

# PENGARUH KOMPETENSI, INDEPENDENSI DAN KOMITMEN ORGANISASI TERHADAP KINERJA AUDITOR PADA BPKP PERWAKILAN DIY

**Endah Wulandari**

Inspektorat Daerah Kabupaten Kulon Progo, *email: n\_ach77@yahoo.co.id*

**Heru Kurnianto Tjahjono**

Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

## **ABSTRACT**

*Nowadays, a new paradigm emerges which points out the role of an auditor is no longer considered as watch dog to cause fear among auditees. Here, the auditor is taking the role of consultant and catalyst. In term of competence, an auditor can also propose the role of witness or expert witness on a trial. Audit report can be used as a dossier's material in a criminal proceeding by police, district attorney, or court. It proves that audit report is legal evidence that supports a case's completion. At this point, audit report should reflect its auditor's competence in which his or her performance will be tested on the court.*

*Auditor, as a profession, is like two sides of a coin. In one sense, auditor is expected to create good public governance. On the other hand, there are risks to deal with, such as, auditee's pressure, weaponry threat, and psychological threat. There is also 'less harmful' threat namely bribery in form of table money or transportation fee. However, these types of threat should not influence the auditor's independence in making decision. In addition, there is still so called political influence that may affect the auditor's independence.*

*This research aims to analyze the effect of organizational competence, independence, and commitment to auditor's performance. Sample of the research was 87 respondents from Finance and Development Supervisory Agency (BPKP) of Yogyakarta Special Province. In answering the research's hypothesis, the researcher used multiple linear regression analysis, preceded by hypotheses testing.*

*The result shows that competence and independence have significant roles in auditor's performance. Additionally, affective and normative commitments give influence to auditor's performance. However, continuance commitment does not influence the auditor's performance.*

**Keywords:** *competence, independence, organizational commitment (affective commitment, normative commitment, continuance commitment) and auditor's performance.*

## **LATAR BELAKANG MASALAH**

BPKP sebagai auditor internal pemerintah berperan penting dalam mendorong upaya pemberantasan korupsi. BPKP dalam melakukan audit dilakukan oleh auditor. Auditor BPKP merupakan Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) yang merupakan salah satu unsur manajemen pemerintah yang penting dalam rangka tata pemerintahan yang baik. Seperti

disampaikan Soelendro dalam Ulum (2008) menyatakan bahwa yang harus dilakukan oleh Aparat Pengawas Internal Pemerintah agar dapat mengoptimalkan perannya sebagai pelaksanaan *good governance*.

Hal menarik yang melatarbelakangi untuk dilakukan penelitian karena adanya paradigma baru bahwa auditor tidak hanya dianggap sebagai *watch dog* (anjing penjaga) yang menakutkan auditi tapi berperan sebagai *Consultant dan Catalyst* (konsultan dan katalis).

Senada yang disampaikan Ulum (2008) bahwa: “Auditor internal yang melaksanakan audit operasional, audit manajemen, dan audit kinerja akan melakukan fungsi sebagai penjamin kualitas (*quality assurance function*) dalam rangka membantu manajemen untuk menjamin efisiensi dan efektivitas”.

Sebagai konsultan, auditor BPKP berperan, pertama sebagai pemberi nasehat, dalam hal ini membantu pembuat kebijakan dengan menilai program atau kebijakan yang sedang berjalan, proses bisnis, serta berbagi informasi tentang praktek-praktek terbaik dalam rangka memberikan nilai tambah bagi organisasi. Kedua, memberikan pendidikan dan pelatihan baik diklat teknis maupun diklat penjenjangan. Sebagai katalis berperan sebagai *quality assurance* (penjamin mutu) BPKP Perwakilan DIY diharapkan dapat membimbing manajemen dalam mengenali resiko-resiko pencapaian tujuan organisasi. *Quality assurance* bertujuan untuk menyakinkan bahwa program yang dijalankan telah menghasilkan produk/jasa yang dapat memenuhi kebutuhan konsumen. Disamping itu, seorang auditor harus mampu menjadi pengawal setia bagi pencapaian tujuan organisasi dan terciptanya “*value*” bagi organisasi. Auditor harus mampu memberikan rekomendasi kepada pimpinan untuk mendorong terwujudnya *good public governance*. Kondisi ini akan tercapai jika setiap auditor terbangun nilai-nilai kejujuran, kompetensi, independensi dan komitmen yang kuat kepada organisasi.

Peran auditor yang lain adalah menjadi saksi dan saksi ahli di pengadilan. Telah banyak laporan hasil audit yang digunakan sebagai materi BAP dalam proses pidana oleh kepolisian, kejaksaan maupun pengadilan. Hal ini sebagai salah satu bukti hukum yang mendukung penyelesaian suatu kasus. Laporan hasil audit harus mencerminkan kompetensi auditor dimana dalam pengadilan kinerja auditor dipertaruhkan.

Terkait dengan independensi, auditor BPKP Perwakilan DIY yang merupakan auditor internal pemerintah memiliki posisi yang rentan terhadap tekanan politik. Kadang intervensi politik bisa terjadi jika temuan terkait sampai dengan ranah politik.

Disamping itu, peran auditor sangat besar dalam pemberantasan korupsi yang pada akhirnya membawa harapan dan resiko bagi auditor itu sendiri. Dengan kata lain profesi auditor seperti pedang bermata dua. Disatu sisi diharapkan terciptanya tata pemerintahan yang baik/*good public governance*. Disisi lain resiko yang harus dihadapi baik resiko yang berbahaya misal tekanan dari pihak auditi, ancaman dengan menggunakan parang, ancaman psikis maupun resiko yang “tidak berbahaya” misal pemberian uang dari auditi walau dengan alasan uang makan, uang transpot dll. Namun seharusnya resiko tersebut, baik yang berbahaya maupun yang “tidak berbahaya” tidak mempengaruhi independensi auditor dalam membuat keputusan.

Menyikapi posisi yang rentan tersebut, sangat dibutuhkan auditor yang independen yang tahan terhadap tekanan baik uang maupun intimidasi dari pihak lain. Arens (2006)

menyatakan bahwa kompetensi orang-orang yang melaksanakan audit tidak akan ada nilainya jika mereka tidak independen dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti.

Keterkaitan dengan komitmen organisasi, lingkup kerja BPKP diseluruh Indonesia dan BPKP memiliki perwakilan di seluruh provinsi di Indonesia. BPKP Perwakilan DIY yang merupakan salah satu dari seluruh perwakilan di Indonesia sehingga dimanapun bekerja harus siap ditempatkan dimana saja agar tercapai kepentingan organisasi.

