



ANALISIS FAKTOR - FAKTOR YANG MEMPENGARUHI KUALITAS HASIL AUDIT INTERNAL DI BPKP PERWAKILAN KALIMANTAN TIMUR

Septian Farinda¹*, Hamid Bone², Ledy Setiawati³

^{1,2,3} Universitas Mulawarman, Jalan Tanah Grogot No.1, Samarinda
²E-mail: hamid.bone@feb.unmul.ac.id

Article History

Received 2022-05-01
Accepted: 2022-06-30

DOI:

[//doi.org/10.30872/jiam.v8i1.10582](https://doi.org/10.30872/jiam.v8i1.10582)

Copyright@year
owned by Author(s).
Published by JIAM.

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh independensi, objektivitas, pengetahuan, pengalaman kerja, integritas dan etika audit terhadap kualitas hasil audit internal. Populasi penelitian ini adalah semua auditor Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Perwakilan Provinsi Kalimantan Timur. Pengumpulan data penelitian menggunakan kuesioner. Pengambilan sampel menggunakan metode rumus Slovin dan jumlah sampel 42 responden. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengetahuan dan pengalaman kerja berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit, sedangkan independensi, objektivitas, integritas dan etika tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit internal. Nilai koefisien determinasi menunjukkan independensi, objektivitas, pengetahuan, pengalaman kerja, integritas, dan etika audit secara bersama-sama berpengaruh terhadap kualitas hasil audit internal sebesar 66,4%,

Kata kunci: independensi, objektivitas, pengetahuan, pengalaman kerja, integritas, etika audit, kualitas hasil audit internal.

ABSTRACT

This research aim to analyze the effect of independence, objectivity, knowledge, work experience, integrity and ethics of audits on the quality of internal audit results. The population of this research are all auditors of Financial and Development Supervisory Agency (BPKP) Representative of East Kalimantan Province. The research data collection using questionnaire. Sampling using Slovin formula method and the number of samples 42 respondents. The results of this research indicate that work knowledge and experience have a significant effect on the quality of internal audit results, while the independency, objectivity, integrity and ethics do not have significant effect on the quality of internal audit results. Value of the coefficient of determination indicates the independency, objectivity, knowledge, work experience, integrity, and ethics of the audit that together affect the quality of internal audit results by 66.4%,

Keywords: independency, objectivity, knowledge, job experience, integrity, ethic audit and quality of internal audit results

A. PENDAHULUAN

Di masa demokrasi saat ini, pemerintah dituntut untuk semakin transparan dan akuntabel terhadap pengelolaan dana keuangan negara. Semakin tingginya permasalahan hukum di Indonesia terutama korupsi, kolusi dan nepotisme seperti penyalahgunaan wewenang, *mark up*, penyuapan, pemberian uang pelicin, pungutan liar, serta penggunaan uang negara untuk kepentingan pribadi telah menjadi perhatian masyarakat luas.

Tingginya harapan masyarakat akan terwujudnya *good corporate governance* dan penyelenggaraan organisasi sektor publik yang efektif, efisien, transparan, akuntabel serta bersih dan bebas dari praktik korupsi, kolusi, dan nepotisme membutuhkan peningkatan peran dari pengawasan internal. Dalam penyelenggaraannya *good governance* tidak hanya ditujukan bagi pemerintah pusat namun pemerintah daerah juga dituntut untuk melakukan *good governance* agar tercipta tata kelola pemerintahan yang baik di setiap lini pemerintahan. Setiap profesi harus mampu membangun kepercayaan masyarakat agar martabat dan kualitas jasa profesionalnya dapat terjaga. Untuk membangun kepercayaan masyarakat, maka perilaku para profesional perlu diatur agar hasil pekerjaannya dapat dipertanggung jawabkan. Oleh karena itu dibutuhkan adanya standar dan aturan etika profesi agar masyarakat dapat meyakini kualitas pekerjaannya.

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) adalah organisasi yang diberikan tugas oleh pemerintah untuk memeriksa transparansi dalam pelaporan dan praktik pengelolaan realisasi anggaran sektor publik, mengawasi realisasi anggaran daerah yang diperoleh yang menggunakan anggaran dari pemerintah pusat dan juga bertujuan mengembangkan aspek-aspek ekonomi yang ada di daerah tersebut. Dalam menjalankan fungsi audit, maka BPKP perlu didukung oleh kinerja auditornya. Kinerja auditor merupakan tindakan atau pelaksanaan tugas pemeriksaan yang telah diselesaikan oleh auditor dalam kurun waktu tertentu.

Untuk menghasilkan kualitas hasil audit yang baik, auditor harus memiliki sikap independen. Independensi merupakan sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

Dalam pengambilan keputusan pekerjaannya, auditor harus dapat mengumpulkan setiap informasi secara detail dan lengkap sesuai fakta yang ditemukan dimana hal ini didukung dengan sikap independen dan objektif. Independen berarti auditor tidak mudah dipengaruhi dan tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun serta tidak akan terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri auditor. Menurut Sary dan Laksito (2011), interaksi independensi dan etika auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit sejalan dengan penelitian Priyansari dan TAH (2015).

Penelitian Maburi & Winarna (2010) dan Lestari dkk., (2015) membuktikan bahwa pengaruh obyektivitas terhadap kualitas hasil pemeriksaan dan hasilnya positif. Semakin tinggi tingkat obyektivitas auditor maka semakin baik kualitas hasil auditnya. Oleh karena itu, independensi dan obyektivitas tidak dapat dipisahkan dari seorang auditor karena mempengaruhi kualitas auditnya dalam penyampaian temuan, opini dan rekomendasi suatu laporan hasil pemeriksaan.

Pengetahuan seorang auditor dalam bidang audit juga dapat mempengaruhi kualitas hasil audit yang dilakukan. Dalam melaksanakan audit sesuai Standar Audit APIP dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara (PERMENPAN) Nomor PER/05/M.PAN/03/2008, auditor merupakan seorang ahli dalam bidang akuntansi, auditing, administrasi pemerintahan dan komunikasi. Hasil penelitian Maburi dan Winarna (2010) pengaruh pengetahuan auditor terhadap kualitas hasil pemeriksaan di lingkungan pemda menunjukkan bahwa pengetahuan berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan

di lingkungan pemerintahan daerah, semakin banyak pengetahuan seorang auditor maka semakin baik kualitas hasil audit yang dilakukan.

