**Peran Capacity Building Terhadap Peningkatan Intellectual Capital Auditor Internal PTKIN di Indonesia dengan Quality Audit sebagai Variabel Intervening**

Setyo Budi Hartono

Perbankan Syariah, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Islam, UIN Walisongo Semarang, Indonesia

**Abstract**

*The purpose of this study was to measure the capacity building on the implementation of the auditors PTKIN chartered accountant in Indonesia against intellectual capital using mediation variable quality audit.*

*Resource-based theory is used as a basis in developing the IC because it is considered as a factor affecting PTKIN accountability. Meanwhile stakeholder theory is used as the basis for PTKIN in managing the Budget Implementation.*

*The methodology that is used mainly by testing on 28 auditor PTKIN by giving questioner. Testing is done by using WarpPLS qustioner 5.0. Selection was based on the measuring instrument for samples taken are less than 80 people.*

*From the test results of samples can be found that the relationship between capacity building (CB) of the quality audit (QA) with a coefficient of 53% and significantly, capacity building (CB) towards intellectual capital (IC) with a coefficient of 93% and a significant, quality audit (QA) against intellectual capital with a coefficient of -16% and insignificant, and capacity building (CB) towards intellectual capital (IC) with audit quality (QA) as a mediating variable with a coefficient of -80% and has no effect on the VAF 10%. No influential factors that cause an audit of the quality mediation capacity building (CB) and intellectual capital (IC) is the lack of experience and mismatch auditor with an educational background. Limitations of this study was tested only on environment audit in PTKIN alone.*

***Key Word****:* ***Capacity building, Intellectual Capital, Quality Audit***

**Pendahuluan**

Peran penting internal audit bagi Perguruan Tinggi yang berada di Lingkungan Kementrian Agama adalah untuk memberikan keyakinan terhadap akuntabilitas penyelenggaraan Negara. Kualitas seorang audit dalam mengawal setiap kegiatan diperlukan untuk mengkonfigurasi bentuk tanggung jawab dan transparansi kepada publik, pencapaian tujuan yang efektif, efisien, ekonomis, dan etis. Perbaikan keseluruhan dalam *good university governace* (GUG) meliputi pelaksanaan reorganisasi utama, memperkuat manajemen pengeluaran publik melalui penyederhanaan dan penguatan *treasury system* dan proses, dan meningkatkan pendelegasian wewenang kepada departemen; dokumentasi dan manajemen keuangan sesuai dengan undang-undang; perbaikan manajemen pendapatan, termasuk peningkatan transparansi dalam administrasi pajak; dan perbaikan secara bertahap dalam perencanaan ekonomi makro. Untuk mewujudkan semua tujuan tersebut diperlukan sebuah kualitas auditor yang bisa dicapai dengan meningkatkan kemampuan melalui *capcity building* secara berkelanjutan dalam menunjang *intellectual capital* bagi Perguruan Tinggi di Lingkungan Kementrian Agama.

Kualitas audit (*audit quality*) didefinisikan sebagai probabilitas gabungan dari kemampuan seorang auditor untuk menemukan suatu pelanggaran dalam pelaporan keuangan klien, dan melaporkan pelanggaran tersebut (DeAngelo, 1981). Para peneliti menyatakan bahwa tidak ada satu ukuran karakteristik tertentu yang dapat mewakili kualitas audit secara utuh karena kualitas audit memiliki sifat multidimensi (Bamber dan Bamber, 2009; Francis, 2004). Studi sebelumnya mengkritik penggunaan pengukuran kualitas audit yang konvensional (Bamber dan Bamber, 2009). Pengukuran kualitas audit sejauh ini lebih banyak menggunakan pengukuran tunggal, atau pengujian bersama dari beberapa pengukuran yang hanya mewakili salah satu dimensi kualitas audit, misalnya ukuran KAP (Big 5/6) (*Becker et al*., 1998; Reynolds dan Francis, 2001); spesialisasi industri (Balsam *et al*., 2003); lamanya masa penugasan audit/pengalaman KAP (*audit tenure*) (Gosh dan Moon, 2005). Berbeda dengan studi-studi sebelumnya, studi ini menguji hubungan *intellectual capital* pada Perguruan Tinggi di Kementrian Agama dengan pendekatan yang lebih komprehensif menggunakan pendekatan multidimensi terhadap peningkatan kualitas audit dengan *treatment capacity building* sebagai sarana pengembangannya.

Internal auditor pada Perguruan Tinggi di Lingkungan Kementrian Agama jumlahnya sangat terbatas dan kebanyakan bukan berasal dari latar belakang yang sesuai. Untuk menciptakan *intellectual capital* auditor internal bagi Perguruan Tinggi di Lingkungan Kementrian Agama maka diperlukan alokasi investasi dalam bentuk *capacity building* guna meningkatkan kualitas audit. *Capacity building* merupakan kegiatan dalam pembentukan kulitas audit guna menciptakan *intellectual capital* (*Human Capital, Structural Capital, and Relationship Capital*). Itami (1997) menyatakan bahwa sumber daya terdiri dari sumber daya fisik, manusia dan moneter yang diperlukan untuk kelangsungan operasi bisnis dan sumber daya berbasis informasi, seperti keterampilan manajemen, teknologi, informasi konsumen, nama merek, reputasi dan budaya perusahaan. Kunci bagi penciptaan *intellectual capital* adalah pengetahuan yang dimiliki oleh sebuah organisasi yang berasal dari pengetahuan pribadi yang dimiliki oleh seseorang dan pengetahuan eksplisit, dikodifikasikan dan disimpan oleh organisasi dan tersedia bagi individu di seluruh struktur (Nonaka & Takeuchi, 1995). Aktiva tidak berwujud terbesar dalam setiap organisasi adalah orang-orang dan kecerdasan kolektif mereka. Ini berarti *intellectual capital* sebagian besar didorong oleh dan berasal dari sisi manusia dari perusahaan (Hall, 1998). *Human capital* berasal dari pengetahuan, keterampilan dan kecerdasan individu, proses berpikir dan tindakan yang diambil oleh individu yang mengakibatkan pembentukan *structural capital* dan *reletionship capital* dari organisasi.

