

## PERILAKU AUDITOR DAN LINGKUNGANNYA TERHADAP AUDIT JUDGEMENT

**Anak Agung Putu Gede Bagus Arie Susandya**

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Mahasaraswati Denpasar, Indonesia

email: [ariesusandya@unmas.ac.id](mailto:ariesusandya@unmas.ac.id)

### ABSTRACT

*This study aims to examine the influence of independence, professional ethics, time pressure, task complexity, internal locus of control and external locus of control on audit judgement. The sample used was 40 auditors obtained by the saturated sample method. The analytical tool used is multiple linear regression analysis. The results of this study indicate that the variables of independence, professional ethics, time pressure, and task complexity do not affect audit judgement. Internal locus of control variables has a positive effect on audit judgement, while external locus of control variables have a negative effect on audit judgement.*

**Keywords:** *audit judgement; independence; locus of control; time pressure; task complexity*

### ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh independensi, etika profesional, tekanan waktu, kompleksitas tugas, *locus of control* internal dan *locus of control* eksternal pada penilaian audit. Sampel yang digunakan adalah 40 auditor yang bekerja pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Provinsi Bali dengan metode sampel jenuh. Alat analisis yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variabel independensi, etika profesional, tekanan waktu, dan kompleksitas tugas tidak mempengaruhi penilaian audit. Variabel *locus of control* internal memiliki efek positif pada penilaian audit, sedangkan variabel *locus of control* eksternal memiliki efek negatif pada penilaian audit.

**Kata kunci:** *audit judgement; independensi; kompleksitas tugas; locus of control; tekanan waktu*

---

*Detail Artikel :*

*Diterima : 5 Februari 2020*

*Disetujui : 28 Mei 2020*

*[DOI : 10.22216/jbe.v5i2.5060](https://doi.org/10.22216/jbe.v5i2.5060)*

---

## PENDAHULUAN

Propinsi Bali dan 8 Kabupaten/Kota di Bali mendapatkan opini audit wajar tanpa pengecualian pada tahun 2018. Hal ini merupakan prestasi bagi Organisasi Perangkat Daerah Pemerintah Propinsi dan Pemerintah Daerah. Disisi lain, muncul pertanyaan apakah opini audit yang diberikan akan menjamin Organisasi Perangkat Daerah bebas dari penyalahgunaan anggaran? Masih adanya kasus suap Pemerintah Daerah, misalnya kasus pencucian uang aset mantan Bupati Klungkung yang turut serta menyeret mantan Bupati Klungkung tersebut turut menjadi sorotan public khususnya masyarakat Bali terkait auditor pemerintah (Tribunnews, 2019). Penelitian ini mengkolaborasi factor internal dari perilaku auditor dan factor lingkungannya yang diperkirakan mampu mempengaruhi *audit judgement*. Dipilihnya BPK Perwakilan Bali karena seluruh Kabupaten/Kota serta Pemerintah Propinsi mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian pada tahun 2018, hal ini membuat peneliti tertarik untuk meneliti apakah ada kecenderungan perilaku auditor dan lingkungannya dalam membuat *audit judgement*.

Pertumbuhan organisasi sektor publik di Indonesia sudah semakin kompleks. Kompleksitas sektor publik menyebabkan kebutuhan akan informasi untuk perencanaan dan pengendalian manajemen keuangan semakin bervariasi. Demikian pula bagi stakeholder sektor publik membutuhkan informasi yang lebih bervariasi, handal, dan relevan untuk pengambilan keputusan. *Statement of Financial Accounting Concept (SFAC) No. 2*, menyatakan bahwa kualitas primer dari informasi yang berguna dalam pengambilan keputusan ekonomi adalah nilai relevan (*relevance*) dan reliabilitas (*reliability*). Untuk dapat mencapai kualitas relevan dan reliabel maka laporan keuangan perlu diaudit oleh auditor untuk memberikan jaminan kepada pemakai bahwa laporan keuangan tersebut telah disusun dengan kriteria yang diterapkan, yaitu Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang berlaku di Indonesia.

Auditor adalah seseorang yang profesional dalam melaksanakan tugasnya. Sebagai seorang yang profesional seorang auditor harus berpegang pada tanggung jawab profesinya bukan hanya memberikan opini atas kewajaran suatu laporan keuangan, tetapi juga bertanggung jawab terhadap hasil auditnya. Oleh karena itu, auditor harus berhati-hati dalam melaksanakan tugas auditnya dan menetapkan *judgement* yang akan diberikannya (Kusumawardani, 2018). Dalam penetapan opini, *audit judgement* berperan penting. *Audit judgement* merupakan suatu pertimbangan pribadi atau cara pandang auditor dalam menanggapi informasi yang mempengaruhi dokumentasi bukti serta pembuatan keputusan pendapat auditor atas laporan keuangan suatu entitas (Praditaningrum & Januarti, 2012). Dimana *audit judgement* diperlukan pada saat berhadapan dengan ketidakpastian dan keterbatasan informasi maupun data yang didapat, pemeriksa dituntut untuk bisa membuat asumsi yang bisa digunakan untuk membuat *judgement* dan mengevaluasi *judgement* (Pertiwi & Budiarta, 2017). Dalam hal ini, sebagaimana *judgement* dalam audit digunakan untuk menentukan risiko audit, penentuan jumlah bukti dan pemilihan bukti. Cara pandang pemeriksa dalam menanggapi informasi berhubungan dengan tanggung jawab dan risiko audit yang akan dihadapi oleh auditor sehubungan dengan *judgement* yang dibuatnya. Kualitas dari *judgement* ini yang akan menunjukkan seberapa baik kinerja seorang auditor dalam melakukan tugasnya (Praditaningrum & Januarti, 2012).

