

**DAMPAK BEBERAPA FAKTOR TERHADAP KEAHLIAN AUDIT
(AN EMPIRIC STUDY AT REGISTERED PUBLIC ACCOUNTING OFFICER
IN SURABAYA)**

Sri Hastuti

UPN “Veteran” Jawa Timur

E-mail: tutik_hastuti@yahoo.com

Jalan Raya Rungkut Madya Surabaya 60295, Indonesia

ABSTRACT

Public accounting profession developed a long with the difference of importance of internal information user and external information user. The company's management needs service of the third people that is Independent Auditor in other that responsibility to the external party can be trusted, where as the company external party needs service at the third party to get believe that the income statement which served by company management can be trust as the basic of decisions interpretation which is taken by them. Belong to the position, so the auditor is demanded to be able to maintain the belief from client and the others audited Income Statement's users. This belief must be always improve and supported by the audit's competence. Audit's competence which is had by the auditor is related with the knowledge he had, the knowledge can be got from the formal education and enhanced thought exercising and experiences in audit practice. Based on the background, the goal of this research is to determine that education, experience, and practicing of public accounting influenced toward the audit's competence. The determining of sample in this research is using simple random sampling technical. The number of sample which is used in this research is 40 public accounting who work at Registered Public Accounting Officer in Surabaya. The source of data which is got from the questioner spread and then analyzed using double linier regression and examined using F test and t test. Based on the double linier regression analysis, it can be concluded that education, experience and practicing of public accounting are influenced toward the audit's competence stimulatingly. Where as partially only the education of public accounting which is influence toward to audit's competence.

Key words: *Education of Public Accounting, Experience of Public Accounting, Practicing of public Accounting, Audit's competence.*

PENDAHULUAN

Perkembangan dunia usaha yang semakin pesat saat ini dapat memicu persaingan yang semakin meningkat diantara pelaku bisnis. Berbagai macam usaha untuk meningkatkan pendapatan dan agar tetap bertahan dalam menghadapi persaingan tersebut terus dilakukan oleh para pengelola perusahaan. Salah satu kebijakan yang sering ditempuh oleh pihak perusahaan adalah dengan melakukan pemeriksaan laporan keuangan perusahaan oleh pihak ketiga yaitu akuntan publik. Laporan keuangan yang biasanya digunakan untuk mengetahui hasil usaha dan

posisi keuangan perusahaan, juga dapat digunakan sebagai salah satu alat pertanggungjawaban pengelolaan manajemen perusahaan kepada pemilik.

Dalam perkembangannya pihak-pihak luar perusahaan juga memerlukan informasi mengenai perusahaan untuk pengambilan keputusan yang berkaitan dengan penanaman modal (investasi) atau yang berhubungan dengan perusahaan. Dengan demikian ada dua kepentingan yang berbeda, disatu pihak, manajemen perusahaan ingin menyampaikan informasi mengenai pertanggungjawaban pengelolaan dana yang berasal

dari pihak luar dan dari pihak luar perusahaan, ingin memperoleh informasi yang andal dari manajemen perusahaan mengenai pertanggungjawaban dana yang mereka investasikan.

Manajemen perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga dalam memeriksa laporan keuangan agar laporan keuangan tersebut dapat dipertanggungjawabkan kepada pihak luar dan dapat meningkatkan kredibilitas perusahaan yang dikelola, sehingga perusahaan mempunyai rasa kepercayaan yang tinggi untuk tetap bekerja sama serta untuk memperoleh keyakinan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen perusahaan dapat dipercaya sebagai dasar dalam pengambilan keputusan. Selain itu, pihak eksternal juga tentunya tidak ingin kesempatan atau modal yang ditanamkan ke perusahaan akan jadi sia-sia tanpa memperoleh keuntungan yang diharapkan. Pihak-pihak eksternal yang dimaksud adalah pemilik perusahaan, karyawan, kreditur, investor, badan pemerintah, organisasi nirlaba dan masyarakat (Simamora dalam penelitian Dwi Ananing Tyas Asih, 2006).

Sehubungan dengan posisi tersebut, maka auditor dituntut untuk dapat mempertahankan kepercayaan dari kliennya dan dari para pemakai laporan keuangan auditan lainnya. Kepercayaan ini senantiasa harus selalu ditingkatkan dengan didukung oleh suatu keahlian audit. Amanat yang diemban sebagai auditor harus dapat dilaksanakan dengan sikap profesionalisme serta menjunjung tinggi kode etik profesi yang harus dijadikan pedoman dalam menjalankan setiap tugasnya. Hal ini mengharuskan auditor untuk mempunyai pengetahuan yang tinggi dalam bidang audit. Pengetahuan ini bisa diperoleh dari pendidikan formal dan ditambah melalui pelatihan serta pengalaman-pengalaman dalam praktek audit, sehingga dapat mempertahankan kepercayaan yang telah didapat dari klien maupun dari pihak-pihak yang berkepentingan. Selain itu auditor juga harus terus-menerus mengikuti perkembangan yang terjadi dalam bisnis dan profesinya dengan mempelajari, memahami,

dan menerapkan ketentuan-ketentuan baru dalam prinsip akuntansi dan standar auditing yang ditetapkan.

Dalam kenyataannya, sering terjadi kasus-kasus dalam bidang audit, seperti pada Januari 2005, Menteri Keuangan pernah membekukan izin KAP Achmad Rodi Kartamulya dan Joseph Susilo, karena kedua KAP tsb dinilai melanggar ketentuan yang digariskan oleh IAI-KAP yang tidak sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), hal tsb menandakan bahwa tingkat keahlian auditor dalam menerapkan SPAP dalam melaksanakan pengauditan masih kurang (Tia Adityasih, *Bisnis Indonesia*, 2006-06-22). Selain itu pada kasus bank-bank besar, akuntan publik gagal menemukan adanya pelanggaran, termasuk pelanggaran aturan batas maksimum pemberian kredit (BMPK), hal ini menggambarkan kurang ahlinya auditor dalam melakukan pengauditan, hasil audit Bank Bira merupakan salah satu contoh betapa hasil pemeriksaan akuntan publik sering tidak menemukan indikasi pelanggaran aturan perbankan (Parwito, *TEMPO majalah mingguan*, senin 25/06/2007).

