

**PENGARUH IMPLEMENTASI *TOTAL QUALITY*
MANAGEMENT
TERHADAP KINERJA AUDITOR DENGAN KUALITAS
AUDIT
SEBAGAI VARIABEL MODERASI
(STUDI EMPIRIS PADA KANTOR AKUNTAN PUBLIK
DI KOTA MALANG)**

**Riyanto Setiawan Suharsono
Universitas Muhammadiyah Jember
Email: riyanto_setiawan@yahoo.com**

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh Total Quality Management terhadap Kinerja Auditor dengan Kualitas Audit sebagai Variabel Moderasi. Implementasi Total Quality Management dalam suatu organisasi jasa seperti Kantor Akuntan Publik, diperkuat dengan proses Kualitas Audit yang baik, diharapkan mampu mengakomodir peningkatan Kinerja Auditor, yang berfokus pada keinginan dan harapan klien atau pelanggan. Penelitian ini menggunakan metode survei. Teknik sampling yang digunakan adalah sensus. Analisis data dilakukan dengan MRA (Moderated Regression Analysis). Hasil Penelitian membuktikan adanya pengaruh antara Total Quality Management terhadap Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik Di Kota Malang. Hasil dari Analisis MRA menyatakan bahwa Total Quality Management berpengaruh secara signifikan dan positif terhadap Kinerja Auditor dengan Kualitas Audit sebagai Variabel Moderasi. Oleh karena itu, kombinasi penerapan Kualitas Audit yang baik dan



Jurnal Ilmiah Akuntansi
dan Humanika
JINAH
Volume 2
Nomor 1
Singaraja, Desember 2012
ISSN 2089-3310

implementasi Total Quality Management yang terarah bisa berpengaruh pada peningkatan Kinerja Auditor.

Kata kunci: Total Quality Management, Kinerja Auditor, Kualitas Audit

Abstract

This study aims to determine the influence of Total Quality Management towards Auditors Performance with Audit Quality as a Moderation Variable. The implementation of Total Quality Management in a service organization such as a Public Accounting Firm, strengthened by the process of a good Audit Quality is expected to accomodate the improvement of the Auditors Performance, which focuses on the desires and expectations of clients or customers. This study uses survey methods. Sampling technique used is the census. Data analysis was performed with MRA (Moderated Regression Analysis). The results prove that there is an influence of Total Quality Management towards Auditors Performance at the Public Accounting Firm in Malang City. Results from the MRA analysis stated that Total Quality Management significantly and positively influence the Auditors Performance with Audit Quality as a moderation variable. Therefore, the combination of implementation a good Audit Quality and implementation a well-directed of Total Quality Management could affect the improvement of the Auditors Performance.

Keywords: Total Quality Management, Auditor Performance, Audit Quality

I. PENDAHULUAN

Salah satu faktor yang harus dimiliki organisasi dan sangat berperan dalam memasuki kancah persaingan bisnis adalah perbaikan kualitas terhadap pelanggan. Perbaikan kualitas untuk meningkatkan kinerja dalam menghadapi tantangan persaingan adalah melalui perbaikan berkelanjutan pada aktivitas bisnis yang terfokus pada konsumen, yang meliputi keseluruhan organisasi dan penekanan fleksibilitas dan kualitas. Sejalan dengan pergeseran paradigma organisasi dari ‘market oriented ke ‘resources oriented’, maka cara yang bisa ditempuh oleh

perusahaan dengan membenahi sumber daya yang dimilikinya agar bisa bertahan dalam persaingan jangka panjang. Salah satu cara yang tepat dengan mengimplementasikan *Total Quality Management*, yang selanjutnya disingkat dengan TQM.

Implementasi TQM awalnya diaplikasikan pada operasional manufaktur, TQM kini diakui sebagai piranti manajemen yang generik, juga diterapkan pada organisasi sektor publik dan jasa (Nasution, 2005:75). Implementasi TQM terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik yang memenuhi kriteria sebagai salah satu perusahaan atau organisasi jasa yang memberikan layanan baik berupa jasa dan konsultasi (Nasution, 2005:42), diharapkan mampu mengakomodir peningkatan kinerja auditor, yang berfokus pada keinginan dan harapan klien atau pelanggan. Hal ini ditandai dengan adanya proses kualitas audit yang baik sebagai ukuran seorang auditor dalam menjalankan profesinya. Kualitas audit yang baik sangat diperlukan oleh pemakai laporan yang dipakai sebagai dasar dalam membuat keputusan yang baik dan rasional. Peningkatan profesionalisme kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik telah memiliki standar kualitas yang mengatur bagaimana Kantor Akuntan Publik dapat memenuhi dan mempertahankan mutu agar sesuai kebutuhan pasar (IAI, 2001).