Faktor yang mempengaruhi *audit judgement* diantaranya independensi, etika profesi, tekanan waktu, kompleksitas tugas dan *locus of control*. Lima factor ini diteliti karena mampu mewakili factor internal dan factor eksternal perilaku auditor terhadap *audit judgement*. Independensi merupakan faktor penting bagi auditor untuk menjalankan profesinya pada *judgement* yang diambil auditor (Saud, Heriyanto, & Suryanto, 2018). Standar Profesional Akuntan Publik menyebutkan bahwa auditor yang independen adalah yang tidak mudah dipengaruhi, tidak memihak siapapun, dan berkewajiban untuk jujur kepada manajemen, pemilik perusahaan dan pihak lain pemakai laporan keuangan. Auditor yang independen akan

memberikan penilaian yang sebenarnya mengenai kewajaran laporan keuangan sehingga laporan keuangan tersebut dapat diandalkan. Audit *Judgement* juga erat kaitannya dengan etika profesi, Etika profesi merupakan ujung tombak dari suatu profesi, ini dikarenakan bahwa profesi auditor sangat membutuhkan kepercayaan masyarakat dan pemerintah terhadap kualitas jasa dan opini yang diberikannya. Dalam kode etik Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dimaksudkan sebagai panduan dan aturan bagi seluruh anggota, baik yang berprofesi sebagai auditor. Audit yang berkualitas sangat penting untuk menjamin auditor melakukan tanggung jawabnya kepada pengguna atau yang mengandalkan kredibilitas laporan keuangan yang diaudit, dengan menegakkan etika yang tinggi (Suartikanti, 2015).

Tekanan yang diterima oleh auditor tidak hanya berupa tekanan ketaatan terhadap klien atau atasan maupun tekanan ketaatan terhadap kode etik. Tekanan dapat berupa tekanan waktu. Menurut Tielman (2012) tekanan waktu adalah suatu keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap waktu yang telah ditetapkan. Auditor yang menerima tekanan anggaran waktu ini dapat berperilaku menyimpang. Perilaku menyimpang auditor berdampak serius bagi kualitas audit, pembuatan *judgement*, etika dan kesejahteraan audit. Kerumitan dan kompleksnya suatu pekerjaan dapat mendorong seseorang untuk melakukan kesalahan-kesalahan dalam pekerjaannya. Kompleksitas tugas yang dihadapi oleh auditor dan semakin rumit tugas yang dilakukan auditor maka akan menimbulkan kesalahan-kesalahan yang dapat terjadi karena rumitnya tugas tersebut sehingga auditor merasa mendapat tekanan dari adanya tugas yang rumit yang dapat mempengaruhi dalam menghasilkan *judgement* yang tidak tepat (Maengkom, 2016).

Faktor terakhir yang mempengaruhi audit *judgement* adalah *locus of control*. Setiap auditor memiliki tipe *locus of control* yang berbeda-beda dalam bekerja. Hal ini tentunya akan mempengaruhi kualitas *judgement* yang dihasilkan. Valentine, Hanson, & Fleischman (2019) mendefinisikan *locus of control* internal sebagai tingkat dimana individu yakin bahwa mereka adalah penentu nasib mereka sendiri. *Locus of control* internal adalah individu yang yakin bahwa mereka merupakan pemegang kendali atas apa pun yang terjadi pada diri mereka. Individu dengan *Locus of control* internal cenderung mempunyai level kerja yang lebih tinggi, dan memiliki kepuasan kerja yang lebih tinggi dengan pekerjaan mereka. Sedangkan individu dengan *locus of control* eksternal meyakini bahwa keberhasilan atau kesuksesan dalam hidupnya di luar kontrol mereka (Sari, 2018). Individu dengan *locus of control* eksternal akan cenderung kurang percaya terhadap kemampuan yang dimiliki dirinya, hal tersebut menyebabkan individu *locus of control* eksternal biasanya memiliki kedudukan di bawah individu dengan *locus of control* internal.

Martinko (2018) menyatakan bahwa teori atribusi merupakan teori yang menjelaskan tentang perilaku seseorang dalam berorganisasi. Teori atribusi menjelaskan mengenai proses bagaimana kita menentukan penyebab dan motif tentang perilaku seseorang. Teori ini mengacu tentang bagaimana seseorang menjelaskan penyebab perilaku orang lain atau dirinya sendiri yang akan ditentukan apakah dari internal misalnya, sifat, karakter, sikap, dan lain – lain ataupun eksternal misalnya tekanan, situasi atau keadaan tertentu yang akan memberikan pengaruh terhadap perilaku individu (Ayuningtyas, 2012). Penelitian ini menggunakan teori atribusi karena teori ini dapat menjelaskan faktor internal seseorang khususnya karakteristik personal seorang auditor seperti independensi, etika profesi, dan *locus of control* internal karena pada dasarnya karakteristik personal seorang auditor merupakan salah satu penentu bagaimana seorang auditor menentukan pertimbangan awal ketika akan melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan.

Sanusi, dkk. (2018) motivasi merupakan kunci untuk memulai, mengendalikan, mempertahankan dan mengarahkan perilaku. Motivasi juga dapat dikatakan sebagai suatu penggerak dari dalam hati seseorang untuk melakukan dan mencapai tujuan. Seseorang yang memiliki motivasi dalam dirinya berarti ia mempunyai kekuatan untuk memperoleh

kesuksesan dan pencapaian tujuan. Auditor harus selalu mempunyai motivasi untuk mencapai tujuan organisasi dan tujuan audit dengan baik. Auditor yang memiliki motivasi yang kuat dalam dirinya tidak akan dipengaruhi oleh perbedaan gender diantara mereka, tekanan ketaatan dari atasan maupun entitas yang diperiksa, dan kompleksitas tugas audit yang mereka emban dalam menghasilkan suatu *judgement* yang relevan atas hasil auditnya. Auditor yang memiliki motivasi kuat juga akan terus berusaha menambah keahlian dan pengalaman auditnya untuk mendukung kinerjanya.