Hasil penelitian Bedart (1989) yang dikutip dalam jurnal Sekar Mayangsari (2003), menyebutkan bahwa keahlian adalah seseorang yang memiliki pengetahuan dan keahlian prosedural yang luas yang ditunjukkan dalam pengalaman. Bedart menggunakan kombinasi variabel yang berkaitan dengan pengalaman praktis dan pendidikan ke dalam suatu ukuran dari keahlian yang menggunakan pendekatan analisis faktor.

Dalam penelitian Yulius Jogi Christiawan (2002) memberikan bukti empiris bahwa pengalaman akan mempengaruhi kemampuan auditor untuk mengetahui kekeliruan dan pelatihan yang dilakukan akan meningkatkan keahlian dalam melakukan audit.

Penelitian-penelitian untuk mengungkap karakteristik keahlian audit yang ideal perlu dilakukan karena Kantor Akuntan Publik berkepentingan dalam meningkatkan efisiensi dan efektivitas proses audit serta

meningkatkan kualitas auditor. Kualitas auditor dapat dilihat dari pendidikan, pengalaman serta pelatihan yang dimiliki auditor, yang dalam hal ini sangat penting bagi keahlian audit, sehingga pada akhirnya akan berguna dalam membantu merancang keputusan, penetapan pedoman tarif jasa auditor dan prosedur untuk evaluasi kinerja auditor.

Perumusan Masalah

Pada kasus bank-bank besar, akuntan publik gagal menemukan adanya pelanggaran, termasuk pelanggaran aturan batas maksimum pemberian kredit (BMPK), hal ini menggambarkan kurang ahlinya auditor dalam melakukan pengauditan, hasil audit Bank Bira merupakan salah satu contoh betapa hasil pemeriksaan akuntan publik sering tidak menemukan indikasi pelanggaran aturan perbankan (Parwito, *TEMPO majalah mingguan*, senin 25/06/2007).

Hasil penelitian Bedart (1989) yang dikutip dalam jurnal Sekar Mayangsari (2003), menyebutkan bahwa keahlian adalah seseorang yang memiliki pengetahuan dan keahlian prosedural yang luas yang ditunjukkan dalam pengalaman. Bedart menggunakan kombinasi variabel yang berkaitan dengan pengalaman praktis dan pendidikan ke dalam suatu ukuran dari keahlian yang menggunakan pendekatan analisis faktor. Berdasarkan keterangan tersebut dirumuskan pertanyaan penelitian yaitu: *“Apakah terdapat pengaruh antara faktor-faktor seperti pendidikan, pengalaman, dan pelatihan akuntan publik terhadap keahlian audit?”*

Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan menguji secara empiris apakah faktor-faktor seperti pendidikan, pengalaman, dan pelatihan akuntan publik mempunyai pengaruh terhadap keahlian audit.

RERANGKA TEORITIS DAN HIPO- TESIS

Hasil penelitian dari Sekar Mayangsari (2003) menyimpulkan bahwa pendapat

auditor yang ahli berbeda dengan auditor yang hanya memiliki salah satu karakteristik atau sama sekali tidak memiliki karakter tersebut. Pendapat auditor yang ahli mempunyai tingkat prediksi yang lebih baik dan cenderung benar mengenai kelangsungan hidup perusahaan bila dibandingkan dengan auditor yang hanya memiliki salah satu karakteristik atau sama sekali tidak memiliki karakter tersebut, karena dalam proses pengambilan keputusan dalam bidang audit dipengaruhi oleh keahlian audit. Keahlian audit ini berkaitan erat dengan struktur pengetahuan yang dimiliki auditor dan dapat menyebabkan perbedaan pendapat audit terhadap kasus tertentu.

Keahlian

Di dalam beberapa studi auditing belum terdapat kesepakatan dalam mendefinisikan keahlian dan masih sering menggunakan variabel pengalaman sebagai pendukung keahlian. Ashton (1991) yang dikutip dari jurnal Sekar Mayangsari (2003) mendefinisikan bahwa ukuran keahlian tidak cukup hanya pengalaman tetapi diperlukan pertimbangan-pertimbangan lain dalam pembuatan suatu keputusan yang baik karena pada dasarnya manusia memiliki sejumlah unsur lain di samping pengalaman.

Dalam mempertimbangkan penerimaan atau penolakan suatu penugasan auditor, auditor harus mempertimbangkan apakah ia dapat melaksanakan audit dan menyusun laporan auditnya secara cermat dan seksama. Kecermatan dan keseksamaan penggunaan kemahiran atau profesional auditor ditentukan oleh ketersediaan waktu yang memadai untuk merencanakan dan melaksanakan audit (Mulyadi, 2002: 26). Kesimpulan yang dapat diambil dari pengertian keahlian audit adalah seseorang yang memiliki ketrampilan tertentu atau pengetahuan yang tinggi dalam subjek tertentu yang diperoleh dari pelatihan atau pengalaman di bidang audit.

Dalam standar umum SA seksi 210 tentang pelatihan dan keahlian Auditor Independen yang terdiri atas paragraph 03-05, menyebutkan secara jelas tentang

keahlian auditor disebutkan dalam paragraf pertama sebagai berikut :

“Audit harus dilakukan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan yang cukup sebagai auditor” (SPAP, 2001).

Standar Umum pertama tersebut menegaskan bahwa syarat yang harus dipenuhi oleh seorang akuntan untuk melaksanakan audit adalah harus memiliki pendidikan serta pengalaman yang memadai dalam bidang auditing. Pengalaman seorang auditor sangat berperan penting dalam meningkatkan keahlian sebagai perluasan dari pendidikan formal yang telah diperoleh auditor.

Sebagaimana yang telah diatur dalam paragraf ketiga SA seksi 210 tentang pelatihan dan keahlian independen disebutkan:

“Dalam melaksanakan audit untuk sampai pada suatu pernyataan pendapat, auditor harus senantiasa bertindak sebagai seorang yang ahli dalam bidang akuntan dan bidang auditing. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formalnya yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit” (SPAP, 2001).

Keahlian merupakan salah satu faktor utama yang harus dimiliki oleh seorang auditor, dengan keahlian yang dimilikinya memungkinkan tugas-tugas pemeriksaan yang dijalankan dapat diselesaikan secara baik dengan hasil yang maksimal.