Seorang auditor profesional harus mempunyai pengalaman yang cukup tentang tugas dan tanggung jawabnya. Pengalaman auditor akan menjadi bahan pertimbangan yang baik dalam mengambil keputusan dalam tugasnya. Menurut Lestari dkk., (2015) Pengalaman kerja yang diperoleh seorang auditor akan bisa meningkatkan *judgement* profesional dalam pemeriksaan, di mana hal tersebut erat kaitannya dengan profesionalitas seorang auditor.

Faktor lain yang dapat berpengaruh terhadap kualitas hasil audit internal yaitu integritas. Integritas dapat menerima kesalahan yang tidak disengaja dan perbedaan pendapat yang jujur, tetapi tidak dapat menerima kecurangan prinsip. Dengan integritas yang tinggi, maka auditor dapat meningkatkan kualitas hasil auditnya. Penelitian yang dilakukan Sukriah dkk., (2009) menguji pengaruh integritas terhadap kualitas hasil audit bahwa hasilnya tidak signifikan

Selain beberapa faktor tersebut, faktor etika audit juga berpengaruh terhadap kualitas hasil audit internal. Etika menjadi penting sebagai perilaku pribadi dalam menjalankan profesionalisme setiap tindakan dan saat ini auditor menjadi sorotan tajam masyarakat. Secara umum etika di definisikan sebagai serangkaian prinsip atau nilai moral. Setiap orang memiliki rangkaian nilai meskipun memperhatikan atau tidak memperhatikannya secara eksplisit. Etika yang dinyatakan secara tertulis atau formal disebut sebagai kode etik. Auditor yang beretika dalam menjalankan praktik tugasnya harus mematuhi kode etik profesi yang berlaku.

Penelitian terhadap kualitas hasil audit internal sebelumnya telah banyak dilakukan, hasilnya menunjukkan adanya perbedaan dan ketidakkonsistenan dan penelitian ini penting untuk melihat auditor pemerintah dapat konsisten dalam menjaga dan mempertahankan kualitas hasil audit internalnya. Berdasarkan masalah yang ada, maka dapat dirumuskan masalah penelitian sebagai berikut: Apakah independensi, objektivitas, pengetahuan, pengalaman kerja, integritas, dan etika audit berpengaruh terhadap kualitas hasil audit internal?,

B. TINJAUAN PUSTAKA

Landasan teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah teori atribusi. Menurut Fritz Heider (1958) sebagai pencetus teori atribusi menyatakan bahwa teori atribusi merupakan teori yang menjelaskan tentang perilaku seseorang. Teori ini mengacu tentang bagaimana seseorang menginterpretasikan suatu peristiwa, alasan, atau sebab perilakunya. Teori atribusi berargumentasi bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal (*internal forces*), yaitu faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang, seperti kemampuan atau usaha, dan kekuatan eksternal (*external forces*). Teori atribusi dijelaskan bahwa terdapat perilaku yang berhubungan dengan sikap dan karakteristik individu, maka dapat dikatakan bahwa hanya melihat perilakunya akan dapat diketahui sikap atau karakteristik orang tersebut serta dapat juga memprediksi perilaku seseorang dalam menghadapi situasi tertentu.

Pengembangan Hipotesis

Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Hasil Audit Internal

Auditor akan tetap independen apabila sikap pribadi / mental bebas dari pengaruh dan tekanan berbagai kepentingan oleh pihak-pihak tertentu dalam memberikan fakta-fakta sesuai dengan kenyataan yang ditemukan saat proses audit. Penelitian Mabruhi dan Winarna (2010) Dan Ardi (2014) menguji pengaruh independensi terhadap kualitas audit dan hasilnya tidak signifikan yang berarti independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Berbeda pada penelitian Ahmad dkk., (2011) menunjukkan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Penelitian ini konsisten dengan penelitian Lestari dkk., (2015). Namun hasil ini tidak mendukung penelitian-penelitian sebelumnya. Oleh karena itu, dalam penelitian

ini penulis mencoba menguji kembali pengaruh independensi terhadap kualitas audit, dengan hipotesis sebagai berikut:

H1 : Independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit internal.

Pengaruh Objektivitas terhadap Kualitas Hasil Audit Internal

Objektivitas adalah suatu keyakinan, kualitas yang memberikan nilai bagi jasa atau pelayanan auditor. Objektivitas merupakan salah satu ciri yang membedakan profesi akuntan dengan profesi yang lain. Prinsip objektivitas menetapkan suatu kewajiban bagi auditor untuk tidak memihak, jujur secara intelektual, dan bebas dari konflik kepentingan. Auditor melakukan penilaian yang seimbang atas semua kondisi yang relevan dan tidak terpengaruh oleh kepentingannya sendiri atau kepentingan orang lain dalam membuat keputusannya.

Penelitian ini sejalan dengan yang dilakukan oleh Ayuningtyas (2012), Ardi (2014) dan Arianti dkk., (2014) menemukan bahwa objektivitas berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Berdasar uraian diatas, maka hipotesis yang diajukan adalah :

H2 : Objektivitas mempunyai pengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit internal

Pengaruh Pengetahuan terhadap Kualitas Hasil Audit Internal

Menurut Salsabila dan Prayudiawan (2011) mengemukakan bahwa pengetahuan sangat penting untuk dimiliki oleh semua auditor, terlebih pengetahuan di bidang akuntansi dan auditing. Seseorang yang melaksanakan pekerjaan sesuai dengan pengetahuan yang dimiliki akan memberikan hasil yang lebih baik dari pada mereka yang tidak memiliki pengetahuan yang cukup memadai akan tugasnya. Pengetahuan auditor yang tinggi dan luas juga dapat mempengaruhi kualitas audit (Wandita dkk., 2014).

Hal tersebut sesuai dengan hasil penelitian Salsabila dan Prayudiawan (2011) dan Mabruki dan Winarna (2010) yaitu semakin tinggi pengetahuan auditor, semakin baik kualitas hasil audit yang dihasilkan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengetahuan berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas hasil audit di lingkungan pemerintah daerah. Berdasarkan penjelasan diatas maka hipotesis yang di uji adalah :

H3 : Pengetahuan berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit internal.