Independensi adalah sikap tidak memihak kepada kepentingan siapapun dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan yang dibuat oleh pihak manajemen (Komalasari & Hernawati, 2015), sehingga auditor harus memiliki kemampuan untuk mampu bersikap tegas dalam mengambil keputusan, tidak berpihak kepada pihak manapun atau konsisten dalam keputusan tersebut sesuai dengan informasi yang ada sehingga menghasilkan pemberian opini yang sesuai dengan fakta atau informasi yang diperoleh, sehingga semakin tinggi independensi seorang auditor maka *judgement* yang dihasilkan semakin baik. Penelitian yang dilakukan oleh Drupadi & Sudana (2015), dan Komalasari & Hernawati (2015) menunjukkan bahwa Independensi berpengaruh positif terhadap audit *judgement*. Semakin meningkat independensi seorang auditor maka audit *judgement* yang dihasilkan semakin baik (Drupadi & Sudana, 2015). Berdasarkan hal tersebut maka Hipotesis 1 menyatakan bahwa Independensi berpengaruh positif terhadap audit *judgement*

Etika profesi adalah suatu karakteristik profesi yang harus memiliki komitmen moral yang tinggi dan dituangkan dalam bentuk aturan khusus. Dalam melaksanakan tugasnya sebagai auditor, lingkungan etika yang baik akan menciptakan keputusan audit yang berkualitas. Hal ini dikarenakan keputusan tersebut berdasarkan prinsip dan standar yang berlaku. Penelitian yang dilakukan oleh (Suartikanti & Nisa, 2015), dan Dewi (2018) menunjukkan bahwa etika profesi memiliki pengaruh positif terhadap audit *judgement*. Suartikanti dan Novianti (2015) menjelaskan dengan menjunjung tinggi etika profesi diharapkan tidak terjadi kecurangan di antara para auditor, yang menjurus kepada sikap curang dan melanggar kode etik yang telah ditetapkan, sehingga dapat memberikan suatu *judgement* yang benar-benar sesuai dengan laporan keuangan yang disajikan oleh klien. Hipotesis 2 menyatakan bahwa etika profesi berpengaruh positif terhadap audit *judgement*

Dalam penelitian Tielman (2012) serta Andika (2017) menunjukkan bahwa tekanan waktu adalah suatu keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap waktu yang telah ditetapkan. Rosadi (2017) menyatakan tekanan waktu cenderung mengakibatkan auditor tidak memiliki cukup waktu untuk mendapatkan gambaran permasalahan secara menyeluruh saat membuat suatu profesional *judgement* auditor, yang pada akhirnya menurunkan kualitas profesional *judgement* auditor yang dibuat. Seseuai dengan uraian diatas maka Hipotesis 3 menyatakan bahwa tekanan waktu berpengaruh negatif terhadap audit *judgement*

Auditor selalu dihadapkan dengan tugas-tugas yang banyak, berbeda-beda dan saling terkait satu sama lainnya. Dalam penelitian dari Maengkom (2016) dan Gracea, Kalangi, & Rondonuwu (2017) menunjukkan bahwa seorang auditor jika mendapat tekanan tugas audit yang kompleks akan cenderung membuat *judgement* yang kurang baik dan tidak tepat. Irwanto, Karamoy, & Datu (2017) menyatakan adanya kompleksitas tugas yang tinggi dapat merusak *judgement* yang dibuat oleh auditor. Berdasarkan uraian penelitian terdahulu yang telah dikemukakan maka Hipotesis 4 dalam penelitian ini menyatakan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh negatif terhadap audit *judgement*.

*Locus of control* internal adalah individu yang yakin bahwa mereka merupakan pemegang kendali atas apa-apa pun yang terjadi pada diri mereka. Dewi (2016) menyatakan auditor yang dapat mengendalikan suatu kejadian yang terjadi dan penentu nasib mereka sendiri, memiliki kebutuhan prestasi yang tinggi, memiliki rasa tanggung jawab yang tinggi

terhadap pelaksanaan suatu tugas atau pemecahan suatu permasalahan. Hal ini berarti individu turut berperan didalamnya sehingga semakin baik cara pandang seorang auditor terhadap suatu peristiwa maka semakin bagus hasil auditnya dalam penetapan *judgement*. Penelitian yang dilakukan oleh Raiyani & Suputra (2014) serta Dewi (2016) menunjukkan bahwa *locus of control* internal berpengaruh positif terhadap audit *judgement*. Semakin meningkat *locus of control* internal seorang auditor maka *judgement* yang dihasilkan akan semakin baik. Hipotesis 5 menyatakan bahwa *locus of control* internal berpengaruh positif terhadap audit *judgement*.

*Locus of control* eksternal adalah individu yang yakin bahwa apapun yang terjadi pada diri mereka dikendalikan oleh kekuatan luar seperti keberuntungan dan kesempatan (Monica, 2018). Auditor yang memiliki tingkat *locus of control* eksternal yang tinggi cenderung tidak memaksimalkan kinerjanya sehingga *audit judgement* yang dihasilkan rendah.

Dalam penelitian Raiyani & Suputra (2014) menunjukkan bahwa seorang auditor dengan *locus of control* eksternal akan membuat kinerja auditor tidak maksimal dikarenakan individu-individu yang memiliki nilai eksternal yang tinggi merasa kurang puas terhadap pekerjaan mereka. Maengkom (2016) menyatakan individu auditor yang yakin bahwa apapun yang terjadi dikendalikan oleh kekuatan luar seperti keberuntungan dan kesempatan perilaku individu tidak akan mempunyai peran didalamnya sehingga akan menyebabkan kualitas *judgment*nya berkurang. Hipotesis 6 menyatakan bahwa *locus of control* eksternal berpengaruh negatif terhadap *audit judgement*.

## METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan pada auditor eksternal yang bekerja pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI Perwakilan Provinsi Bali. Pemilihan objek penelitian di Propinsi Bali didasari atas opini audit wajar tanpa pengecualian yang diberikan oleh auditor BPK kepada seluruh Kabupaten/Kota di Propinsi Bali, pemberian opini terkait menimbulkan celah penelitian untuk mengamati perilaku internal maupun eksternal auditor pada pemberian *audit judgement*. Selain itu juga karena lokasinya yang secara geografis dekat dengan domisili peneliti sehingga memudahkan melakukan penyebaran kuesioner dalam pengumpulan data. Variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini diantaranya: variabel terikat (dependent variabel) yaitu adalah *audit judgement*. Variabel bebas (independent variabel) yang terdiri dari independensi (IND), etika profesi (ETP), tekanan waktu (TKW), kompleksitas tugas (TKW), *locus of control* internal (LOCi), *locus of control* eksternal (LOCe).