Keahlian yang dimiliki auditor yang diperoleh dari pendidikan formal dan non formal harus terus-menerus ditingkatkan. Salah satu sumber peningkatan keahlian auditor dapat berasal dari pengalaman-pengalaman dalam bidang audit dan akuntansi. Pengalaman tersebut dapat diperoleh melalui proses yang bertahap, seperti: pelaksanaan tugas-tugas pemeriksaan, pelatihan ataupun kegiatan lainnya yang berkaitan dengan pengembangan keahlian auditor.

Pemberian ijin praktek kepada akuntan publik di Indonesia dikeluarkan pemerintah pada tahun 1986 yang dituangkan dalam Kep. Menkeu RI. No 763/ KMK.011/1986

tentang akuntan publik. Dalam surat keputusan tersebut terdapat persyaratan-persyaratan yang harus dipenuhi untuk mendapatkan ijin praktek sebagai akuntan publik. Adapun persyaratan-persyaratan yang harus dipenuhi adalah sebagai berikut: Memiliki ijazah akuntan sebagaimana diatur UU No.34 tahun 1954 serta memiliki register negara.

WNI dan bertempat tinggal di Indonesia.

Telah menyelesaikan wajib kerja sarjana sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku tanpa cacat, atau dinyatakan bebas dari kewajiban wajib kerja sarjana.

Memiliki surat keterangan dari pimpinan instansi, badan usaha yang berwenang yang menyatakan bahwa yang bersangkutan telah menjalani ikatan dinas tanpa cacat apabila yang bersangkutan bekerja atas dasar ikatan dinas.

Telah mempunyai pengalaman kerja paling sedikit 3 tahun sebagai akuntan publik dengan reputasi baik sibilang pemeriksaan akuntan, hal ini dibuktikan dengan surat dari pimpinan kantor akuntan publik, atau kepala BPKP dalam hal pengalaman kerja diperoleh dalam lingkungan pemerintah atau BUMN.

Tidak merangkap sebagai pegawai instansi atau pimpinan/ karyawan badan usaha milik negara/ daerah maupun swasta, ketentuan ini tidak berlaku bagi akuntan publik yang merangkap dosen tetap pada perguruan tinggi negeri/ perguruan tinggi swasta/ dan atau sebagai pimpinan pada suatu usaha konsultasi manajemen.

Anggota Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).

Memiliki Nomer Pokok Wajib Pajak (NPWP).

Ketentuan tentang kewajiban bagi akuntan yang akan berpraktik sebagai akuntan publik untuk menyelesaikan wajib kerja sarjana dalam butir ketiga diatas telah dicabut dengan SK. Menkeu RI. No 374/ KMK.013/ 1998 tanggal 28 Mei 1998.

Bagi seorang auditor selain harus mengikuti pendidikan tertentu, juga bekal pendidikan yang dimiliki, dapat membantu dalam menyelesaikan suatu pekerjaan

sehingga pendidikan memiliki hubungan dengan produktivitas atau kemampuankerja. Berarti dengan pendidikan yang tinggi maka semakin tinggi pula produktivitas atau kemampuan kerja pegawai dalam menyelesaikan tugasnya. Apabila seorang pegawai mampu untuk menyelesaikan berarti pegawai tersebut memiliki keahlian atau profesionalisme seorang pegawai, sehingga seseorang yang profesional harus mengikuti pendidikan tertentu yang sesuai dengan profesinya, demikian juga dengan seorang auditor harus mengikuti pendidikan dibidang akuntansi karena dengan pendidikan dibidang akuntansi seorang auditor akan memperoleh pengetahuan dan pemahaman dalam kaitannya untuk melaksanakan tugas audit.

Bagi seorang auditor selain harus mengikuti pendidikan tertentu juga harus memiliki pengalaman dalam melaksanakan tugasnya, karena dengan pengalaman memberikan keahlian dan ketrampilan kepada auditor dalam melaksanakan tugas audit. Pengalaman yang diperoleh oleh seorang auditor akan bisa meningkatkan keahlian dan ketrampilan dalam melakukan pemeriksaan yang erat kaitannya dengan keahlian atau profesionalisme seorang auditor. Disamping itu lamanya seseorang bekerja sebagai auditor menjadi bagian penting yang mempengaruhi sikap profesionalisme atau keahlian audit, karena dengan bertambahnya waktu bekerja bagi seorang auditor tentu saja akan diperoleh berbagai hal baru yang menyangkut praktek-praktek audit dan akuntansi yang terjadi pada obyek pemeriksaan.

Pendidikan

Pendidikan di dalam suatu organisasi adalah suatu proses pengembangan kemampuan ke arah yang diinginkan oleh organisasi yang bersangkutan. (Notoatmodjo :1992: 27)

Anoraga (1995: 52, 53), pendidikan merupakan usaha sadar dan sistematis yang berlangsung seumur hidup dalam rangka mengalihkan pengetahuan oleh seseorang kepada orang lain. Dengan pengertian

tersebut tampak bahwa pendidikan dapat bersifat formal, akan tetapi dapat pula bersifat non formal. Pendidikan yang bersifat formal ditempuh mulai dari sekolah taman kanak-kanak hingga pendidikan di lembaga pendidikan tinggi, pendidikan ini terjadi di ruang kelas dengan program terstruktur. Sedangkan pendidikan yang bersifat non formal dapat terjadi di mana saja karena tidak terstruktur. Dalam kedua situasi pendidikan ini, pengalihan pengetahuan dan ketrampilan tetap terjadi.

Latar belakang pendidikan dengan penempatan sumber daya manusia tidak dapat dipisahkan. Pendidikan yang telah sekian lama akan membentuk sikap, kemampuan dan ketrampilan sumber daya manusia yang bersangkutan sehingga tidak mungkin diubah dalam waktu yang pendek setelah ia bekerja. Latar belakang pendidikan dapat pula menjadi acuan pemberian beban kerja dan tanggung jawab dilihat dari segi prestasi nilai yang diperoleh semasa sekolah (Saydam, 1996: 222, 223). Oleh karena itu pendidikan berhubungan dengan menambah pengetahuan umum dan pengertian tentang seluruh lingkungan kerja, sehingga terciptanya tenaga kerja yang berdaya guna dan berhasil guna dapat terwujud (Sastrohadiwiryo, 2003: 199).

