kerugian negara sebesar Rp.191 Miliar dalam pembelian lahan untuk Rumah Sakit SumberWaras di Jakarta Barat oleh Pemerintah Jakarta. Investigasi ini untuk menguji kualitas hasil audit (www.Suara.com, 2016 Di akses tanggal 20 Oktober 2016 Pkl: 22.10 WITA).

Penelitian serupa yang dilakukan oleh Najib (2013) mengenai pengaruh kompetensi, independensi, dan etik terhadap kualitas audit (studi pada Auditor Pemerintah di BPKP Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan) menyatakan bahwa keahlian berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, etik berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Menurut Lastanti (2005) kompetensi adalah pengetahuan dan keterampilan prosedural yang luas yang dimiliki seseorang yang ditunjukkan dalam pengalaman audit. Sehingga dapat diartikan bahwa kompetensi auditor adalah auditor dengan pengetahuan dan pengalaman yang cukup dan eksplisit dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama. Menurut Artha (2014) kompetensi auditor sebagai seseorang yang memiliki pengetahuan yang luas, pendidikan serta ketrampilan yang tinggi serta ditambah dengan pengalaman audit yang dimilikinya. Kompetensi seorang auditor dalam mengaudit mencerminkan tingkat pengetahuan, pengalaman,

dan pendidikan yang dimiliki auditor. Semakin tinggi kompetensi seorang auditor, maka kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor akan semakin akurat. Seorang auditor yang memiliki kompetensi tinggi akan mampu menghadapi tugas audit, mengolah informasi yang relevan dan menganalisis bukti-bukti audit sehingga dapat menunjang pemberian *judgement* yang akurat untuk menentukan kualitas dari hasil audit dan juga opini yang akan dinyatakan oleh auditor. Najib (2013) menyimpulkan bahwa keahlian berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, dan etika berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Kompetensi independensi, dan etika tidak berpengaruh secara bersama-sama terhadap kualitas audit. Independensi dan etika yang berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit, sedangkan keahlian tidak ikut berperan didalamnya. Berdasarkan teori dan penelitian sebelumnya dapat dijelaskan bahwa semakin tinggi tingkat kompetensi auditor, maka kualitas audit yang dihasilkan menjadi semakin baik.

H₁: Kompetensi auditor berpengaruh positif pada kualitas audit.

Independensi adalah sikap yang bebas dari pengaruh pihak lain (tidak dikendalikan dan tidak bergantung pada pihak lain), secara intelektual bersikap jujur, dan objektif (tidak memihak) dalam mempertimbangkan fakta dan menyatakan opininya (Mulyadi, 2008). De Angelo (1981) menyatakan selain kemampuan auditor, independensi adalah hal yang sangat penting artinya auditor harus memiliki pengetahuan dan didukung dengan sikap independensi dalam menjaring informasi yang dibutuhkan pada setiap proses audit saat pengambilan keputusan. Semakin

tinggi tingkat independensi seorang auditor maka *judgement* yang diambil semakin akurat. Dalam pembuatan audit *judgement*, auditor bebas dari pengaruh pihak lain dalam melakukan suatu pertimbangan yang objektif untuk merumuskan dan menyatakan pendapatnya setelah menimbang apakah semua informasi yang di dapat material atau tidak. Mendukung hal tersebut, dalam penelitian yang dilakukan oleh Hakim (2011) mengenai “Pengaruh Independensi dan Kompetensi terhadap Kualitas Hasil Audit, Studi Kasus pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Provinsi Jawa Timur” menyimpulkan bahwa kompetensi secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit dan independensi secara parsial berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit. Keahlian dan independensi secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Berdasarkan teori dan penelitian sebelumnya dapat dijelaskan bahwa semakin tinggi tingkat independensi auditor, maka kualitas audit yang dihasilkan menjadi semakin baik.

H₂: Independensi berpengaruh positif pada kualitas audit.

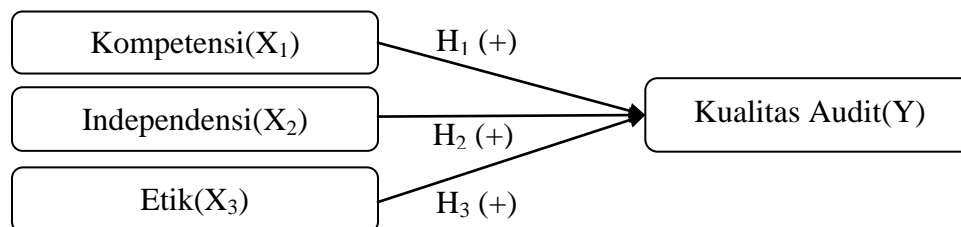
Pusdiklatwas BPKP(2008)mendefinisikan etik sebagai kumpulan asas atau nilai yang berkenaan dengan akhlak.Nilai mengenai benar dan salah yang dianut suatu golongan atau masyarakat. PERMENPAN(2008) mengatur etika APIP dengan kode etik APIP yang diberlakukan bagi seluruh auditor dan pegawai negeri sipil yang diberi tugas oleh APIP untuk melaksanakan pengawasan dan pemantauan tindak lanjutnya. Kode etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah wajib digunakan sebagai acuan untuk mencegah terjadinya tingkah laku yang tidak etis sehingga terwujud auditor yang kredibel dengan kinerja yang optimal dalam pelaksanaan audit.

