

**ANALISIS FAKTOR-FAKTOR PENENTU KUALITAS AUDIT DENGAN *MORAL JUDGMENT* SEBAGAI PEMODERASI
(STUDI PADA BPK RI PERWAKILAN PROVINSI MALUKU UTARA)**

Suriana AR. Mahdi
Universitas Khairun Ternate
suriana.armahdi@gmail.com

ABSTRACT

This study generally aims to analyze determinants audit quality with moral judgment as the moderating and has a specific purpose to know; influence of competence on perceived audit quality, the influence of independence on perceived audit quality, the influence of due professional care on perceived audit quality, the influence of leadership style on perceived audit quality, the influence of organizational culture on perceived audit quality, the influence of moral judgment on perceived audit quality and partially, competence, independence, due professional care, leadership style and organizational culture influence of perceived audit quality with moral judgment as a moderating variable. This study is an empirical study using saturation sampling technique. Data obtained by distributing questionnaires to 44 auditors BPK RI representatives of North Maluku province, with response rate as much 86.4%. Data analysis was performed using regression analysis or test the assumption of Ordinary Least Square (OLS) with a regression test to test the absolute difference value on variable moderation. These results indicate that: Auditor competence may increase the perceived audit quality, auditor independence may increases perceived audit quality, auditor due professional may attitude may increases perceived audit quality, leadership style may increases perceived audit quality, organizational culture had no effect on perceived auditor quality and moral judgment does not strengthen or weakens perceived audit quality, but a moral judgment on an individual basis may increases perceived audit quality.

Keywords : perceived audit quality, competence, independence, due professional care, leadership styles, organizational culture and moral judgment.

PENDAHULUAN

Di sektor publik, *Government Accountability Office* (GAO) mengemukakan bahwa kualitas audit merupakan ketaatan terhadap standar profesi dan ikatan kontrak selama melaksanakan tugas audit (Lowensohn *et al*, 2007). Oleh karena itu jasa akuntan dalam hal ini Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) melakukan pemeriksaan melalui sebuah mekanisme yang dapat menggerakkan

makna akuntabilitas dalam pengelolaan sektor pemerintahan, BUMN, atau instansi pengelolaan aktiva lainnya (Bastian, 2007). Hal tersebut terkait dengan tuntutan masyarakat untuk meningkatkan pelayanan transparan dan akuntabel yang diwujudkan oleh pemerintah melalui program reformasi birokrasi.

Tuntutan reformasi diikuti dengan penerapan pengelolaan keuangan yang baik, yang harus didukung dengan tingkat

kualitas audit yang baik, sehingga mengurangi bentuk manipulasi dan kecurangan dalam pengelolaan keuangan. Oleh karena itu, dalam proses pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor BPK harus dilandasi dengan tingkat kepatuhan auditor terhadap kebijakan dan prosedur audit yang sesuai dengan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang diamanatkan dalam undang-undang No 15 tahun 2006 tentang Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK), peraturan BPK No 2 tahun 2007 tentang kode etik Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK). Hal ini didukung dengan pernyataan Belkaoui (2004) yang mengatakan bahwa negara dengan tingkat kualitas audit yang tinggi memiliki pemerintahan yang lebih baik dari negara-negara dengan tingkat kualitas audit yang rendah.

Di sektor *private*, kualitas audit dapat dipertanyakan setelah adanya kasus rekayasa keuangan Enron yang melibatkan *The Big Five Accounting Firm* "Anderson", yaitu direktur dan staf keuangan Enron pada umumnya berasal dari Anderson sehingga kasus tersebut menimbulkan terjadinya perilaku moral *hazard* (Kusmayadi, 2009), sedangkan di sektor publik, banyak kasus yang terkait dengan *moral hazard* para auditor, salah satunya di dalam warta buletin BPK (2010), Gunarwanto menyampaikan bahwa terdapat kasus penyuapan atas opini audit "*shopping opinion*" antara oknum auditor BPK Jawa Barat dengan tujuan untuk meningkatkan

opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) ditahun sebelumnya meningkat menjadi opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP).

Kasus tersebut di atas menimbulkan keraguan dan ketidakpercayaan masyarakat terhadap kinerja auditor yang akan berdampak terhadap ketidakpercayaan masyarakat terhadap kualitas audit atas laporan keuangan auditan. Oleh karena itu, berdasarkan kasus tersebut di atas dapat memberikan perhatian yang mendalam untuk dijadikan sebagai sebuah masalah yang menarik untuk diteliti.

Penelitian yang terkait dengan atribut kualitas audit telah banyak dilakukan oleh berbagai peneliti dengan menggunakan berbagai pendekatan, seperti; Carcello, Hermanson dan McGrath, 1992; Bhen *et. al.*, 1997; Widagdo, 2002, Hanafi, 2004; Samelson., Lowensohn, dan Johnson, 2006; Lowensohn *et. al.*, 2007 dan Zawitri, 2009. Namun penelitian terdahulu pada umumnya dilakukan di sektor *private*, sehingga penelitian ini mengacu pada penelitian (Samelson *et. al.*, (2006) dan Zawitri (2009) yang berkaitan dengan faktor penentu kualitas audit di sektor publik.

Selain itu, gaya kepemimpinan dan budaya organisasi merupakan salah satu atribut yang dianggap penting dalam mempengaruhi kualitas audit. Penelitian ini mengacu pada penelitian Trisnaningsih (2007) dan faktor lain yang diduga berpengaruh terhadap kualitas audit adalah *moral judgment*, dengan

anggapan bahwa aktivitas sektor publik tidak akan terlepas dari permainan politik sebagai faktor situasional yang menimbulkan berbagai macam tekanan maupun tendensi yang memungkinkan adanya praktek *moral hazard* baik di lingkungan pemerintah maupun di kalangan BPK, tentunya praktek tersebut akan berdampak pada tingkat kualitas audit di sektor publik.

Perbedaan penelitian ini adalah; *pertama*, penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Samelson *et al.*, (2006) dan Zawitri (2009) menguji kualitas audit terhadap *auditee*, sedangkan peneliti menggunakan auditor BPK sebagai responden dalam penelitian ini. *Kedua*, penelitian terdahulu menguji persepsi kualitas audit dengan menggunakan 11 atribut kualitas audit, sedangkan dipenelitian ini hanya menggunakan 3 atribut kualitas audit sebagai keterwakilan dari 11 atribut tersebut yang dikolaborasikan dengan SPKN (2007). *Ketiga*, peneliti menambahkan gaya kepemimpinan dan budaya organisasi sebagai variabel independen. *Keempat*, penelitian terdahulu tidak menggunakan variabel moderasi, sedangkan pada penelitian ini menggunakan *moral judgment* sebagai variabel moderasi.

Berdasarkan latar belakang tersebut di atas maka yang menjadi permasalahan dan tujuan penelitian adalah mempertanyakan dan mengentahui; 1) Pengaruh kompetensi terhadap persepsi kualitas audit. 2) Pengaruh kompetensi terhadap persepsi kualitas dengan

moral judgment sebagai pemoderasi. 3) Pengaruh independensi terhadap persepsi kualitas audit. 4) Pengaruh Independensi terhadap persepsi kualitas audit dengan *moral judgment* sebagai pemoderasi. 5) Pengaruh *due professional care* terhadap persepsi kualitas audit. 6) Pengaruh *due professional care* terhadap persepsi kualitas audit dengan *moral judgment* sebagai pemoderasi. 7) Pengaruh gaya kepemimpinan terhadap persepsi kualitas audit. 8) Pengaruh gaya kepemimpinan terhadap persepsi kualitas audit dengan *moral judgment* sebagai Pemoderasi. 9) Pengaruh budaya organisasi terhadap persepsi kualitas audit. 10) Pengaruh budaya organisasi terhadap persepsi kualitas audit dengan *moral judgment* sebagai pemoderasi, dan 11) Pengaruh *moral judgment* terhadap persepsi kualitas audit.