Dengan pengetahuan yang dimiliki ini seseorang akan mampu untuk melakukan tugas dan pengetahuan ini dapat diperoleh dengan cara mengikuti pendidikan tertentu yang dibuktikan dengan tanda atau ijazah keahlian (Reger, 1993: 8). Karena tanpa pendidikan tertentu seseorang tidak akan dapat menguasai, memahami dan menerapkan pengetahuan yang didapatnya yang akan menentukannya menjadi seseorang yang ahli.

Pengalaman

Menurut Anoraga (1995: 47), pengalaman adalah keseluruhan pelajaran yang dipetik oleh seseorang dari peristiwa-peristiwa yang dialami dalam perjalanan hidupnya.

Pengalaman seseorang sejak kecil turut membentuk perilaku orang yang bersang-

kutan dalam kehidupan organisasionalnya. Sehingga dapat disimpulkan bahwa pengalaman sesuatu kejadian yang telah dialami seseorang selama jangka waktu tertentu dalam menyelesaikan tugasnya. Pengalaman yang dimiliki seseorang lebih banyak membantunya dalam mengerjakan sesuatu, karena pengalaman akan memberikan kemahiran dan ketrampilan baginya untuk berbuat sesuatu (Saydam, 1996: 225). Selain itu dengan pengalaman seseorang akan mudah untuk mengetahui bagaimana menjalankan tugas, berkomunikasi dalam organisasi dan sebagainya.

Bagi seseorang pengalaman mempunyai nilai lebih dibandingkan dengan yang tidak berpengalaman, karena pengalaman kerja yang dimiliki seseorang kadang-kadang lebih dihargai dari pada tingkat pendidikan yang menjulang tinggi sehingga kombinasi antara pengalaman serta pendidikan akan membuat seseorang mempunyai kualitas atau lebih profesional. Sebaliknya dengan terbatasnya pengalaman kerja mengakibatkan tingkat keahlian dan ketrampilan yang dimiliki semakin rendah, oleh karena itu pengalaman merupakan modal utama seseorang untuk terjun dalam bidang tertentu (Sastrohadiwiryono, 2003: 163).

Dengan pengalaman yang dimiliki, dapat membantunya dalam mengerjakan sesuatu, karena pengalaman memberikan kemahiran dan ketrampilan baginya yang berbuat sesuatu (Saydam, 1996:225). Apabila seseorang memiliki kemahiran dan keterampilan maka akan mampu untuk melaksanakan tugasnya. Dengan mampu melaksanakan tugasnya maka orang tersebut ahli atau profesional dalam bidang pekerjaannya.

Pelatihan

Ada hal lain yang penting bagi auditor selain pendidikan, dan pengalaman yaitu menyangkut pelatihan yang diikuti. Menurut Gomes (1995: 197) menyatakan bahwa pelatihan adalah setiap usaha untuk memperbaiki performansi pekerja pada suatu pekerjaan tertentu yang sedang menjasi tanggung jawabnya atau satu pekerjaan yang

ada kaitannya dengan pekerjaannya. Dengan demikian pelatihan erat kaitannya dengan pekerjaan atau pelatihan lebih difokuskan kepada usaha untuk lebih meningkatkan efektivitas pekerjaan (J. Pfeiffer, 1973) dalam Atmodiwiryo (1993: 2).

Teori Kebutuhan dari McClelland (1961) menyebutkan bahwa pegawai yang mempunyai motivasi tinggi untuk berprestasi akan menyukai pekerjaan yang menantang keahlian dan kemampuannya dalam memecahkan persoalan, karena segala sesuatu akan dapat diperoleh melalui usaha (Mangkunegara, 1993: 51).

Kebutuhan manusia sebagai pegawai adalah kebutuhan untuk berprestasi. Kebutuhan berprestasi ini berarti seorang pegawai mampu untuk berprestasi pada bidang pekerjaan yang ditujukan dengan kemampuan dalam melaksanakan pekerjaannya. Untuk mampu melaksanakan pekerjaannya seorang pegawai harus didukung oleh pengetahuan, kemampuan dan ketrampilan yang dapat diperoleh melalui pelatihan. Karena pelatihan bagi seorang pegawai dimaksudkan untuk membantu pegawai dalam meningkatkan pengetahuan, keterampilan dan sikap terhadap suatu pekerjaan (Goldstein dan Buxton, 1982) dalam Mangkunegara (1993: 27).

Dengan metode dan teknik yang tepat seorang auditor akan mampu mengembangkan kemampuan yang dimiliki untuk dapat melaksanakan tugas audit karena dengan berkembangnya kemampuan audit maka keahlian dan ketrampilan yang dimiliki auditor akan ikut berkembang, sehingga auditor semakin ahli atau profesional dalam melaksanakan tugasnya. Oleh karena itu dimasa sekarang keahlian dan ketrampilan seorang auditor harus terus dikembangkan, salah satunya mengenai pembinaan baik melalui pendidikan dan pelatihan secara formal maupun non formal (Adi Kurniawan, 2004).

Hipotesis

Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis yang dapat dikemukakan adalah :

H1 : Pendidikan, Pengalaman, dan Pelatihan Akuntan Publik berpengaruh terhadap Keahlian Audit”.

METODE PENELITIAN

Variabel-variabel Independen dan Dependen

Variabel dalam penelitian ini adalah keahlian audit sebagai variabel dependen, sedangkan pendidikan, pengalaman, dan pelatihan akuntan publik sebagai variabel independen. Berikut definisi operasional dari masing-masing variabel yaitu:

Keahlian Audit (Y)

Keahlian audit adalah kemahiran auditor dalam melaksanakan pengauditan dengan menerapkan standar, prinsip, prosedur, dan teknik pemeriksaan yang tepat sesuai dengan ilmu yang dimilikinya (Rohana Qudus, 2004: 32). Variabel ini diukur melalui kemampuan auditor dalam melaksanakan dan menyelesaikan pengauditannya.

Pendidikan (X1)

Pendidikan adalah suatu proses pengembangan kemampuan ke arah yang diinginkan (Notoatmodjo, 1992: 27). Variabel ini diukur melalui pendidikan terakhir auditor dan kemampuan auditor dalam melaksanakan pengauditan.

Pengalaman (X2)

Pengalaman adalah keseluruhan pelajaran yang dipetik oleh seseorang dari peristiwa-peristiwa yang dialami dalam perjalanan hidupnya (Anoraga, 1995: 47). Variabel ini diukur melalui lamanya masa kerja auditor dalam melaksanakan pengauditan, yang dinyatakan dalam satuan tahun dan banyaknya tugas pemeriksaan yang dilakukannya.