Sehingga dengan dipatuhinya kode etik oleh auditor dapat meningkatkan kualitas audit yang dilakukan oleh auditor tersebut. Diana Purnamasari (2013) menyimpulkan bahwa etika auditor, pengalaman, pengetahuan dan perilaku disfungsi secara silmutan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit para auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik di Jakarta Pusat. Hasil pengujian parsial etika audit dan pengetahuan memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Berdasarkan teori dan penelitian sebelumnya dapat dijelaskan bahwa semakin tinggi tingkat independensi auditor, maka kualitas audit yang dihasilkan menjadi semakin baik.

H₃: Etik berpengaruh positif pada kualitas audit.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif berbentuk asosiatif. Pendekatan kuantitatif adalah metode penelitian yang digunakan untuk meneliti populasi atau sampel tertentu yang bertujuan untuk menguji hipotesis yang telah ditetapkan, sementara itu penelitian asosiatif adalah penelitian yang bertujuan untuk mengetahui hubungan antara dua variabel atau lebih (Sugiyono, 2014). Pada Gambar 3.1 disajikan kerangka hubungan antar variabel:



Gambar 1.
Desain Penelitian

Penelitian ini dilakukan di Perwakilan BPKP Provinsi Bali dengan alasan keterjangkauan lokasi penelitian baik dari segi tenaga, dana maupun dari segi efisiensi waktu. Adapun alasan lain yang tidak kalah penting karena Perwakilan BPKP Provinsi Bali merupakan instansi vertikal BPKP yang mempunyai tugas pokok melaksanakan pengawasan (audit) intern terhadap akuntabilitas keuangan negara dan atau daerah. Berdasarkan pertimbangan tersebut, Perwakilan BPKP Provinsi Bali diperkirakan dapat mewakili masalah pokok dalam penelitian ini.

Objek penelitian ini adalah kualitas audit auditor Perwakilan BPKP Provinsi Bali, Kompetensi auditor Perwakilan BPKP Provinsi Bali, Independensi auditor Perwakilan BPKP Provinsi Bali dan Etik auditor Perwakilan BPKP Provinsi Bali.

Variabel independen/bebas merupakan variabel yang memengaruhi atau yang menjadi sebab perubahan atau timbulnya variabel terikat (Sugiyono, 2014). Variabel bebas dalam penelitian ini adalah Kompetensi, Independensi dan Etik. Kompetensi seorang auditor dalam mengaudit mencerminkan tingkat pengetahuan, pengalaman, dan pendidikan yang dimiliki auditor. Kompetensi diidentifikasi dari latar belakang pendidikan, pengetahuan umum, pengetahuan teknis dan ketrampilan prosedural lainnya. Independensi adalah menjunjung tinggi kejujuran dan obyektivitas dan menghindarkan diri dari hubungan yang dapat merusak independen. Auditor yang independen adalah auditor yang tidak memihak dan yang tidak dapat diduga memihak, sehingga tidak merugikan pihak manapun. Etik adalah kumpulan asas atau nilai yang berkenaan dengan akhlak atau nilai mengenai benar dan salah yang dianut

suatu golongan atau masyarakat. Kode etik digunakan sebagai acuan untuk mencegah terjadinya tingkah laku yang tidak etis.

Variabel dependen/terikat merupakan variabel yang dipengaruhi atau yang menjadi akibat karena adanya variabel bebas (Sugiyono, 2014). Variabel terikat dalam penelitian ini adalah Kualitas Audit. Kualitas audit adalah kemungkinan seorang auditor untuk menemukan dan melaporkan kesalahan dalam sistem akuntansi auditi. Audit yang berkualitas berarti pelaksanaan audit memenuhi standar audit yang ditetapkan.

Penelitian ini mempergunakan dua jenis data yaitu data primer dan data sekunder. Data primer diperoleh dengan menyebarkan kuesioner yang berisi pernyataan terkait variabel-variabel yang diteliti kepada Pejabat Fungsional Auditor (PFA) atau auditor Perwakilan BPKP Provinsi Bali pada bulan November 2016. Data primer dalam penelitian ini berupa persepsi dari responden penelitian mengenai keahlian, independensi, etik, dan kualitas audit. Data sekunder yaitu sumber penelitian yang diperoleh secara tidak langsung melalui media perantara, dalam penelitian ini diperoleh melalui jurnal, buku, dan penelitian-penelitian terdahulu. Populasi yang diteliti dalam penelitian ini adalah Pejabat Fungsional Auditor (PFA) Perwakilan BPKP Provinsi Bali. Penentuan sampel menggunakan *purposive sampling* yaitu teknik penentuan sampling dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2014).