*Audit judgement* dalam penelitian ini merupakan kebijakan auditor dalam menentukan pendapat mengenai hasil auditnya yang mengacu pada penentuan suatu gagasan, pendapat atau perkiraan tentang suatu objek status atau peristiwa lainnya (Praditaningrum & Januarti, 2012). Indikator dalam *audit judgement* diadaptasi dari Andika (2017).

Independensi merupakan sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada pihak lain. Indikator serta pernyataan dalam independensi diambil berdasarkan penelitian dari Komalasari & Hernawati (2015). Undang-Undang BPK No 15 tahun 2006 pasal 29 menyebutkan bahwa kode etik bertujuan untuk memberikan pedoman yang wajib ditaati oleh Anggota BPK, Pemeriksa, dan Pelaksana BPK lainnya untuk mewujudkan BPK yang berintegritas, independen, dan profesional demi kepentingan Negara. Indikator dalam etika profesi meliputi pernyataan yang dikembangkan dari Suartikanti & Nisa (2015). Tekanan waktu diartikan sebagai tekanan atau kendala waktu yang dialami oleh auditor ketika mencoba untuk melaksanakan pekerjaan audit dengan baik tanpa melampaui anggaran waktu audit yang terbatas yang ditetapkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI Perwakilan Provinsi Bali. Indikator dalam tekanan waktu diambil dari penelitian dari Tielman (2012). Kompleksitas tugas merupakan tugas yang tidak terstruktur, membingungkan dan sulit (Erinos & Rahmawati, 2017). Persepsi individu tentang kesulitan suatu tugas yang disebabkan oleh terbatasnya informasi dan kejelasan informasi tentang tugas

tersebut, terbatasnya daya ingat serta kemampuan untuk mengintegrasikan masalah yang dimiliki oleh pembuat keputusan (Maengkom, 2016). *Locus of control* internal adalah cara pandang individu tentang hal-hal yang menyebabkan berhasil atau tidaknya individu tersebut dalam melakukan kegiatan (Dewi, 2016). Megayani, dkk. (2020) mengungkapkan bahwa *locus of control* internal adalah individu yang yakin bahwa mereka merupakan pemegang kendali atas apa-apa pun yang terjadi pada diri mereka. *Locus of Control* eksternal diukur dengan menggunakan persepsi responden atas hubungan antara hasil akhir berupa penghargaan dan penyebabnya. Auditor dengan *locus of control* eksternal yakin bahwa apapun yang terjadi pada diri mereka dikendalikan oleh kekuatan luar seperti keberuntungan dan kesempatan yang mendukung hasil pekerjaan yang dilakukan (Maengkom, 2016). Seluruh indikator pada masing-masing pernyataan diukur dengan menggunakan Skala Likert 5 poin. Poin 1 untuk sangat tidak setuju hingga poin 5 sangat setuju.

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu data kuantitatif dan data kualitatif. Data kuantitatif dalam penelitian ini diperoleh dari data kuesioner yang berupa angka dengan bantuan Skala Likert yang mengacu pada pengukuran item pernyataan yang digunakan. Sedangkan data kualitatif dalam penelitian ini dapat berupa daftar nama auditor yang bekerja pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Perwakilan Provinsi Bali

Sumber data dalam penelitian ini adalah data primer dalam bentuk jawaban responden melalui kuesioner. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pemegang Jabatan Fungsional Auditor (JFA) yang bekerja di Kantor BPK RI Perwakilan Provinsi Bali sebanyak 40 Auditor. Teknik pengambilan sampel menggunakan metode nonprobability sampling dengan teknik sampel jenuh. Metode sampel jenuh adalah teknik penentuan sampel bila semua anggota populasi digunakan sebagai sampel (Sugiyono, 2017:144). Metode pengumpulan data menggunakan kuesioner dan dokumentasi.

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini meliputi statistik deskriptif, uji asumsi klasik (uji normalitas, multikolinearitas, dan heteroskedastisitas), uji kelayakan model (uji *adjusted R<sup>2</sup>*, uji f, dan uji t) dengan persamaan model sebagai berikut:

$$ADJ = \alpha + \beta_1IDP + \beta_2ETP - \beta_3TKW - \beta_4KPT - \beta_5LOC_i + \beta_6LOC_e + e$$

Keterangan:

ADJ	=	Audit <i>Judgement</i>
$\alpha$	=	Bilangan Konstanta
$\beta_1 - \beta_6$	=	Koefisien arah regresi
IDP	=	Independensi
ETP	=	Etika Profesi
TKW	=	Tekanan Waktu
KPT	=	Kompleksitas Tugas
LOC <sub>i</sub>	=	<i>Locus of control</i> Internal
LOC <sub>e</sub>	=	<i>Locus of control</i> Eksternal
e	=	error

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Data penelitian ini diperoleh dari hasil kuesioner yang telah disebarkan kepada responden penelitian berjumlah 40 (empat puluh) auditor yang bekerja pada BPK RI Perwakilan Provinsi Bali dengan *response rate* 100%. Karakteristik responden yang diteliti meliputi: umur, pendidikan terakhir, jenis kelamin dan pengalaman bekerja. Ringkasan mengenai karakteristik responden disajikan pada Tabel 1.