Pelatihan (X3)

Pelatihan adalah usaha untuk memperbaiki penguasaan berbagai ketrampilan dan teknik pelaksanaan kerja tertentu, terinci, dan rutin (Handoko, 1992: 104). Variabel ini diukur melalui frekuensi serta efisiensi dan efektivitas dalam mengikuti pelatihan.

Pengukuran Variabel

Skala pengukuran yang digunakan dalam

mengukur variabel bebas maupun variabel terikat adalah menggunakan skala semantic differential. Skala ini tersusun dalam satu garis kontinum dengan jawaban sangat positifnya terletak di sebelah kanan, jawaban sangat negatif terletak di sebelah kiri atau sebaliknya (Sumarsono, 2002: 25). Skala data yang digunakan adalah skala interval:

Sangat negatif 1 2 3 4 5 6 7 Sangat positif

Instrumen yang digunakan dalam penelitian ini merupakan modifikasi dan pengembangan dari instrumen yang digunakan dalam penelitian sebelumnya yaitu penelitian Adi Kurniawan (2004) dan Dwi Ananing Tyas Asih (2006).

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah Auditor dari 45 KAP (Kantor Akuntan Publik) di Surabaya yang terdaftar pada IAPI (Institut Akuntan Publik Indonesia). Setiap Kantor Akuntan Publik diberi satu kuesioner sehingga terdapat 45 auditor sebagai responden.

Dalam penelitian ini jumlah sampel adalah sebanyak 40 responden. Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah probability sampling dengan *simple random sampling*, yaitu pengambilan sample secara acak.

Dalam menentukan jumlah sampel digunakan rumus dari Taro Yamane (dalam Jalaludin Rakhmat, 1999:81-82) sebagai berikut:

$$n = \frac{N}{Nd^2 + 1} \quad (1)$$

$$n = \frac{45}{45 \cdot (0,05)^2 + 1} = 40$$

N

Keterangan :

n : ukuran sample

N : Ukuran populasi

D : prsisi yand ditetapkan 5%

1 : konstanta

Teknik Pengumpulan Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer, yang diperoleh langsung

dari responden para auditor pada kantor Akuntan Publik di Surabaya

Pengumpulan data menggunakan metode *survey* yaitu dengan memberikan daftar pertanyaan kepada responden. Pengembalian kuesioner dengan cara diambil langsung

Teknik Analisis dan Uji Hipotesis

Untuk mengukur variabel, maka teknik analisis yang digunakan adalah Analisis Regresi Linier Berganda adapun persamaannya adalah sebagai berikut:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e, \quad (2)$$

di mana :

Y : Keahlian audit

β_0 : Konstanta

β_1, β_2 : Koefisien variabel bebas

X_1 : Pendidikan

X_2 : Pengalaman

X_3 : Pelatihan

e : Variabel pengganggu (Sudjana, 1992: 107).

Pengujian kualitas data digunakan uji validitas, reliabilitas dan normalitas. Uji validitas bertujuan untuk menguji apakah pertanyaan-pertanyaan dalam kuesioner telah sesuai mengukur konsep yang dimaksud dengan *uji korelasi Pearson*. Pengujian reliabilitas dilakukan untuk menguji kestabilan dan konsistensi instrumen dalam mengukur konsep dengan teknik *Cronbach Alpha*. Pengujian normalitas dilakukan untuk mengetahui apakah suatu data mengikuti sebaran normal atau tidak dengan metode *Kolmogorov-Smirnov*.

Untuk dapat melakukan Analisis Regresi Linier Berganda maka data harus bersifat BLUE (*Best Linier Unbiased Estimator*) artinya pengambilan keputusan yang BLUE tidak boleh bias. Sehingga harus dilakukan *uji asumsi klasik* terlebih dahulu sebagai syaratnya yang tidak boleh dilanggar yaitu *uji Multikolinieritas* yang didasarkan pada nilai *Tolerance* atau nilai *VIF*, *Heteroskedastisitas* didasarkan dengan menghitung korelasi Rank Spearman atau *Unstandardized Residual*, dan *Autokorelasi*.

Tetapi dalam penelitian ini tidak digunakan *uji Autokorelasi* karena data yang digunakan berjenis *cross-section*. Untuk pengujian hipotesis digunakan uji kesesuaian model dengan uji F, sedangkan untuk pengujian hipotesis secara parsial digunakan uji t.

ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN Deskripsi Responden

Kuesioner yang telah disebarakan adalah sebanyak 45 kuesioner kepada KAP yang ada di Surabaya. Dari 45 kuesioner yang dikirimkan tersebut, yang berhasil dikumpulkan kembali sebanyak 40 kuesioner. Responden rata-rata berumur antara 21-30 tahun dan mayoritas adalah laki-laki.

Berdasarkan hasil pengumpulan data kuesioner, pada variabel pendidikan responden paling besar menjawab pertanyaan pada skor 6, hal tersebut menunjukkan bahwa responden memiliki tingkat pendidikan yang cukup tinggi sehingga mereka memahami tugasnya sebagai auditor, yaitu melakukan pengauditan. Pada variabel pengalaman, responden paling besar menjawab pertanyaan pada skor 2, hal tersebut menunjukkan bahwa responden belum lama bekerja sebagai auditor, dan tugas pemeriksaan audit yang telah dilakukannya masih sedikit. Sehingga dapat disimpulkan bahwa responden memiliki pengalaman yang masih rendah dalam melakukan pengauditan. Kemudian pada variabel, responden paling besar menjawab pertanyaan pada skor 5, hal tersebut menunjukkan bahwa responden cukup sering mengikuti pelatihan (diklat sertifikasi) yang terkait dengan bidang kerjanya. Dengan mengikuti pelatihan (diklat sertifikasi), maka keahlian audit responden dalam melakukan pengauditan dapat meningkat.

Dan pada variabel keahlian audit, responden paling besar menjawab pada skor 6, hal tersebut menunjukkan bahwa responden mampu menerapkan prosedur, teknik, prinsip, dan standar pemeriksaan yang tepat dalam melaksanakan dan menyelesaikan pengauditan sesuai dengan ilmu atau pengetahuan yang dimilikinya.