Dari uraian diatas, terlihat bahwa lingkup kinerja auditor rawan terhadap penyimpangan dan mengandung resiko yang besar. Dengan lingkup kinerja yang luas dan resiko yang besar, menarik bagi penulis untuk melakukan penelitian tentang faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja auditor dilihat dari sudut pandang kompetensi, independensi dan komitmen organisasi.

### **Rumusan Masalah**

1. Apakah ada pengaruh kompetensi terhadap kinerja auditor di BPKP Perwakilan DIY?
2. Apakah ada pengaruh independensi terhadap kinerja auditor di BPKP Perwakilan Yogyakarta?
3. Apakah ada pengaruh komitmen organisasi (*affective commitment*, *normative commitment* dan *continuence commitment*) terhadap kinerja auditor di BPKP Perwakilan DIY?

### **Tujuan Penelitian**

1. Untuk menganalisis apakah ada pengaruh kompetensi terhadap kinerja auditor di BPKP Perwakilan DIY.
2. Untuk menganalisis apakah ada pengaruh independensi terhadap kinerja auditor di BPKP Perwakilan DIY.
3. Untuk menganalisis apakah ada pengaruh komitmen organisasi (*affective commitment*, *normative commitment* dan *continuence commitment*) terhadap kinerja auditor di BPKP Perwakilan DIY.

### **Manfaat Penelitian**

1. Manfaat teoritik yaitu diharapkan hasil penelitian ini dapat menyumbangkan pengetahuan tentang apakah ada pengaruh kompetensi, independensi dan komitmen organisasi (*affective commitment*, *normative commitment* dan *continuence commitment*) terhadap kinerja auditor di BPKP Perwakilan DIY.
2. Manfaat Praktis :
  - a. Bagi penulis untuk menemukan bukti empiris tentang apakah ada pengaruh kompetensi, independensi dan komitmen organisasi (*affective commitment*, *normative commitment* dan *continuence commitment*) terhadap kinerja auditor di BPKP Perwakilan DIY;
  - b. Bagi BPKP Perwakilan DIY sebagai tambahan referensi dalam menganalisis apakah ada pengaruh kompetensi, independensi dan komitmen organisasi (*affective commitment*, *normative commitment* dan *continuence commitment*) terhadap kinerja auditor di BPKP Perwakilan DIY;
  - c. Bagi Magister Manajemen Universitas Muhammadiyah Yogyakarta sebagai bahan referensi dan bacaan untuk pengembangan penelitian selanjutnya; bagi pihak lain

sebagai bahan perbandingan yang berguna dalam menambah pendidikan khususnya yang berminat dengan pembahasan pengaruh kompetensi, independensi dan komitmen organisasi (*affective commitment, normative commitment dan continuence commitment*) terhadap kinerja auditor.

## TINJAUAN PUSTAKA

### Kinerja Auditor

Atkinson dalam Wibowo (2007) menyatakan bahwa kinerja merupakan fungsi motivasi dan kemampuan. Model persamaan kinerja adalah  $= f(\text{motivasi, kemampuan})$ . Sedangkan Lawler dan Porter dalam Wibowo (2007) menyatakan bahwa : “Kinerja merupakan fungsi dari keinginan melakukan pekerjaan, ketrampilan yang perlu untuk menyelesaikan tugas, pemahaman yang jelas atas apa yang dikerjakan dan bagaimana mengerjakannya”. Jadi, model persamaan kinerja  $= f(\text{keinginan melakukan pekerjaan, keterampilan, pemahaman, apa dan bagaimana melakukan})$ .

Mangkunegoro dalam Riani (2010) menyatakan bahwa kinerja adalah hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seorang karyawan dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikannya. Riani (2010) menyatakan bahwa dengan hasil kerja yang dicapai oleh seorang karyawan dalam melakukan suatu pekerjaan dapat dievaluasi tingkat kinerja pegawainya, maka kinerja karyawan harus dapat ditentukan dengan pencapaian target selama periode waktu yang dicapai organisasi.

Mahsun (2006) menyatakan bahwa kinerja (*performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi. Dari uraian diatas mengungkapkan bahwa kinerja merupakan hasil kerja seseorang yang terukur selama periode waktu tertentu.

Mahmudi (2005) menyatakan bahwa kinerja merupakan suatu konstruk multidimensional yang mencakup banyak faktor yang mempengaruhinya yaitu :

- a. Faktor personal/individual, meliputi : pengetahuan, keterampilan (*skill*), kemampuan, kepercayaan diri, motivasi, dan komitmen yang dimiliki oleh setiap individu;
- b. Faktor kepemimpinan, meliputi : kualitas dalam memberikan dorongan, semangat, arahan, dan dukungan yang diberikan manajer dan *team leader*;
- c. Faktor tim, meliputi : kualitas dukungan dan semangat yang diberikan oleh rekan dalam satu tim, kepercayaan terhadap sesama anggota tim, kekompakan dan keeratan anggota tim;
- d. Faktor sistem, meliputi : sistem kerja, fasilitas kerja atau infrastruktur yang diberikan oleh organisasi, proses organisasi, dan kultur kinerja dalam organisasi;
- e. Faktor kontekstual (situasional), meliputi : tekanan dan perubahan lingkungan eksternal dan internal.

Berdasarkan Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara RI Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Internal Pemerintah pengertian Audit adalah proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi bukti yang

dilakukan secara independen, obyektif dan profesional berdasarkan standar audit, untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efektifitas, efisiensi, dan keandalan informasi pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah.

Audit dilakukan oleh auditor yang telah memenuhi syarat. Pengertian auditor berdasarkan Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara RI Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 adalah Pegawai Negeri Sipil (PNS) yang mempunyai jabatan fungsional auditor dan/atau pihak lain yang diberi tugas, wewenang, tanggung jawab dan hak secara penuh oleh pejabat yang berwenang melaksanakan pengawasan pada instansi pemerintah untuk dan atas nama APIP.

BPKP merupakan auditor pemerintah. BPKP merupakan badan yang dibentuk oleh lembaga eksekutif negara (presiden), yang bertugas untuk mengawasi dana guna penyelenggaraan pembangunan negara yang dilakukan pemerintah dan bertanggung jawab atas tugasnya pada pemerintah dan melakukan pengawasan atas penyelenggaraan akuntansi pemerintahan. Visi BPKP adalah Auditor Presiden yang responsif, interaktif, dan terpercaya untuk mewujudkan akuntabilitas keuangan negara yang berkualitas.