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori Atribusi Sebagai Dasar Persepsi Auditor

Teori atribusi merupakan bagian dari teori keprilakuan yang menjelaskan tentang persepsi seseorang terhadap lingkungan yang mempengaruhinya, dimana persepsi merupakan padangan yang dimiliki oleh seseorang atau beberapa orang melalui sesuatu pengalaman diri yang dapat mempengaruhi sikap dan prilaku orang tersebut. Menurut Robbins (2007: 172) teori

atribusi dikemukakan untuk mengembangkan penjelasan mengenai cara kita menilai orang secara berlainan, bergantung pada makna apa yang kita kaitkan pada perilaku tertentu. Dari uraian tersebut dapat ditegaskan bahwa teori atribusi merupakan teori yang menjelaskan tentang persepsi. Menurut Mukoffi (2004) persepsi merupakan suatu proses respon terhadap stimulus yang diterima, kemudian mengorganisasikan dan menafsirkan dalam bentuk perilaku, dimana setiap orang berbeda akan melihat hal yang sama dengan cara yang berbeda. Oleh karena itu, hasil kualitas audit sangat bergantung pada persepsi auditor terhadap kompetensi, sikap independensi, *due professional care*, gaya kepemimpinan, budaya organisasi dan *moral judgment* yang dimiliki dan dirasakannya dalam setiap melaksanakan tugas audit.

Kualitas Audit

Kualitas audit memiliki beragam definisi dengan berbagai sudut pandang yang berbeda. Menurut DeAngelo (1981) mendefinisikan *audit quality* (kualitas audit) sebagai probabilitas, dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Kemudian Deis dan Giroux (1992) menyatakan bahwa kualitas audit dapat dipengaruhi oleh lamanya auditor melakukan audit terhadap klien, sedangkan Watkins *et al.*, (2004) menyatakan bahwa kualitas audit bukan hanya sebatas ukuran besar kecilnya

sebuah kantor jika sumber daya yang dimiliki tidak digunakan untuk memberikan pendapat secara independen, pernyataan tersebut dibuktikan dengan kasus Enron/Andersen yang merupakan sebuah kantor akuntan besar dengan sumber daya yang besar, namun terbukti tidak digunakan secara independen.

Menurut Astuti (2008) dukungan teori kualitas jasa audit menurut perspektif klien dan auditor dijelaskan sebagai berikut: Pengalaman melakukan audit, memahami industri klien, responsif atas kebutuhan klien, taat terhadap standar umum, independensi, sikap hati-hati, komitmen yang kuat terhadap kualitas audit, keterlibatan pimpinan Kantor Akuntan Publik (KAP), melakukan pekerjaan lapangan yang tepat, keterlibatan komite audit, standar etika yang tinggi, tidak mudah percaya, komisaris Independen, pengetahuan staf auditor dan auditor eksternal yang cukup, realisasi janji yang sesuai jadwal.

Sedangkan atribut kualitas audit yang digunakan di dalam penelitian ini adalah; *pertama*, **kompetensi**, merupakan bakat yang dimiliki oleh seseorang melalui pendidikan, pelatihan maupun pengalamannya. Menurut Hapsari (2007) kompetensi auditor merupakan kecakapan, pengetahuan dan ketrampilan yang dimiliki auditor dalam melaksanakan pekerjaan yang dibebankan kepadanya. *Kedua*, **independensi** yaitu di dalam SPAP (2001: 220) dijelaskan bahwa dalam auditor harus bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan

pekerjaan untuk kepentingan umum. Dengan demikian auditor tidak dibenarkan untuk memihak kepada siapapun. *Ketiga, due professional care*, menurut SPAP (2001: 230) penggunaan kemahiran profesional secara cermat dan seksama menyangkut apa yang dikerjakan oleh auditor dan bagaimana kesempurnaan pekerjaan tersebut. *Keempat, gaya kepemimpinan*, menurut Gibson *et. al.*, (1997: 15) gaya kepemimpinan yang telah diteliti di Ohio State University oleh Fleishman dan rekan-rekannya menghasilkan pengembangan teori dua faktor kepemimpinan, yaitu; *Initiating structure* (struktur inisiatif) dan *Consideration* (konsiderasi). *Kelima, budaya organisasi* merupakan suatu kebiasaan atau norma yang dianut oleh setiap orang dalam menjalankan sebuah organisasi. Menurut Robbins (2007: 721) riset paling baru mengemukakan bahwa tujuh karakteristik primer yang bersama-sama menangkap hakikat budaya organisasi, yaitu: Inovasi dan pengambilan resiko, perhatian terhadap detail, orientasi hasil pekerjaan, orientasi orang, orientasi tim, keagresifan dan kemantapan. *Keenam, moral judgment*, menurut Gaffikin (2008), moral (berasal dari bahasa Yunani *mores*—tata cara dan kebiasaan) adalah standar yang diamati individu dalam kehidupan sehari-harinya. Perkembangan moral awalnya diteliti oleh Jean Piaget dan kemudian dikembangkan oleh Kohlberg. Menurut Purnamasari (2006) berdasarkan riset Kohlberg di

tahun 1963 dan 1969 mengemukakan teori pengembangan moral kognitif (*Cognitive Moral Development*). Menurut Dunn *et. al.*, (2003) perkembangan moral Kolberg dikelompokkan ke dalam tiga tingkatan, yaitu Pra konvensional, konvensional dan Pasca Konvensional, dimana menurut Susanti (2007) pada tingkatan I (pra konvensional) auditor akan melakukan *sign-off* jika mereka yakin hal tersebut merupakan yang terbaik bagi individu, tingkatan II (konvensional) auditor akan dipengaruhi sebagian besar oleh keberadaan *peer pressure (social conformity)* dan justifikasi *dysfunctional behavior* atas apa yang orang lain katakan atau lakukan dan auditor akan mulai merasakan kebutuhan untuk melaporkan tekanan dari *peer* ke orang lain dan tingkatan III (Pasca Konvensional) auditor diperkirakan akan menghindari *dysfunctional behavior* pada saat *signing off* salah saji laporan keuangan material. Perkembangan teori ini sejalan dengan pendapat Lindrawati *et. al.* (2007) tentang *ethical judgment* dapat diartikan sebagai penilaian terhadap sesuatu yang baik atau buruk yang harus ditentukan pada situasi tertentu berdasarkan pembelajaran pada masing-masing individu.

Pengembangan Hipotesis

Kompetensi, moral judgment dan persepsi kualitas audit

Kompetensi audit merupakan tingkat pengalaman, pendidikan dan pelatihan

berkelanjutan yang dimiliki oleh setiap auditor. Hal ini sesuai dengan standar umum dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang dinyatakan bahwa auditor disyaratkan memiliki pengalaman kerja yang cukup dalam profesi yang ditekuninya, serta dituntut untuk memenuhi kualifikasi teknis dan berpengalaman dalam bidang industri yang digeluti kliennya (Arrens, 2005).