Tabel 1
Hasil Uji Validitas Variabel Instrumen Pendidikan (X₁)

Korelasi antara total dengan pertanyaan	Nilai Korelasi	Tingkat Signifikasi	Keterangan
1	0,616	0,000	Valid
2	0,791	0,000	Valid
3	0,843	0,000	Valid
4	0,790	0,000	Valid

Sumber : Data diolah

Tabel 2
Hasil Uji Validitas Instrumen Variabel Pengalaman (X₂)

Korelasi antara total dengan pertanyaan	Nilai Korelasi	Tingkat Signifikasi	Keterangan
1	0,812	0,000	Valid
2	0,955	0,000	Valid

Sumber : Data diolah

Tabel 3
Hasil Uji Validitas Instrumen Variabel Pelatihan (X₃)

Korelasi antara total dengan pertanyaan	Nilai Korelasi	Tingkat Signifikasi	Keterangan
1	0,753	0,000	Valid
2	0,763	0,000	Valid
3	0,804	0,000	Valid
4	0,766	0,000	Valid

Sumber : Data diolah

Tabel 4
Hasil Uji Validitas Instrumen Variabel Keahlian Audit (Y)

Korelasi antara total dengan pertanyaan	Nilai Korelasi	Tingkat Signifikasi	Keterangan
1	0,802	0,000	Valid
2	0,793	0,000	Valid
3	0,840	0,000	Valid
4	0,831	0,000	Valid
5	0,783	0,000	Valid

Sumber : Data diolah

Uji Kualitas Data **Uji Validitas**

Hasil analisis atas validitas masing-masing variabel pada Tabel 1, 2, 3 dan 4 menunjukkan signifikan untuk semua variabel yang diuji, dimana semua nilai total Pearson Correlation diatas 0,50 dengan level signifikansi 0,05 % ini berarti data menunjukkan validitas. (Joseph .Hair, Jr; 2001:118),

Diketahui tiap-tiap pertanyaan yang diberikan untuk masing-masing variabel Pendidikan (X₁), Pengalaman (X₂), Pelatihan (X₃) dan Keahlian Audit (Y) mempunyai korelasi atau hubungan yang memiliki taraf signifikansi dibawah 0,05 untuk masing-masing pertanyaan yang diberikan. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa semua pertanyaan pada masing-masing variabel

Tabel 5
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Jumlah Item	Alpha
Pendidikan (X1)	4	0.693
Pengalaman (X2)	2	0,655
Pelatihan (X3)	4	0,756
Keahlian Audit (Y)	5	0.864

Sumber : Data diolah

Tabel 6
Hasil Uji Normalitas

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		40
Normal Parameter	Mean	,000
	Std. Deviation	2,112
Most Extreme Differences	Absolute	,105
	Positive	,056
	Negative	-,105
Kolmogorov-Smirnov Z		,665
Asymp. Sig. (2-tailed)		,768

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

yang telah diberikan terbukti valid dan dapat digunakan untuk pengujian berikutnya. (Sumarsono, 2004: 31):

lebih dari 0,05. sehingga sebaran datanya menunjukkan berdistribusi normal. (Sumarsono, 2004:40).

Uji Reliabilitas

Instrumen pengukuran reliabilitas dalam penelitian ini menggunakan Cronbach's Alpha. Hasil uji reliabilitas instrumen pengukuran pada Tabel 5 menunjukkan untuk nilai Cronbach's Alpha variabel independen Pendidikan (X1) 0,693 Pengalaman (X2) 0,655, Pelatihan (X3) 0,756 dan variabel Keahlian Audit (Y) 0,864 yang masing-masing di atas 0,50. Hasil pengujian tersebut menunjukkan bahwa seluruh item pertanyaan pada masing-masing variabel Pendidikan, Pengalaman Pelatihan dan Keahlian audit dikatakan reliabel. (Joseph .Hair, Jr, 2001:118).

Uji Normalitas

Hasil analisis dengan uji normalitas data dengan uji Kolmogorov-Smirnov pada Tabel 6 menunjukkan nilai signifikansinya 0,768.

Uji Asumsi Klasik

Hasil pengujian Multikolinieritas tersaji dalam Tabel 7 yang menunjukkan bahwa semua nilai VIF dari variable Pendidikan (X1) sebesar 1,329, Pengalaman (X2) sebesar 1,135 Pelatihan (X3) sebesar 1,456, lebih kecil dari 10, Ini berarti bahwa model analisis tidak terjadi multikolinieritas (Ghozali, 2005:91)

Sedangkan hasil pengujian Heteroskedastisitas varian faktor pengganggu terlihat pada. Tabel 8. Model analisis dikatakan heteroskedastisitas bila varian pengganggu mempunyai nilai yang signifikan. Dari hasil penelitian menunjukkan bahwa nilai *probability* variabel bebas Pendidikan (X1) 0,270, variabel bebas Pengalaman (X2) 0,665 dan Pelatihan (X3) 0,888, semua lebih besar dari 0,05 sehingga tidak signifikan

Tabel 7
Multikolinieritas

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig	Co linearity Statistics	
	B	Std. Errors	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	6,886	3,699		1,862	,071		
X1	,634	,166	,515	3,819	,001	,752	1,329
X2	,245	,160	,191	1,530	,135	,881	1,135
X3	,246	,140	,247	1,751	,088	,687	1,456

a. Dependent Variable: Y

Tabel 8
Heteroskedastisitas

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig	Co linearity Statistics	
	B	Std. Errors	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	16,096	9,720		1,656	,106		
X1	-,489	,436	-,211	-1,121	,270	,752	1,329
X2	-,183	,420	-,076	-,436	,665	,881	1,135
X3	,052	,369	,028	,142	,888	,687	1,456

a. Dependent Variable: RES_2

pada level 5%, ini berarti bahwa varian faktor pengganggu variabel prediktor adalah sama atau konstan sehingga bebas dari heteroskedastisitas. (Ghozali,2005:109)

Analisis Regresi Linier Berganda dan Pengujian Hipotesis

Regresi Linier Berganda

Hasil pengolahan menggunakan SPSS 15.0 for window untuk analisis regresi linier berganda dapat dilihat pada Tabel 9. Berdasarkan hasil pengujian regresi linier berganda, diperoleh persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = 6,886 + 0,634 X_1 + 0,245 X_2 + 0,246 X_3$$

Berdasarkan persamaan regresi di atas mempunyai arti bahwa baik variabel pendidikan (X_1) pengalaman (X_2), maupun pelatihan (X_3), menunjukkan adanya hubungan positif dan searah terhadap Keahlian Audit (y)

Hasil Uji Hipotesis

Pengujian terhadap data dilakukan dengan uji Regresi linier berganda. Level confidence pada penelitian ini adalah 95 % dengan level toleransi kesalahan adalah 5%. Kesimpulan hasil analisis pada penelitian ini diarahkan pada nilai-p (*p-value*). Bila nilai-p lebih besar dari batas toleransi 5% berarti analisis menerima hipotesis null, tetapi bila nilai-p lebih kecil dari batas toleransi 5%, maka hasil analisis menolak hipotesis null.