*Structural capital* dan *reletionship capital* internal auditor diklaim sebagai penerjemah bahasa akuntansi kepada para *stakeholder* dalam mengakuisisi kepentingan organisasi (Weil, O’Brien, Maher and Stickney: 2005). Fairchild (2008); Coate, Florence dan Kral (2002) menambahkan kredibilitas informasi keuangan dengan menyediakan verifikasi independen dari laporan keuangan yang disediakan manajemen akan mengurangi risiko informasi *stakeholder*. Kredibilitas pelaporan keuangan tercermin pada kepercayaan pengguna dalam laporan keuangan yang telah diaudit (Watkins, Hillison, dan Morecroft 2004). Levitt (2000) mempersepsikan kualitas audit memainkan peran penting dalam menjaga kepercayaan sistematis dalam integritas pelaporan keuangan bagi *stakeholder*.

**Perumusan Masalah**

Ketersediaan internal audit bagi Perguruan Tinggi di Lingkungan Kementrian agama jumlah dan latar belakangnya belum cukup memadai. Oleh karena itu *capacity building* diperlukan untuk meningkatkan kualitas di dalam meyakini proses audit yang diperlukan bagi akuntabilitas penyelenggaraan negara.

**Tujuan Penelitian**

Menganalisa pengaruh *capasity building* bagi peningkatan kualitas internal audit yang akan dijadikan sebagai *intellectual capital* bagi Perguruan Tinggi di Lingkungan Kementrian Agama dalam meyakini akuntabilitas penyelenggaraan negara.

**Teori**

1. ***Resource Based Theory***

*Capacity building* adalah bentuk pengembangan *intellectual capital* (*human capital*) yang dihubungkan pada r*esource based theory*. Perusahaan memiliki sumber daya yang dapat dijadikan sebagai keunggulan bersaing dan mengarahkan perusahaan untuk memiliki kinerja jangka panjang yang baik. Resources yang berharga dan langka dapat diarahkan untuk menciptakan keuanggulan bersaing, sehingga resources yang dimiliki mampu bertahan lama dan tidak mudah ditiru, ditransfer atau digantikan. Barney dan Arikan (2001) menyatakan bahwa, “sumber daya adalah aset yang berwujud dan tidak berwujud yang digunakan untuk mengimplementasikan strategi”. Pulic dan Kolakovic (2003), setiap perusahaan memiliki *knowledge* yang unik, ketrampilan, nilai dan solusi – *intangible resource* – yang dapat ditransformasikan menjadi ‘nilai’ di pasar. Pengelolaan sumber daya *intangible* dapat membantu perusahaan untuk mencapai keunggulan bersaing, meningkatkan produktivitas, dan nilai pasar. Paparan Pulic dan Kolakovic (2003) ini sejalan dengan logika Barney (1991) ketika menjelaskan hubungan antara dua asumsi sember daya dalam RBT dengan empat atribut sumber daya potensial untuk keuanggulan bersaing. sumber dari keunggulan bersaing berkelanjutan (*sustained competitive advantages*), perlu dibangun suatu model teoritis yang bermula dari sebuah asumsi bahwa sumber daya perusahaan adalah heterogen dan immobile. Agar menjadi sumber daya potensial dalam sustained competitive advantage, maka sumber daya perusahaan harus memiliki empat atribut, yaitu: (a) bernilai (*aluable resources*), (b) langka (*rare resources*), (c) tidak dapat ditru (*imperfecly imitable resource*), (d) tidak ada sumber daya pengganti (*non-subtitutability resource*).

1. ***Stakeholder* Theory**

Laporan keuangan yang dihasilkan internal audit pada Perguruan Tinggi yang berada di Lingkungan Kementrian Agama di Indonesia akan dipertanggungjawabkan kepada para *stakeholder*, Pimpinan PTKIN diharapkan untuk melakukan aktivitas yang dianggap penting oleh *stakeholder* mereka dan melaporkan kembali aktivitas-aktivitas tersebut pada *stakeholder*. Teori ini menyatakan bahwa seluruh *stakeholder* memiliki hak untuk disediakan informasi tentang bagaimana aktivitas organisasi mempengaruhi mereka, bahkan ketika mereka memilih untuk tidak menggunakan informasi tersebut dan bahkan ketika mereka tidak dapat secara langsung memainkan peran yang konstruktif dalam kelangsungan hidup organisasi (Deegan, 2004).

Lebih lanjut Deegan (2004) menyatakan bahwa teori *stakeholder* menekankan akuntabilitas organisasi jauh melebihi kinerja keuangan atau ekonomi sederhana. Teori ini menyatakan bahwa organisasi akan memilih secara sukarela mengungkapkan informasi tentang kinerja lingkungan, sosial, dan intelektual mereka, melebihi dan di atas permintaan wajibnya, untuk memenuhi ekspektasi sesungguhnya atau yang diakui oleh *stakeholder*.

*Capcity building* yang diperuntukkan kepada internal audit difungsikan sebagai peningkatan kualitas audit dalam rangka menciptakan *intellectual capital* bagi masing-masing PTKIN dalam rangka menyesuaikan kepentingan *stakeholder* sebagai akuntabilitas semua kegiatan.

1. **Quality Audit**

Pengaruh kualitas audit yang tinggi diukur dengan suatu proksi tertentu (misalnya, Big 4, spesialisasi industri, *audit tenure*, *client importance*, *audit opinion going cocern*) Becker *et al*., (1998); Balsam *et al*., (2003); Gul *et al*., (2009); Geiger dan Rama, (2006). Ukuran KAP, misalnya Big 6/5/4 memiliki kualitas audit yang lebih tinggi dibandingkan dengan non Big 6/5/4 dengan argumentasi bahwa KAP besar memiliki pengetahuan, pengalaman tehnis, kapasitas, dan reputasi yang lebih superior dibandingkan KAP yang lebih kecil. Becker *et al,*. (1998), serta Reynolds dan Francis (2001) menemukan bahwa klien Big 6 memiliki akrual diskresioner absolut yang lebih rendah dibandingkan dengan klien non Big 6. KAP yang melakukan konsentrasi pada industri dan prosedur audit tertentu memungkinkan untuk memperoleh pengetahuan tentang bisnis dan industri klien dengan lebih banyak, sehingga KAP dengan spesialisasi industri dapat bekerja lebih efektif (Watts dan Zimmerman, 1986).

**Pengembangan Teori Dasar**

1. **Hubungan *Capacity Building* dengan *Quality Audit***

Shadreck, M., & Hebert, C. (2013) pengaruh pelatihan terhadap kualitas para internal audit akan terlihat dari cara pemeriksaan dan hasil audit. Pengaruh positif terlihat ketika para internal audit diberikan pelatihan daripada sebelumnya.