Dalam melaksanakan audit, auditor BPKP harus berdasarkan pada Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Republik Indonesia Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Internal Pemerintah, Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Republik Indonesia Nomor : PER/04/M.PAN/03/2008 tentang Kode Etik Aparat Pengawasan Internal Pemerintah dan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007 tentang Pemeriksaan Keuangan Negara.

### **Kompetensi**

Klemp dalam Sudarmanto (2009) menyatakan bahwa kompetensi merupakan karakteristik mendasar seseorang yang menghasilkan kinerja unggul dan atau efektif dalam suatu pekerjaan. Boyatzis dalam Sudarmanto (2009) menyatakan bahwa kompetensi adalah karakteristik-karakteristik yang berhubungan dengan kinerja unggul dan atau efektif di dalam pekerjaan.

Sopiah (2008) menyatakan bahwa individu yang kompeten memiliki pengetahuan dan keahlian. Kebutuhan audit yang dilakukan oleh BPKP wajib menggunakan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang tertuang dalam Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007. Pernyataan standar umum pertama SPKN adalah: "Pemeriksa secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan". Hal senada disampaikan Arens (2006) bahwa Auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen".

Mulyadi (2002) menyatakan bahwa kompetensi diperoleh dari pendidikan dan pengalaman. Dalam setiap pelaksanaan audit, auditor dituntut untuk memiliki kompetensi di bidang yang akan diaudit untuk memastikan bahwa kualitas hasil audit telah memenuhi tingkatan profesionalisme.

Auditor BPKP wajib mengetahui dan mentaati Peraturan Menteri Negara Pemberdayaan Aparatur Negara Nomor: PER/04/M.PAN/03/2008 pada huruf D nomor 4 disebutkan bahwa prinsip kompetensi : auditor harus memiliki pengetahuan, keahlian, pengalaman dan

kecakapan yang diperlukan untuk melaksanakan tugas. Mulyadi (2002) juga menyatakan bahwa pencapaian kompetensi profesional pada awalnya memerlukan standar pendidikan yang tinggi, diikuti oleh pendidikan khusus, pelatihan dan ujian profesionalisme dalam subjek-subjek yang relevan dan pengalaman kerja. Standar umum pada Standar Profesional Akuntan Publik menyatakan bahwa, "Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor. Kell dan Zeighler dalam Halim Abdul (2004) menyatakan bahwa, "Kompetensi seorang auditor tidak hanya ditentukan oleh pendidikan formal dan pengalaman praktik audit, tetapi juga berkaitan dengan keahliannya dalam melaksanakan audit secara lebih efisien.

Namun Tugiman menyatakan bahwa pengawas internal tidak dibatasi hanya sekedar gelar akademis tertentu atau terhadap suatu aspek fungsional tertentu misal akuntansi, dengan demikian apabila seorang insinyur ditugaskan pada bagian pengawasan internal dan ia bertugas memastikan, menilai atau merekomendasikan sesuatu berdasarkan posisinya yang independen, ia menjalankan peran sebagai pengawas internal atau auditor internal.

Dewasa ini auditor dituntut untuk mampu menjadi saksi di pengadilan. Telah banyak laporan hasil audit yang digunakan oleh kejaksaan maupun pengadilan sebagai salah satu bukti hukum yang mendukung penyelesaian suatu kasus. Arens (2006) menyatakan bahwa auditor harus memiliki kualifikasi untuk memahami kriteria yang digunakan dan harus kompeten untuk mengetahui jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat setelah memeriksa bukti itu.

### **Independensi**

Mulyadi (2002) menyatakan bahwa Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Mulyadi (2002) juga menyampaikan bahwa 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 pendapat.

Independensi dalam melakukan audit digunakan untuk menghasilkan pendapat atau kesimpulan audit yang objektif, yang bebas dari pengaruh pihak-pihak berkepentingan. Seorang auditor harus memiliki independensi dalam melakukan audit agar dapat memberikan pendapat atau kesimpulan yang apa adanya tanpa ada pengaruh dari pihak yang berkepentingan (BPKP, 1998).

Pernyataan standar umum kedua SPKN adalah: "Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya". Dengan pernyataan standar umum kedua ini, organisasi pemeriksa dan para pemeriksanya bertanggung jawab untuk dapat mempertahankan independensinya sedemikian rupa, sehingga pendapat, simpulan, pertimbangan atau rekomendasi dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tidak memihak dan dipandang tidak memihak oleh pihak manapun.

Berdasarkan Peraturan Menteri Negara Pemberdayaan Aparatur Negara Nomor : PER/05/M.PAN/03/2008 menyebutkan semua hal yang berkaitan dengan audit. Dalam standar ini tidak terdapat indikator-indikator yang jelas. Namun pada standar umum secara implisit tersirat jika independensi atau obyektifitas terganggu, baik secara faktual maupun

penampilan maka gangguan tersebut harus dilaporkan kepada pimpinan APIP. Dari uraian tersebut identik dengan kode etik akuntan Indonesia pada pernyataan pertama nomor 2 disebutkan bahwa, ” Jika terlibat sebagai auditor, setiap anggota harus mempertahankan sikap independensi. Ia harus bebas dari semua kepentingan yang bisa dipandang tidak sesuai dengan integritas maupun objektivitasnya, tanpa tergantung efek sebenarnya dari kepentingan itu”. Nomor 4 disebutkan bahwa, ”Auditor harus mempertahankan sikap *independen in fact* dan *independence in appearance* (citra bebas) selama melakukan tugas audit”.

Penekanan *independen in fact* terletak dari independensi yang sesungguhnya yang meliputi sikap independensi dalam merencanakan program audit, kinerja auditor dalam memverifikasi pekerjaannya dan menyiapkan laporannya. Penekanan *independence in appearance* bagaimana auditor bertindak sebagai suatu kelompok profesional, auditor harus menghindari praktek-praktek yang menyebabkan independensi berkurang. Hal ini bisa karena posisi atau keberadaan organisasi. BPKP sebagai auditor internal pemerintah sering dipertanyakan independensinya karena terlalu jauhnya keterlibatan politik dalam semua lini pemerintahan di Indonesia. Guy (2002) menyatakan bahwa independensi tergantung pada dua faktor yaitu : karakter dasar auditor dan persepsi publik apakah auditor tersebut independen atau tidak.

Independensi sangat penting dalam melakukan audit. Sunarto (2003) menyatakan bahwa kompetensi tidaklah cukup, auditor harus bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Hal ini sejalan dengan pendapat Arens (2006) yang menyatakan bahwa kompetensi orang-orang yang melaksanakan audit tidak akan ada nilainya jika mereka tidak independen dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti.