Penelitian Carcello *et. al.*, (1992) dan Samelson *et. al.*, (2006) menunjukkan bahwa atribut pengalaman auditor merupakan salah satu atribut yang terpenting dalam mempengaruhi persepsi kualitas audit, sedangkan hasil penelitian Zawitri (2009) menunjukkan bahwa pengalaman tidak berhubungan dengan persepsi kualitas audit. Di Indonesia, penelitian Ardini (2010) menunjukkan bahwa kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit,.

Kemudian penelitian Laily (2010) menunjukkan bahwa auditor yang memiliki pengalaman kerja yang lebih akan meningkatkan pertimbangan etisnya karena lama bekerja seorang auditor akan terbiasa menghadapi dilema etis sehingga akan semakin baik pertimbangan etisnya. Namun Ponemon (1990) menyatakan bahwa pengaruh pengalaman yang banyak dalam bidang audit dapat dikacaukan oleh rendahnya kesadaran etis para auditor yang memegang posisi yang tinggi dalam organisasi. Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka hipotesis penelitian ini

adalah:

H_{1a}; Kompetensi berpengaruh positif terhadap persepsi kualitas audit

H_{1b}; Kompetensi berpengaruh positif terhadap persepsi kualitas audit dengan *moral judgment* sebagai variabel moderasi.

Independensi, *moral judgment* dan persepsi kualitas audit

Menurut SPKN (2007: 24) pernyataan standar umum kedua dinyatakan bahwa independensi merupakan dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya. Pernyataan ini senada dengan hasil penelitian Schroeder *et al.*, (1986) dan Ardini (2010) yang menunjukkan bahwa atribut independensi anggota audit berpengaruh terhadap kualitas audit.

Kemudian Sweeney and Roberts (1997) hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat perkembangan moral seorang auditor sangat berpengaruh terhadap masalah etika dan pertimbangan independensi. Hasil ini senada dengan hasil penelitian Ponemon dan Gabhart (1990) yang membuktikan bahwa terdapat hubungan antara pertimbangan etis auditor dengan penyelesaian konflik independensi, kemudian hasil penelitian Alim *et al.*, (2007) pun mempertegas bahwa adanya pengaruh

moderasi antara etika auditor dan independensi terhadap kualitas audit. Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

H_{2a}; Independensi berpengaruh positif terhadap persepsi kualitas audit

H_{2b}; Independensi berpengaruh positif terhadap persepsi kualitas audit dengan *moral judgment* sebagai Variabel moderasi.

Due Professional Care , Moral Judgment

Dan Persepsi Kualitas Audit

Kecerdasan profesional, menyatakan bahwa auditor harus menggunakan keahlian profesionalnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*) secara hati-hati (*prudent*) dalam setiap penugasan, dengan kriterianya menentukan formulasi tujuan audit, penentuan ruang lingkup audit, termasuk evaluasi risiko audit, pemilihan pengujian dan hasilnya, pemilihan jenis dan tingkat sumber daya yang tersedia untuk mencapai tujuan audit dan lain-lain (Lubis, 2009).

Terkait dengan sikap kehati-hatian dan kecermatan tersebut, telah diteliti Samelson *et al.*, (2006) dan Singgih dan Bawono (2007) yang menunjukkan bahwa *due professional care* berhubungan positif dengan kualitas audit yang dirasakan, sedangkan Zawitri (2009) menunjukkan bahwa *due professional care* tidak berhubungan dengan kualitas audit

yang dirasakan, namun hasil penelitian Ikhsan (2011) membuktikan bahwa sikap skeptis yang tinggi akan meningkatkan kualitas audit.

Kemudian Shaub dan Lawrence (1996) hasil penelitiannya menunjukkan bahwa auditor yang menguasai situasi etika kurang lebih terkait atau berhubungan dengan etika profesional dan kurang lebih dapat melaksanakan skeptisme profesionalnya. Hasil ini senada dengan penelitian Herawati dan Susanto (2009) yang menunjukkan bahwa profesionalisme, pengetahuan dalam mendeteksi kekeliruan dan etika profesi berpengaruh secara signifikan dan positif terhadap pertimbangan tingkat materialitas akuntan publik dalam proses pemeriksaan laporan keuangan, sedangkan hasil penelitian Utami *et al.*, (2007) menunjukkan bahwa interaksi komitmen profesional dengan kesadaran etis yang dirasakan akuntan publik dapat mempengaruhi perilaku akuntan publik dalam situasi konflik audit. Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

H_{3a}; *Due professional care* berpengaruh positif terhadap persepsi kualitas audit.

H_{3b}; *Due professional care* berpengaruh positif terhadap persepsi kualitas audit dengan *moral judgment* sebagai variabel moderasi.

Gaya kepemimpinan, *moral judgment* dan persepsi kualitas audit

Gaya kepemimpinan merupakan dominasi atas perilaku seorang pimpinan organisasi terhadap bawahannya. Menurut Dewita (2007) kecenderungan seorang pemimpin memberikan batasan antara peranan pemimpin dan bawahan dalam mencapai tujuan, memberikan instruksi pelaksanaan tugas (kapan, bagaimana dan hasil apa yang akan dicapai).

Penelitian terkait dengan gaya kepemimpinan dan kinerja auditor di teliti oleh Trisnaningsih (2007) dan Wati *et al.*, (2010) dengan hasil menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja auditor. Kemudian menurut Ferrell (1999) kepemimpinan harus dapat memberikan nilai-nilai perusahaan dan kerangka kerja jaringan sosial untuk mendukung perilaku etis. Melalui kepemimpinan, berbagi nilai-nilai tentang iklim etika dapat memberikan upaya terpadu untuk menjadikan sebuah organisasi yang memiliki tingkat integritas yang tinggi.

Penelitian Tsui dan Gul (1999) dan Utami *et al.*, (2007) terkait dengan hubungan penalaran atau kesadaran etis dengan *lokus of control* terhadap perilaku akuntan publik dalam konflik audit. Hasil menunjukkan bahwa penalaran etis atau tingkat kesadaran etis memoderasi hubungan antara *lokus of control* dan tanggapan auditor untuk menyetujui

permintaan klien dalam situasi konflik audit. Berdasarkan hasil penelitian yang diungkapkan oleh para peneliti sebelumnya, maka hipotesis penelitian ini adalah:

H_{4a}; Gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap persepsi kualitas audit.

H_{4b}; Gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap persepsi kualitas audit dengan *moral judgment* sebagai variabel moderasi.

Budaya Organisasi, *Moral Judgment* Dan Persepsi Kualitas Audit

Budaya organisasi merupakan nilai atau tradisi di dalam sebuah organisasi dan dianut oleh setiap anggota organisasi. Menurut Robbins (2007: 739) budaya organisasi yang kuat akan berpengaruh lebih besar terhadap karyawan dibandingkan dengan budaya organisasi yang lemah. Trisnaningsih (2007) melakukan penelitian terkait dengan budaya organisasi terhadap kinerja auditor dengan hasil penelitian menunjukkan bahwa budaya organisasi tidak berpengaruh langsung terhadap kinerja auditor, namun secara tidak langsung komitmen organisasi memoderasi hubungan antara budaya organisasi terhadap kinerja auditor.

Budaya organisasi tidak dapat dijalankan dengan baik, jika tidak dilandasi dengan etika yang baik, dimana menurut Robertson dan Paul (1999) menyatakan bahwa karya Kohlberg (1984) mendukung pengaruh budaya dan kemampuan pengambilan

keputusan kognitif individu (sebagai moderasi) terhadap masalah etika. Sedangkan Douglas *et al.* (2001) meneliti tentang pengaruh budaya organisasi dan orientasi etika terhadap *moral judgment* akuntan. Hasil penelitiannya menemukan bahwa pengaruh signifikan budaya etis organisasi dan orientasi etika akuntan terhadap *moral judgment* akuntan.