H1: terdapat pengaruh positif antara *capacity building* dengan kualitas audit

**Kualitas Audit**

**Capacity Building**

 **(+)**

1. **Hubungan *Quality Audit* dengan *Intellectual Capital***

Muhammad (2009) dalam penelitiannya menemukan ada hubungan yang kuat antara kualitas audit dengan *intellectual capital* *(human capital*) pada BPK dan BPKP. Secara simultan tingkat pendidikan, pengalaman, tingkat kualifikasi profesi dan CPD mempengaruhi kualitas auditor secara signifikan pada BPK dan BPKP. Secara parsial, pengalaman dan CPD mempengaruhi kualitas auditor secara signifikan.

H2: terdapat pengaruh positif antara kualitas audit dengan *intellectual capital*

**Intellectual Capital**

**Kualitas Audit**

 **(+)**

1. **Hubungan *Capacity Building* dengan *Intellectual Capital***

Keban (2000) mengungkapkan bahwa peningkatan kemampuan terhadap individu akan berpengaruh positif terhadap organisasi (*structural capital*) dan *network* (*relationship capital*). Pengembangan dimensi individu merupakan kunci utama atau titik strategis bagi perbaikan kinerja (Mentz, 1997).

**Intellectual Capital**

**Capacity Building**

 **(+)**

**Model Penelitian Empiris**

Penelitian ini dikembangkan untuk mengetahui pengaruh langsung (*direct*) *capacity building* terhadap *intellectual capital,* capacity building terhadap kualitas audi, serta pengaruh tidak langsung (*indirect*) *capacity building* terhadap *intellectual capital* dengan kualitas audit sebagai variabel intervening.

**Kualitas Audit**

 **(+)**

**Capacity Building**

**Intellectual Capital**

 **(+)**

**Metode Penelitian**

**Sumber Data**

Sumber data pada penelitian ini adalah data skunder yang diperoleh dari pembagian *questioner* kepada para audit internal Satuan Pengawas Internal (SPI) Perguruan Tinggi di Lingkungan Kementrian Agama. Qustioner tersebut berisikan pertanyaan-petanyaan reflektif *capacity building*, kualitas audit, dan *intellectual capital*.

**Populasi dan Sampel**

Populasi penelitian ini adalah internal audit pada Satuan Pengawas Internal (SPI) pada Perguruan Tinggi di Lingkungan Kementrian Agama. Pada penelitian ini menggunakan teknik sampling *non-probability* dengan menggunakan metode *judgment sampling*. Metode *judgement sampling* merupakan metode dengan menggunakan pertimbangan, kriteria, dan batasan tertentu sehingga sampel yang dipilih adalah yang paling relevan dengan tujuan penelitian (Sekaran, 2003).

**Variabel Penelitian dan Pengukuran Variabel**

Definisi dan pengukuran variabel yang digunakan dalam penelitian ini dapat disajikan pada tabel dibawah ini:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Variabel** | **Definisi operasional** | **Pengukuran** |
| **Eksogen** *Capacity building* | Pendekatan konseptual untuk pembangunan sosial atau pribadi yang berfokus pada pemahaman kendala yang menghambat orang, pemerintah, organisasi internasional dan organisasi non-pemerintah dari tujuan pembangunan mereka sekaligus meningkatkan kemampuan yang akan memungkinkan mereka untuk mencapai hasil yang terukur dan berkelanjutan. | 1. Pengembangan Pengetahuan
* Standar
* Pengetahuan
* Pengalaman
* Pelatihan
1. Spesifikasi
* Kahlian teknis
* Mental
* Independensi
* Keahlian profesional
1. Level
* Job description
* Job qualifications
 |
| **Eksogen***Intellectual Capital* | Materi intelektual yang telah diformalisasi, ditangkap, dan dimaanfaatkan untuk memproduksi asset yang nilainya lebih tinggi. Setiap organisasi menempatkan materi intelektual dalam bentuk asset dan sumber daya, perspektif dan kemampuan eksplisit dan tersembunyi, ,data, informasi, pengetahuan, dan mungkin kebijakan | Pulic (1998; 1999; 2000) menggunakan perhitungan dalam:1. Intellectual capital
* *Output* (OUT) –Total penjualan dan pendapatan lain.
* Input (IN) – Beban dan biaya-biaya (selain beban karyawan).
* Value Added (VA) – Selisih antara *Output* dan Input.
* Human Capital (HC) – Beban karyawan.
* Capital Employed (CE) – Dana yang tersedia (ekuitas, laba bersih)
* Structural Capital (SC) – VA – HC
1. Physical capital (VACA)
* VACA = VA/CE
1. Human capital (VAHU)
* VAHU = VA/HC
1. Structural capital (STVA)
* STVA = SC/VA
1. Value added (VAIC™)
* VAIC™ = VACA + VAHU +STVA
 |
| **Mediasi**Kualitas Audit | Penilaian oleh pasar dimana terdapat kemungkinan auditor akan memberikan a) penemuan mengenai suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi klien; dan b) adanya pelanggaran dalam pencatatannya. Kemungkinan bahwa auditor akan melaporkan adanya laporan yang salah saji telah dideteksi dan didefinisikan sebagai independensi auditor. | Reynolds dan Francis (2001) Frankel *et al*., (2002) ukuran kualitas audit:1. Afiliasi
2. Spesialisasi
* Keahlian
* Kesesuaian
* Jumlah auditor
* Lama bekerja
* Jumlah APBN
1. Tenur masa kerja Internal Auditor SPI
* Lama bekerja
* Mobilisasi
1. Client Importance
* Pengaruh lingkungan luar
* Kematangan emosional
 |

**Metode Analisis**

Metode analisis yang digunakan untuk menguji hipotesis adalah *path analysis* atau analisis jalur. Analisis jalur merupakan regresi simultan dengan variabel *observed* atau terukur secara langsung (Kline, 2005; Ghozali, 2014). Analisis jalur menganalisis hubungan yang terjadi karena pengaruh langsung dan tidak langsung dari variabel independen terhadap variabel dependen, menganalisis ketergantungan sejumlah variabel dalam suatu model kausal yang telah dirumuskan oleh peneliti atas dasar hipotesis kausal dan menginterpretasi hubungan.

Penelitian ini menggunakan alat analisis Partial Least Square (PLS) dengan software warpPLS versi 4.0 untuk menguji hipotesis. PLS dipilih karena dapat mengatasi masalah data yang timbuldalam *ordinary least square* yang digunakan dalam analisis regresi data panel. Bila data yang dimiliki jumlah observasinya kecil, banyak *missing value* dan terdapat multikolinearitas antar variabel independen, maka hasil regresi OLS akan tidak stabil dan adanya multikol antar variabel independen akan mengakibatkan *standar error* dari koefisien yang diestimasi (Latan dan Ghozali, 2004).