### **Komitmen Organisasi**

Robbins dalam Zarnali (2010) Komitmen organisasi adalah sebagai suatu keadaan dimana seseorang karyawan memihak organisasi tertentu serta tujuan tujuan dan keinginannya untuk mempertahankan keanggotaan dalam organisasi tersebut. Menurut Robbins didefinisikan bahwa keterlibatan pekerjaan yang tinggi berarti memihak pada pekerjaan tertentu seseorang individu, sementara komitmen organisasional yang tinggi berarti memihak organisasi yang merekrut individu tersebut.

Mathis dan Jackson dalam Sopiah (2008) memberikan definisi komitmen organisasional adalah derajat yang mana karyawan percaya dan menerima tujuan-tujuan organisasi dan akan tetap tinggal atau tidak akan meninggalkan organisasi. Mowday dalam Sopiah (2008) menyatakan bahwa komitmen kerja sebagai istilah lain dari komitmen organisasional.

Meyer, Allen dan Smith dalam Sopiah (2008) menyatakan 3 komponen komitmen antara lain :

- a. *Affective commitment*, terjadi apabila karyawan ingin menjadi bagian dari organisasi karena adanya ikatan emosional.
- b. *Continuance commitment*, muncul apabila karyawan tetap bertahan pada suatu organisasi karena membutuhkan gaji dan keuntungan-keuntungan lain atau karena karyawan tersebut tidak menemukan pekerjaan lain.

- c. *Normative commitment*, timbul dari nilai-nilai dalam diri karyawan. Karyawan betahan menjadi anggota organisasi karena adanya kesadaran bahwa komitmen terhadap organisasi merupakan hal yang seharusnya dilakukan.

Simanjuntak (2005) menyatakan bahwa komitmen merupakan kesanggupan untuk bertanggung jawab terhadap apa yang dipercayakan kepada seseorang, komitmen tidak ada hubungannya dengan sama sekali dengan bakat, kepintaran atau talenta. Disamping itu, Mahmudi (2005) mengatakan bahwa, "setiap pegawai dalam organisasi harus memiliki komitmen yang tinggi terhadap pencapaian misi, visi, dan tujuan organisasi".

David dalam Sopiah (2008) menyatakan bahwa empat faktor yang mempengaruhi komitmen organisasi yaitu :

- a. Faktor personal, misalnya usia, jenis kelamin, tingkat pendidikan, pengalaman kerja, kepribadian, dll.
- b. Karakteristik pekerjaan, misalnya lingkup jabatan, tantangan dalam pekerjaan, konflik peran dalam pekerjaan, tingkat kesulitan dalam pekerjaan, dll.
- c. Karakteristik struktur, misalnya besar/kecilnya organisasi, bentuk organisasi seperti sentralisasi atau desentralisasi, kehadiran serikat pekerja dan tingkat pengendalian yang dilakukan organisasi terhadap karyawan.
- d. Pengalaman kerja. Pengalaman kerja karyawan sangat berpengaruh terhadap tingkat komitmen karyawan pada organisasi. Karyawan yang baru beberapa tahun bekerja dan karyawan yang sudah puluhan tahun bekerja dalam organisasi tentu memiliki tingkat komitmen yang berlainan.

Penelitian terdahulu dengan judul yang sama tetapi dengan obyek yang berbeda adalah : pertama, penelitian Siti Nurmawar Indah (2010) dengan judul Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Auditor (Studi Empiris pada Auditor KAP di Semarang). Kedua, Darlisman Dalmy (2009) dengan judul Pengaruh SDM, Komitmen, Motivasi terhadap Kinerja Auditor dan Reward sebagai variabel moderating pada Inspektorat Provinsi Jambi. Ketiga, Nurhayati (2003) dengan judul Analisis beberapa faktor keahlian dan independensi auditor yang mempengaruhi kualitas audit.

Hipotesis dalam penelitian ini adalah :

- H1 : Adanya pengaruh kompetensi auditor terhadap kinerja auditor.  
H2 : Adanya pengaruh sikap *independensi* terhadap kinerja auditor.  
H3 : Adanya pengaruh komitmen organisasi (*affective commitment*, *continuance commitment* dan *normatif commitment*) terhadap kinerja auditor.

## METODE PENELITIAN

Populasi adalah keseluruhan objek penelitian. Populasi yang digunakan dalam penelitian adalah semua Pegawai Negeri Sipil (PNS) di BPKP Perwakilan DIY sebanyak 179 pegawai. Sampel dipilih dari populasi yang dianggap mewakili keberadaan populasi. Dalam penelitian ini sampel adalah auditor dari pengendali mutu, pengendali teknis, ketua tim dan anggota tim yang ada BPKP Perwakilan DIY sebanyak 95 orang.



## Variabel Penelitian dan Definisi Operasional

Variabel Independen terdiri dari kompetensi, independensi, komitmen organisasi (*affective commitment*, *continuance commitment* dan *normatif commitment*). Variabel dependen yaitu kinerja auditor. Definisi operasional variabel nampak dalam tabel 1 berikut ini :