Kemudian Jeffery *et al.*, (2004) meneliti tentang dampak perkembangan etika dan konstruk budaya yang dikembangkan oleh Hofstade (1991) terhadap pertimbangan auditor di Taiwan. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa dimensi budaya yang paling penting di dalam penelitian ini adalah individualisme vs kolektivis, dimana auditor akan melakukan pelanggaran standar etika jika memiliki kepentingan individual dengan temannya. Berdasarkan hasil penelitian yang diungkapkan oleh para peneliti sebelumnya, maka hipotesis penelitian ini adalah:

H_{5a}; Budaya organisasi berpengaruh positif terhadap persepsi kualitas audit.

H_{5b}; Budaya organisasi berpengaruh positif terhadap persepsi kualitas audit dengan *moral judgment* sebagai variabel moderasi.

***Moral Judgment* Dan Persepsi Kualitas Audit**

Moral judgment atau biasa disebut dengan pertimbangan etis merupakan suatu tindakan secara etis maupun tidak etis disaat menghadapi dilema etis. Menurut Laily (2010)

dilema etis muncul sebagai konsekuensi konflik audit karena auditor berada dalam situasi pengambilan keputusan yang terkait dengan keputusannya yang etis atau tidak etis. Situasi tersebut terbentuk karena dalam konflik audit ada pihak-pihak yang berkepentingan terhadap keputusan auditor sehingga auditor diperhadapkan kepada pilihan keputusan audit.

Hasil penelitian Coram *et al.*, (2008) pun menunjukkan bahwa bahwa tingkat kesalahan (probabilitas efek) maupun opini audit yang salah (besarnya konsekuensi) yang dilakukan oleh auditor dalam setiap melakukan audit akan berpengaruh terhadap berkurangnya kualitas audit atas laporan keuangan auditan. Hasil penelitian ini senada dengan pernyataan Sudibyo (2001) menyatakan bahwa keterlibatan *moral judgment* dalam proses audit, pada gilirannya sangat membantu dalam mengevaluasi tingkat mutu (kualitas) audit dan tingkat integritas pelaporan keuangan di Indonesia. Berdasarkan hasil penelitian dan pernyataan yang diungkapkan di atas, maka hipotesis penelitian ini adalah:

H6: *Moral Judgment* Berpengaruh Positif Terhadap Persepsi Kualitas Audit

METODA PENELITIAN

Pendekatan Penelitian, Penentuan populasi dan sampel

Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif, yaitu penelitian berupa fakta-fakta yang terjadi pada suatu populasi. Pada

penelitian ini menggunakan sampling jenuh (populasi) dengan memberikan kuisioner terhadap seluruh tenaga auditor yang ada pada kantor Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) perwakilan Provinsi Maluku Utara dengan jumlah auditor sebanyak 44 orang.

Teknik Pengumpulan Data dan Definisi

Operasional

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Data diperoleh dengan menggunakan kuisioner yang dibagikan secara langsung kepada responden melalui bagian Humas di lembaga BPK RI perwakilan Provinsi Maluku Utara.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel Penelitian adalah sebagai berikut:

- a. **Variabel Dependen** adalah *perceived audit quality*/kualitas audit yang dipersepsikan. Definisi *perceived audit quality* lebih pada penilaian yang diberikan auditor berkaitan dengan kualitas audit setelah mereka melakukan audit dengan menggunakan 4 instrumen kualitas audit yang dikembangkan oleh Widagdo (2002); Alim *et al.*, (2007) dan Zawitri (2009) yang kemudian dikolaborasikan dengan SPKN (2007) dengan skala likert 1 – 5, yaitu; (1) dengan Sangat Tidak Setuju hingga (5) Sangat Setuju.
- b. **Variabel Independen**; Pada penelitian ini menggunakan 5 variabel independen yang

terdiri dari 3 variabel yang dikembangkan oleh Carcello, *at al.*, (1992) dan diteliti kembali oleh Samelson *et al.*, (2006) dan Zawitri (2009) dan 2 variabel (gaya kepemimpinan dan budaya organisasi) diteliti oleh Trisnarningsih (2007) dengan masing-masing menggunakan 1-5 skala likert yang dimulai dari (1) Sangat Tidak Setuju (STS) hingga (5) Sangat Setuju (SS) dan memiliki definisi indikator masing-masing sebagai berikut:

1. **Kompetensi** yaitu tim audit memiliki tingkat pengalaman, pendidikan dan pelatihan. Kompetensi dapat diukur dengan menggunakan 4 instrumen pertanyaan.
2. **Independensi** yaitu pimpinan maupun anggota tim audit melaksanakan tugas audit tanpa memihak kepada siapapun atau menghindari hal-hal yang mencurigakan berkaitan dengan independensinya. Independen dapat diukur dengan menggunakan 5 instrumen pertanyaan.
3. **Due Professional care**/bersikap profesional dan hati-hati, yaitu pimpinan maupun anggota tim audit harus bersikap profesional dengan penuh kehati-hatian sesuai dengan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) dengan menggunakan 6 instrumen.
4. **Gaya Kepemimpinan** yaitu

seorang pemimpin mempengaruhi bawahan dalam mengatur dan mengkoordinasikan bawahan dalam rangka pencapaian tujuan perusahaan yang efektif. Variabel gaya kepemimpinan dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan 5 instrumen gaya kepemimpinan konsiderasi dan 4 instrumen gaya kepemimpinan struktur inisiatif.

5. Budaya Organisasi yaitu merupakan nilai-nilai dominan yang disebarluaskan dalam perusahaan dan diacuh sebagai filosofi kinerja karyawan. Variabel budaya organisasi dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan 4 instrumen pertanyaan budaya organisasi yang berorientasi pada orang dan 4 instrumen pertanyaan budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan.

c. **Variabel Moderasi;** Variabel moderasi digunakan dalam penelitian ini adalah

moral judgment, merupakan pertimbangan etis yang dilakukan oleh auditor dalam menghadapi dilema etis. Peneliti menggunakan 4 instrumen pertanyaan yang dikembangkan oleh Lord dan Dezoort (1994) dan diteliti kembali oleh Jamilah *et al.*, (2007) dan Laily (2010) yang berupa skenario situasi dilema etis terkait dengan pengujian persediaan, piutang dan salah saji material.

Teknik Analisis Data

Metode analisis dalam penelitian ini menggunakan bantuan perhitungan melalui SPSS 17.0. Uji hipotesis, baik secara parsial maupun moderasi, dilakukan dengan menggunakan Ordinary Least Square (OLS) dengan uji regresi nilai selisih mutlak yang diajukan oleh Furcot dan Shearon (1991) dalam Gozali (2006: 203) dengan rumusan persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = \beta\alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 [X_1 - X_6] + \beta_8 [X_2 - X_6] + \beta_9 [X_3 - X_6] + \beta_{10} [X_4 - X_6] + \beta_{11} [X_5 - X_6] + \beta_n + \varepsilon$$

Keterangan:

Y	= Persepsi kualitas audit
α	= Konstanta
X_1	= Kompetensi
X_2	= Independensi
X_3	= <i>Due professional care</i>
X_4	= Gaya Kepemimpinan
X_5	= Budaya Organisasi

X_6	= <i>Moral judgment</i>
$X_i - X_6$	= Interaksi yang diukur dengan nilai absolut perbedaan antara X_i dan X_6
ϵ	= eror
$\beta_1 \beta_2 \beta_3 \beta_4 \beta_5 \beta_6 \beta_7 \beta_8 \beta_9 \beta_{10} \beta_{11} \beta_n \dots$	= Koefisien Regresi

HASIL DAN PEMBAHASAN

Gambaran Umum Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif dengan menggunakan data primer sebagai sumber data. Penelitian dilakukan di Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) RI perwakilan Provinsi Maluku Utara. Proses penelitian dilakukan dengan penyebaran

kuisisioner kepada 44 auditor BPK RI perwakilan Provinsi Maluku Utara. dengan tingkat pengembalian sebanyak 86,34%.