Pengaruh Pengalaman Kerja terhadap Kualitas Hasil Audit Internal

Pengalaman merupakan atribut penting dimana auditor memiliki keahlian melaksanakan tugasnya lebih selektif terhadap informasi mengingat agar tidak terjadi kesalahan lebih besar dalam membuat audit *judgement*. Pengalaman yang diperoleh seorang auditor akan bisa meningkatkan judgement profesional dalam pemeriksaan, di mana hal tersebut erat kaitannya dengan profesionalitas seorang auditor (Rahmawati, 2017).

Semakin lama masa kerja dan pengalaman yang dimiliki auditor, maka akan meningkatkan kualitas hasil audit yang dihasilkan. Hal tersebut sesuai hasil penelitian Ardi (2014), penelitian Mabruki dan Winarna (2010) serta Lestari dkk., (2015) yang menyimpulkan bahwa pengalaman kerja berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Dari penjelasan tersebut, hipotesis yang dibangun adalah :

H4 : Pengalaman kerja berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit internal.

Pengaruh Integritas terhadap Kualitas Hasil Audit Internal

Integritas merupakan kualitas yang menimbulkan kepercayaan masyarakat dan sebagai pedoman bagi anggota audit melakukan uji keputusan atas pekerjaannya sesuai standar Kode Etik. Integritas mengharuskan auditor menjalankan segala tugas didasarkan atribut internal dengan menjunjung asas kejujuran, tidak mencederai prinsip pada batasan-batasan objek pemeriksaan yang disepakati, serta dapat mengalahkan kepentingan diri pribadi.

Dengan adanya integritas yang tinggi yang diiringi dengan meningkatnya kualitas audit, tentunya akan dapat meningkatkan kepercayaan dari publik terhadap pemerintahan (Arianti dkk., 2014). Penelitian Mabruhi dan Winarna (2010) menyatakan bahwa jika auditor memiliki integritas yang baik, maka kualitas audit dapat dicapai. Hal ini sejalan dengan penelitian Ardi (2014) yang menyatakan bahwa integritas berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit. Dari uraian diatas maka hipotesis yang dapat dirumuskan :

H5 : Integritas berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit internal.

Pengaruh Etika terhadap Kualitas Hasil Audit Internal

Etika secara umum didefinisikan sebagai perangkat prinsip moral atau nilai. Dalam pengertian sempit, etika berarti seperangkat nilai atau prinsip moral yang berfungsi sebagai panduan untuk berbuat, bertindak atau berperilaku. Standar etika diperlukan bagi profesi audit karena auditor memiliki posisi sebagai orang kepercayaan dan menghadapi kemungkinan benturan-benturan kepentingan. Apabila auditor tidak memiliki etika yang baik, maka dapat merusak kepercayaan masyarakat terhadap profesi auditor dan sebaliknya (Hutabarat, 2012).

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Priyansari dan TAH (2015) menunjukkan etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini juga mendukung dengan penelitian Sari dan Laksito (2011) bahwa etika berpengaruh terhadap kualitas audit. Untuk meningkatkan kualitas audit, auditor dituntut dapat menjunjung tinggi etika dan menjaga profesionalisme sesuai standar dan kode etik profesi. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis yang dirumuskan adalah:

H6 : Etika Audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit internal.

C. METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Variabel Penelitian Variabel pada penelitian ini meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas hasil audit internal. Variabel eksogen adalah independensi (X1), obyektivitas (X2), pengetahuan (X3), pengalaman kerja (X4), integritas (X5) dan etika (X6). Sedangkan variabel endogen yang digunakan adalah kualitas hasil audit internal (Y).

Variabel Kualitas Hasil Audit Internal

Kualitas hasil audit internal merupakan kualitas kinerja auditor dalam menemukan dan melaporkan adanya pelanggaran pada sistem akuntansi pemerintah yang didasarkan pada kepatuhan standar pemeriksaan audit yang telah ditetapkan. Kualitas hasil audit internal menggunakan indikator penelitian yang digunakan oleh Quenna dan Rohman (2012) kualitas audit ini ditunjukkan dengan indikator yaitu :

1. Kesesuaian pemeriksaan dengan standar audit
2. Kualitas laporan hasil pemeriksaan

Persepsi responden diukur dengan skala Likert 5 poin, 1) Sangat Tidak Setuju, 2) Tidak Setuju, 3) Netral, 4) Setuju, 5) Sangat Setuju dan jumlah item pertanyaan sejumlah 10 item.

Variabel Independensi

Independensi merupakan proses penyusunan program yang bebas dari campur tangan dan pengaruh baik dari pimpinan maupun pihak lain. Auditor yang independen dalam melaksanakan pemeriksaan akan bebas dari usaha manajerial dalam menentukan kegiatan, mampu bekerjasama dan tidak mementingkan kepentingan pribadi. Independensi

menggunakan indikator penelitian yang digunakan oleh Quenna dan Rohman (2012) kualitas audit ini ditunjukkan dengan indikator yaitu :

1. Independensi penyusunan program
2. Independensi pelaksanaan pekerjaan
3. Independensi pelaporan

Persepsi responden diukur dengan skala Likert 5 poin, 1) Sangat Tidak Setuju, 2) Tidak Setuju, 3) Netral, 4) Setuju, 5) Sangat Setuju dan jumlah item pertanyaan sejumlah 9 item.

Variabel Objektivitas

Objektivitas merupakan bebasnya pengaruh subjektif dari pihak-pihak lain yang berkepentingan dan menyatakan pendapat apa adanya. Prinsip objektivitas mengharuskan anggota bersikap adil, tidak memihak, jujur serta intelektual, tidak berprasangka atau bias, serta bebas dari benturan kepentingan atau berada dibawah pengaruh pihak lain (Prinsip etika, Kode etik IAI). Objektivitas menggunakan indikator penelitian yang digunakan oleh Ayuningtyas (2012) adalah :

1. Bebas dari benturan kepentingan
2. Pengungkapan kondisi sebenarnya sesuai fakta

Persepsi responden diukur dengan skala Likert 5 poin, 1) Sangat Tidak Setuju, 2) Tidak Setuju, 3) Netral, 4) Setuju, 5) Sangat Setuju dan jumlah item pertanyaan sejumlah 8 item.