**Tabel 1**  
**Karakteristik Responden**

<b>Keterangan</b>	<b>Frekuensi</b>	<b>Presentase (%)</b>
<b>1. Umur</b>		
a) 25 – 35 tahun	11	27,5%
b) 35 – 45 tahun	14	35,0%
c) > 45 tahun	15	37,5%
<b>Jumlah</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>
<b>2. Jenis Kelamin</b>		
a) Pria	23	57,5%
b) Wanita	17	42,5%
<b>Jumlah</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>
<b>3. Pendidikan Terakhir</b>		
a) S1	22	55,0%
b) S2	18	45,0%
c) S3	0	0,0%
<b>Jumlah</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>
<b>4. Pengalaman Bekerja</b>		
a) 1-5 tahun	4	10,0%
b) 6-10 tahun	17	42,5%
c) > 10 tahun	19	47,5%
<b>Jumlah</b>	<b>40</b>	<b>100%</b>

Sumber: data diolah (2020)

Auditor berumur 25-35 tahun sebanyak 11 orang, auditor berumur 35-45 tahun sebanyak 14 orang, dan auditor berumur lebih dari 45 tahun sebanyak 15 orang. Jenis kelamin auditor masing-masing sebanyak 23 auditor pria dan 17 auditor wanita. Pendidikan Terakhir yang ditempuh auditor didominasi oleh lulusan S1 sebanyak 22 auditor, kemudian lulusan S2 sebanyak 18 auditor. Pengalaman bekerja 1-5 tahun sebagai seorang auditor pada BPK RI Perwakilan Provinsi Bali sebanyak 4 orang auditor, sedangkan pengalaman bekerja 6-10 tahun sebagai seorang auditor pada BPK RI Perwakilan Provinsi Bali sebanyak 17 orang auditor dan auditor yang memiliki pengalaman kerja lebih dari 10 tahun sebanyak 19 orang auditor pada BPK RI Perwakilan Provinsi Bali.

Pengujian suatu data dapat dikatakan valid apabila *r*-hitung yang merupakan nilai dari *Corrected Item-Total Correlation* > *r*-tabel. Apabila korelasi tiap faktor positif dan besarnya lebih dari atau sama dengan 0,30 (*r*-tabel) maka instrument tersebut dinyatakan valid. Sebaliknya apabila kolerasi tiap faktor positif dan besarnya kurang dari 0,30 maka instrument tersebut dinyatakan tidak valid. Hasil uji validitas instrumen dapat dilihat pada Tabel 2 sebagai berikut:

**Tabel 2**  
**Hasil Uji Validitas**

<b>Variabel</b>	<b>No. Butir</b>	<b>r-hitung</b>	<b>r-batas</b>	<b>Keterangan</b>
<i>Audit Judgement</i> (ADJ)	1	0,332	0,30	Valid
	2	0,709	0,30	Valid
	3	0,498	0,30	Valid
	4	0,599	0,30	Valid
	5	0,726	0,30	Valid
	6	0,654	0,30	Valid
	7	0,635	0,30	Valid

Variabel	No. Butir	r-hitung	r-batas	Keterangan
Independensi (IND)	1	0,652	0,30	Valid
	2	0,704	0,30	Valid
	3	0,633	0,30	Valid
	4	0,617	0,30	Valid
	5	0,677	0,30	Valid
	6	0,569	0,30	Valid
Etika Profesi (ETP)	7	0,658	0,30	Valid
	1	0,527	0,30	Valid
	2	0,641	0,30	Valid
	3	0,714	0,30	Valid
	4	0,681	0,30	Valid
Tekanan Waktu (TKW)	5	0,674	0,30	Valid
	1	0,576	0,30	Valid
	2	0,592	0,30	Valid
	3	0,589	0,30	Valid
	4	0,478	0,30	Valid
	5	0,448	0,30	Valid
Kompleksitas Tugas (KPT)	6	0,537	0,30	Valid
	1	0,366	0,30	Valid
	2	0,384	0,30	Valid
	3	0,534	0,30	Valid
	4	0,518	0,30	Valid
	5	0,492	0,30	Valid
<i>Locus of control</i> Internal (LOCi)	1	0,532	0,30	Valid
	2	0,513	0,30	Valid
	3	0,390	0,30	Valid
	4	0,448	0,30	Valid
	5	0,420	0,30	Valid
	6	0,490	0,30	Valid
<i>Locus of control</i> Eksternal (LOCe)	1	0,783	0,30	Valid
	2	0,802	0,30	Valid
	3	0,719	0,30	Valid
	4	0,732	0,30	Valid
	5	0,686	0,30	Valid

Sumber: data diolah, 2020

Berdasarkan Tabel 2 hasil uji validitas di atas, disimpulkan bahwa seluruh item pernyataan yang digunakan dalam penelitian ini adalah valid. Hal tersebut dapat dilihat dari masing-masing item pernyataan memiliki nilai r-hitung yang lebih besar dari 0,30.

Suatu instrumen dikatakan reliabel apabila nilai Cronbach Alpha ( $\alpha$ ) lebih besar dari 0,70 (Ghozali, 2016:47). Hasil uji reliabilitas dapat dilihat pada tabel 3 berikut:

**Tabel 3**  
**Hasil Uji Reliabilitas**

Variabel	Cronbach's Alpha	Keterangan
<i>Audit Judgement</i> (ADJ)	0,710	Reliabel
Independensi (IND)	0,781	Reliabel
Etika Profesi (ETP)	0,708	Reliabel
Tekanan Waktu (TKW)	0,840	Reliabel

Variabel	Cronbach's Alpha	Keterangan
Kompleksitas Tugas (KPT)	0,702	Reliabel
Locus of control Internal (LOCi)	0,708	Reliabel
Locus of control Eksternal (LOCe)	0,854	Reliabel

Sumber: data diolah, 2020

Hasil uji normalitas dapat dijelaskan bahwa nilai *Asymp.Sig* dari model sebesar 0,751. Nilai *asymp.sig* tersebut lebih besar dari 0,05 maka dari itu dapat dinyatakan bahwa model regresi berdistribusi normal. Nilai *tolerance* dari masing-masing variabel lebih dari 10% atau 0,1 dan nilai *VIF* kurang dari 10, sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak terjadi multikolinearitas. Hasil uji heteroskedastisitas dapat dijelaskan bahwa nilai signifikansi dari masing-masing variabel lebih besar dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa didalam model regresi tidak terjadi heteroskedastisitas. Hasil analisis regresi linear berganda menghasilkan persamaan regresi sebagai berikut:

$$ADJ = 21,587 + 0,125IND - 0,150ETP - 0,104TKW + 0,144KPT + 0,481LOCi - 0,110LOCe$$

Pada pengukuran *goodness of fit* data, nilai koefisien determinasi (*Adjusted R Square*) sebesar 34,7% persen. Hal ini berarti 34,7% persen variabel kinerja dipengaruhi oleh variabel independensi (IND), etika profesi (ETP), tekanan waktu (TKW), kompleksitas tugas (KPT), *locus of control* internal (LOCi), *locus of control* eksternal (LOCe) mampu menjelaskan variabel audit *judgement* (ADJ), sedangkan sisanya sebesar 65,3% persen di-pengaruhi oleh faktor lain yang tidak dimasukkan dalam model regresi ini. Selanjutnya adalah melakukan uji t statistik. Tabel di bawah ini merupakan hasil uji statistic regresi berganda