Pengujian Hipotesis Dan Pembahasan

Pengujian hipotesis bertujuan untuk menguji pengaruh faktor-faktor penentu kualitas audit dan *moral judgment* sebagai variabel.

Tabel 4. Ringkasan Hasil Uji Koefisien Regresi Terhadap Persepsi Kualitas Audit

Model	b	t	P-Value	Keterangan
- Kompetensi	0,360	2,354	0,024	Signifikan
- Independensi	0,342	2,580	0,014	Signifikan
- <i>Due professional care</i>	0,873	6,591	0,000	Signifikan
- Gaya Kepemimpinan	0,750	5,844	0,000	Signifikan
- Budaya Organisasi	0,007	0,039	0,969	Tidak Signifikan
- Moral Judgment	0,414	2,714	0,010	Signifikan
- interaksi kompetensi dan <i>moral judgment</i>	0,174	0,980	0,334	Tidak Signifikan
- Interaksi independensi dan <i>moral judgment</i>	0,138	0,919	0,365	Tidak Signifikan
- Interaksi <i>due professional care</i> dan <i>moral judgment</i>	-0,151	-1,262	0,216	Tidak Signifikan
- Interaksi gaya kepemimpinan dan <i>moral judgment</i>	-0,011	-0,064	0,949	Tidak Signifikan
- Interaksi budaya organisasi dan <i>moral judgment</i>	0,180	1,225	0,229	Tidak Signifikan

Koefisien Determinan (R^2) = 0,574. t tabel = 2,0244 dan Signifikansi statistik $\alpha = 0,05$

Dari hasil olah data dengan persamaan regresi linier berganda sebagai menggunakan SPSS 17 dapat menghasilkan berikut:

$$Y = 0,360X_1 + 0,342X_2 + 0,873X_3 + 0,750X_4 + 0,007X_5 + 0,414X_6 + 0,174[X_1 - X_6] + 0,138[X_2 - X_6] - 0,151[X_3 - X_6] - 0,011[X_4 - X_6] + 0,180[X_5 - X_6]; (R^2) = 0,574$$

Dari hasil perhitungan statistik tersebut di atas menunjukkan nilai koefisien determinan (R^2) sebesar 0,574 yang mempunyai arti bahwa perubahan kualitas audit mampu dijelaskan oleh variabel independen (kompetensi, independensi, *due professional care*, gaya kepemimpinan, budaya organisasi dan *moral judgment*) sebesar 57,4% dan sisanya sebesar 42,6% dijelaskan oleh faktor yang lain.

Pengaruh Kompetensi Terhadap Persepsi Kualitas Audit (H1a)

Berdasarkan pada tabel tersebut di atas menunjukkan bahwa koefisien regresi untuk variabel kompetensi memiliki nilai sebesar 0,360 dengan p-value sebesar (0,024) lebih besar dari ($\alpha=0,05$). Hasil penelitian menunjukkan bahwa **H1a diterima**, maka secara statistik koefisien regresi dari kompetensi signifikan berpengaruh terhadap persepsi kualitas audit. Hasil penelitian tidak mendukung penelitian Zawitri (2009), namun hasil ini mendukung penelitian Carcello *et al.* (1992) Samelson *et al.* (2006) dan Ardini (2010) yang menunjukkan bahwa kompetensi (pendidikan, pengalaman dan pelatihan) berpengaruh terhadap kualitas audit.

Pengaruh Kompetensi Terhadap Persepsi Kualitas Audit Dengan *Moral Judgment* Sebagai Variabel Moderasi (H1b)

Berdasarkan pada tabel tersebut di atas menunjukkan bahwa koefisien regresi untuk variabel moderasi *moral judgment* dan

kompetensi terhadap persepsi kualitas audit memiliki nilai sebesar 0,174 dengan nilai p-value (0,334) lebih besar dari α (0,05), Hasil ini menunjukkan bahwa **H1b ditolak**, maka secara statistik *moral judgment* tidak terbukti bersifat sebagai variabel moderasi yang bisa memperkuat atau memperlemah pengaruh kompetensi terhadap persepsi kualitas audit. Penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian Ashton (1991) maupun pernyataan Ponemon (1990) yang menyatakan bahwa pengaruh pengalaman yang banyak dalam bidang audit dapat dikacaukan oleh rendahnya kesadaran etis para auditor yang memegang posisi yang tinggi dalam organisasi. Namun penelitian mendukung Utami *et al.*, (2007) dan Alim *et al.*, (2007) yang membuktikan bahwa tidak ada pengaruh interaksi antara etika auditor dan kompetensi terhadap kualitas audit.

Pengaruh Independensi terhadap persepsi kualitas audit (H2a)

Berdasarkan pada tabel tersebut di atas menunjukkan bahwa koefisien regresi untuk variabel independensi memiliki nilai sebesar 0,342 dengan p-value sebesar (0,014) lebih kecil dari ($\alpha=0,05$). Hasil tersebut memuktikan bahwa **H2a diterima**, maka secara statistik koefisien regresi dari independensi signifikan terhadap persepsi kualitas audit. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Schroeder *et al.*, (1986) dan Ardini (2010) yang menunjukkan bahwa independensi berpengaruh terhadap persepsi kualitas audit.

Pengaruh Independensi terhadap persepsi kualitas audit dengan moral judgment sebagai variabel moderasi (H2b)

Berdasarkan pada tabel tersebut di atas menunjukkan bahwa koefisien regresi untuk variabel moderasi *moral judgment* dan independensi terhadap persepsi kualitas audit memiliki nilai sebesar 0,138 dengan nilai p-value (0,365) lebih besar dari α (0,05). Hasil tersebut menunjukkan bahwa **H2b ditolak**, maka secara statistik *moral judgment* tidak terbukti bersifat sebagai variabel moderasi yang bisa memperkuat atau memperlemah pengaruh Independensi terhadap persepsi kualitas audit. Penelitian ini tidak mendukung penelitian Sweeney and Roberts (1997) dan Ponemon dan Gabhart (1990) menyatakan bahwa terdapat hubungan antara pertimbangan etis auditor dengan penyelesaian konflik independensi. Hasil penelitian ini pun tidak mendukung penelitian Alim *et al.*, (2007) yang menunjukkan bahwa adanya pengaruh interaksi antara etika auditor dan independensi terhadap kualitas audit. Salah satu faktor penyebabnya adalah instrumen yang tidak valid (independensi1) dan dikeluarkan dari pengujian hipotesis.