Ikatan Akuntan Publik Indonesia atau disebut IAPI sebagai induk organisasi Kantor Akuntan Publik juga telah mengeluarkan model *peer review* yang bertujuan untuk mengevaluasi penerapan standar di KAP (IAI, 2001; Arens, *et al*, 2003:54). *Peer review* dilakukan oleh Tim Independensi yang ditunjuk IAPI dan pihak dari Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai (PPAJP) Kementerian Keuangan Republik Indonesia. Bukti peningkatan kualitas audit yang diberikan auditornya, setiap Kantor Akuntan Publik harus melakukan *quality review*. Proses *quality review* atau *peer review* dengan signifikan meningkatkan konsistensi dan mutu praktek yang dilakukan oleh auditor dan memberikan peningkatan terhadap pengendalian mutu dari Kantor Akuntan Publik (Payne, 2003).

Jasa yang diberikan oleh auditor pada Kantor Akuntan Publik berupa jasa audit operasional, audit kepatuhan (*compliance audit*) dan audit laporan keuangan (Arens, *et al*, 2003:4). Permintaan terhadap jasa audit, pajak, dan manajemen oleh berbagai organisasi baik lokal maupun multinasional, merupakan tanggung jawab

utama para akuntan profesional (Arens, *et al*, 2003:202). Sesuai dengan kode etik profesi akuntan pasal 1 ayat 2, dalam menjalankan tanggung jawab dan meningkatkan kualitas auditnya, setiap auditor harus mempertahankan integritas, objektivitas dan independensi dalam melaksanakan tugasnya (IAI, 2001). Auditor yang menegakkan independensinya tidak akan terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri auditor dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam pemeriksaan suatu organisasi atau perusahaan yang sudah atau belum mengimplementasikan TQM.

Salah satu kasus yang melibatkan auditor di Kantor Akuntan Publik adalah kasus Kimia Farma dan Bank Lippo di Indonesia, yang berawal dengan terdeteksinya manipulasi dalam laporan keuangan. Kasus lain adalah kasus audit PT. Telkom yang melibatkan auditor di Kantor Akuntan Publik "Eddy Pianto & Rekan", dalam kasus ini laporan keuangan auditan PT. Telkom tidak diakui oleh SEC (pemegang otoritas pasar modal di Amerika Serikat). Peristiwa ini mengharuskan dilakukannya audit ulang terhadap PT. Telkom oleh auditor di Kantor Akuntan Publik yang lain. Kasus keterlibatan 10 Kantor Akuntan Publik yang melakukan audit terhadap bank beku operasi (BBO) dan bank beku kegiatan usaha, dalam kasus ini melibatkan auditor di Kantor Akuntan Publik papan atas. Kasus penggelapan pajak oleh auditor di Kantor Akuntan Publik "KPMG Sidharta Sidharta & Harsono" yang menyarankan kepada kliennya (PT. Easman Christensen) untuk melakukan penyuaipan kepada aparat perpajakan Indonesia untuk mendapatkan keringanan atas jumlah kewajiban pajak yang harus dibayarnya (Sinaga, *et al* dalam Ludigdo, 2006).

Undang-Undang Akuntan Publik No. 5 Tahun 2011 dalam pasal 14 yang didalamnya terdapat esensi prinsip TQM mengenai pemberdayaan karyawan membuktikan pentingnya peran auditor. Oleh karena itu, pemberdayaan auditor melalui penerapan TQM sangat diperlukan untuk menghasilkan kualitas audit dan peningkatan kinerja auditor yang lebih baik. Implementasi TQM membawa pengaruh signifikan dan efek positif terhadap peningkatan kinerja yang memfasilitasi suatu proses transformasi dan membuka peluang kesempatan dalam kompetisi global (Trehan and Vapoor, 2011). Implementasi TQM bermanfaat untuk menciptakan sikap bekerja dengan benar pada kesempatan pertama (*right*

first-time attitude), mendapatkan solusi bisnis yang efektif dan efisien, mewujudkan produksi tanpa cacat (*zero defect*), bisa meningkatkan daya saing, dan selanjutnya meningkatkan kepuasan konsumen (Han, *et al*, 2007).