Variabel Pengetahuan

Pengetahuan adalah kualifikasi auditor dalam melaksanakan audit secara objektif, benar, dan cermat. Hal-hal yang perlu dikuasai auditor antara lain : review, auditing, akuntansi, dan struktur organisasi. Selain itu, auditor harus memiliki keahlian khusus dan pengetahuan cukup, sehingga kinerja dapat terselesaikan baik dan maksimal. Pengetahuan dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan indikator dari penelitian Sukriah, Akram, dan Inapty (2009) dimodifikasi oleh Ajeng Citra (2016) didasarkan pada Standar Audit APIP, adalah:

1. Mutu Personal
2. Pengetahuan umum
3. Sertifikasi jabatan, Pendidikan dan pelatihan berkelanjutan

Persepsi responden diukur dengan skala Likert 5 poin, 1) Sangat Tidak Setuju, 2) Tidak Setuju, 3) Netral, 4) Setuju, 5) Sangat Setuju dan jumlah item pertanyaan sejumlah 12 item.

Variabel Pengalaman Kerja

Pengalaman kerja seorang auditor merupakan faktor penting menghasilkan audit yang kompleks. Dengan kualifikasi tersebut auditor dianggap kemungkinan kecil mengalami kesalahan dalam audit pekerjaannya. Pengalaman kerja dalam penelitian ini menggunakan indikator penelitian Putra (2012):

1. Lamanya kerja sebagai auditor
2. Banyaknya tugas pemeriksaan

Persepsi responden diukur dengan skala Likert 5 poin, 1) Sangat Tidak Setuju, 2) Tidak Setuju, 3) Netral, 4) Setuju, 5) Sangat Setuju dan jumlah item pertanyaan sejumlah 8 item.

Variabel Integritas

Integritas merupakan suatu sikap bijaksana, tanggung jawab, berani dan patuh aturan prinsip dalam melaksanakan audit. Dalam pelaksanaan pekerjaannya harus konsisten, berani mengambil sikap menyelesaikan masalah, berpegang teguh Kode Etik yang berlaku, mampu mengevaluasi hasil kerja, sehingga tidak berdampak buruk mengecewakan pihak berkepentingan merupakan integritas sebagai tanggung jawab auditor. Integritas dalam

penelitian ini menggunakan indikator yang pernah dilakukan oleh Quenna dan Rohman (2012) adalah :

1. Kejujuran auditor
2. Keberanian auditor
3. Sikap bijaksana auditor
4. Tanggung jawab auditor

Persepsi responden diukur dengan skala Likert 5 poin, 1) Sangat Tidak Setuju, 2) Tidak Setuju, 3) Netral, 4) Setuju, 5) Sangat Setuju dan jumlah item pertanyaan sejumlah 14 item.

Variabel Etika

Etika audit adalah segala aturan moral yang menjadi pedoman manusia dalam berperilaku melakukan suatu kegiatan tertentu. Auditor diharapkan berperilaku etis berpegang teguh prinsip etika dan kode etik yang berlaku, sehingga dapat selalu menjaga kepercayaan masyarakat terhadap organisasi/instansi. Etika audit dalam penelitian ini menggunakan indikator berdasarkan penelitian Putra (2012), adalah :

1. Tanggungjawab Profesi Auditor
2. Integritas
3. Objektivitas

Persepsi responden diukur dengan skala Likert 5 poin, 1) Sangat Tidak Setuju, 2) Tidak Setuju, 3) Netral, 4) Setuju, 5) Sangat Setuju dan jumlah item pertanyaan sejumlah 12 item.

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah semua auditor yang bekerja pada BPKP Perwakilan Kalimantan Timur. Sampel yang dipilih adalah auditor sektor publik yang harus memenuhi kriteria minimal sudah 2 tahun telah melaksanakan audit. Berdasarkan data auditor BPKP Perwakilan Kalimantan Timur tercatat sejumlah 105 orang. Penentuan kecukupan sampel menggunakan rumus Slovin karena jumlah populasi sudah diketahui secara pasti. Berdasarkan rumus Slovin maka diperoleh jumlah kecukupan sampel sebesar 60 orang. Dalam penelitian ini peneliti membagikan 60 kuesioner kepada responden. Dengan harapan dapat memenuhi target jumlah kecukupan sampel.

Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan adalah data kualitatif, kemudian data dari hasil pendapat responden diolah dalam bentuk angka yang disebut data kuantitatif. Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan data sekunder. Sumber data primer dalam penelitian ini adalah respon secara tertulis dari para auditor pemerintah pada BPKP Perwakilan Kalimantan Timur melalui kuisisioner yang dibagikan secara langsung. Sedangkan sumber data sekunder dalam penelitian ini adalah Profil BPKP Perwakilan Kalimantan Timur yang diperoleh langsung dari BPKP Perwakilan Kalimantan Timur.

Metode Pengumpulan Data

Peneliti menggunakan metode survey dalam penelitian ini yaitu dengan cara menyebarkan daftar pertanyaan (kuesioner) yang sebelumnya telah disusun secara tertulis, terstruktur dan sistematis, kemudian mengantar langsung ke lokasi penelitian untuk diajukan, diisi dan dijawab oleh responden dan terakhir diserahkan kembali pada peneliti. Dalam pengukuran penelitian ini mengajukan kuesioner dimana responden diminta untuk menjawab sesuai pendapat responden. Semua instrumen menggunakan skala Likert dengan nilai 1 sampai dengan 5.

Metode analisis Data

Data dalam penelitian ini dianalisis dengan menggunakan *Structural Equation Model (SEM)* dengan menggunakan pendekatan *Partial Least Square (PLS)*. *Partial Least Square* merupakan metode analisis yang powerful dan sering disebut juga sebagai softmodeling karena meniadakan asumsi-asumsi OLS (*Ordinary Least Square*) regresi, seperti data harus terdistribusi normal serta secara multivariate dan tidak adanya problem multikolinearitas antara variabel eksogen, PLS untuk menguji teori yang lemah serta data yang lemah seperti jumlah sampel yang kecil atau adanya masalah normalitas data (Wold, 1985).