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode survei dengan teknik kuesioner. Teknik kuesioner adalah teknik pengumpulan

data yang dilakukan dengan cara memberi seperangkat pertanyaan atau pernyataan tertulis kepada responden untuk dijawab (Sugiyono, 2014). Kuesioner akan diantarkan langsung ke lokasi penelitian yang kemudian akan diisi oleh auditor yang bekerja di Perwakilan BPKP Provinsi Bali. Kuesioner ini terdiri atas pernyataan mengenai pengaruh kompetensi, independensi dan etik dan kualitas audit yang diberikan kepada responden untuk dijawab. Pembobotan terhadap setiap pernyataan sesuai dengan persepsi yang dirasakan oleh responden diuraikan sebagai berikut:

Tabel 1.
Pengukuran dengan Skala *Likert*

Skala	Bobot
Sangat Tidak Setuju (STS)	1
Tidak Setuju (ST)	2
Ragu-Ragu (RR)	3
Setuju (S)	4
Sangat Setuju (ST)	5

Sumber: Sugiyono, Metode Bisnis Penelitian (2014)

Untuk mengetahui pengaruh Kompetensi, independensi dan etik pada kualitas audit di Perwakilan BPKP Provinsi Bali digunakan analisis regresi linier berganda. Analisis ini dilakukan dengan menggunakan program *Statistical Package for Social Science* (SPSS). Analisis regresi linier berganda digunakan untuk memecahkan rumusan masalah yang ada, yaitu untuk melihat pengaruh antara dua variabel atau lebih (Sugiyono, 2014). Model regresi linier berganda ditunjukkan dalam persamaan berikut.

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + e \dots \dots \dots (1)$$

Keterangan :

Y = Kualitas audit

a = Konstanta

X₁ = Kompetensi Auditor

- X₂ = Independensi
- X₃ = Etik
- b₁- b₃ = Koefisien regresi
- e = Standar *error*

Pengujian hipotesis kompatibilitas (*Goodness of Fit*) dari analisis regresi linier berganda dapat diamati dengan menggunakan nilai uji kelayakan model (uji F), uji hipotesis (uji t) dan uji koefisien determinasi (R²).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis statistik deskriptif digunakan untuk memberikan informasi mengenai karakteristik variabel penelitian. Statistik deskriptif menjelaskan skala jawaban responden pada setiap variabel independen yang diukur dari nilai minimum, nilai maksimum, nilai tengah (*mean*) dan standar deviasi. Hasil uji statistik *discriptive* disajikan pada tabel 2.

Tabel 2.
Hasil Uji Statistik *Discriptive*

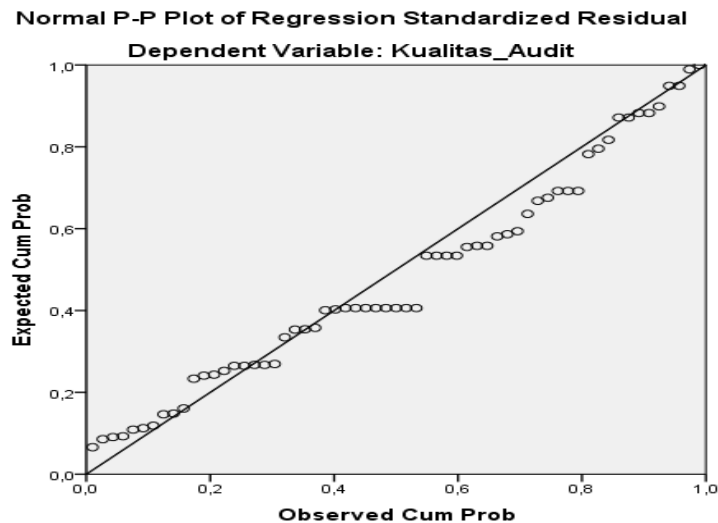
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error
Kualitas_Audit	61	49	65	56,18	0,692
Kompetensi	61	22	30	25,51	0,314
Independen	61	16	25	21,59	0,280
Etik	61	15	20	17,38	0,233
Valid N (listwise)	61				

Sumber :Data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 2 menunjukkan bahwa dari 61 responden nilai maksimum untuk kualitas audit sebesar 65 dan nilai minimal sebesar 49 dengan nilai tengah sebesar 56,18 menunjukkan bahwa kualitas audit di perwakilan BPKP Prov Bali telah standar baik. Nilai maksimum untuk kompetensi sebesar 30 dengan nilai minimal 22

dengan nilai tengah sebesar 25,51 menandakan bahwa Auditor di Perwakilan BPKP Provinsi Bali telah memiliki kompetensi untuk melakukan audit. Nilai maksimum untuk independen sebesar 25 dengan nilai minimal 16 dan nilai tengah 21,59 hal ini menunjukkan auditor di Perwakilan BPKP Provinsi Bali memiliki independensi yang baik dalam melaksanakan audit. Nilai maksimum untuk etik sebesar 20 dengan nilai minimal 15 dan nilai tengah sebesar 17,38 menunjukkan dalam melaksanakan audit, auditor Perwakilan BPKP Provinsi Bali telah memperhatikan etika yang berlaku.

Model regresi yang baik adalah yang memiliki distribusi data normal atau mendekati normal. Teknik pengujian yang digunakan dalam penelitian ini adalah Normal P-P Plot. Pada Normal P-P Plot prinsipnya normalitas dapat dideteksi dengan melihat penyebaran data (titik) pada sumbu diagonal grafik atau dengan melihat histogram dari residualnya.