Tabel 1 Definisi Operasional dan Indikator Variabel

No	Variabel	Definisi Variabel	Indikator Pengukuran Variabel	Instrumen dan Skala Pengukuran Variabel
1.	Pengetahuan	Ilmu yang diperoleh dari pendidikan formal maupun diklat penjenjangan yang dilaksanakan	Kode etik dan standar audit, kondisi umum auditi, tingkat pendidikan auditor, diklat penjenjangan yang telah dilakukan. Dengan menggunakan skala <i>likert</i> 1s/d 5, sangat setuju s/d sangat tidak setuju	Skala Interval
2.	Keahlian	kemahiran di suatu ilmu (kepandaian, pekerjaan)	Diklat teknis yang telah dilakukan yaitu diklat auditing, akuntansi, administrasi pemerintah, hukum, komputer. Dengan menggunakan skala <i>likert</i> 1 s/d 5, sangat setuju s/d sangat tidak setuju.	
3.	Pengalaman	Pengalaman kerja yang didapat selama menjadi auditor	Banyak auditi yang diaudit, lama melakukan tugas audit, jenis-jenis auditi. Dengan menggunakan skala <i>likert</i> 1s/d 5, sangat setuju s/d sangat tidak setuju.	Skala Interval
4.	Ketrampilan	Kecakapan untuk menyelesaikan tugas	Lama melakukan satu kali audit, lama membuat LHA, review KKA, komunikasi audit. Dengan menggunakan skala <i>likert</i> 1s/d 5, sangat setuju s/d sangat tidak setuju.	
5.	Sikap <i>independen in fact</i>	Pelaksanaan audit	merencanakan program audit, audit dan laporan hasil audit, fungsi konsultan. Dengan menggunakan skala <i>likert</i> 1s/d 5, sangat setuju s/d sangat tidak setuju.	Skala Interval
6.	Sikap <i>independence in appearance</i> (citra bebas).	Situasi kerja tim audit	Penyimpangan audit, <i>Fee</i> audit, hubungan dengan auditi, fasilitas dari auditi, hubungan dengan auditi, posisi. Dengan menggunakan skala <i>likert</i> 1s/d 5, sangat setuju s/d sangat tidak setuju.	Skala Interval
7.	<i>Affective commitment</i> (X1)	Ikatan emosional	Merasa organisasi milik sendiri, senang bekerja, keinginan sendiri, ingin selalu bekerja di organisasi, masalah-masalah organisasi. Dengan menggunakan skala <i>likert</i> 1s/d 5, sangat setuju s/d sangat tidak setuju.	Skala Interval
8.	<i>Continuance comitment</i> (X4)	Kebutuhan untuk bertahan	Keuntungan bekerja dan mampu memenuhi kebutuhan, berat meninggalkan organisasi. Dengan menggunakan skala <i>likert</i> 1s/d 5, sangat setuju s/d sangat tidak setuju.	Skala Interval
9.	<i>Normative commitment</i> (X5)	Kesadaran untuk bertahan	Loyalitas, kewajiban bertahan. Dengan menggunakan skala <i>likert</i> 1 s/d 5, sangat setuju s/d sangat tidak setuju.	Skala Interval

## Analisis Data dan Uji Hipotesis

Untuk mengetahui pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen dalam penelitian ini model yang digunakan adalah sebagai berikut :

$$Y = \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5$$

Dengan  $\alpha=5\%$

Y = Kinerja auditor.

X1= Kompetensi.

X2= Independensi.

X3= *Affective commitment*.

X4= *Continuence commitment*.

X5= *Normative commitment*.

$\beta$  = koefisien regresi.

Uji hipotesis yang dilakukan :

1. Uji F (Anova)

Uji F digunakan untuk menunjukkan bahwa variabel independen secara bersama-sama mempunyai pengaruh terhadap variabel dependen.

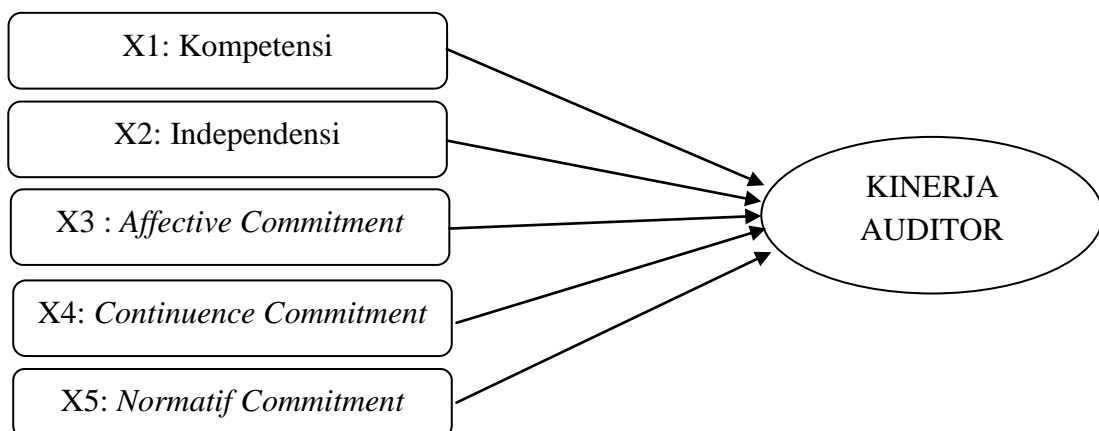
2. Uji t

Pengujian koefisien regresi secara parsial (uji t) digunakan untuk menunjukkan pengaruh setiap variabel bebas yaitu untuk variabel Kompetensi(X1), Independensi (X2), *affective commitment*(X3), *continuence commitment*(X4) dan *normatif commitment*(X5). Pada uji t akan diketahui bahwa suatu variabel bebas mempunyai pengaruh yang signifikan atau tidak terhadap variabel dependen yaitu kinerja auditor(Y).

3. Koefisien Determinasi(R<sup>2</sup>)

Koefisien determinasi (R<sup>2</sup>) pada intinya mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen. Nilai (R<sup>2</sup>) yang kecil berarti kemampuan variabel-variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen amat terbatas. Jika nilai mendekati 1 maka variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen.

### Model Penelitian



## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Uji Keabsahan dan Keandalan Instrumen

#### Pengujian validitas

Berdasarkan hasil uji validitas dapat disimpulkan bahwa item pertanyaan untuk kinerja auditor terdiri dari 2 item semua valid, item pertanyaan kompetensi terdiri dari 22 item yang tidak valid sebanyak 9 item, item pertanyaan independensi sebanyak 11 item semua valid dan item pertanyaan komitmen sebanyak 13 item semua valid. Sumber : data primer yang diolah.

#### Pengujian reliabilitas

Ghozali (2010) menyatakan bahwa uji reliabilitas sebagai alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Uji reliabilitas data dilakukan dengan melihat nilai *cronbach's alpha*. Jika nilai *cronbach's alpha* lebih besar dari 0,60 maka kuesioner penelitian tersebut dinyatakan reliabel dengan hasil uji penelitian seperti nampak pada tabel 2 sebagai berikut :

Tabel 2 Uji Reliabilitas

Variabel	<i>Alpha Cronbach</i>	Keterangan
Kompetensi	0,648	Reliabel
Independensi	0,700	Reliabel
Komitmen Organisasi	0,901	Reliabel
Kinerja Auditor	0,876	Reliabel

### Analisis Deskriptif

Hasil analisis deskriptif nampak pada tabel 3 berikut ini :