Pengaruh Due Professional Care Terhadap Persepsi Kualitas Audit (H3a)

Berdasarkan pada tabel tersebut di atas menunjukkan bahwa koefisien regresi untuk variabel *due professional care* memiliki nilai sebesar 0,873 dengan p-value (0,000) lebih kecil dari α (0,05). Hasil tersebut membuktikan

bahwa **H3a diterima**, maka secara statistik koefisien regresi dari *due professional care* signifikan terhadap persepsi kualitas audit. Hasil penelitian membuktikan bahwa variabel *due professional care* berpengaruh terhadap persepsi kualitas audit. Hasil penelitian ini mendukung penelitian Samelson *et al.*, (2006) dan Singgi dan Bawono (2007) yang menunjukkan bahwa *due professional care* berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Pengaruh Due Professional Care Terhadap Persepsi Kualitas Audit Dengan Moral Judgment Sebagai Variabel Moderasi (H3b)

Berdasarkan pada tabel tersebut di atas menunjukkan bahwa koefisien regresi untuk variabel moderasi *moral judgment* dan *due professional care* terhadap persepsi kualitas audit memiliki nilai sebesar -0,151 dengan nilai p-value (0,216) lebih besar dari α (0,05). Hasil tersebut membuktikan bahwa **H3b ditolak**, maka secara statistik *moral judgment* tidak terbukti bersifat sebagai variabel moderasi yang bisa memperkuat atau memperlemah pengaruh *due professional care* terhadap persepsi kualitas audit. Hasil penelitian mendukung penelitian Utami *et al.*, (2007) dan Herawati dan Susanto (2009). Hal ini disebabkan karena dari hasil deskriptif menunjukkan bahwa ada beberapa auditor tidak setuju untuk mencegah klien yang melakukan pencontekkan (dengan tujuan memanipulasi daftar persediaan) atas catatan informasi pengujian persediaan yang dilakukan oleh

auditor, karena auditor menganggap klien yang mencuri sampel persediaan tersebut bukan merupakan sampel yang dipilih oleh auditor (sampel besar), sehingga tidak menimbulkan risiko sampling (secara material) dikemudian hari dan kondisi tersebut tidak mengganggu sikap skeptis maupun profesionalisme auditor dalam menjalankan tugas audit.

Pengaruh Gaya Kepemimpinan Terhadap Persepsi Kualitas (H4a)

Berdasarkan pada tabel tersebut di atas menunjukkan bahwa koefisien regresi untuk variabel gaya kepemimpinan memiliki nilai sebesar 0,750 dengan nilai p -value (0,000) lebih kecil dari α (0,05). Hasil penelitian menunjukkan bahwa **H4a diterima**, maka secara statistik koefisien regresi dari gaya kepemimpinan signifikan terhadap persepsi kualitas audit. Penelitian ini memperkuat hasil penelitian yang dilakukan oleh Trisnaningsih (2007) dan Wati *et al.*, (2010) yang menunjukkan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh terhadap kualitas audit.

Pengaruh Gaya Kepemimpinan Terhadap Persepsi Kualitas Audit Dengan *Moral Judgment* Sebagai Variabel Moderasi (H4b)

Berdasarkan pada tabel tersebut di atas menunjukkan bahwa koefisien regresi untuk variabel moderasi *moral judgment* dan gaya kepemimpinan terhadap persepsi kualitas audit memiliki nilai sebesar -0,011 dengan nilai p -value (0,949) lebih besar dari

α (0,05). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa **H4b ditolak**, maka secara statistik *moral judgment* tidak terbukti bersifat sebagai variabel moderasi yang bisa memperkuat atau memperlemah pengaruh gaya kepemimpinan terhadap persepsi kualitas audit. Hasil penelitian ini tidak mendukung Tsui dan Gul (1999) dan Utami *et. al.*, (2007) yang menunjukkan bahwa interaksi *locus of control* dengan kesadaran etis mempengaruhi perilaku akuntan publik dalam menghadapi dilema etis.

Pengaruh Budaya Organisasi Terhadap Persepsi Kualitas Audit (H5a)

Berdasarkan pada tabel tersebut di atas menunjukkan bahwa koefisien regresi untuk variabel budaya organisasi memiliki nilai sebesar 0,007 dengan nilai p -value (0,969) lebih besar dari α (0,05). Hasil penelitian menunjukkan bahwa **H5a ditolak**, maka secara statistik koefisien regresi dari budaya organisasi tidak signifikan terhadap persepsi kualitas audit. Hasil penelitian mendukung penelitian Trisnaningsih (2007) yang menyatakan bahwa budaya organisasi tidak berpengaruh langsung terhadap kinerja auditor.

Pengaruh Budaya Organisasi Terhadap Persepsi Kualitas Audit Dengan *Moral Judgment* Sebagai Variabel Moderasi (H5b)

Berdasarkan pada tabel tersebut di atas menunjukkan bahwa koefisien regresi untuk variabel moderasi *moral judgment* terhadap budaya organisasi memiliki nilai sebesar

0,180 dengan nilai p-value (0,229) lebih besar dari α (0,05). Dari hasil menunjukkan bahwa **H5b ditolak**, maka secara statistik *moral judgment* tidak terbukti bersifat sebagai variabel moderasi yang bisa memperkuat atau memperlemah pengaruh budaya organisasi terhadap persepsi kualitas audit. Hasil penelitian ini tidak mendukung Narvaez *et al.*, (1999) yang menyatakan bahwa *moral judgment* tidak dapat direduksi menjadi ideologi budaya, atau sebaliknya. Tapi ketika masing-masing diukur secara terpisah, kemudian diuji secara simultan, akan dapat memprediksi kuat terhadap pemikiran moral.

Oleh karena itu, baik budaya organisasi secara parsial maupun dimoderasi *moral judgment* tidak berpengaruh terhadap persepsi kualitas audit. Hal ini disebabkan karena rata-rata auditor mengabaikan instrumen budaya organisasi yang ditawarkan dalam penelitian ini, karena dalam membentuk budaya organisasi lembaga BPK perwakilan Provinsi Maluku Utara, diterapkan melalui bentuk penerapan standar audit dan kode etik yang ketat sebagai perwakilan norma perilaku yang diikuti oleh pegawai maupun auditor, sehingga auditor lebih tertarik untuk fokus dan taat terhadap standar yang telah ditetapkan.

Pengaruh *Moral Judgment* Terhadap Persepsi Kualitas Audit (H6)

Berdasarkan pada tabel tersebut di atas menunjukkan bahwa koefisien regresi untuk variabel *moral judgment* memiliki nilai

sebesar 0,412 dengan nilai p-value (0,010) lebih kecil dari α (0,05). Hasil penelitian menunjukkan bahwa **H6 diterima**, maka secara statistik koefisien regresi dari *moral judgment* signifikan terhadap persepsi kualitas audit. Hasil penelitian memperkuat penelitian Coram *et. al.*, (2008), Jeffrey *et al.*, (2004) dan Chung *et. al.*, (2010). Hasil penelitian juga mendukung pernyataan Sudibyo (2001) yang menyatakan bahwa keterlibatan *moral judgment* dalam proses audit, pada gilirannya sangat membantu dalam mengevaluasi tingkat mutu (kualitas) audit dan tingkat integritas pelaporan keuangan di Indonesia, sehingga penelitian ini mempertegas hasil pengujian hipotesis sebelumnya (H1b-H5b) yang membuktikan bahwa *moral judgment* bukan merupakan variabel moderasi, tetapi *moral judgment* merupakan variabel independen yang secara parsial berpengaruh langsung terhadap persepsi kualitas audit.

KESIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini bertujuan untuk menguji analisis faktor-faktor penentu kualitas audit dengan *moral judgment* sebagai variabel moderasi. Berdasarkan analisis dan pembahasan hasil penelitian, diperoleh kesimpulan bahwa adanya pengaruh kompetensi terhadap persepsi kualitas audit, adanya pengaruh independensi terhadap persepsi kualitas audit, adanya pengaruh *due professional care* terhadap persepsi kualitas, adanya pengaruh gaya kepemimpinan terhadap

persepsi kualitas audit, Budaya organisasi tidak berpengaruh terhadap persepsi kualitas audit dan *Moral judgment* tidak memperkuat atau memperlemah pengaruh kompetensi, independensi, *due professional care*, gaya kepemimpinan dan budaya organisasi terhadap persepsi kualitas audit.

Pada penelitian ini terdapat beberapa keterbatasan, yaitu: *Pertama*, dalam penelitian ini, peneliti hanya menggunakan 5 variabel faktor penentu kualitas audit, sehingga masih banyak faktor lain yang mempengaruhi persepsi kualitas audit. *Kedua*, seluruh kuisioner dalam penelitian ini, dibagikan kepada auditor dengan cara menitipkan, sehingga persepsi kualitas audit tidak terpotret secara menyeluruh dikarenakan teknik wawancara langsung dengan responden sulit digunakan dalam penelitian ini. *Ketiga*, instrumen budaya organisasi yang digunakan dalam penelitian ini tidak sesuai dengan kondisi budaya yang terjadi di lembaga BPK RI perwakilan Provinsi Maluku Utara, sehingga menyebabkan budaya organisasi tidak mempengaruhi persepsi kualitas audit.

Terdapat beberapa saran yang dijadikan sebagai rekomendasi sebagai berikut; *Pertama*, peneliti selanjutnya dapat mengembangkan variabel atribut kualitas audit, karena masih banyak faktor lain yang mempengaruhi persepsi kualitas audit. Hal ini penting untuk memperkuat definisi kualitas audit dan membuktikan hasil penelitian

sebelumnya. *Kedua*, penelitian mendatang selain menggunakan teknik wawancara langsung terhadap auditor, juga menggunakan teknik analisis yang berbeda dan lebih canggih untuk pengembangan dan memberikan konfirmasi hasil penelitian ini dan hasil penelitian dimasa yang akan datang. *Ketiga*, penelitian mendatang sebaiknya menggunakan instrument budaya organisasi lain yang lebih cocok dengan budaya organisasi yang ada di lembaga BPK RI.

Implikasi penelitian secara teori adalah selain membuktikan bahwa kompetensi, independensi dan *due professional care* yang merupakan faktor penentu kualitas audit juga hasil penelitian memberikan usulan tambahan terhadap atribut kualitas audit, yaitu gaya kepemimpinan dan *moral judgment* merupakan faktor penentu kualitas audit. Penelitian ini juga mendukung beberapa penelitian terdahulu. Penelitian ini berimplikasi langsung kepada lembaga BPK dalam meningkatkan kinerja tim audit.

DAFTAR PUSTAKA

- Alim, M. Nizarul, Hapsari, Trisni dan Purwanti, Liliek. 2007. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi*, Prosiding Simposium Nasional Akuntansi ke-X Makassar
- Ardini, Lilis. 2010. *Pengaruh Kompetensi, Independensi, Akuntabilitas Dan Motivasi Terhadap Kualitas Audit Terhadap Auditor KAP di Surabaya*.

- Majalah Ekonomi*, Vol.20, No. 3, pp.329-349
- Arrens, A. Alvin., Elder, Randal J. 2005. *Auditing and Assurance Services*, Tenth edition, Person Prentice Hall.
- Astuti, Widya. 2008. Pengaruh Perilaku Kepemimpinan Pada Kinerja Pegawai Dinas Tata Kota Pekanbaru, *Jurnal ilmu administrasi Negara*, Vol. 8, No. 2, h.73-83
- Ashton, A.H. 1991. Experience and Error Frequency Knowledge as Potential Determinants of Audit Expertise. *The Accounting Review*; 218-239.
- Badan Pemeriksaan keuangan Republik Indonesia. 2011. <http://www.bpk.go.id>, April 2011,
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2007. *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara: Peraturan No 17 Tahun 2007*. Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. 2007. *Kode Etik Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia; Peraturan No 02 Tahun 2007*. Jakarta.
- Bastian, Indra. 2007. *Audit Sektor Publik*, Edisi 2, Salemba Empat. Jakarta
- Belkaoui, Ahmed Riahi. 2004. Are You Being Fooled? Audit Quality and Quality of Government, *Working paper Series*;642
- Bhen, Bruce. K., Carcello, Joseph. V. Dan Hermanson, Dona R. 1997. The Determinan of Audit Clieen Satisfaction Among Client of Big 6 Firm, *Accounting Horizon*, Vol. 11, No.1. pp.7-24.
- Carcello, Josep V., Hermanson, Roger H and McGrath, Neal. T. 1992. Audit Quality Attributes: The Perception of Audit Parners and Financial Statement Users, *Auditing; A Of Practice & Theory*, Vo.11, No.1, pp.1
- Coram, Paul., Glavovic, Alma., Ng, Juliana dan Woodliff, David.R. 2008. The Moral Intensity Of Reduced Audit Quality Acts, *Auditing: A Jourla Of Practice & Theory*, Vol.27, No.1, pp.127-149
- Chung, Janne., Jeffrey, Cohen dan Garry, S. Monroe. 2010. The Influence Of Ethical Conflict And Emotion On Auditors' Inventory Judgments. <http://www.ancaar.fec.anu.edu.au>. Desember 2011
- DeAngelo, Linda Elizabeth. 1981. Auditor Size And Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*:183-199
- Deis, D.R and Giroux, G.A. 1992. Determinants of Audit Quality in the Public Sector ,*The Accounting Review* Vol. 67, No. 3, pp. 462-479
- Dewita, Hariyanti. 2007. *Analisis Pengaruh Budaya Organisasi, Kepuasan Kerja, dan Gaya Kepemimpinan Terhadap Kinerja Karyawan Dengan Komitmen Organisasional Sebagai Variabel Intervening: Studi PT PLN (Persero) APJ Semarang*, Tesis, Program pascasarjana Magister Manajemen Universitas Diponegoro.
- Douglas P.C., Davidson R.A and Schwartz B.N. 2001. The Effect of Organizational