Gambar 2.
Hasil Uji Normalitas

Sumber :Data primer diolah, 2016

Berdasarkan Gambar 1 disajikan bahwa data menyebar di sekitar diagram dan mengikuti model regresi. Sehingga berdasarkan uji Normal P-P Plot dapat disimpulkan bahwa data yang diolah merupakan data yang normal sehingga uji normalitas terpenuhi.

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas. Model regresi yang baik adalah model regresi yang bebas dari multikolinearitas. Pengujian multikolinearitas dilakukan dengan cara melihat nilai *VIF* dan nilai *tolerance* dari masing-masing variabel independen. Apabila nilai $VIF \leq 10$ dan nilai $tolerance \geq 0,10$, maka dapat disimpulkan bahwa model regresi bebas dari adanya multikolinearitas (Ghozali, 2013:105-106). Hasil uji multikolinearitas disajikan pada Tabel 3.

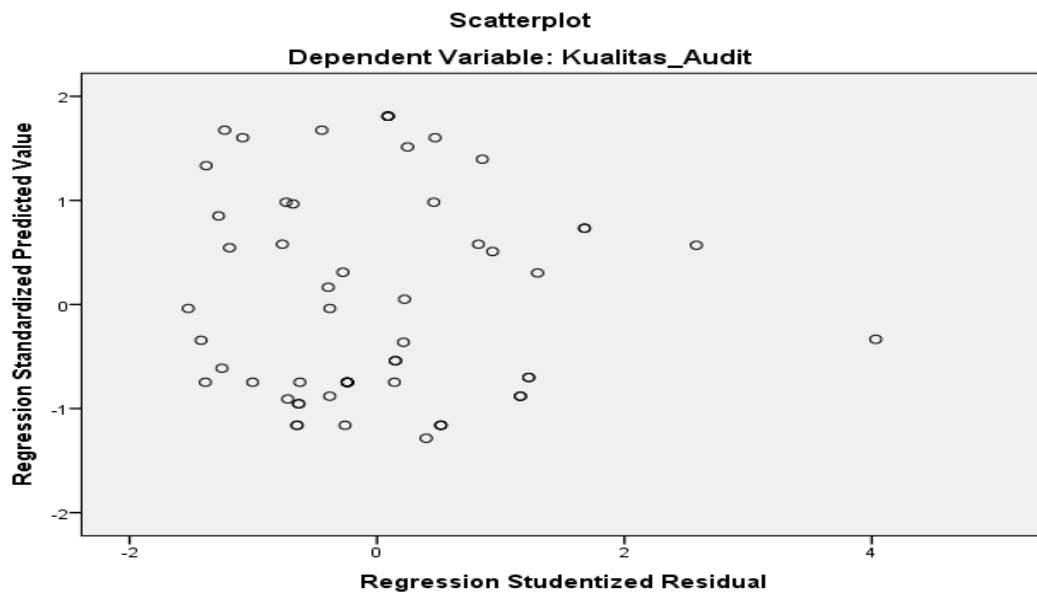
Tabel 3
Hasil Uji Multikolinearitas

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	4,061	3,776		1,076	0,287		
Kompetensi_Auditor	0,982	0,221	0,445	4,438	0,000	0,398	2,511
Independensi	0,639	0,286	0,258	2,231	0,030	0,299	3,340
Etik	0,765	0,320	0,257	2,390	0,020	0,347	2,883

Sumber :Data primer diolah, 2016

Berdasarkan Tabel 3 terlihat bahwa hasil uji multikolinearitas menunjukkan masing-masing variabel bebas memiliki nilai *tolerance* lebih besar dari 0,10 dan nilai *VIF* lebih kecil dari 10. Berdasarkan nilai *tolerance* dan nilai *VIF* dari masing-masing variabel bebas tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa tidak ada multikolinearitas antar variabel bebas dalam model regresi.

Pengujian Heteroskedastisitas digunakan untuk melihat apakah variabel pengganggu mempunyai varian yang sama atau tidak. Heteroskedastisitas merupakan keadaan bahwa varian dari residual suatu pengamatan ke pengamatan yang lain berbeda. Untuk mendeteksi ada atau tidaknya heteroskedastisitas yaitu dengan melihat grafik Plot antara nilai prediksi variabel terikat (dependen) yaitu ZPRED dengan residualnya SRESID. Deteksi ada atau tidaknya heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik *scatterplot* antara SRESID dan ZPRED dimana sumbu Y adalah Y yang telah diprediksi, dan sumbu X adalah *studentized* residual.



Gambar 3
Hasil Uji Multikolinearitas

Sumber :Data primer diolah, 2016

Gambar 2. dapat diketahui bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas sebab tidak ada pola yang jelas serta titik-titik menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y. sehingga dapat dikatakan uji heteroskedastisitas terpenuhi.

Uji autokorelasi merupakan pengujian asumsi dalam regresi dimana variabel dependen tidak berkorelasi dengan dirinya sendiri. Maksud korelasi dengan diri sendiri adalah bahwa nilai dari variabel dependen tidak berhubungan dengan nilai variabel itu sendiri, baik nilai variabel sebelumnya atau nilai periode sesudahnya (Santosa&Ashari, 2005:240).