**Data dan Sampel**

Metode pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan metode *porposive sampling* yaitu dengan menggunakan pertimbangan dan batasan tertentu sehingga sampel yang dipilih relevan dengan tujuan penelitian. Sampel pada penelitian ini adalah auditor SPI PTKIN di Indonesia sebanyak 28 orang. Pemilihan sampel untuk melihat terpenuhinya asumsi-asumsi dalam teori dan tujuan dari penelitian.

**Pengujian dengan WarpPLS 5.0**

**Pengujian Full Model**

Penelitian ini menggunakan data sekunder, dimana variabel yang digunakan merupakan variabel yang memiliki satu kontruk formatif. Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji efek mediasi kualitas audit dalam hubungan antara pembangunan *capacity building* internal audit dengan *intellectual capital* yang akan didapat PTKIN dari pembangunan tersebut.

Hasil pengujian *full model* penelitian dengan WarpPLS 5.0 disajikan pada gambar dan tabel dibawah ini. Berdasarkan *output model fit and quality indices model* mempunyai nilai *Average Path Coefficient* (APC)=0.541, P<0.001, *Average R-squared* (ARS)=0.469, P<0.001, *Average Adjusted R-squared* (AARS) = 0.442, P<0.001, *Average Block* VIF (AVIF)=2.337, *acceptable if* <= 5, *ideally* <= 3.3, *Average Full collinearity* VIF (AFVIF)=2.187, *acceptable if* <= 5*, ideally* <= 3.3*, Tenenhaus GoF* (GoF)=0.403, small >= 0.1, medium >= 0.25, large >= 0.36. Nilai P untuk APC dan ARS harus lebih kecil dari 0,05 taua berarti signifikan. Dari hasil tersebut dapat dilihat bahwa nilai ρ untuk APC dan ARS lebih kecil dari 0,05. Nilai AVIF sebagai indikator multikolinearitas harus lebih kecil dari 5. Dari data tersebut didapat nilai 2,337 maka nilai AVIF memenuhi kriteria.

Gambar dan Tabel dibawah ini menunjukkan koefisien jalur dan nilai ρ dari setiap hubungan langsung (*direct effect*), hubungan tidak langsung (*indirect effect*), *total effect* dan *effect size* dalam model penelitian. Jalur CB IC menunjukkan nilai koefisien 0.931 dan sigmifikan dengan nilai ρ<0.001. Jalur CB QA menunjukkan nilai koefisien 0.527 dan sigmifikan dengan nilai ρ<0.01. Dan jalur QA IC menunjukkan nilai koefisien -0.165 dan tidak signifikan. Jalur tidak langsung/*indirect effect* CB IC menunjukkan nilai koefisien -0.087 dan tidak signifikan.

 **R²=0.28**

 **β= -0.165**

 **(ρ=0.176)**

 **β=0.527**

 **(ρ< .001)**

 **β=0.931 R²=0.67**

 **(ρ< .001)**

Sumber: Data olahan digunakan dalam penelitian ini

**Tabel *Model Fit and Quality Indices, Path Coefisiens, dan ρ-Value , Indirect Effect, Total Effect, Effect Size-Full Model***

|  |
| --- |
| *Model Fit and Quality Indices* |
| APC = 0.541, P < 0.001ARS = 0.469, P < 0.001AARS = 0.442, P < 0.001 AVIF = 2.337, acceptable if <= 5, ideally <= 3.3AFVIF = 2.187, acceptable if <= 5, ideally <= 3.3GoF =0.403, small >= 0.1, medium >= 0.25, large >= 0.36 |
| **Jalur**  | Coefficients  | *ρ-value* |
| CB QA | 0.527 | < .001 |
| QA IC | -0.165 | 0.176 |
| CB IC | 0.931 | < .001 |
| **Indirect Effect** | Coefficients  | *ρ-value* |
| CB IC | -0.087 | 0.252 |
| **Total Effect** | Coefficients  | *ρ-value* |
| CB QA | 0.144 | < .001 |
| QA IC | 0.174 | 0.176 |
| CB IC | 0.117 | < .001 |
| **Effect Size** | Coefficients |
| CB IC | 0.750 |
| CB QA | 0.277 |
| QA IC | 0.089 |
| **Indirect Effect** | Coefficients |
| CB IC | 0.070 |

Sumber: Data olahan digunakan dalam penelitian ini

APC : Average path coefficient ARS : Average R-squared

AARS : Average adjusted R-squared AVIF : Average block VIF

AFVIF : Average full collinearity GoF : Tenenhaus GoF

CB : Capacity Building QA : Quality Audit

IC : Intellectual Capital

Tabel dibawah menyajikan R-*Squared* (R²), *Q Square* (Q²) dan *full Collinearity* VIF. R² dapat digunakan untuk menjelaskan pengaruh variabel laten eksogen terhadap variabel laten endogen apakah mempunyai pengaruh yang substansif. Q² digunakan untuk mengetahui apakah model mempunyai *predictive relevance* atau tidak. Nilai Q²>0 menunjukkan model mempunyai *predictive relevance* sedangkan nilai Q²<0 menunjukkan model kurang memiliki *predictive relevance.* Sedangkan *full collinearity* VIF merupakan hasil pengujian kolinearitas penuh yang meliputi multikolinearitas vertikal dan lateral. Kriteria untuk *full collinearity* tes adalah nilainya harus lebih rendah dari 3.3 (Kock, 2010).

Hasil pengujian menunjukkan nilai R² masing-masing variabel endogen adalah 27,7% (QA), 66,1% (IC). Model penelitian ini mempunyai *predictive relevance* karena mempunyai Q² di atas 0. Berdasarkan nilai *full Collinearity* VIF yang berada dibawah 3.3 menunjukkan di dalam model penelitian tidak terdapat multikolineritas.

**Tabel R-*Square*, Q-*Square* dan *Full Collinearity* VIF**

|  |
| --- |
| **R-*Square*** |
| QA | 0.277 |
| IC | 0.661 |
| **Q-*Square*** |
| QA | 0.279 |
| IC | 0.682 |
| ***Full Collinearity* VIF** |
| CB | 2.692 |
| QA | 1.382 |
| IC | 2.488 |

Sumber: Data olahan digunakan dalam penelitian ini

CB : Capacity Building IC : Intellectual Capital

QA : Quality Audit

**Pengujian Hipotesis**

1. **Pengujian Hipotesis 1**

Hipotesis pertama menyatakan bahwa *capacity building* (CB) berpengaruh positif terhadap *quality audit* (QA). Untuk membuktikan hipotesis ini dilakukan pengujian langsung (*direct effect*) dan hasilnya tersaji dalam gambar dibawah ini.