- Culture and Ethical Orientation on Accountants' Ethical Judgments, *Abstrak Journal of Business Ethics*, Vol. 34, No 2, pp.101-121
- Dunn, John., McKernan, John dan Donnell, Patrick O. 2003. Moral Reasoning and the Accountant: Rules and Principles, *Occasional Research Paper*, No. 36. pp. 3-41.
- Ferrell, Linda. 1999. Peran Kepemimpinan Etika Dalam Kinerja Organisasi, *Jurnal Manajemen Sistem*. Colorado State University.
- Gaffikin, Michael. 2008. *Accounting Theory Research, Regulation and Accounting Practice*. Education Australia Pearson.
- Gibson, James,L., Ivancevich, John.M dan Donnelly, James H. 1997. *Oganization*, Adriani, Nunuk. (penerjemah). Organisasi "Perilaku, Struktur dan Proses". Edisi kedelapan, Binarupa Aksara. Jakarta.
- Gozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Hanafi, Imam. 2004. *Pengaruh Kualitas Audit dan Pergantian Auditor Terhadap Kepuasan Klien: Studi Pada Bank Di Jawa Tengah*, Tesis, Program Pascasarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
- Hapsari, Trisni. 2007. *Pengaruh Kompetensi, Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi*, Tesis, Program Pascasarjana Fakultas Ekonomi Universitas Brawijaya.
- Herawati, Arleen dan Susanto, Y. Kurnia. 2009. Pengaruh Profesionalisme, Pengetahuan Mendeteksi Kekeliruan, dan Etika Profesi Terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas Akuntan Publik, *jurnal akuntansi dan keuangan*, Vol. 11, No. 1, p. 13-20.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*, Salemba Empat. Jakarta.
- Ikhsan. 2011. *Pengaruh Faktor Kualitas Audit Terhadap Kepuasan Klien" Opini Going Concern Sebagai Variabel Pemoderasi": Studi Pada Perbankan Indonesia*, Disertasi, Program Pascasarjana Fakultas Ekonomi Universitas Brawijaya
- Jamilah, Siti. Fanani, Jaenal dan Chandrarin, Grahita. 2007. *Pengaruh Gender, Tekanan Ketaatan dan Kompleksitas Tugas Terhadap Audit Judgment*, *Prosiding Simposium Akuntansi Ke IX. Makassar*.
- Kusmayadi, Dedy. 2009. Kasus Enron Dan Kap Arthur Andersen, <http://uwiiii.wordpress.com>. Mei 2011
- Jeffery, Cynthia., Dilla, William dan Weatherholt, Nancy. 2004. The Impact of Ethical Development and Cultural Constructs on Auditor Judgments: A Study of Auditors in Taiwan, *Business Ethics Quarterly*, Vol 14. No. 3, pp. 553-579.
- Laily, Nujmatul. 2010. *Pengaruh pengalaman auditor terhadap ethical judgment dengan pengetahuan auditor dan komitmen profesi sebagai variabel intervening: Studi Pada KAP di Indonesia*, Tesis, Program Pascasarjana Fakultas Ekonomi Universitas Brawijaya.
- Lindrawati, Pandowo, A. Widodo dan Widjaya, Christina. 2007. Ethical Judgment Manajer Terhadap Praktik Earnings

- Management. *Jurnal Akuntansi dan Teknologi Informasi*, Vo, 6. No 2, h. 65-78.
- Lowensohn, Suzanne., Johnson, Laurence E., Elder, Randal J dan Davies Stephen P. 2007. Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit Fee in the Local Government Audit Market. *Journal Of Accounting and Public Policy*: 705-732.
- Lubis, Haslinda. 2009. *Pengaruh Keahlian, Independensi, Kecermatan Profesional dan Kepatuhan Pada Kode Etik Terhadap Kualitas Auditor Pada Inspektorat Provinsi Sumatera Utara: Studi Pada Inspektorat Provinsi Sumatera Utara*, Tesis, Sekolah Pascasarjana Universitas Sumatera Utara.
- Mukoffi, Ahmad. 2004. *Persepsi auditor dan auditee terhadap kualitas audit dan pengaruhnya terhadap kepuasan klien*, Tesis tidak dipublikasikan, Program Pascasarjana Universitas Brawijaya. Malang.
- Narvaez, Darcia., Getz, Irene., Seminary, Luther., Rest, James R. dan Thoma, Stephen J. 1999. Individual Moral Judgment and Cultural Ideologies, *Developmental Psychology*, Vol. 35, No. 2, pp. 478-488
- Ponemon, L. 1990. Ethical Judgments in Accounting : A cognitive-developmental perspective, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.1, p.191-215
- dan Gabhart, David.R.L. 1990. "Auditor Independence Judgments: A Cognitive Developmental Model and Experimental Evidence", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 7, No 1, p. 227-251
- Purnamasari, St. Vena. 2006. *Sifat Machiavellian dan Pertimbangan Etis: Anteseden Independensi dan Perilaku Etis Auditor*, Prosiding Simposium Akuntansi ke-IX Padang
- Robbins, Stephen.P. 2007. *Organizational Behavior*, Tenth Edition, Molan, Benjamin (penerjemah). *Prilaku Organisasi*, PT Macana Jaya Cemerlang. Jakarta.
- Robertson, Chris dan Fadil, Paul A. 1999. Ethical Decision Making in Multinational Organizations: A Culture-Based Model, *Journal of Business Ethics* , Vol. 19, No. 4, p. 385-392
- Samelson, Donald., Lowensonh, Suzanne and Johson. Laurence E. 2006. "The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction in Local Government. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 18, No 2, p.139-166.
- Schroeder, M. S., I. Salomon dan D. Vickrey. 1986. "Audit Equality: The Perception of Audit Committee Chairpersons and Audit Partners, *A Journal of Practice & Theory* , (Spring): 86-94.
- Shaub, M. K. and Lawrence, J. E. 1996. Ethics, Experience, And Professional Skepticism: A Situational Analysis. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 8, p.124-157.
- Sudibyoy, B. 2001. *Telaah Epistemologi Standar Evidential Metter Serta Implikasinya Pada Kualitas Audit dan Integritas Pelaporan Keuangan di Indonesia, pidato guru besar* , Universitas Gadjah Mada. Yogyakarta

- Susanti, Vivi Ani. 2007. Dampak Komitmen Dan Moral Reasoning Pada Respon Auditor Terhadap Tekanan Sosial, *Jurnal Maksi*, Vol.7, No.2, p.189-205
- Sweeney, John T. and Roberts, Robin W. 1997. Cognitive moral development and auditor independence, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, Issues 3-4.
- Singgih, E. Muliani dan Bawono, Ranga. 2010. *Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Professional Care Dan Akuntabilitas Terhadap Kualitas Audit*, Prosiding Simposium Nasional Akuntansi Ke-XIII Purwokerto.
- Trisnaningsih, Sri. 2007. *Independensi Auditor Dan Komitmen Organisasi Sebagai Mediasi Pengaruh Pemahaman Good Governance, Gaya Kepemimpinan Dan Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Auditor*, Prosiding Simposium Nasional Akuntansi Ke-X. Makassar.
- Tsui, Judy S. L dan Gul, Ferdinand A. 1999. Auditors' behaviour in an audit conflict situation: A research note on the role of locus of control and ethical reasoning, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, No.1, pp. 41-51
- Utami, Intias, Neogroho, Yefta. A.K dan Indrawati Fenny. 2007. Pengaruh Locus Of Control, Komitmen Organisasi, Pengalaman Audit Terhadap Prilaku Akuntan Publik Dalam Konflik Audit Dengan Kesadaran Etis Sebagai Variabel Moderasi pada terhadap KAP di Indoensia. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol.4, No 2, pp.193-210
- Wati, Elya., Lismawati dan Aprilla, Nila. 2010. *Pengaruh Independensi, Gaya Kepemimpinan, Komitmen organisasi dan Pemahaman Good Governance terhadap Kinerja Auditor Pemerintah*, Prosiding Simposium Akuntansi ke-XIII Purwokerto
- Warta Buletin BPK. 2010. Integritas, Independensi, Profesionalisme, *Warta BPK* 12 Agustus 2010.h.21.
- Widagdo, Ridwan. 2002. *Analisis Pengaruh Atribut-Atribut Kualitas Audit Terhadap Kepuasan Klien: Studi Empiris Pada Perusahaan yang Terdaftar Di Burs Efek Jakarta*, Tesis, Program Pascasarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
- Watkins, Ann L, Hillison, William dan dan Morecroft, Susan. E. 2004. Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence, *Journal Of Accounting Literature*, Vol. 23, pp. 153-159
- Zawitri, Sari. 2009. *Analisis Faktor-Faktor Penentu Kualitas Audit Yang Dirasakan Dan Kepuasan Auditee Di Pemerintahan Daerah: Studi Lapangan Pada Pemerintah Daerah Kalimantan Barat*, Tesis, Program Pascasarjana Universitas Diponegoro.