Uji F

Untuk meneliti keakuratan model regresi yang digunakan dalam penelitian ini dapat dilakukan uji F, atau uji simultan dari pengaruh Pendidikan (X_1), Pengalaman (X_2), dan Pelatihan (X_3) terhadap Keahlian Audit (Y).Berdasarkan tabel 8 dapat diketahui bahwa nilai F_{hitung} 12,339 dengan nilai-p 0,000^a. Hal ini berarti bahwa hasil

Tabel 9
Model Regresi Linier Berganda

Model	Koefisien regresi	t_{hitung}	Sig.
Konstanta	16,886	1,862	0,071
Pendidikan (X1)	0,634	3,819	0,001
Pengalamani (X2)	0,245	1,530	0,135
Pelatihan (X3)	0,246	1,751	0,088
<i>Adjusted R-Square</i>	0.466		
<i>R-square</i>			0,507
R			0,712 ^(a)
F hitung	12,339	Sig	0,000 ^a

Sumber : Data diolah.

pengujian menunjukkan terdapat pengaruh signifikan pada level 5 %, karena $p\text{-value} < 0,05$ maka hasil analisis ini menolak hipotesis null dan menerima hipotesis alternatif. . (Anonim, 2009: L-22), yang berarti bahwa model regresi linier berganda yang digunakan adalah cocok untuk menerangkan pengaruh pengaruh Sedangkan nilai koefisien korelasi (R) sebesar 0,712 (a).Hal tersebut menunjukkan adanya korelasi yang cukup kuat antara variabel Pendidikan (X1), Pengalaman (X2), dan Pelatihan (X3) terhadap Keahlian audit. (Y),

Kecocokan model regresi linier berganda yang dihasilkan dapat juga dilihat dari nilai *Adjusted R-Square* yaitu sebesar 0,466 yang artinya pengaruh Pendidikan (X1), Pengalaman (X2), dan Pelatihan (X3) terhadap Keahlian audit. (Y),sebesar **46,6%** sedangkan sisanya 53,4% dipengaruhi oleh faktor lain yang tidak dibahas pada penelitian ini. Sehingga hasil analisis ini menolak hipotesis null dan menerima hipotesis alternatif, dan penelitian ini terbukti kebenarannya. (Santoso; 2001-167).

Uji t

Uji t digunakan untuk melihat pengaruh antara variabel bebas terhadap variabel terikat secara parsial. Berdasarkan Tabel 8 dapat diketahui bahwa untuk variabel Pendidikan (X1) terhadap variabel Keahlian Audit (Y) menunjukkan nilai t_{hit} sebesar 3,819 dengan nilai-p 0,001. Hal ini berarti bahwa hasil pengujian menunjukkan

terdapat pengaruh signifikan pada level 5 %, karena $p\text{-value} < 0,05$ maka hasil analisis ini menolak hipotesis null dan menerima hipotesis alternatif.

Untuk variabel Pengalaman (X2) terhadap variabel Keahlian Audit (Y) menunjukkan nilai t_{hit} sebesar 1,530 dengan nilai-p 0,135. Hal ini berarti bahwa hasil pengujian menunjukkan tidak terdapat pengaruh signifikan pada level 5 %, karena $p\text{-value} > 0,05$ maka hasil analisis ini menerima hipotesis null dan menolak hipotesis alternatif.

Untuk variabel Pelatihan (X3) terhadap variabel Keahlian Audit (Y) menunjukkan nilai t_{hit} sebesar 1,751 dengan nilai-p 0,088. Hal ini berarti bahwa hasil pengujian menunjukkan tidak terdapat pengaruh signifikan pada level 5 %, karena $p\text{-value} > 0,05$ maka hasil analisis ini menerima hipotesis null dan menolak hipotesis alternatif. . (Santoso; 2001- 168).

Pembahasan

Berdasarkan hasil analisis regresi linier berganda dapat diketahui bahwa ada pengaruh positif atau searah antara variabel bebas yaitu Pendidikan, pengalaman, dan pelatihan akuntan publik terhadap variabel terikat keahlian audit, yang artinya bahwa setiap kenaikan yang terjadi pada variabel pendidikan, pengalaman dan pelatihan akuntan publik maka akan mengakibatkan adanya kenaikan pada variabel keahlian audit.

Hal tersebut membuktikan bahwa

dengan adanya peningkatan ketiga variabel tersebut yaitu pendidikan, pengalaman dan pelatihan akan mengakibatkan adanya peningkatan keahlian audit pada akuntan publik.

Berdasarkan uji kecocokan model atau pengujian secara simultan diketahui terdapat pengaruh yang signifikan antara pendidikan, pengalaman dan pelatihan akuntan publik terhadap keahlian audit akuntan publik. Hal tersebut menunjukkan bahwa pendidikan, pengalaman dan pelatihan merupakan indikator dalam penentuan keahlian audit seorang akuntan publik.

Sedangkan hasil analisis dalam pengujian secara **parsial** menunjukkan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan antara pendidikan akuntan publik terhadap keahlian audit akuntan publik. Pendidikan yang berpengaruh terhadap keahlian audit menunjukkan bahwa auditor yang berpendidikan tinggi akan memperoleh pengetahuan dan pemahaman terhadap tugasnya sehingga dengan pengetahuan dan pemahaman tersebut auditor semakin ahli dalam menyelesaikan tugas yang dibebankan kepadanya.

Untuk variabel Pengalaman terhadap variabel Keahlian Audit menunjukkan tidak terdapat pengaruh signifikan. Hal ini disebabkan bahwa responden belum lama bekerja sebagai auditor, dan tugas pemeriksaan audit yang telah dilakukannya masih sedikit. Sehingga dapat disimpulkan bahwa responden memiliki pengalaman yang masih rendah dalam melakukan pengauditan.