**Tabel 4**  
**Hasil Uji Hipotesis (Uji t)**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	21,587	5,993		3,602	0,001
IND	0,125	0,178	0,129	0,702	0,488
ETP	-0,150	0,214	-0,125	-0,700	0,489
TKW	-0,104	0,137	-0,100	-0,758	0,454
KPT	0,144	0,155	0,124	0,933	0,358
LOCi	0,481	0,134	0,506	3,590	0,001
LOCe	-0,110	0,045	-0,341	-2,425	0,021

Sumber: data primer yang diolah, 2020

Hasil uji statistik variabel independensi diperoleh nilai t sebesar 0,702 dan tingkat signifikansi sebesar 0,488 lebih besar dari 0,05 sehingga Hipotesis 1 ditolak, yang berarti bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap audit *judgement*. Hipotesis pertama (H1) ditolak, hal ini menunjukkan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap audit *judgement*. Dalam penelitian ini independensi tidak berpengaruh terhadap audit *judgement* disebabkan karena dalam melaksanakan tugas audit, auditor tidak bekerja sendiri melainkan berkerja bersama-sama dengan anggota tim. Adanya supervisi yang baik dan review pekerjaan dari tim audit senior menyebabkan setiap kesalahan yang terjadi karena sikap kurang independen seorang auditor dapat diperbaiki oleh tim audit. Sehingga tinggi atau rendahnya tingkat independensi yang dimiliki seorang auditor tidak akan berpengaruh terhadap audit *judgement*

yang dihasilkan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Primasari & Azzahra (2015), Oktaviana, (2018), Yuliyana & Waluyo (2018) serta Alamri, Nangoi, & Tinangon (2017) yang menyatakan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap audit *judgement*.

Hasil uji statistik variabel etika profesi diperoleh nilai t sebesar -0,702 dan tingkat signifikansi sebesar 0,489 lebih besar dari 0,05 sehingga Hipotesis 2 ditolak yang berarti bahwa etika profesi tidak berpengaruh terhadap audit *judgement*. Tidak berpengaruhnya etika profesi terhadap audit *judgement* khususnya pada auditor BPK Perwakilan Propinsi Bali disebabkan karena adanya perbedaan pandangan atau penafsiran dari setiap auditor terhadap kode etik. Pandang atau penafsiran yang berbeda ini menyebabkan pelaksanaan yang berbeda tetapi tetap dengan tujuan mematuhi kode etik tersebut, pandangan yang berbeda tersebut tidak dapat mengubah kode etik yang berlaku. Maka dari itu etika profesi tidak mampu mempengaruhi audit *judgement*. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Andriani (2018) yang menyatakan bahwa etika profesi tidak berpengaruh terhadap audit *judgement*.

Hasil uji statistik variabel tekanan waktu diperoleh nilai t sebesar -0,758 dan tingkat signifikansi sebesar 0,454 lebih besar dari 0,05 sehingga Hipotesis 3 ditolak yang berarti bahwa tekanan waktu tidak berpengaruh terhadap audit *judgement*. Seorang auditor sebelum melakukan audit pada suatu lembaga pemerintah harus memiliki pengalaman dalam mengaudit laporan keuangan entitas, sehingga dengan memiliki pengalaman, adanya tekanan waktu ataupun tidak adanya tekanan waktu oleh atasan tidak akan mempengaruhi seorang auditor dalam menetapkan audit *judgement*. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Triatmaja (2018) yang menyatakan bahwa tekanan waktu tidak berpengaruh terhadap audit *judgement*.

Hasil uji statistik variabel kompleksitas tugas diperoleh nilai t sebesar 0,933 dan tingkat signifikansi sebesar 0,358 lebih besar dari 0,05 sehingga Hipotesis 4 ditolak yang berarti bahwa kompleksitas tugas tidak berpengaruh terhadap audit *judgement*. Auditor telah mempunyai pedoman teknis mengenai ruang lingkup pekerjaan yang akan terselesaikan, sehingga tinggi rendahnya kompleksitas tugas yang dihadapi tidak mempengaruhi auditor dalam pembuatan audit *judgement*. Auditor tersebut mengetahui sasaran apa yang harus dia capai dalam pelaksanaan tugasnya sehingga tidak dapat mempengaruhi keakuratan dari *judgement* yang dihasilkan. Seorang auditor yang mampu menghadapi dan menyelesaikan tugas yang kompleks dan memahami entitas yang diaudit, maka *judgement* yang dihasilkan auditor akan semakin tepat dan akurat. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Handayani (2017), Kusumawardani (2018) yang menyatakan bahwa kompleksitas tugas tidak berpengaruh terhadap audit *judgement*.

Hasil uji statistik variabel *locus of control* internal diperoleh nilai t sebesar 3,590 dan tingkat signifikansi sebesar 0,001 lebih kecil dari 0,05 sehingga Hipotesis 5 diterima yang berarti bahwa *locus of control* internal berpengaruh positif terhadap audit *judgement*. *Locus of control* internal merupakan persepsi individu pada suatu kejadian, dapat atau tidaknya individu tersebut mengendalikan suatu kejadian yang terjadi. Individu dengan *locus of control* internal juga cenderung mempunyai level kerja yang lebih tinggi, dan memiliki kepuasan kerja yang lebih tinggi dengan pekerjaan mereka dan terlihat lebih mampu menahan stress daripada *locus of control* eksternal. Pengaruh ini mengindikasikan bahwa peningkatan *locus of control* internal dapat meningkatkan audit *judgement*. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Dewi (2016), Efendi (2017), serta Kurnia, dkk. (2015) yang menyatakan bahwa *locus of control* internal berpengaruh positif audit *judgement*.