Tabel 3 Ringkasan Hasil Analisis Deskriptif

	Mean	Std Deviasi	Min	Mak
Pengetahuan	3,9563	0,40968	3,20	4,80
Keahlian	4,4224	0,63944	3,00	5,00
Pengalaman	3,8621	0,58414	2,00	5,00
Ketrampilan	3,6092	0,48179	2,75	4,75
Independensi <i>in fact</i>	2,7540	0,69463	1,20	4,00
Independensi <i>in apperance</i>	3,2146	0,59385	2,00	5,00
<i>Affective</i>	4,1816	0,44579	3,40	5,00
<i>Continuence</i>	3,8621	0,73409	2,00	5,00
Normative	3,9282	0,75762	2,25	5,00

Dari data diatas menunjukkan bahwa bentuk deskriptif dari variabel-variabel dalam penelitian ini berbentuk skala interval. Dengan rumus *Sturges* didapat hasil sebagai berikut :

	Hasil
Pengetahuan	Sedang
Keahlian	Bagus
Pengalaman	Bagus
Ketrampilan	Sedang
Independensi <i>in fact</i>	Sedang
Independensi <i>in apperance</i>	Sedang
<i>Affective</i>	Sedang
<i>Continuence</i>	Bagus

Normative	Bagus
-----------	-------

Hasil analisis regresi nampak dalam tabel 4 :

Tabel 4 Pengaruh Variabel Independen terhadap Kinerja Auditor

Model	$\beta$	t	Sig.
Kompetensi	0,597	8,917	0,000
Independensi	0,173	3,186	0,002
<i>Affective commitment</i>	0,137	2,307	0,024
<i>Continuence comitmmnt</i>	-0,052	-1,150	0,254
<i>Normatif Commitment</i>	0,174	2,921	0,005

Berdasarkan tabel 4 diatas, maka persamaan regresi yang terbentuk adalah:

$$Y = 0,597X_1 + 0,173X_2 + 0,137X_3 - 0,052X_4 + 0,174X_5$$

Artinya :

1. Koefisien X1 (Kompetensi) sebesar 0,597 artinya penambahan kompetensi akan menambah kinerja auditor.
2. Koefisien X2 (Independensi) sebesar 0,173 artinya penambahan independensi akan menambah kinerja auditor.
3. Koefisien X3 (*Affective commitment*) sebesar 0,137 artinya penambahan *affective commitment* akan menambah kinerja auditor.
4. Koefisien X4 (*Continuence commitment*) sebesar -0,052 artinya *continuence commitment* tidak berpengaruh terhadap kinerja auditor.
5. Koefisien X5 (*Normatif commitment*) sebesar 0,174 artinya penambahan *normatif commitment* akan menambah kinerja auditor.

### Uji Hipotesis

Uji F (Uji Anova)

Hasil pengujian keseluruhan diperoleh nilai F sebesar 90,871 dengan probabilitas signifikansi sebesar 0,000 sehingga dapat disimpulkan bahwa  $H_0$  ditolak dan  $H_a$  diterima artinya adanya pengaruh yang signifikan variabel kompetensi, independensi dan komitmen organisasi (*affective commitment*, *normative commitment* dan *continuence commitment*) terhadap terhadap kinerja auditor.

Uji t

Dari tabel 4 nampak bahwa : nilai t untuk variabel kompetensi sebesar 8,917 dengan nilai sig = 0,000 berarti ada pengaruh yang signifikan antara kompetensi terhadap kinerja auditor. Nilai t untuk variabel Independensi sebesar 3,186 dengan nilai sig = 0,002 berarti ada pengaruh yang signifikan antara independensi terhadap kinerja auditor. Nilai t untuk variabel *Affective commitment* sebesar 2,307 dengan nilai sig = 0,024 berarti ada pengaruh yang signifikan antara *Affective commitment* terhadap kinerja auditor. Nilai t untuk variabel *Continuence comitmmnt* sebesar -1,150 dengan nilai sig = 0,254 berarti tidak ada pengaruh yang signifikan antara *Continuence commitment* terhadap kinerja auditor. Nilai t untuk variabel *Normatif comitmmnt* sebesar 2,921 dengan nilai sig = 0,005 berarti tidak ada pengaruh yang signifikan antara *normatif commitment* terhadap kinerja auditor.

### Pembahasan

Berdasarkan hasil pengujian, variabel kompetensi, independensi, *affective commitment*, *normative commitment* semuanya berpengaruh terhadap kinerja auditor. *Continuence commitment* tidak berpengaruh terhadap kinerja auditor. Namun dari variabel kompetensi, independensi *affective commitment*, *normative commitment* yang paling berpengaruh adalah kompetensi. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Siti Munawar Indah (2010) yang menyatakan bahwa Kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas auditor. Sejalan juga dengan penelitian yang dilakukan oleh Darlisman Dalmy (2009) menyatakan Secara simultan SDM, Komitmen, Motivasi dan *Reward* berpengaruh signifikan terhadap Kinerja Auditor.

Berdasarkan hasil pengujian kompetensi yang terdiri dari pengetahuan, keahlian, pengalaman dan ketrampilan berpengaruh terhadap kinerja auditor. Hasil pengujian ini selaras dengan pendapat Sopiah (2008) menyatakan bahwa individu yang kompeten memiliki pengetahuan dan keahlian.

Disamping itu membuktikan bahwa Peraturan Menteri Negara Pemberdayaan Aparatur Negara Nomor: PER/04/M.PAN/03/2008 pada huruf D nomor 4 disebutkan bahwa prinsip kompetensi : auditor harus memiliki pengetahuan, keahlian, pengalaman dan ketrampilan yang diperlukan untuk melaksanakan tugas adalah benar. Selain itu didukung juga oleh penelitian yang dilakukan oleh Siti Nurmawar Indah (2010) yang menyatakan bahwa kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas auditor. Hal ini senada apa yang disampaikan oleh Kell dan Zeighler dalam Halim Abdul (2004) menyatakan bahwa, "Kompetensi seorang auditor tidak hanya ditentukan oleh pendidikan formal dan pengalaman praktik audit, tetapi juga berkaitan dengan keahliannya dalam melaksanakan audit secara lebih efisien.

Dari hasil pengujian diperoleh hasil bahwa kompetensi berpengaruh terhadap kinerja auditor. Hal ini mendukung adanya perubahan paradigma baru dari auditor yang dahulu dianggap sebagai *watch dog* (anjing penjaga) yang menakutkan auditi tapi sekarang berperan sebagai *consultant dan catalyst* (konsultan dan katalis).

Kondisi lain yang mencerminkan kompetensi mempengaruhi kinerja auditor adalah telah banyak laporan hasil audit yang digunakan sebagai materi BAP dalam proses pidana oleh kepolisian, kejaksaan maupun pengadilan. Laporan hasil audit digunakan sebagai salah satu bukti hukum yang mendukung penyelesaian suatu kasus.