 **Β=0.53**

 **(ρ<.01)**

  R²=0.156

|  |
| --- |
| CB QA |
| *Model Fit and Quality Indices*APC=0.527, P<0ARS=0.277, P=0.026AARS=0.250, P=0.036AFVIF=1.367, acceptable if <= 5, ideally <= 3.3GoF=0.301, small >= 0.1, medium >= 0.25, large >= 0.36 |
| *Path Coefisiens* dan *ρ-value*CB QA 0.53 ρ<0.001R-*Squareed*CB QA 0.156*Effect size*CB QA 0.156 |

Sumber: Data olahan digunakan dalam penelitian ini

Berdasarkan tabel diatas diketahui bahwa kriteria model fit telah terpenuhi, dimana APC, ARS, AARS berada dibawah 0.05, nilai AFVIF < 5 dan nilao GoF termasuk medium yaitu 0.301. koefisien jalur yang dihasilkan 0.53 dan signifikan dengan nilai ρ<0.001. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa **hipotesis 1 diterima**. Artinya *capacity building* (CA) berpengaruh positif signifikan terhaddap *quality audit* (QA) dengan nilai koefisien determinasi sebesar 0.156.

1. **Pengujian Hipotesis 2**

Hipotesis kedua menyatakan bahwa *quality audit* (QA) berpengaruh positif terhadap *intellectual capital* (IC).Berdasarkan *output* WarpPLS yang tersaji dalam tabel diatas diketahui nilai jalur koefisiennya adalah -0.165 dan tidak signifikan. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa **hipotesis 2** **ditolak**.

1. **Pengujian Hipotesis 3**

Hipotesis ketiga menyatakan bahwa *capacity building* (CB) berpengaruh positif terhadap *intellectual capital* (IC). Berdasarkan *output* WarpPLS yang tersaji dalam tabel diatas diketahui nilai jalur koefisiennya adalah 0.931 dan memiliki nilai ρ<0.001. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa **hipotesis 3** **diterima** dengan nilai koefisien determinasi sebesar 0.67.

1. **Pengujian Hipotesis 4**

Hipotesis keempat digunakan dalam mengestimasi hubungan tidak langsung (*indirect effect*) antara *capacity building* (CB) dan *intellectual capital* (IC) dengan memasukkan *quality audit* (QA) sebagai mediasi. Baron dan Kenny (1986) mengungkapkan ada 4 prosedur yang harus dipenuhi dalam menguji pengaruh mediasi penelitian:

1. Pengaruh langsung variabel independen/variabel eksogen terhadap variabel mediasi harus signifikan.
2. Pengaruh langsung variabel independen/variabel eksogen terhadap variabel independen/endogen harus signifikan saat variabel pemediasi belum dimasukkan ke dalam model.
3. Menguji secara simultan pengaruh variabel eksogen dan variabel mediasi terhadap variabel independen/endogen. Setelah variabel pemediasi dimasukkan ke dalam model maka pengaruh tidak langsung harus signifikan.
4. Pengujian tambahan untuk melihat efek mediasi menurut Ghazali dan Latan (2014) dan Sholihin dan Ratmono (2014) adalah dengan menggunakan pendekatan Hair *et al.,* (2013) yaitu menghitung VAF. Jika nilai VAF di atas 80%, menunjukkan mediasi penuh (*full mediation*). Jika VAF bernilai 20-80%, dapat dikategorikan sebagai pemediasi parsial (*parcial mediation*). Nilai VAF jika kurang dari 20% dapat disimpulkan bahwa hampir tidak ada efek mediasi

Dari hasil *output* WarpPLS dapat diketahui bahwa jalur CB QA signifikan, jalur CB IC signifikan, dan jalur CB IC dengan mediasi QA signifikan dengan koefisien *indirect effect* -0.087 dengan ρ=0.252 tidak signifikan sehingga **hipotesis 4 ditolak.**

Menghitung nilai VAF dengan rumus:

VAF = *Pengaruh tidak langsung/indirect effect*

 *Pengaruh Total (pengaruh langsung + pengaruh tidak langsung)*

VAF = -0.087 = -0.087

 0.931 + (-0.087) 0.844

VAF= -0.103 = -10% nilai absolutnya adalah 10%

Nilai VAF sebesar 10% menunjukkan bahwa *quality audit* tidak memiliki pengaruh mediasi *capacity building* terhadap *intellectual capital*.

**Kesimpulan Hasil Pengujian Hipotesis Penelitian**

Kesimpulan umum dalam pengujian hipotesis untuk menjawab pertanyaan penelitian dapat dilihat pada tabel dibawah ini:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Hipotesis**  | **Hasil Pengujian** | **Kesimpulan**  |
| **Hipotesis 1:***Capacity building* (CB) berpengaruh positif terhadap *quality audit* (QA). | Signifikan (+)Koefisien 0.53Nilai ρ**< .001** | DITERIMA |
| **Hipotesis 2:***Quality audit* (QA) berpengaruh positif terhadap *intellectual capital* (IC) | Signifikan (-)Koefisien -0.163 Nilai ρ=0.176 | DITOLAK |
| **Hipotesis 3:***Capacity building* (CB) berpengaruh positif terhadap *intellectual capital* (IC) | Signifikan (+)Koefisien 0.931Nilai ρ**< .001** | DITERIMA |
| **Hipotesis 4:***Quality audit* (QA) memediasi hubungan antara *Capacity building* (CB) dan *intellectual capital* (IC) | Signifikan (-)VAF 10% | DITERIMA |

**Pembahasan**

**Pengaruh *Capacity Building* (CB) terhadap *Quality Audit* (QA)**

Hipotesis 1 menyatakan bahwa *capacity building* (CB) berpengaruh positif terhadap *Quality Audit* (QA). Berdasarkan output WarpPLS sebagaimana yang disajikan pada gambar dan tabel diatas dan kriteria model fit telah terpenuhi. Koefisian yang dihasilkan adalah 0.53 dengan nilai ρ<0.01 dengan nilai koefisien determinasi sebesar 0.156 dapat disimpulkan bahwa hipotesis 1 diterima. *Capacity building* berpengaruh positif pada *quality audit* atau *quality audit* memiliki reaksi positif terhadap *capacity building* yang dilakukan oleh PTKIN.