Hasil uji statistik variabel *locus of control* eksternal diperoleh nilai t sebesar -2,425 dan tingkat signifikansi sebesar 0,021 lebih kecil dari 0,05 sehingga Hipotesis 6 diterima yang berarti bahwa *locus of control* eksternal berpengaruh negatif terhadap audit *judgement*. Hal ini mengindikasikan bahwa *locus of control* eksternal mempengaruhi pembuatan dan

pengevaluasian *judgement* auditor. Auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung akan memandang suatu kondisi atau keadaan sebagai ancaman atau menimbulkan tekanan stress sehingga dalam penentuan *judgement* yang dibuat auditor akan mengalami penurunan kualitas, serta individu dengan *locus of control* eksternal yakin bahwa keberhasilan atau kesuksesan dalam melaksanakan suatu pekerjaan di luar kontrol mereka. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Maengkom (2016), Pertiwi & Budiarta (2017) yang menyatakan bahwa *locus of control* eksternal berpengaruh negatif terhadap audit *judgement*.

## SIMPULAN

Studi ini bertujuan untuk mendapatkan bukti empiris mengenai pengaruh perilaku auditor terhadap kualitas audit *judgement* pada laporan keuangan. Hasil penelitian menemukan bahwa Independensi tidak berpengaruh terhadap audit *judgement* pada auditor yang bekerja di kantor BPK RI Perwakilan Provinsi Bali. Auditor yang independen maupun tidak independen tidak akan mempengaruhi penetapan audit *judgement*, karena walaupun auditor tidak independen, masih dapat melaksanakan audit *judgement* dengan baik karena adanya supervisi dan review pekerjaan dari tim audit senior. Setiap auditor memiliki persepsi dan penafsiran yang berbeda terhadap kode etik. Penafsiran yang berbeda ini menyebabkan pelaksanaan yang berbeda tetapi tetap dengan tujuan mematuhi kode etik tersebut, pandangan yang berbeda tersebut tidak dapat mengubah kode etik yang berlaku. Dalam melaksanakan tugas pemeriksaan seorang auditor memang sudah memiliki alokasi waktu yang disesuaikan dengan kompleksitas tugas yang diberikan sehingga auditor harus bisa melaksanakan tugas yang diberikan secara efisien. Sehingga tidak akan mempengaruhi auditor dalam pembuatan *judgement*. Dalam melaksanakan tugas pemeriksaan auditor telah mempunyai pedoman teknis mengenai ruang lingkup pekerjaan yang akan terselesaikan, sehingga tinggi rendahnya kompleksitas tugas yang dihadapi tidak mempengaruhi auditor dalam pembuatan audit *judgement*. *Locus of control* internal berpengaruh positif terhadap audit *judgement* pada auditor yang bekerja di kantor BPK RI Perwakilan Provinsi Bali. Hal ini berarti bahwa semakin baik cara pandang seorang auditor terhadap suatu peristiwa akan semakin tinggi kinerjanya dalam penentuan audit *judgement*. *Locus of control* eksternal berpengaruh negatif terhadap audit *judgement* karena auditor yang memiliki *locus of control* eksternal cenderung akan memandang suatu kondisi atau keadaan sebagai ancaman atau menimbulkan tekanan stress sehingga dalam penentuan *judgement* yang dibuat auditor akan mengalami penurunan kualitas.

## DAFTAR PUSTAKA

- Alamri, F., Nangoi, G. B., & Tinangon, J. (2017). *Pengaruh keahlian, pengalaman, kompleksitas tugas dan independensi terhadap audit judgement auditor internal pada inspektorat provinsi gorontalo*. Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi, 5(2).
- Andika, G. (2017). *Faktor – faktor yang mempengaruhi profesional judgement auditor (Studi kasus pada BPK Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan)*. Universitas Hasanuddin.
- Andriani, D. (2018). *Pengaruh gender, tekanan ketaatan, kompleksitas tugas, dan pengalaman auditor, terhadap audit judgment (studi empiris pada kantor akuntan publik di pekanbaru)*. Universitas Islam Negeri Sultan Syarif Kasim Riau.
- Ayuningtyas, harvita yulian. (2012). *Pengaruh pengalaman kerja, independensi, obyektifitas, integritas dan kompetensi terhadap kualitas hasil audit*. Universitas Diponegoro Semarang.
- Dewi, N. M. R. P. (2018). *Pengaruh Independensi, Skeptisme Profesional, Etika Profesi, Tekanan Waktu, Tekanan Ketaatan, Kompleksitas Tugas, Dan Locus of control Terhadap Audit Judgement Pada BPK RI Perwakilan Provinsi Bali*. Universitas

Warmadewa.