Tabel 4.
Hasil Uji Autokorelasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	0,878 ^a	0,771	0,759	2,653	0,771	64,098	3	57	0,000	1,698

Sumber :Data primer diolah, 2016

Tabel 4 menunjukkan nilai Durbin-Watson (DW hitung) sebesar 1,698. Berdasarkan kriteria yang telah ditentukan DW hitung berada diantara -2 dan 2, yakni $-2 \leq 1,698 \leq 2$ maka ini berarti tidak terjadi autokorelasi. Sehingga kesimpulannya adalah Uji Autokorelasi terpenuhi.

Menurut Sugiyono (2014), teknik analisis regresi berganda digunakan untuk mengetahui keadaan suatu variabel terikat apabila terjadi perubahan terhadap dua variabel bebas atau lebih. Hasil uji regresi berganda atas kuesioner disajikan pada tabel 5.

Tabel 5
Hasil Uji Coefficients

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	4,061	3,776		1,076	0,287
Kompetensi_Auditor	0,982	0,221	0,445	4,438	0,000
Independensi	0,639	0,286	0,258	2,231	0,030
Etik	0,765	0,320	0,257	2,390	0,020

Sumber : Data primer diolah, 2016

$$Y = 4,061 + 0,982X_1 + 0,639X_2 + 0,765X_3$$

keterangan :

- Y = Kualitas audit
- a = Konstanta
- X₁ = Kompetensi Auditor
- X₂ = Independensi
- X₃ = Etik
- b₁- b₃ = Koefisien regresi

Nilai konstanta bernilai 4,061, hal ini menunjukkan bahwa apabila kompetensi auditor, independensi dan etik pada auditor Perwakilan BPKP Provinsi Bali konstan, maka kualitas audit atas laporan tersebut positif dan bernilai 4,061. Nilai koefisien regresi kompetensi auditor (b₁) bernilai positif sebesar 0,982 memiliki arti kompetensi yang dimiliki oleh auditor berpengaruh positif pada kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa kompetensi berbanding lurus dengan kualitas audit, dimana ketika variabel kompetensi auditor meningkat maka nilai kualitas audit akan meningkat sebesar 0,982. Nilai koefisien independen (b₂) bernilai positif sebesar 0,639 memiliki arti independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa independensi berbanding lurus dengan kualitas audit, dimana artinya ketika variabel independensi meningkat maka nilai kualitas audit akan

meningkat sebesar 0,639. Nilai koefisien etik (b_3) bernilai sebesar 0,765 memiliki arti etik berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa etik berbanding lurus dengan kualitas audit, artinya ketika variabel etik meningkat maka kualitas audit akan meningkat 0,765. Berdasarkan tabel 5 bahwa hasil uji F menunjukkan nilai signifikan F Change sebesar 0,000 lebih kecil dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa model penelitian ini layak digunakan sebagai model regresi.

Hasil pengujian masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen dapat dijabarkan sebagai berikut. Berdasarkan tingkat signifikansi t_{hitung} sebesar 0,000 lebih kecil dari pada $\alpha = 0,05$ maka H_0 ditolak dan H_1 diterima. Hal ini membuktikan bahwa kompetensi auditor berpengaruh positif dan signifikan pada kualitas audit. Berdasarkan tingkat signifikansi t_{hitung} sebesar 0,030 lebih kecil dari pada $\alpha = 0,05$ maka H_0 ditolak dan H_2 diterima. Hal ini membuktikan bahwa independensi berpengaruh positif dan signifikan pada kualitas audit. Berdasarkan tingkat signifikansi t_{hitung} sebesar 0,020 lebih kecil dari pada $\alpha = 0,05$ maka H_0 ditolak dan H_3 diterima. Hal ini membuktikan bahwa etik berpengaruh positif dan signifikan pada kualitas audit.

Nilai *Adjusted R Square* pada persamaan regresi ini sebesar 0,759. Nilai *Adjusted R Square* berarti bahwa 75,9% variasi kualitas audit Perwakilan BPKP Provinsi Bali mampu dijelaskan oleh model yang dibentuk oleh Kompetensi Auditor, Independen dan Etik. Sedangkan sisanya sebesar 24,1% dijelaskan oleh faktor lain di luar model penelitian ini.

Hasil uji regresi linier berganda menunjukkan adanya pengaruh positif dan signifikan kompetensi auditor terhadap kualitas audit di Perwakilan BPKP Provinsi Bali. Hal ini sesuai dengan Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang diatur dalam Permenpan Nomor PER/05/M.PAN/03/2008 bahwa auditor harus mempunyai pengetahuan, ketrampilan, dan kompetensi lainnya diperlukan untuk melaksanakan tanggung jawabnya. Penelitian ini mendukung penelitian Hakim (2011), dan Lauw Tjun Tjun (2012).

Pejabat fungsional auditor Perwakilan BPKP Bali minimal memiliki tingkat pendidikan formal Diploma III dan memiliki sertifikasi pembentukan auditor. Perwakilan BPKP Provinsi Bali dalam meningkatkan kompetensi auditornya dilakukan dengan memberikan kesempatan kepada auditornya untuk menempuh pendidikan formal yang lebih tinggi dengan memberikan ijin belajar, maupun kesempatan mengikuti tugas belajar melalui beasiswa DIV STAN, Star Pro maupun SPIRIT.