Di BPKP Perwakilan Yogyakarta terdapat kendala dalam penerapan peningkatan kompetensi:

1. Sarana peningkatan kompetensi terbatas.  
Tjahjono (2009) menyatakan bahwa pelatihan berperan strategis terhadap kinerja. Namun kesempatan untuk mengikuti diklat terbatas dan harus bergantian antara auditor satu dengan auditor yang lain. Hal ini disebabkan karena BPKP Perwakilan DIY merupakan bagian dari BPKP Pusat sehingga pengembangan SDM Perwakilan DIY tergantung dari BPKP Pusat.
2. Adanya keterbatasan anggaran pelaksanaan diklat.
3. Kurangnya minat dari auditor sendiri untuk meningkatkan kompetensi.

Berdasarkan hasil pengujian, komponen untuk independensi yang terdiri dari *independent in fact* dan *independent in appearance* berpengaruh terhadap kinerja auditor. Hal ini sesuai dengan Mulyadi (2002) bahwa Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan pihak lain, tidak tergantung pada orang lain.

Disamping itu sesuai dengan pernyataan standar umum kedua SPKN yang berbunyi “Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya”. Hal ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Nurhayati (2003) yang menyatakan bahwa faktor keahlian dan independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Senada apa yang disampaikan oleh Effendi (2009) mengatakan bahwa independensi adalah dalam bertindak mengambil keputusan diprofesinya tidak dipengaruhi dan tidak dapat diganggu-gugat oleh siapapun. Yang dicari hanyalah kebenaran (warta pengawasan, 2009).

Hasil pengujian bahwa independensi berpengaruh terhadap kinerja auditor harus disikapi dengan bijak dimana auditor BPKP Perwakilan DIY yang merupakan auditor internal pemerintah memiliki posisi yang rentan terhadap tekanan politik maupun iming-iming yang berbahaya dan “tidak berbahaya”. Namun posisi rentan ini tidak boleh membuat hasil audit menjadi tidak independen. Seperti yang disampaikan Rasyid (2009) bahwa, semua pihak harus berani merombak sistem di instansi pemerintahan yang mengungkung independensi dan wewenang aparat pengawasan internal.

Dalam pelaksanaan independensi ini, di BPKP Perwakilan DIY terdapat kendala dimana kendala berasal dari diri sendiri yaitu tidak jujur, tidak tulus dan tidak ikhlas dalam bekerja sehingga dapat tergoda oleh keinginan auditi. Dalam arti bahwa independensi terletak pada hati nurani dan akhlak. Senada apa yang disampaikan Mulyadi (2002) bahwa keadaan yang mengganggu independensi auditor adalah sebagai penjual jasa seringkali auditor mempunyai kecenderungan untuk memuaskan keinginan kliennya.

Berdasarkan hasil perhitungan diperoleh nilai  $t$  dan tingkat menunjukkan bahwa *affective commitment* berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Disamping itu berdasarkan persamaan regresi terlihat bahwa koefisien variabel adalah positif. Hal ini berarti bahwa meningkatnya persepsi responden terhadap *affective commitment* dapat berakibat pada peningkatan kinerja auditor.

Berdasarkan hasil perhitungan diperoleh nilai  $t$  dan tingkat signifikansi menunjukkan bahwa *continuance commitment* tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa berdasarkan hasil pengujian, komponen untuk komitmen organisasi yang terdiri dari *affective commitment*, *continuance commitment*, *normative commitment* yang paling berpengaruh terhadap kinerja auditor adalah *normative commitment*. Senada yang disampaikan Mahmudi (2005) bahwa, “Setiap pegawai dalam organisasi harus memiliki komitmen yang tinggi terhadap pencapaian misi, visi, dan tujuan organisasi”. Namun ternyata *continuance commitment* tidak berpengaruh terhadap kinerja auditor. *Continuance commitment*, muncul apabila karyawan tetap bertahan pada suatu organisasi karena membutuhkan gaji dan keuntungan-keuntungan lain atau karena karyawan tersebut tidak menemukan pekerjaan lain. Hal tidak sesuai dengan lingkup kerja di BPKP. Lingkup kerja BPKP diseluruh Indonesia dan BPKP memiliki perwakilan di seluruh provinsi

di Indonesia. Tempat penelitian dilakukan adalah BPKP Perwakilan DIY yang merupakan salah satu dari seluruh perwakilan di Indonesia. Dimana Responden yang pada dasarnya auditor di BPKP Perwakilan DIY adalah PNS yang harus siap ditempatkan dimana saja. Disamping itu bekerja sebagai PNS pada umumnya dan sebagai auditor di BPKP Perwakilan DIY pada khususnya tidak dapat dihitung untung atau rugi. Tugas yang diberikan adalah kewajiban untuk dilaksanakan dengan sebaik-baiknya. Ketika melaksanakan pekerjaan dengan baik maka penghargaan dan lain-lain pasti akan didapat. Kondisi ini sejalan dengan pendapat David dalam Sopiah (2008) dimana salah satu dari empat faktor yang mempengaruhi komitmen organisasi adalah, "Karakteristik struktur, misalnya besar/kecilnya organisasi, bentuk organisasi seperti sentralisasi atau desentralisasi, kehadiran serikat pekerja dan tingkat pengendalian yang dilakukan organisasi terhadap karyawan".

Jika dilihat dari nilai  $t$  dan nilai signifikansi hal ini menunjukkan bahwa *normative commitment* berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Disamping itu berdasarkan persamaan regresi terlihat bahwa koefisien variabel adalah positif. Hal ini berarti bahwa meningkatnya persepsi responden terhadap *normative commitment* dapat berakibat pada peningkatan kinerja auditor. Di BPKP Perwakilan DIY komitmen organisasi akan terganggu karena kurangnya kemauan yang ada pada dirinya sendiri untuk mencapai tujuan organisasi dan ketidakjelasan wewenang dalam tim sehingga berakibat pada ketidakharmonisan dalam tim pemeriksa. Hal ini sesuai apa yang disampaikan David dalam Sopiah (2009) bahwa karakteristik pekerjaan, misalnya lingkup jabatan, tantangan dalam pekerjaan, konflik peran dalam pekerjaan, tingkat kesulitan dalam pekerjaan, dll mempengaruhi komitmen organisasi.