Uji Kualitas Data

Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. Uji validitas pada penelitian ini dilakukan dengan menghitung korelasi antara skor masing-masing butir pertanyaan dengan total skor pertanyaan. Kriteria digunakan valid atau tidak valid apabila koefisien korelasi r kurang dari nilai r tabel dengan tingkat signifikansi 5% berarti butir pertanyaan tidak valid.

Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas adalah suatu uji yang dilakukan untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari suatu variabel. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang dalam kuesioner konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika memberikan nilai *composite reliability* diatas 0,7 sedangkan nilai *cronbach alpha* diatas 0,6.

Pengujian Dengan Metode PLS

Pengujian dengan menggunakan metode PLS pada dasarnya terdiri atas 2 macam pengujian, yaitu

1. Model Pengukuran (Outer model)

Convergent validity dari model pengukuran dengan reflektif indikator yang dinilai berdasarkan korelasi antar item score dengan konstruk skor yang dihitung dengan menggunakan PLS. Ukuran refleksi individual dikatakan tinggi jika berkorelasi lebih dari 0,70 dengan konstruk yang ingin diukur. Akan tetapi untuk penelitian tahap awal dari pengembangan skala pengukuran nilai loading 0,50 sampai 0,60 dianggap cukup (Ghozali 2014).

2. Model Struktural (Inner Model)

Model struktural dievaluasi dengan menggunakan R-square untuk konstruk dependen, dan uji t serta signifikansi dari koefisien parameter jalur struktural. Dalam menilai model dengan PLS, dimulai dengan melihat R-square untuk setiap variabel terikat interpretasinya sama dengan interpretasi pada regresi. Perubahan nilai R-square dapat digunakan untuk menilai pengaruh variabel bebas tertentu terhadap variabel terikat. Uji t dengan tingkat signifikansi pada 0,05 ($t_{Hitung} > t_{tabel}$) dari parameter jalur struktural (Ghozali 2014).

Model Spesifikasi Dengan PLS

Model analisis jalur semua variabel laten dalam PLS terdiri dari tiga hubungan sebagai berikut (Ghozali 2006):

1. Inner model yang menggambarkan hubungan antar variabel berdasarkan pada substantive theory. Model persamaannya dapat ditulis

$$\eta = \beta_0 + \beta_1\eta + \Gamma\xi + \zeta$$

Ket : η vektor variabel terikat, ζ adalah variabel residual

2. Outer model didefinisikan bagaimana setiap blok indikator berhubungan dengan variabel latennya. Blok dengan indikator reflektif dapat ditulis dengan persamaan sebagai berikut:

$$X = \Lambda_X X \xi + \varepsilon$$

$$Y = \Lambda_Y y \eta + \varepsilon$$

Ket : x dan y adalah indikator atau manifest variabel laten eksogen (ζ) dan endogen (η), Λ_x dan Λ_y merupakan matrik loading yang menggambarkan koefisien regresi sederhana yang menghubungkan variabel laten dengan indikatornya. ϵ_x dan ϵ_y dapat diinterpretasikan sebagai kesalahan pengukuran

Evaluasi Model

Evaluasi yang dilakukan pada model ini tujuannya untuk mengukur skor yang dinilai berdasarkan korelasi yang dihitung dengan:

1. *Convergent validity*, pengujian terhadap indikator dalam variabel laten untuk memastikan bahwa indikator yang digunakan dalam penelitian ini mampu dipahami oleh responden, nilai convergent validity lebih besar dari pada 0,50 maka indikator tersebut berkorelasi tinggi (Ghozali, 2014).

2. *Discriminant validity*, model pengukuran indikator refleksif yang dinilai berdasarkan cross loading setiap indikator pada variabelnya. Nilai discriminant validity lebih besar dari pada 0,50 maka variabel laten tersebut sudah menjadi pembanding yang baik untuk model (Ghozali, 2014).

3. *Composite Reliability*, indeks yang menunjukkan sejauh mana suatu alat pengukur dapat dipercaya untuk diandalkan. Nilai composite reliability sebagai ukuran yang digunakan untuk variabel laten pada model indikator refleksif dengan nilai AVE lebih dari 0,60 (Ghozali, 2014).

D. HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil Uji Validitas

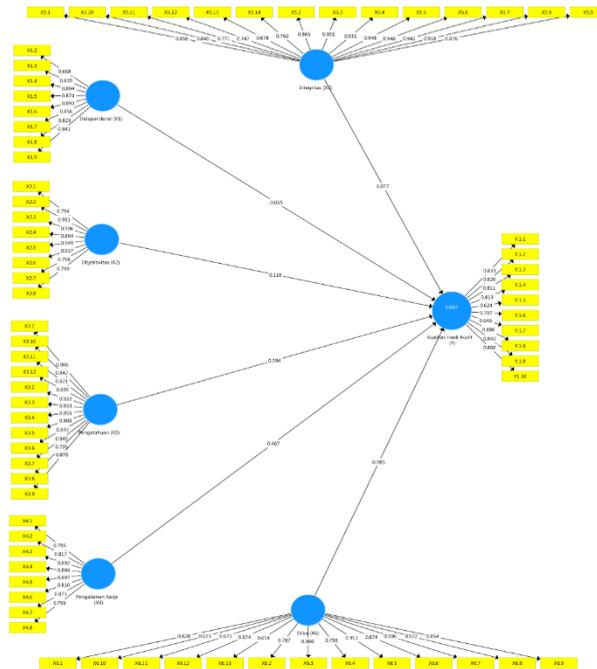
Hasil pengujian validitas data dinyatakan valid jika mempunyai *loading factor* diatas 0,7 namun *loading factor* 0,6 – 0,7 masih dapat diterima dan tidak perlu dihapus, sepanjang tidak mengganggu skor AVE dan *Communality* konstruk > 0,5 (Jogiyanto dan Abdillah, 2014:39). Untuk semua butir pertanyaan pada variabel konstruk independensi, objektivitas, pengetahuan, pengalaman kerja, integritas, etika dan kualitas hasil audit internal menunjukkan nilai valid diatas 0,5. Sehingga dapat disimpulkan bahwa seluruh instrument pernyataan valid dan dapat digunakan dalam penelitian ini.