Auditor Perwakilan BPKP Provinsi Bali sebelum menjadi auditor harus mengikuti pendidikan dan latihan (diklat) penjenjangan auditor yang terdiri dari, diklat penjenjangan auditor terampil/pratama, auditor muda dan auditor madya. Diklat pembentukan auditor dilakukan secara berjenjang dimulai dari pembentukan auditor terampil/auditor pratama untuk auditor yang akan diperankan sebagai anggota tim. Diklat penjenjangan auditor muda diperuntukkan bagi auditor yang diperankan sebagai ketua tim. Diklat penjenjangan auditor madya diperuntukkan bagi auditor yang diperankan sebagai pengendali teknis.

Auditor di Perwakilan BPKP Provinsi Bali selain diberikan kesempatan untuk menempuh pendidikan formal yang lebih tinggi dan mengikuti diklat penjenjangan auditor, diberikan juga pelatihan melalui diklat substantif dan program pelatihan mandiri (PPM) yang dilakukan secara berkala dengan penjelasan sebagai berikut. Perwakilan BPKP Provinsi Bali mengikutsertakan auditornya mengikuti diklat di Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP untuk menunjang kompetensi auditor dalam melaksanakan tugas audit/pengawasan.

Perwakilan BPKP Provinsi Bali menyelenggarakan PPM dalam rangka mentransfer ilmu yang diperoleh auditor peserta diklat substantif. PPM dilaksanakan secara berkala dan diikuti oleh seluruh auditor. Perwakilan BPKP Provinsi Bali selama ini telah menjaga dan terus mengembangkan kompetensi auditornya dengan program yang telah dijelaskan di atas. Kompetensi auditor Perwakilan BPKP Provinsi Bali bisa dikatakan telah baik, meskipun demikian berdasarkan Tabel 4.3 tentang profil responden berdasarkan tingkat pendidikan bahwa sebagian besar auditor Perwakilan BPKP Provinsi Bali berlatar pendidikan S1/ sederajat dan masih terdapat auditor yang berpendidikan Sarjana Muda atau D3/ sederajat.

Hasil uji regresi linier berganda terhadap kuesioner adanya pengaruh positif dan signifikan independensi auditor terhadap kualitas audit di Perwakilan BPKP Provinsi Bali. Hal ini sesuai dengan Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang diatur dalam Permenpan Nomor PER/05/M.PAN/03/2008 bahwa auditor harus menjaga independen dan objektivitas dalam melaksanakan tugas.

Penelitian ini mendukung penelitian Hakim (2011), Lauw Tjun Tjun (2012), Annisa (2014) dan Made Juliana Drupadi (2015).

Perwakilan BPKP Provinsi Bali senantiasa berusaha menjaga independensi auditornya. Kebijakan audit yang diterapkan Perwakilan BPKP Provinsi Bali sebagaimana diterangkan di atas menggambarkan bahwa independensi auditor Perwakilan BPKP Provinsi Bali telah baik, namun demikian berdasarkan tabulasi diperoleh bahwa pada pertanyaan independen poin 4 (empat) bahwa Auditor tidak mempunyai hubungan yang dekat dengan auditan/obrik seperti hubungan sosial, kekeluargaan, atau hubungan lainnya, mendapatkan nilai rendah daripada indikator lainnya. Kondisi tersebut terkadang dijumpai saat pelaksanaan audit, dimana auditor memiliki hubungan keluarga dengan auditi, atau memiliki kedekatan dengan auditi. Atas kondisi tersebut Kepala Perwakilan BPKP Provinsi Bali hendaknya Secara rutin melakukan rotasi pegawai antar bidang, dengan tujuan untuk menjaga independensi auditor, meningkatkan kompetensi audit dan memperluas pengetahuan.

Hasil uji regresi linier berganda menunjukkan adanya pengaruh positif dan signifikan etik terhadap kualitas audit di Perwakilan BPKP Provinsi Bali. Hal ini sesuai dengan Kode Etik APIP yang diatur dalam Permenpan Nomor PER/04/M.PAN/03/2008. Aturan tersebut dibuat dengan menimbang bahwa dalam rangka mewujudkan adanya pengawasan oleh APIP yang berkualitas dan auditor yang profesional diperlukan suatu budaya etis dalam profesi APIP. Penelitian ini mendukung penelitian Najib (2013) dan Annisa (2014).

Etik auditor Perwakilan BPKP Provinsi Bali secara berdasarkan hasil tabulasi kuesioner sudah bisa dikatakan baik. Namun demikian pada pernyataan Etik poin 3 mendapatkan nilai dibawah rata-rata dimana Auditor bersikap dan berperilaku sesuai kode etik terhadap auditan/obrik. Atas kondisi tersebut Kepala Perwakilan BPKP Provinsi Bali hendaknya mengoptimalkan satgas disiplin pegawai, untuk menegakkan aturan perilaku dan kepatuhan terhadap kode etik. Perwakilan BPKP Provinsi Bali berupaya meningkatkan kompetensi auditornya dan menjaga independen dan etika auditornya sebagai upaya menjaga kualitas auditnya. Kualitas audit Perwakilan BPKP Provinsi Bali dijaga dengan :

Penyusunan kertas kerja audit oleh auditor perwakilan BPKP Provinsi Bali disusun untuk mendukung penyusunan laporan sehingga penyusunan kertas kerja audit dibuat seinformatif mungkin. Kertas kerja audit harus menginformasikan instansi auditor, auditan, periode audit, nomor KKA, referensi program kerja audit. Kertas kerja audit juga harus menginformasikan siapa yang menyusun dan kapan disusunnya. Didalam kertas kerja audit mendokumentasikan seluruh langkah-lakah audit yang dilakukan oleh auditor. Dalam kertas kerja audit juga diberi daftar isi serta dilakukan review bertingkat.