- Dewi, R. R. (2016). *Pengaruh locus of control, kompleksitas tugas, self efficacy dan persepsi etis terhadap audit judgement (studi pada kantor akuntan publik di kota surakarta dan semarang)*. Jurnal Ilmiah Fakultas Ekonomi Dan Bisnis: Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Drupadi, M. J., & Sudana, I. P. (2015). *Pengaruh keahlian auditor, tekanan ketaatan, dan independensi terhadap audit judgement di KAP wilayah bali yang terdaftar dalam institut akuntan publik indonesia (IAPI) tahun 2015*. E-Jurnal Akuntansi Fakultas Ekonomi Dan Bisnis, Universitas Udayana.
- Efendi, Y. (2017). *Pengaruh pengalaman, obdience pressure, kompleksitas tugas, dan locus of control terhadap audit judgement (studi empiris pada BPKP provinsi Riau)*. Jurnal Akuntansi Fakultas Ekonomi Dan Bisnis: Universitas Lampung.
- Erinos, & Rahmawati. (2017). *Green intellectual capital and financial performance of corporate manufacture in indonesia*. International Journal of Business and Management Invention, 6(2), 75–81.
- Ghozali, I. (2016). *Aplikasi Analisis Multivariete (Delapan)*. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Gracea, A., Kalangi, L., & Rondonuwu, S. (2017). *Pengaruh keahlian auditor, pengetahuan auditor dan kompleksitas tugas terhadap audit judgment (studi kasus pada BPK RI perwakilan provinsi Sulawesi Utara)*. Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi, 5(2).
- Handayani, D. P. (2017). *Pengaruh gender, pengalaman auditor, tekanan ketaatan, kompleksitas tugas, dan independensi terhadap audit judgement pada BPK RI perwakilan provinsi Jawa Tengah*. Universitas Maria Kudus.
- Irwanto, F., Karamoy, H., & Datu, C. (2017). *Analisis faktor–faktor yang mempengaruhi audit judgment pada auditor BPK RI*. Jurnal EMBA: Jurnal Riset Ekonomi, Manajemen, Bisnis Dan Akuntansi, 5(1).
- Komalasari, R., & Hernawati, E. (2015). *Pengaruh independensi, kompleksitas tugas, dan gender terhadap audit judgment*. Neo-Bis. <https://doi.org/10.1038/ncomms1069>
- Kurnia, P., Kennedy, K., & Putri, F. P. (2015). *Pengaruh pengetahuan auditor, pengalaman auditor, kompleksitas tugas, locus of control, dan tekanan ketaatan terhadap audit judgment (studi kasus pada perwakilan BPKP provinsi Riau)*. Riau University.
- Kusumawardani, A. (2018). *Pengaruh pengalaman auditor, tekanan ketaatan, kompleksitas tugas, dan keahlian terhadap audit judgement (studi empiris pada badan pemeriksa keuangan provinsi Jawa Tengah)*. Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Maengkom, M. C. (2016). *Pengaruh keahlian audit, kompleksitas tugas, dan locus of control eksternal terhadap audit judgement (studi kasus pada auditor BPK RI perwakilan provinsi Sulawesi Selatan)*. Universitas Hasanuddin.
- Martinko, M. (2018). *Attribution theory: An organizational perspective*. Routledge.
- Megayani, N. K., Suryandari, N. N. A., & Arie, A. A. P. G. B. (2020). *Pengaruh independensi, due professional care dan locus of control terhadap kualitas audit dengan pengalaman auditor sebagai variabel moderasi pada KAP di Provinsi Bali*. Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan, 8(1), 133–150.
- Monica, A. N. (2018). *Pengaruh self efficacy, locus of control, pengalaman auditor dan skeptisisme profesional terhadap audit judgement*. Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Oktaviana, U. (2018). *Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi audit judgment (studi empiris pada kantor inspektorat se eks karisidenan surakarta)*. Fakultas Ekonmi Dan Pembisnisian.
- Pertiwi, K. U. C., & Budiarta, K. (2017). *Pengaruh tekanan ketaatan, independensi,*

- pengalaman kerja, locus of control terhadap audit judgment di KAP Bali*. E-Jurnal Akuntansi, 712–740.
- Praditaningrum, A. S., & Januarti, I. (2012). *Analisis faktor-faktor yang berpengaruh terhadap audit judgment (studi pada BPK RI perwakilan provinsi Jawa Tengah)*. Fakultas Ekonomika dan Bisnis.
- Primasari, N. H., & Azzahra, L. (2015). *Pengaruh gender, supervisi, independensi, kompetensi profesional dan pemahaman atas standar auditor terhadap audit judgment*. Jurnal Akuntansi Dan Keuangan, 4(2), 141–160.
- Raiyani, N. L. K. P., & Suputra, I. D. G. D. (2014). *Pengaruh kompetensi, kompleksitas tugas, dan locus of control terhadap audit judgment*. E-Jurnal Akuntansi, 429–438.
- Sanusi, Z. M., Iskandar, T. M., Monroe, G. S., & Saleh, N. M. (2018). *Effects of goal orientation, self-efficacy and task complexity on the audit judgement performance of Malaysian auditors*. Accounting, Auditing & Accountability Journal.
- Sari, D. E. P. (2018). *Pengaruh independensi, keahlian, locus of control dan pengetahuan mendeteksi kekeliruan terhadap audit judgement (studi kasus pada kantor akuntan publik di Surakarta dan Yogyakarta)*. Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Saud, I. M., Heriyanto, E., & Suryanto, R. (2018). *Determinan audit judgment auditor pemerintah pada audit laporan keuangan pemerintah daerah: studi pada badan pemeriksaan keuangan perwakilan provinsi jawa tengah dan badan pemeriksaan keuangan perwakilan provinsi daerah istimewa yogyakarta*. jurnal dinamika akuntansi dan bisnis vol, 5(2), 195–208.
- Suartikanti, & Nisa, N. (2015). *Pengaruh Etika profesi, dan pengalaman auditor terhadap audit judgement (studi kasus pada kantor akuntan publik (KAP) di Kota Bandung yang terdaftar di BPK RI)*. Jurnal Akuntansi.
- Sugiyono, P. D. (2017). *Metode penelitian bisnis: pendekatan kuantitatif, kualitatif, kombinasi, dan R&D*. Penerbit CV. Alfabeta: Bandung.
- Tielman, E. M. A. (2012). *Pengaruh tekanan ketaatan, tekanan anggaran waktu, kompleksitas tugas, pengetahuan dan pengalaman auditor terhadap audit judgement*. Universitas Diponegoro.
- Triatmaja, N. A. (2018). *Pengaruh tekanan ketaatan, locus of control, tekanan anggaran waktu, keahlian dan kompleksitas tugas terhadap audit judgment (studi empiris pada KAP Surakarta dan KAP Yogyakarta)*. Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 TAHUN 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.*, (2006).
- Valentine, S. R., Hanson, S. K., & Fleischman, G. M. (2019). *The presence of ethics codes and employees' internal locus of control, social aversion/malevolence, and ethical judgment of incivility: A study of smaller organizations*. Journal of Business Ethics, 160(3), 657–674.
- Yuliyana, S., & Waluyo, I. (2018). *Pengaruh framing dan independensi auditor terhadap audit judgment*. Nominal, Barometer Riset Akuntansi Dan Manajemen, 7(2), 33–46.