Hasil Uji Reliabilitas

Nilai *Composite Reliability* untuk masing-masing variabel lebih besar dari nilai *Composite Reliability* yang distandarkan (0,7) dan Nilai *Cronbach's Alpha* untuk masing-masing variabel lebih besar dari nilai *Cronbach's Alpha* yang distandarkan (0,6). Sehingga dapat disimpulkan bahwa seluruh instrument pernyataan variabel independensi, objektivitas, pengetahuan, pengalaman kerja, integritas, etika dan kualitas hasil audit internal dinyatakan reliabel.

Hasil Analisis Measurement Model (Outer Model)

Berdasarkan tabel pengujian nilai *loading factor*, terlihat bahwa nilai *composite reliability* dan nilai AVE setiap variabel lebih besar dari 0,70 sebagai *cut-off* valuenya, sehingga dapat disimpulkan bahwa semua konstruk memenuhi kriteria reliabel dan valid.



Sumber : Data primer diolah *SmartPLS 3.0* (2019)

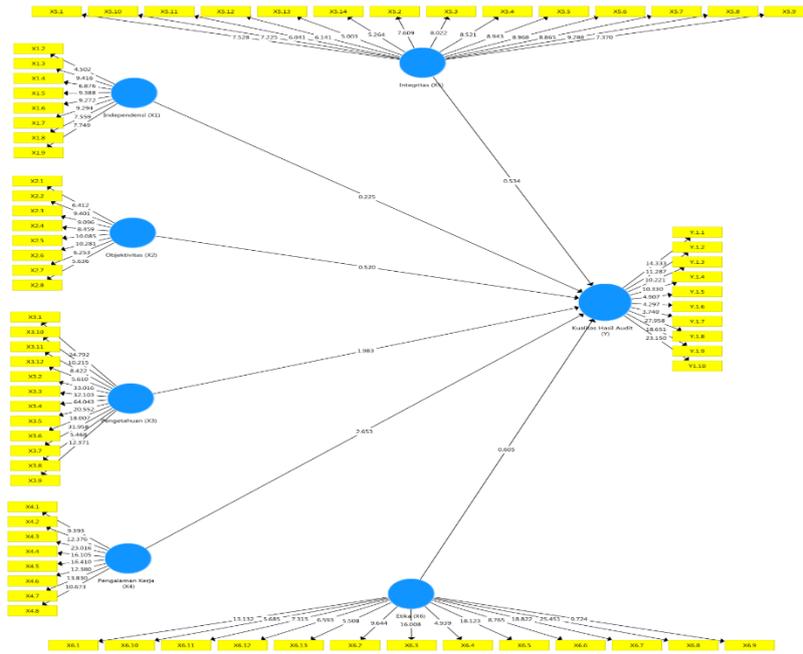
Hasil Analisis *Structural Model (Inner Model)*

Hasil pengujian *Inner model* menunjukkan bahwa independensi, objektivitas, pengetahuan, pengalaman kerja, integritas, etika mampu menjelaskan variansi variabel kualitas hasil audit internal sebesar 66,4% dan sisanya 33,6% dijelaskan faktor di luar penelitian ini.

Variabel	R - Square
Independensi (X1)	0,664
Objektivitas (X2)	
Pengetahuan (X3)	
Pengalaman Kerja (X4)	
Integritas (X5)	
Etika (X6)	
Kualitas Hasil Audit Internal (Y)	

Sumber : Data primer diolah *SmartPLS 3.0* (2019)

Hasil Uji Output *Bootstrapping*



Sumber : Data primer diolah *SmartPLS 3.0* (2019)

Pembahasan

Uji Hipotesis *Total Effects (Mean, STDEV, T-Values, P-Values)*

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistic (O/STDEV)	P Values
Independensi (X1) -> Kualitas Hasil Audit Internal (Y)	-0,065	-	0,289	0,225	0,822
Objektivitas (X2) -> Kualitas Hasil Audit Internal (Y)	0,116	0,127	0,224	0,520	0,603
Pengetahuan (X3) -> Kualitas Hasil Audit Internal (Y)	0,394	0,380	0,198	1,983	0,048
Pengalaman Kerja (X4) -> Kualitas Hasil Audit Internal (Y)	0,467	0,481	0,176	2,653	0,008
Integritas (X5) -> Kualitas Hasil Audit Internal (Y)	0,077	0,095	0,145	0,534	0,594
Etika (X6) -> Kualitas Hasil Audit Internal (Y)	0,085	0,101	0,140	0,605	0,546

Sumber : Data primer diolah *SmartPLS 3.0* (2019)

1. Hasil uji hipotesis menunjukkan nilai Original Sampel (O) adalah sebesar -0,065 atau < dari 0. Nilai *T-Statistic* adalah sebesar 0,225 atau < 1,96 yang berarti pengaruh variabel adalah tidak signifikan. Dengan demikian dalam penelitian ini variabel independensi berpengaruh tidak signifikan terhadap kualitas hasil audit internal. Jadi, Hipotesis pertama ditolak.
2. Hasil uji hipotesis menunjukkan nilai Original Sampel (O) adalah sebesar 0,116 atau > dari 0. Nilai *T-Statistic* adalah sebesar 0,520 atau < 1,96 yang berarti pengaruh variabel adalah tidak signifikan. Dengan demikian dalam penelitian ini variabel objektivitas berpengaruh tidak signifikan terhadap kualitas hasil audit internal. Jadi, Hipotesis kedua ditolak.