Perwakilan BPKP Provinsi Bali menerapkan kebijakan reuiu berjenjang pada pelaksanaan audit. Reuiu berjenjang dilakukan oleh auditor dengan peran yang lebih tinggi kepada auditor dengan peran yang lebih rendah. Dalam pelaksanaan reuiu berjenjang dipergunakan tinta berbeda untuk mengetahui auditor yang melakukan perubahan/reuiu dimana tinta biru dipergunakan oleh anggota tim dan ketua tim, tinta

hijau dipergunakan oleh pengendali teknis, tinta hitam dipergunakan oleh pengendali mutu dan tinta biru muda oleh Kepala Perwakilan.

Perwakilan BPKP Provinsi Bali menjaga kualitas laporan hasil audit dengan cara 1) Pedoman Penugasan Bidang Investigasi yang dipergunakan sebagai standar pelaksanaan penugasan audit keinvestigasian yaitu audit investigasi, audit penyesuaian harga, audit penghitungan kerugian keuangan negara, audit klaim, dan audit hambatan kelancaran pembangunan. 2) Pemantauan terhadap ketepatan waktu pelaporan harus sesuai dengan rencana penerbitan laporan melalui Kartu Penugasan (KM 4) untuk menjaga laporan terbit tepat waktu. 3) Hasil audit sebelum dituangkan dalam laporan, terlebih dahulu dilakukan pembahasan dengan obyek audit untuk memperoleh tanggapan dan kesediaan auditan untuk menindaklanjuti temuan hasil audit. Pembahasan tersebut dituangkan dalam berita acara pembahasan. 4) Laporan hasil audit yang disusun ketua tim dilakukan reviu berjenjang oleh pengendali teknis, pengendali mutu dan kepala perwakilan. Selain reviu berjenjang, laporan hasil audit juga dilakukan *quality assurance* oleh BPKP Pusat.

Perwakilan BPKP Provinsi Bali melakukan pemantauan atas hasil audit yang telah dilakukan dengan media TP-III. TP-III tersebut disusun oleh ketua tim audit dan direviu oleh pengendali teknis. Pemantauan tindak lanjut hasil audit Perwakilan BPKP Provinsi Bali dilakukan oleh Bidang Program dan Pelaporan serta Pembinaan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP).

Berdasarkan hasil tabulasi kuesioner (lampiran 1) menyatakan bahwa secara keseluruhan kualitas audit Perwakilan BPKP Provinsi Bali sudah baik. namun

demikian masih terdapat pernyataan yang perlu diperbaiki yaitu pada pertanyaan kualitas audit poin 5 (lima) yang menyatakan “Saya mengumpulkan dan menguji bukti secara memadai untuk mendukung kesimpulan dan temuan audit” memperoleh nilai di bawah rata-rata. Melihat kondisi tersebut Kepala Perwakilan BPKP Provinsi Bali menerapkan reviu silang kertas kerja audit antar bidang pengawasan untuk menjamin kualitas kertas kerja yang menjadi dasar kualitas hasil audit.

SIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh kompetensi auditor, independensi dan etik terhadap kualitas audit auditor Perwakilan BPKP Provinsi Bali. Berdasarkan hasil pengujian regresi linier berganda terhadap data olah kuesioner dan sub bab pembahasan pada Bab IV dapat ditarik kesimpulan bahwa kompetensi berpengaruh positif pada kualitas audit di Perwakilan BPKP Provinsi Bali. Independensi berpengaruh positif pada kualitas audit di Perwakilan BPKP Provinsi Bali. Etik berpengaruh positif pada kualitas audit di Perwakilan BPKP Provinsi Bali.

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah dikemukakan pada Bab IV, saya mencoba memberikan saran untuk dapat menjadi pertimbangan bagi para pemakai penelitian ini sumber dan referensi, yaitu mendorong auditor Perwakilan BPKP Provinsi Bali untuk menempuh pendidikan formal yang lebih tinggi serta aktif mengikuti PPM untuk meningkatkan kompetensinya. Secara rutin melakukan rotasi pegawai antar bidang, dengan tujuan untuk menjaga independensi auditor, meningkatkan kompetensi audit dan memperluas pengetahuan.

Mengoptimalkan satgas disiplin pegawai, untuk menegakkan aturan perilaku dan kepatuhan terhadap kode etik. Melakukan reviu silang kertas kerja audit antar bidang pengawasan untuk menjamin kualitas kertas kerja yang menjadi dasar kualitas hasil audit. Berdasarkan hasil uji regresi linier berganda pada Bab IV diketahui bahwa nilai *Adjusted R²* hanya sebesar 75,9%, yang berarti 75,9% kualitas audit dipengaruhi oleh variabel kompetensi, independensi dan etik, sehingga masih terdapat 21% variabel lain yang berpengaruh terhadap kualitas audit yang dapat dilakukan penelitian lebih lanjut.