Untuk variabel Pelatihan terhadap variabel Keahlian Audit menunjukkan pengaruh yang tidak signifikan, karena walaupun responden cukup sering mengikuti pelatihan (diklat sertifikasi) yang terkait dengan bidang kerjanya, ternyata belum bisa meningkatkan keahlian audit dalam melakukan pengauditan.

SIMPULAN, IMPLIKASI, SARAN DAN KETERBATASAN

Berdasarkan hasil pembahasan, maka dapat disimpulkan bahwa:
Hasil pengujian secara simultan menunjuk-

kan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan antara pendidikan, pengalaman, dan pelatihan akuntan publik terhadap keahlian audit.

Hasil pengujian secara parsial menunjukkan bahwa hanya variabel pendidikan akuntan publik yang berpengaruh terhadap keahlian audit, sedangkan variabel pengalaman dan pelatihan akuntan publik tidak berpengaruh terhadap keahlian audit.

Berdasarkan kesimpulan yang ada, maka saran yang dapat diberikan dan diharapkan dapat bermanfaat bagi pihak-pihak yang berkepentingan adalah sebagai berikut:

Bagi Kantor Akuntan Publik diharapkan untuk lebih meningkatkan perhatiannya terhadap frekuensi penugasan para auditor baru untuk menambah pengalaman dan sesering mungkin untuk mengadakan pelatihan kepada para auditornya sehingga mampu untuk menjaga dan meningkatkan keahlian auditnya dalam melakukan pemeriksaan audit. Bagi Universitas, dengan mengetahui permasalahan yang dihadapi oleh akuntan publik di dalam melaksanakan tugasnya, maka hendaknya Universitas mampu meningkatkan kualitas lulusannya dengan cara mengubah kurikulum sesuai dengan lingkungan kerja.

Peneliti-peneliti selanjutnya dapat dilakukan dengan menggunakan variabel-variabel lain yang dapat mempengaruhi keahlian audit.

Peneliti menyadari adanya beberapa keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil penelitian ini. Beberapa keterbatasan penelitian ini antara lain:

Adanya perbedaan persepsi diantara masing-masing auditor dalam memahami konteks pertanyaan yang disajikan dalam kuesioner. Jawaban responden yang disampaikan secara tertulis melalui kuesioner belum tentu mencerminkan keadaan yang sebenarnya, akan berbeda apabila data diperoleh melalui wawancara.

DAFTAR RUJUKAN

Adityasih, Tia, '*Sanksi Pidana Tidak Cocok Buat Akuntan Publik*', Bisnis Indonesia, 22 Juni 2006.

- Asih, Dwi Ananing Tyas, 2006, *Pengaruh Pengalaman Terhadap Peningkatan Keahlian Auditor Dalam Bidang Auditing*, Fakultas Universitas Islam Indonesia Yogyakarta.
- Anonim, 2008, *Pedoman Penyusunan Usulan Penelitian dan Skripsi*, Penerbit FE – UPN “Veteran” Jawa Timur, Surabaya.
- Anonim, 2001, IAI ‘*Standar Profesional Akuntan Publik*’, Salemba Empat, Jakarta.
- Anoraga, Pandji dan Sri Suyati, 1995, *Perilaku Keorganisasian*, Cetakan Pertama, PT. Dunia Pustaka Jaya, Jakarta.
- Atmodiwirio, Soebagio, 1993, *Manajemen Training (Pedoman Praktis Bagi Penyelenggaraan Training)*, Cetakan pertama, Penerbit Balai Pustaka, Jakarta.
- Christiawan, Yulius Jogi, 2002, ‘Kompetensi dan independensi Akuntan Publik: Refleksi Hasil Penelitian Empiris’, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 4, No. 2, Nopember 2002.
- Ghozali, Imam, 2001, *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Progran SPSS*, Edisi Kedua, Penerbit Erlangga, Jakarta.
- Gomes, Faustino Cardoso, 1995, *Manajemen Sumber Daya Manusia*, Cetakan Pertama, Penerbit Andi, Yogyakarta.
- Hair, J.F, Anderson, RE, Tatham, R.L. dan Black, W.C 1998, *Multivariate Data Analysis*, 5 th Edition, Upper Saddle River.
- Jalaludin Rakhmat, 1999, Charles P 1996, *Investment Analysis and Management*, Fifth edition .John Willey & Sons Inc.
- Kurniawan, Adi, 2004, *Pengaruh Pendidikan, Pengalaman, Dan Pelatihan Terhadap Profesionalisme Auditor Pemerintah yang Bekerja Pada Badan Pengawas Kota Surabaya*, Fakultas Universitas Pembangunan Nasional ‘Veteran’ Jawa Timur.
- Mayangsari, Sekar, 2003, ‘Pengaruh Keahlian Audit Dan Independensi Terhadap Pendapat Audit: Sebuah Kuasi eksperimen’, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 6, No. 1, Januari 2003.
- Mangkunegara, A. A. Anwar Prabu, 1993, *Psikologi Perusahaan*, Cetakan Pertama, Penerbit Trigenda Karya, Bandung.
- Mulyadi, 2002, *Auditing*, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Notoatmodjo, Soekidjo, 1992, *Pengembangan Sumber Daya Manusia*, PT. Rineka Cipta, Jakarta.
- Parwito, ‘Opini Disclamer Bukan Akhir Segalanya’, *TEMPO* 25 Juni 2007.
- Regar, 1993, *Mengenal Profesi Akuntan Dan Memahami Laporannya*, Cetakan Pertama, PT. Bumi Aksara, Jakarta.
- Sastrohadiwiryono, Siswanto, 2003, *Manajemen Tenker Indonesia: Pendekatan Administratif dan Operasional*, Penerbit Bumi Aksara, Jakarta.
- Santoso, Singgih, 2000, *SPSS Statistik Parametrik*, Penerbit Elex Media Komputindo, Kelompok Gramedia, Jakarta.
- Saydam, Gouzali, 1996, *Manajemen Sumber Daya Manusia: Suatu Pendekatan Mikro*, Penerbit Djambatan, Jakarta.
- Sudjana, 1992, *Teknik Analisis Regresi dan Korelasi: Bagi Para Peneliti*, Edisi Ketiga, Penerbit Tarsito, Bandung.
- Sumarsono, 2004, *Metodologi Penelitian Akuntansi*, Edisi Revisi.