3. Hasil uji hipotesis menunjukkan nilai Original Sampel (O) adalah sebesar 0,394 atau > dari 0. Nilai *T-Statistic* adalah sebesar 1,983 atau < 1,96 yang berarti pengaruh variabel adalah signifikan. Dengan demikian dalam penelitian ini variabel pengetahuan berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit internal. Jadi, Hipotesis ketiga diterima.
4. Hasil uji hipotesis menunjukkan nilai Original Sampel (O) adalah sebesar 0,467 atau > dari 0. Nilai *T-Statistic* adalah sebesar 2,653 atau > 1,96 yang berarti pengaruh variabel adalah signifikan. Dengan demikian dalam penelitian ini variabel pengalaman kerja berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit internal. Jadi, Hipotesis keempat diterima.
5. Hasil uji hipotesis menunjukkan nilai Original Sampel (O) adalah sebesar 0,077 atau > dari 0. Nilai *T-Statistic* adalah sebesar 0,534 atau < 1,96 yang berarti pengaruh variabel adalah tidak signifikan. Dengan demikian dalam penelitian ini variabel integritas berpengaruh tidak signifikan terhadap kualitas hasil audit internal. Jadi, Hipotesis kelima ditolak.
6. Hasil uji hipotesis menunjukkan nilai Original Sampel (O) adalah sebesar 0,085 atau > dari 0. Nilai *T-Statistic* adalah sebesar 0,605 atau < 1,96 yang berarti pengaruh variabel adalah tidak signifikan. Dengan demikian dalam penelitian ini variabel etika berpengaruh tidak signifikan terhadap kualitas hasil audit internal. Jadi, Hipotesis keenam ditolak.

E. SIMPULAN

Kesimpulan

1. Hasil Pengujian variabel independensi menunjukkan terdapat pengaruh negatif dan tidak ada pengaruh yang signifikan antara independensi terhadap kualitas hasil audit. Maka dari itu tinggi rendahnya independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas hasil audit dan independensi yang dimiliki oleh seorang auditor pemerintah belum dapat dijadikan tolak ukur kualitas audit yang dihasilkan.
2. Hasil Pengujian variabel objektivitas menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif objektivitas terhadap kualitas hasil audit namun tidak ada pengaruh yang signifikan antara objektivitas terhadap kualitas hasil audit. Jadi dapat disimpulkan bahwa tinggi atau rendahnya objektivitas auditor, tidak akan mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan.
3. Hasil Pengujian variabel pengetahuan menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif dan signifikansi pengetahuan terhadap kualitas hasil audit. Jadi dapat dikatakan semakin luas pengetahuan yang dimiliki oleh seorang auditor maka kualitas hasil kerja yang dihasilkan semakin baik pula.
4. Hasil Pengujian variabel pengalaman kerja menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif dan signifikansi pengalaman kerja terhadap kualitas hasil audit. Maka semakin banyak pengalaman yang dimiliki oleh auditor maka akan menghasilkan kualitas audit yang baik.
5. Hasil Pengujian variabel integritas menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif terhadap kualitas hasil audit namun tidak ada pengaruh yang signifikan antara integritas terhadap kualitas hasil audit. Jadi jika sikap integritas yang dimiliki oleh auditor tinggi, maka tidak menjamin bahwa kualitas audit akan baik.
6. Hasil Pengujian variabel etika menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif terhadap kualitas hasil audit namun tidak ada pengaruh yang signifikan antara etika terhadap kualitas hasil audit. Jadi semakin baik atau buruk etika seorang auditor maka tidak mempengaruhi Kualitas Audit yang dihasilkan.

Saran

1. Dalam penelitian ini peneliti hanya menggunakan kuesioner, sehingga masih ada kemungkinan kelemahan – kelemahan yang ditemui, seperti jawaban yang tidak cermat, tidak serius dan responden yang menjawab asal – asalan dan tidak jujur serta pertanyaan

yang kurang lengkap atau kurang dipahami oleh responden. Penambahan teknik wawancara yang baik untuk mengumpulkan fenomena serta data yang lebih banyak mungkin dapat dilakukan untuk mengatasi kelemahan-kelemahan tersebut.

2. Ruang lingkup penelitian hanya auditor pemerintah di **BPKP Perwakilan Provinsi Kalimantan Timur** sehingga kurang bisa mewakili auditor pemerintahan di seluruh Indonesia. Untuk selanjutnya diharapkan dapat memperluas lokasi penelitian sehingga kesimpulan yang diperoleh dapat digeneralisasikan secara umum.
3. Hasil penelitian mengindikasikan bahwa independensi, objektivitas, pengetahuan, pengalaman kerja, integritas dan etika terhadap kualitas hasil audit di **BPKP Perwakilan Provinsi Kalimantan Timur** berada pada kategori baik sehingga menghasilkan kualitas audit yang baik pula. Kondisi ini perlu dipertahankan dan kemudian ditingkatkan, adapun yang perlu dilakukan oleh BPKP untuk meningkatkan keenam variabel tersebut yaitu dengan memaksimalkan SDM yang ada dengan cara memahami detail indikator masing-masing variabel yang dibahas kemudian memperbaiki apa saja kelemahannya. Sehingga mampu menghasilkan laporan audit yang lebih berkualitas.
4. Lebih banyak diadakan pelatihan-pelatihan dibidang audit, karena ilmu audit semakin lama akan semakin berkembang sehingga *upgrading* pengetahuan dan *skill* bagi para auditor perlu dilakukan sehingga dapat meningkatkan kompetensi dan juga kualitas audit nya.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdillah, W., & Jogiyanto. (2009). *Konsep dan Aplikasi PLS (Partial Least Square) Untuk Penelitian Empiris*. Badan Penerbit Fakultas Ekonomi, Yogyakarta.
- Abdillah, W., & Jogiyanto. (2015). *Partial Least Square (PLS) (Alternatif Structural Equation Modeling dalam Penelitian Bisnis)*. Andi, Yogyakarta.
- Agoes, S. (2012). *Auditing (Petunjuk raktis Pemeriksaan akuntan)* (Edisi 4). Salemba Empat, Jakarta.
- Ahmad, A. W., Sriyuniarti, F., Fauzi, N., & Septriani, Y. (2011). Pengaruh Kompetensi dan Independensi Pemeriksa Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan Dalam Pengawasan Keuangan Daerah : Studi Pada Inspektorat Kabupaten Pasaman. *Jurnal Akuntansi, Politeknik Negeri Padang, Vol. 6(2)*, 63–73.
- Ardi, E. T. A. (2014). *Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Audit Aparat Inspektorat dalam Keuangan Daerah*. Universitas Muhammadiyah Surakarta, Surakarta.
- Arianti, K. P., Sujana, E., & Putra, I. M. P. A. (2014). Pengaruh Integritas, Objektivitas dan Akuntabilitas Terhadap Kualitas Audit(Studi Pada Inspektorat Kabupaten Buleleng). *E-Journal S1 Ak Universitas Pendidikan Ganesha*, 1(1).
- Ashari, R. (2011). *Pengaruh Keahlian, Independensi, dan Etika Terhadap Kualitas Auditor Pada Inspektorat Provinsi Maluku Utra*. Universitas Hasanuddin.
- Ayuningtyas, H. Y. (2012). *Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas dan Kompetensi Terhadap Kualitas Hasil Audit(Studi Kasus Pada Auditor Inspektorat Kota / Kabupaten di Jawa Tengah)*. *Diponegoro Journal of Accounting*.
- Badjuri, A. (2012). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Pemeriksaan Audit Sektor Publik (Studi Empiris BPKP Perwakilan Jawa Tengah). *Dinamika Akuntansi, Keungan Dan Perbankan*, 1(2), 120–135.
- Dewi, A. C. (2016). Pengaruh Pengalaman Kerja, Kompetensi, dan Independensu Terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi. *Prodi Akuntansi ,Universitas Negeri Jakarta*, 1–20.
- Fauzan, & Setyani, R. (2015). Pengaruh Kompetensi, Independensi, Etika, Motivasi, dan Time Budget Pressure Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Auditor Pemerintah di Inspektorat Kab.Boyolali). *Seminal Nasional Dan The 2nd Cal for Syariah Paper*, (64), 552–563.
- Ghozali, I. (2014). *Structural Equatiom Modeling (metode Alterntif dengan Partial Least Square (PLS))* (Edisi 4). Universitas Diponegoro Semarang.