REFERENSI

- Amin Widjaja Tunggal. 2007. Dasar-Dasar Audit Manajemen. Jakarta. Harvarindo.
- Annisa, Parasayu. 2014. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Audit Internal. Skripsi Universitas Diponegoro.
- Arens, Alvin A., Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley. 2011. *Auditing and Assurance Service; Integrated approach*. Fourteenth Edition. New Jersey; Prentice Hall.
- Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia. 2014. Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia. Jakarta. Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia.
- Christiawan, Yulius J. 2002. Kompetensi Dan Independensi Akuntansi Publik : Refleksi Hasil Penelitian Empiris. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan* Vol 4 No. 2 (November).
- DeAngelo, L.E, 1981, Auditor Size and audit quality. *Journal of Accounting & Economics*
- Departemen Pendidikan Nasional. 2001. Kamus Besar Bahasa Indonesia. Edisi Ketiga. Jakarta; Balai Pustaka.
- Doso Sukendro, 2015, Laporan Pemberian Keterangan Ahli pada perkara dugaan tindak pidana korupsi Pengadaan Barang dan jasa Tahun 2011 pada IHDN Denpasar, Denpasar, BPKP.

- Hakim, Fandya R. 2011. Pengaruh Independensi dan Kompetensi Terhadap Kualitas Hasil Audit, Studi Kasus Pada Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Jawa Timur. Tangerang Selatan: Skripsi Sekolah Tinggi Akuntansi Negara.
- Heider, Fritz. 1958. *The Psychology of Interpersonal Relations*, New York: Wiley
- Keputusan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor KEP-1446/K/SU/2008, Aturan Perilaku Pegawai BPKP, Jakarta.
- Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 103 Tahun 2001. Kedudukan, Tugas, Fungsi, Kewenangan, Susunan Organisasi, dan Tata Kerja Lembaga Pemerintah Non Departemen. Jakarta.
- Koontz, Harold & O'Donnel, Cyril (1987). *Essential of Manajement-Fourth edition*, Mc Graw-Hill: International Edition;
- Lastanti, Hexana Sri. 2005. Tinjauan Terhadap Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik : Refleksi Atas Skandal Keuangan. *Media Riset Akuntansi, Auditing dan Informasi* Vol.5 No.1 April 2005. Hal 85-97
- Lauw Tjun Tjun, Elyzabet Indrawati Marpaung, Santy Setiawan. 2012. Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi* Vol.4. Bandung. Universitas Kristen Maranatha
- Lowenshon, S., Johnson E.L., dan Elder J.R. 2005. Auditor Specialization and Perceived Audit Quality, Auditee Satisfaction, and Audit Fees in the Local Government Audit Market
- Made Julia Drupadi dan I Putu Sudana. 2015. Pengaruh Keahlian Auditor, Tekanan Ketaatan dan Independensi Pada Audit *Judgment*. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 12.3.
- Marganingsih, Arywanti dan Dwi Martani (2009). Analisis Variabel Anteseden Perilaku Auditor Internal dan Konsekuensinya Terhadap Kinerja: Studi Empiris pada Auditor di Lingkungan Aparat Pengawasan Intern Pemerintah – Lembaga Pemerintah Non Departemen. SNA XII Palembang;
- Messier/Glover/Prawitt. 2005. *Audit & Assurance Service A Systematic Approach*. Jakarta. Salemba Empat.
- Mulyadi, 2002. *Auditing*, Buku Dua, Edisi Ke Enam, Jakarta. Salemba Empat;
- Najib, Ayu D. R 2013. Pengaruh Keahlian, Independensi dan Etika terhadap Kualitas Audit (Studi pada Auditor Pemerintah di BPKP Perwakilan Provinsi SUI-Sel): Makasar: Skripsi Universitas Hasanuddin Makasar.

Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara. Jakarta.

Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor 20 Tahun 2014, Organisasi dan Tata Kerja Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Provinsi Kepulauan Riau, Provinsi Kepulauan Bangka Belitung, Provinsi Banten, Provinsi Bali, Provinsi Nusa Tenggara Barat, Provinsi Kalimantan Tengah, Provinsi Sulawesi Barat, Provinsi Gorontalo, Provinsi Maluku Utara, dan Provinsi Papua Barat, Jakarta.

Peraturan Menteri Negara Pemberdayaan Aparatur Negara Nomor PER/04/M.PAN/03/2008. Kode Etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Jakarta.

Peraturan Menteri Negara Pemberdayaan Aparatur Negara Nomor PER/05/M.PAN/03/2008. Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Jakarta.

Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 192 tahun 2014, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, Jakarta.

Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP. 2007. *Kendali Mutu: Diklat Penjenjangan Auditor Pengendali Mutu*. Jakarta, Pesdiklatwas BPKP;

Reding, Kurt F, Pail J. Sobel, Urton L. Anderson, Michael J. Head, Sridhar Ramamoorti, Mark Salamasick, dan Cris Riddle. 2013, *Internal Auditing: Assurance & Advisory Services*. Third Edition. Florida : The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Sekolah Tinggi Akuntansi Negara. 2007. *Dasar-dasar Audit Internal Sektor Publik*. Tangerang: Sekolah Tinggi Akuntansi Negara.