Hasil penelitian ini dapat dikonfirmasi pada data penelitian Trisdiono (2016) yang menunjukkan indikasi yang sama. Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui keefektifan dan dampak (*effect size*) diklat *capacity building* audit mutu internal tingkat Provinsi D.I. Yogyakarta tahun 2015. Penelitian dilakukan dengan metode kuantitatif dan didukung analisis kualitatif. Subjek penelitian sebanyak 140 orang peserta diklat yang terbagi dalam tiga rombongan belajar. Subjek terdiri dari 74 orang audit junior dan 66 orang audit senior. Berdasarkan jenis kelamin subjek terdiri dari 50 orang Laki-laki dan 90 orang Perempuan. Data diperoleh dari hasil pre dan post test. Hasil analisis menunjukkan bahwa t-test sebesar 1,84E-15 yang berarti ≤ 0,05, sehingga keefektifannya signifikan dalam tingkat kepercayaan 95%. Diklat *Capacity building* audit mutu internal tingkat Provinsi D.I. Yogyakarta tahun 2015 memiliki dampak yang besar terhadap kualitas audit yang ditunjukkan dari nilai effect size sebesar 0,80.

*Capacity building* merupakan suatu kegiatan yang dilakukan untuk meningkatkan kemampuan pada level pelaksana, kemampuan teknis terutama Pengendalian Mutu dan Teknis agar menciptakan kemampuan yang merata. (Holbert, 2014). Fokus *capacity building* adalah peningkatan kemampuan dalam bidang audit yang akan mempengaruhi kualitas hasil akhir pemeriksaan melalui kualitas Laporan Hasil Pemeriksaan Kinerja.

Berdasarkan teori *stakeholder theory* mengungkapkan bahwa keberlangsungan perusahaan mensyaratkan dukungan para *stakeholder*, kepentingan mereka harus diperhatikan dan aktivitas perusahaan seharusnya diarahkan untuk memenuhi ekspektasi mereka. Semakin berkuasa *stakeholder*, semakin banyak perusahaan harus beradaptasi (Gray *et al*., 1995). Secara harfiah definisi *stakeholder* telah menuntut organisasi untuk mengembangkan semua sumber dayanya kepada pemenuhan kepentingan *stakeholder*.

**Pengaruh *Quality Audit* (QA) terhadap *Intellectual Capital* (IC)**

Hipotesis 2 menyatakan bahwa *Quality Audit* (QA) berpengaruh positif terhadap *Intellectual Capital* (IC).Berdasarkan output WarpPLS sebagaimana yang disajikan pada gambar dan tabel diatas dan diketahui kriteria model tidak terpenuhi. Koefisian yang dihasilkan adalah -0.163 dengan nilai ρ=0.176 dengan nilai koefisien determinasi sebesar 0.67 dapat disimpulkan bahwa hipotesis 2 ditolak. *Quality audit* berpengaruh negatif pada *intellectual capital* atau kualitas auditor yang dimiliki oleh PTKIN di Indonesia adalah rendah.

Pada penelitian yang meneliti hubungan antara auditor dengan klien seharusnya mampu mengakomodasi kualitas audit yang optimal. Masa perikatan yang terlalu singkat waktunya dapat menyebabkan pengetahuan spesifik tentang klien masih sedikit sehingga kualitas audit rendah. Jika terlampau panjang bisa menyebabkan turunnya independensi dan obyektivitas akibat keakraban berlebihan antara kedua pihak (Permana, 2012). Mgbame, *et al.,* (2012) dalam penelitian yang dilakukan di Nigeria membuktikan secara empiris bahwa adanya hubungan negatif antara masa perikatan (*audit tenure*) dengan kualitas audit. Penelitian yang dilakukan oleh Giri (2010) membuktikan bahwa variabel audit tenure berpengaruh negatif dan signifikan terhadap variabel kualitas audit. Siregar, dkk. (2012) menemukan bukti bahwa masa perikatan (*audit tenure*) mempengaruhi rendahnya kualitas audit sebelum rotasi *mandatory auditor* diterapkan, sebaliknya setelah rotasi mandatory auditor diterapkan masa perikatan (*audit tenure*) yang lama meningkatkan kualitas audit. Dari hasil penelitian ini masa penugasan (*audit* *tenure*) diketahui memilikirata-rata penugasan di PKIN masih rendah dan masih dibawah 3 (tiga) tahun sehingga ini sangat berpengaruh terhadap kualitas audit. Pernyataan penelitian yang sama juga mendukung adanya pengaruh yang negatif dari masa penugassan yang masih singkat terhadap kualitas audit (Barbadillo dan Aguilar, 2008). Masa penugasan yang masih singkat ini menyebabkan rendahnya kualitas auditor karena bidang audit, afiliasi, spesialisasi, pengalaman, keahlian, unit yang diaudit, dan besaran anggaran yang diaudit masih belum dilakukan secara menyeluruh (Beasley, 1996; Chen dan Jaggi, 2000; Klein, 2002). Menurut Larcker, *et al*., (2005) cara terbaik didalam meningkatkan kualitas audit dengan masa penugasan yang masih rendah adalah dengan mengkombinasikannya dengan audit yang sudah memiliki pengalaman.

**Pengaruh *Capacity Building* (CB) terhadap *Intellectual Capital* (IC)**

Hipotesis 3 menyatakan bahwa *capacity building* (CB) berpengaruh positif terhadap *Intellectual Capital* (IC).Berdasarkan output WarpPLS sebagaimana yang disajikan pada gambar dan tabel diatas dan diketahui kriteria model fit telah terpenuhi. Koefisian yang dihasilkan adalah 0.93 dengan nilai ρ<0.01 dengan nilai koefisien determinasi sebesar 0.156 dapat disimpulkan bahwa hipotesis 3 diterima. *Capacity building* berpengaruh positif pada *quality audit* atau *quality audit* memiliki reaksi positif terhadap *capacity building* yang dilakukan oleh PTKIN.