## SIMPULAN, SARAN DAN KETERBATASAN

### Simpulan

1. Kompetensi, independensi, *afektive commitment*, *normative commitment*, *continuance commitment* secara bersama-sama berpengaruh terhadap kinerja auditor.
2. Secara parsial kompetensi berpengaruh kinerja auditor.
3. Secara parsial independensi berpengaruh kinerja auditor.
4. Secara parsial *afektive commitment* berpengaruh kinerja auditor.
5. Secara parsial *normative commitment* berpengaruh kinerja auditor.
6. Secara parsial *continuance commitment* tidak berpengaruh kinerja auditor.

### Saran

1. Kompetensi auditor perlu selalu ditingkatkan agar kinerja auditor kedepan menjadi lebih baik. BPKP Perwakilan DIY perlu menambah anggaran dan sarana peningkatan kompetensi dengan memperluas kesempatan auditor dalam mengikuti diklat.
2. Independensi berpengaruh terhadap kinerja auditor sehingga perlu kontrol yang baik agar independensi tim audit tidak terganggu yang dilakukan oleh pengendali mutu, pengendali teknis, ketua tim dan anggota tim.
3. Hambatan yang ada dalam pencapaian komitmen organisasi adalah kurangnya kemauan yang ada pada dirinya sendiri untuk mencapai tujuan organisasi sehingga perlu dukungan dari semua pihak agar individu terus memupuk kemauan dalam mencapai tujuan

organisasi dan perlu diberikan *reward* atas auditor yang berprestasi. Disamping itu agar tidak terjadi ketidakjelasan wewenang dalam tim perlu dilakukan evaluasi atas pelaksanaan pekerjaan supaya tidak terjadi ketidakjelasan wewenang dalam pekerjaan.

### **Keterbatasan Penelitian**

1. Penelitian ini belum bisa menggambarkan pengaruh kompetensi, independensi dan komitmen organisasi terhadap kinerja auditor di BPKP Perwakilan seluruh Indonesia.
2. Item-item dalam kuesioner yang digunakan sebagai tolok ukur masih terbatas pada sebagian dari standar audit APIP dan sebagian kode etik APIP.

### **DAFTAR PUSTAKA**

- Arens, Elder, Beasley (2006), *Auditing dan Jasa Assurance Pendekatan Terintegrasi*, penerbit Erlangga, Jakarta.
- Arikunto, Suharsimi, 1998, *Prosedur Penelitian*, PT Rineka Cipta, Jakarta.
- Bastain Indra (2007) edisi 2, *Audit Sektor Publik*, Salemba Empat Jakarta.
- Brannen, Julia, 2002, *Memadu Metode Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif*, Pustaka Pelajar Offset, Yogyakarta.
- Darlisman Dalmy (2009) *Pengaruh SDM, Komitmen, Motivasi terhadap Kinerja Auditor dan Reward sebagai variabel moderating pada Inspektorat Provinsi Jambi*.
- Dodik Ariyanto (2009) *Pengaruh independensi, kompetensi dan sensitivitas etika profesi terhadap produktivitas kerja auditor eksternal(studi kasus pada auditor perwakilan BPK RI Provinsi Bali)*.
- Ghozali H Imam (2006) Cetakan IV, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan program SPSS*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali H Imam (2011), *Aplikasi Analisis Multivariate dengan program IBM SPSS 19 edisi 5*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Guy M Dan, Aderman, Winters(2002) cetakan kelima, *Auditing*, penerbit erlangga, jakarta.
- Halim, Abdul (2004), *Auditing dan Sistem Informasi(Isu-isu dampak teknologi informasi)*, UPP AMP YKPN, Yogyakarta.
- [http://id.wikipedia.org/wiki/Komitmen\\_organisasi](http://id.wikipedia.org/wiki/Komitmen_organisasi) tgl 17-2-2012 jam 12:21
- Nurhayati (2003) *Analisis beberapa faktor keahlian dan independensi auditor yang mempengaruhi kualitas audit*.
- Mahmudi (2005), Cetakan II, *Manajemen Kinerja Sektor Publik*, UPP STIM YKPN.
- Mulyadi, 2002, *Auditing* edisi 6, Salemba Empat, Jakarta.
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal.
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/09/M.PAN/5/2007 tentang Pedoman Umum Penetapan Indikator Kinerja Utama di Lingkungan Instansi Pemerintah.
- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara RI Nomor PER/05/M.PAN/03/2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Internal Pemerintah.



- Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara RI Nomor PER/04/M.PAN/03/2008 tentang Kode Etik Aparat Pengawasan Internal Pemerintah.
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 01 Tahun 2007 tentang Pemeriksaan Keuangan Negara.
- Riani, Asri Laksmi (2011) Cet 1 *Budaya Organisasi*, Graha Ilmu, Yogyakarta.
- Robbins, Stephen P., 1998, *Organizational Behavior: Concepts, Controversies, Application*, 8<sup>th</sup> ed, Prentice-Hall International, Inc., New Jersey.
- Robbins, Stephen P., 1990, *Organization Theory; Structure, Design, dan Application*, Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, NJ.
- Rusidi, 1993, *Pedoman Penelitian dan Penulisan Karya Ilmiah*, Ikopin, Jatinangor.
- Schermerhorn, John R., Jr, 1999, *Management*, John Wiley & Sons, Inc., New York.
- Siti Nurmawar Indah (2010), *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Auditor (Studi Empiris pada Auditor KAP di Semarang)*.
- Soehartono, Irawan (1995), *Metode Penelitian Sosial*, PT Remaja Rosdakarya, Bandung.
- Sopiah (2008) cet 1, *Perilaku Organisasional*, Andi, Yogyakarta.
- Sudarmanto (2009) *Kinerja dan Pengembangan Kompetensi SDM*, Pustaka Pelajar Yogyakarta.
- Sunarto (2003), *Auditing, Panduan*, Yogyakarta.
- Tjahjono, Heru K (2009) cet 1, *Metode Penelitian Bisnis*, Visi Solusi Madani, Yogyakarta.
- Tjahjono, Heru K (2009) cet 1, *Manajemen Sumber Daya Manusia 2.0*, Visi Solusi Madani, Yogyakarta.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Perimbangan Keuangan Negara.
- Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2002 tentang Komisi Pemberantasan Korupsi.
- Ulum Ihyaul (2008) cetakan ketiga, *Akuntansi Sektor Publik*, UMM Press Malang.
- Warta Pengawasan Vol XVII/No.3/September 2010 ISSN:0854-0519.
- Wibowo (2007) *Manajemen Kinerja*, Rajawali Pres, Jakarta, cetakan ke I.
- Zarnali (2010), <http://id.wikipedia.org/wiki/Kompetensi> tgl 24-2-2012 jam 7:40