- Hutabarat, G. (2012). Pengaruh Pengalaman Time Budget Pressure dan Etika Auditor terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Ilmiah ESAI*, 6(1978). <https://doi.org/ISSN No. 1978-6034>
- IAI. (2016). Exposure Draft Kode Etik Akuntan Profesional. Retrieved from <https://na.theiaa.org/standards-guidance/Public Documents/IPPF-2013-Indonesian.pdf> diakses tanggal 20 Agustus 2018
- Ilat, V., Saerang, D. P. ., & Wokas, H. R. . (2015). Pengaruh Independensi, Objektivitas, Pengalaman Kerja, Pengetahuan, serta Integritas Auditor terhadap Kualitas Hasil Audit di Lingkungan Pemerintah Daerah Provinsi Sulawesi Utara, (1981), 88–101. <https://doi.org/10.1360/zd-2013-43-6-1064>
- Lestari, P. D. A., Werastut, D. M., & Sujana, E. (2015). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Audit BPK-RI Perwakilan Provinsi Bali. *E-Journal S1 Ak Universitas Pendidikan Ganesha*, 3(1).
- Lubis, A. I. (2010). *Akuntansi Keperilakuan* (Edisi2 ed.). Salemba Empat, Jakarta.
- Mabruri, H., & Winarna, J. (2010). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Pemerintah Daerah. *Jurnal of Rural and Developmental and Development*, VI(1), 1–14.
- Parasayu, A., & Rohman, A. (2014). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Audit Internal (Studi Persepsi Aparat Intern Pemerintah Kota Surakarta dan Kabupaten Boyolali). *Diponegoro Journal of Accounting*, 3(2), 1–10. Retrieved from <https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/6096>
- Pitriani, P. (n.d.). Pengujian Hipotesis. Retrieved from <http://pitpitgitu.blogspot.com/2012/10/pengujianhipotesis-setelah.html> diakses pada tanggal 5 Juni 2018
- Priyansari, A., & TAH, N. (2015). Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Etika Auditor terhadap Kualitas Audit. *Universitas Dian Nuswantoro Semarang*, 91, 399–404.
- Putra, N. A. E. (2012). *Pengaruh kompetensi, tekanan waktu , Pengalaman Kerja, Etika dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit*. Skripsi : Universitas Negeri Yogyakarta.
- Rahmawati, F. (2017). *Pengaruh kompetensi dan pengalaman auditor investigatif terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan*. Skripsi : Universitas Hasanuddin.
- Salsabila, A., & Prayudiawan, H. (2011). Pengaruh Akuntabilitas, Pengetahuan Audit dan Gender Terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor Internal (Studi Empiris Pada Inspektorat Wilayah Provinsi DKI Jakarta). *Jurnal Riset Akuntansi*, 4(C), 155–175.
- Sary, N. N., & Laksito, H. (2011). Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas, Kompetensi dan Etika terhadap Kualitas Audit. *Undergraduate Thesis, Universitas Diponegoro*, 3.
- Solimun. (2011). Analisis Variabel Moderasi Dan Mediasi. *Jurnal Prodi Statistika*, 31–37.
- Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. (2008). Retrieved from http://itjen.pu.go.id/uploads/peraturan/Permen_PAN_PER-05-M_PAN-03_2008_Standar_Audit_APIP.pdf diakses tanggal 5 Juni 2018
- Sugiyono. (2013). *Metodologi Penelitian Kuantitatif, Kualitatif Dan R&D*. Alfabeta, Bandung.
- Sukriah, I., Akram, & Inapty, B. A. (2009). Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektivitas, Integritas dan Kompetensi Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan. *Sna*, 1–38. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Triana, A. C. (2017). Pengaruh independensi, etika auditor, kompetensi dan standar audit terhadap kualitas audit, 1–11.
- Turangan, G. M., Karamoy, H., & Tinangon, J. J. (2016). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Audit Pada Inspektorat Provinsi Sulawesi Utara. *E-Journal PPAk Universitas Samratulangi, Volume 5(2)*, 119–140.
- Wandita, N. luh P. T., Yuniarta, G. A., & Darmawan, N. A. S. (2014). Pengaruh Pengetahuan, Pnegalaman Kerja Audit, dan AKuntabilitas Terhadap Kualitas Hasil Kerja Aduitor Internal. *E-Journal S1 Ak Universitas Pendidikan Ganesha*, 2 No.1.
- Wikipedia. (n.d.). Badan pengawasan keuangan dan pembangunan. Retrieved from https://id.wikipedia.org/wiki/Badan_Pengawasan_Keuangan_dan_Pembangunan diakses tanggal 5 juni 2018

Wind, A. (2014). *Forensic Accounting* (Edisi Terb). Dunia Cerdas, Jakarta Timur .