Dalam penelitian Anzam *et al.,* (2012) mengungkapkan *capacity building* dapat meningkatkan kemampuan auditor baik individu, group, organisasi, komunitas dan masyarakat dengan *effect size* 73%. Youndt dan Snell (2004) menguraikan dua bentuk modal sosial konfigurasi peningkatan SDM – *intellectual capital*. Yang pertama berkaitan dengan menghilangkan hambatan vertikal melalui praktek-praktek yang menghilangkan simbol status, mengurangi tingkat hirarki dan meminimalkan klasifikasi pekerjaan. Kedua berkaitan dengan menghilangkan hambatan horisontal dengan mendorong jaringan sosial dan kolaborasi melalui penggunaan praktik pengembangan tim dan insentif kelompok. Brown dan Duguid (2001) berargumen bahwa pengetahuan organisasi diperoleh dari berbagi praktek-praktek sosial anggotanya, konfigurasi HR yang meningkatkan modal sosial organisasi dalam memberikan kontribusi yang signifikan dari daya potensi dengan membangun intensitas kapasitas bagi *human resource.*

**Pengaruh *Quality Audit* (QA) memediasi *Capacity Building* (CB) terhadap *Intellectual Capital* (IC)**

Pada pengujian *capacity building* (CB) terhadap *intellectual capital* (IC) dengan menggunakan *quality audit* (QA) sebagai variabel mediasi menunjukkan hasil output dengan WarpPLS sebagaimana yang disajikan pada gambar dan tabel diatas dapat diketahui kriteria model fit telah terpenuhi. Koefisian yang dihasilkan adalah -0.087 dengan nilai ρ=2,52 dapat disimpulkan bahwa pengaruh *capacity building* (CB) terhadap *intellectual capital* (IC) dengan menggunakan *quality audit* (QA) sebagai variabel mediasi tidak memiliki pengaruh dengan nilai VAF 10%.

Hasil penelitian ini sesuai dengan hipotesis 2 yang menyatakan koefisian yang dihasilkan dari pengaruh *quality audit* (QA) terhadap *intellectual capital* (IC) adalah -0.163 dengan nilai ρ=0.176 dengan nilai koefisien determinasi sebesar 0.67 dan dapat disimpulkan bahwa q*uality audit* (QA) berpengaruh negatif terhadap *intellectual capital* (IC). Pengaruh mediasi tidak ada dikarenakan masa perikatan yang terlalu singkat waktunya dapat menyebabkan pengetahuan spesifik tentang klien masih sedikit sehingga kualitas audit rendah.

Hersetya dkk. (2012) menyatakan seluruh hasil statistik deskriptif variabel pengujian kualitas audit terhadap *intellectual capital* memiliki standar deviasi yang kecil, kecuali MTB dan SIZE menandakan tingkat variasi data rendah, dengan tingkat kemencengan yang rendah (skewness ± 0-2) (Acock, 2008). Rata-rata perusahaan sampel yang diaudit oleh KAP Big 4 adalah 67,60%, dengan 36,30% KAP memiliki kapasitas sebagai spesialisasi industri (SPCL). Rata-rata perusahaan sampel yang diaudit dengan masa penugasan audit (TENURE) berkisar > 3 tahun dan < 9 tahun adalah 27,10%. Persentase KAP yang tidak memiliki ketergantungan ekonomi yang dapat mengancam independensi adalah 87,60%, dengan tingkat kesediaan melaporkan dan memiliki kualitas pelaporan audit sebesar 45,70%. Sedangkan rata-rata kriteria kualitas audit yang tinggi menggunakan pendekatan multidimensi (AQMS) adalah 52,80%. Studi ini juga menemukan bahwa rata-rata perusahaan publik yang melakukan manajemen laba akrual dalam perusahaan sampel adalah 8,50% terhadap total aset tahun lalu.

**Kesimpulan**

Dari pengujian sampel yang dilakukan terhadap para auditor PTKIN di Indonesia dengan rata-rata penugasan yang masih di bawah 3 tahun dapat disimpulkan:

1. Pengaruh positif *capacity building* (CA) terhadap *quality audit* (QA) dapat dilihat dari koefisien yang dihasilkan sebesar 0.53 dengan nilai ρ<0.01 dan nilai koefisien determinasi sebesar 0.156. Hal ini dikarenakan materi *chartered accountant* (CA) merupakan materi baru dan menjadi tuntutan *stakeholder.*
2. Pengaruh positif *capacity building* (CA) terhadap *quality audit* (QA) dapat dilihat dari koefisien yang dihasilkan sebesar 0.53 dengan nilai ρ<0.01 dan nilai koefisien determinasi sebesar 0.156. Hal ini dikarenakan materi *chartered accountant* (CA) merupakan materi baru dan menjadi tuntutan *stakeholder.*
3. Pengaruh positif *capacity building* (CA) terhadap *quality audit* (QA) dapat dilihat dari koefisien yang dihasilkan sebesar 0.53 dengan nilai ρ<0.01 dan nilai koefisien determinasi sebesar 0.156. Hal ini dikarenakan materi *chartered accountant* (CA) merupakan materi baru dan menjadi tuntutan *stakeholder.*

**Keterbatasan**

Penelitian inidilakukan pada audit internal PTKIN yang masih memiliki jam terbang yang masih sedikit. Perlu dilakukan kajian ulang terhadap auditor yang sudah berpengalaman dan memiliki pengalaman untuk menguji apakah latar belakang pendidikan berpengaruh terhadap profesi mereka.

**Referensi**

Acock, A.C. 2008. *A Gentle Introduction to Stata*, 2nd edition, A Stata Press Publication, StataCorp LP, Texas.

Anzam, Christine S., May W.T., Stephen T., dan John L.C. 2012. Intellectual capital-enhancing HR, Absorptive Capacity and Innovation. European Management Journal 29: 98-116.

Balsam, S., J. Krishnan, and J.S. Yang. 2003. Auditor Industry Specialization and Earnings Quality. Auditing: *A Journal of Practice & Theory*, 22 (2), 71-97.

Bamber, E.M & Bamber, L.S. 2009. Discussion of Mandatory Audit Rotation, Audit Quality and Market Perception: Evidence From Taiwan, *Contemporary Accounting Research*, 26, 2, 392-402, and Working Paper, available at <http://www.ssrn.com>.

Barney, J. B. 1991. ‘Firm Resources and Sustained Competitive Advantage’. *Journal of Management,* Vol.17, No.1, hlm: 99-120.

Barney, J. B., dan A. M. Arikan. 2001. The resource-based view: Origins and Implication”. Pada *The Blackwell handbook of strategic management,* diedit oleh M. A. Hitt, R. E. Freeman dan J. S. Harrison. Oxford: Black Publishing, 124-188.

Baron, R. M., dan D. A. Kenny. 1986. “The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social Psycological Research: Conceptual, Strategic, and Statiscal Considerations”. *Journal of Personality and Social Psycology,* vol. 51, No. 6, hlm: 1173-1182.

Becker, C.L., M.L. Defond, J. Jiambalvo, and K.R. Subramanyam. 1998. The Effect of Audit Quality on Earnings Management. *Contemporary Accounting Research*, 15, 1-24.

Barbadillo, E., and Aguilar, N. (2008). Does auditor tenure improve audit quality? “Mandatory auditor rotation versus long term auditing: An empirical analysis”. *Working paper*, University of Cadiz, Spain.

Beasley, M. (1996): An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud. The Accounting Review 71: 443–465.a job to your external auditor? *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 3, 35-42.

Brown J.S., and Duguid P. (2001) Knowledge and organization: A social-practice perspective. *Organization Science* 12:198-213.

Chen, C. J. P., and B. Jaggi (2000): Association between independent non-executive directors, family control and financial disclosures in Hong Kong. *Journal of Accounting and Public Policy* 19, 285-310.

Coate, C. J., Florence, R., and Kral, K. l. (2002). Financial statement audits, a game of chicken? *Journal of Business Ethics*, 41, 1 – 11.

Dahlan, Muhammad.2009.”Analisis Hubungan Antara Kualitas Audit dengan Diskresioneri Akrual dan Kebebasan Auditor”.*Working Paper in Accounting and Finance.*

DeAngelo, L.E. 1981. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.

Fairchild, R. (2008). “Does audit tenure lead to more fraud? A game theoretic approach”. Retrieved from http//papers.ssrn.com on 2nd January 2011.

Francis, J.R. 2004. What Do We Know About Audit Quality? (2004). *The British Accounting Review*, 36, 345-368.

Giri, Efraim F. 2010. ”Pengaruh Tenur Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Reputasi KAP terhadap Kualitas Audit : Kasus Rotasi Wajib Auditor di Indonesi.” Simposium Nasional Akuntansi Purwokerto,XIII.

Ghosh, A. and D. Moon. 2005. Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. *The Accounting Review*, 80 (2), 585-612.

Ghozali, I., H. Latan. 2014. *Partial Least Square Konsep Metode dan Aplikasi Penggunaan WarpPLS 4.0.* Semarang Badan Penerbit UNDIP.

Gray, R., Kouhy, R dan Laver, S. (1995a), “Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure”, *Accounting, Auditing and Accountubility Journal*, Vol. 8 No. 2 pp. 78-101.

Hall M. L.W. (1998). The Confusion of the Capitals: Surveying the Cluttered Landscape of Intellectual ‘Capitals’ and Terminology. In: Sullivan Patrick H. *Profiting from Intellectual Capital*. New York: John Wileys & Sons, Inc. 76-83.

Hair, J. F., G. T. M. Hurt, C. M. Ringle, dan M. Sarstedt. 2013. *A Primer on Partial Least Square Structural Equation Modelling (PLS-SEM).* USA: Sage Publication, Inc.

Herusetya, A. 2012. Analisis Audit Quality Metric Score (AQMS) sebagai Pengukur Multidimensi Kualitas Audit terhadap Manajemen Laba dan Kandungan Informasi Laba. *Disertasi*. Program Pascasarjana Ilmu Akuntansi, Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.

Holbert, B. (2014). Review of BPK’s Performance Audit Methodology, BPK / ANAO Government Partnerships Fund.

Itami H. and Roehl T.W.(1991). *Mobilising Invincible Assets*. Cambridge: Harvard University Press (reprint edition).

Keban, Yeremias. T. (2000). “*Good Governance*”dan “*Capacity Building*” sebagai Indikator utama dan Fokus Penilaian Kinerja Pemerintahan. http//ww.google.co.id/search? Grindle Good Government Capacity Building in the Public Sector of Developing Countries Boston MA Havard Institue for International Development.

Klein, A., (1998): Firm performance and board committee structure. *Journal of Law and Economics*, Vol. 41, No. 1, 275-303.

Kock, N. 2010. “Using WarpPLS in E-collaboration Studies: An Overview of Five Main Analysis Steps”. *International Journal of e-Collaboration*, Vol. 6, No. 4 hlm:1-11, October-December.

Larcker, D.F., Richardson, S.A. and Tuna, I., (2005): How important is corporate governance? Working paper, University of Pennsylvania

Levitt, A. (2000). “Renewing the covenant with investors”. Speech before the New York University Center for Law and Business, May 10, 2000.

Mentz, J.C.N. (1997). *Personal and Institution Factor in Capacity Building and Institution Development,* Working Paper No. 14, Maastrict: ECDPM.

Mgbame, C.O.,Eragbhe, E, dan Osazuwa, N. 2012. ”Audit Partner Tenure and Audit Quality: An Empirical Analysis.” *European Journal of Business and Management*, Vol.4, No.7,pp.154-159.

Nonaka I. & Takeuchi H. (1995). *The knowledge creating company*. New York: Oxford University Press.

Permana, K,X. 2012. “Pengaruh Masa Perikatan Audit dan Ukuran KAP Terhadap Kualitas Audit.” Skripsi S1 program Akuntansi Universitas Diponegoro.

Pulic, A., dan M. Kolakovic. 2003. Value creation efficiency in the new economy” *www.vaic-on.net.* [diakses pada 2 September 2016].

Reynolds, K.J. and J.R. Francis. 2001. Does Size Matter? The Influence of Large Clients on Office-Level Auditor Reporting Decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30 (3), 375-400.

Shadreck, M., & Hebert, C. (2013). Quality and Accountability in Education: What Say. *Educational Research International Vol*. 2 No. 2 , 165-173.

Siregar, Fitriany, Wibowo dan Anggraita. 2011. “Rotasi dan Kualitas Audit: Evaluasi Atas Kebijakan Menteri Keuangan KMK.N0.423/KMK.6/2002 Tentang Jasa Akuntan Publik”. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol.8, No.1,pp.1-17.

Trisdiono, Harli. 2016. Evaluasi Capacity Building Audit Mutu Internal Tingkat Provinsi Daerah Islimewa Yogyakarta Tahun 2015. Widyaiswara Madya LPMP D.I. Yogyakarta.

Youndt M.A., Subramaniam M., and Snell S.A. (2004) Intellectual capital profiles: An examination of investments and returns, *Journal of Management Studies* 41:335-361.

Watkins, A. L., W. Hillison, and S. E. Morecroft (2004): Audit quality: A synthesis of theory and empirical evidence. *Journal of Accounting Literature* 23: 153-193.

Weil, R.L, O'Brien, P.C., Maher, M.W., Stickney, C.P. & Fitzgerald, K. (2005). *Accounting: The Language of Business, 11th edition*. Glen Ridge, NJ, USA: Thomas Horton & Daughters.