Kualitas audit dapat berperan sebagai variabel moderasi yang diprediksi memperkuat pengaruh TQM terhadap kinerja auditor (Kane and Velury, 2005; Gotzamani, *et al*, 2006) dimana kualitas audit diartikan sebagai kapasitas atau kemampuan auditor eksternal dalam pendeteksian kesalahan material atau penyimpangan laporan keuangan klien dan melaporkan adanya penyimpangan tsb. Peranan kualitas audit sangat penting baik bagi pihak internal dan eksternal *stakeholders* dan perusahaan audit harus mampu memberikan kinerja yang baik dengan kualitas audit dan kepuasan *auditee* yang tinggi.

Prinsip dan implementasi TQM telah banyak diterapkan dalam peningkatan kinerja karyawan di perusahaan atau organisasi manufaktur dalam menjalankan fungsi auditnya, sedangkan penerapan TQM di organisasi jasa masih belum banyak dilakukan. Penerapan TQM di organisasi jasa bisa dibuktikan dari penelitian Sila (2007) yang menggunakan sampel dari gabungan 2000 perusahaan jasa dan manufaktur yang tergabung dalam *American Society for Quality* di USA, sedangkan Wreder, *et al* (2008) melakukan *case study* pada enam organisasi jasa pada lokasi yang berbeda di Swedia. Kantor Akuntan Publik di kota Malang belum menggunakan prinsip dan implementasi TQM, tapi menggunakan implementasi yang berbeda berupa Standar Pengendalian Mutu yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI, 2001). Oleh karena itu, dalam penelitian ini berusaha untuk menguji dan menganalisa kemungkinan penerapan implementasi TQM terhadap kinerja auditor di organisasi jasa seperti Kantor Akuntan Publik, dengan kualitas audit sebagai variabel moderasi.

Atas fenomena yang telah disebutkan sebelumnya diatas, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul : Pengaruh Implementasi *Total Quality Management* terhadap kinerja auditor dengan kualitas audit sebagai variabel moderasi (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Kota Malang).

Berdasarkan latar belakang masalah di atas, maka perumusan masalah dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Bagaimanakah pengaruh implementasi TQM terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di kota Malang?
2. Bagaimanakah pengaruh implementasi TQM terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di kota Malang dengan kualitas audit sebagai variabel moderasi ?

II. KAJIAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

A. *Total Quality Management* (TQM)

Sampai saat ini, sistem yang dianggap paling cocok sebagai alat untuk membuat perusahaan tetap optimis dengan konsep going concern adalah TQM, karena membuat perusahaan dapat tetap bersaing dengan perusahaan-perusahaan lain dengan konsep dasarnya yaitu perbaikan secara berkala atau terus-menerus (Tjiptono, 2003:4), memiliki prinsip menghargai setiap entitas atau orang yang terlibat dengan memberikan kebebasan kepada setiap entitas tersebut untuk memberikan pendapat demi perbaikan perusahaan secara berkesinambungan (Nasution, 2005:31) dan merupakan suatu sistem yang saat ini mulai diterapkan oleh perusahaan-perusahaan karena dianggap mampu mendukung kinerja karyawannya. TQM diartikan sebagai perpaduan semua fungsi manajemen, semua bagian dari suatu perusahaan dan semua orang ke dalam falsafah holistik yang dibangun berdasarkan konsep kualitas, *team work*, produktivitas, dan kepuasan pelanggan (Gotzamani, *et al*, 2006).

B. Prinsip-prinsip dan Manfaat TQM

Prinsip-prinsip TQM adalah “Filosofi yang menekankan pada tiga prinsip: kepuasan konsumen, keterlibatan karyawan dan perbaikan berkelanjutan atas kualitas. TQM juga melibatkan *benchmarking*, desain produk barang dan jasa, desain proses, pembelian, hal-hal yang berkaitan dengan pemecahan masalah (*problem solving*) (Nasution, 2005:31).

Manfaat TQM digunakan untuk memperbaiki posisi persaingan perusahaan di pasar dan alat meningkatkan kemampuan dalam menghasilkan output dengan mutu berkualitas (Ibrahim, 2000:22). Produk yang berkualitas mampu memenuhi kebutuhan dan kepuasan konsumen secara berkelanjutan (*sustainable satisfaction*), yang akan menimbulkan pembelian berkelanjutan dan dapat

meningkatkan produktivitas perusahaan mencapai skala ekonomi dengan ditandai dengan penurunan biaya produksi (Terziovski, 2006).

C. Implementasi TQM

Beberapa pakar kualitas mengemukakan cara mengimplementasikan TQM berdasarkan pendekatan yang berbeda. Pertama, adalah pendekatan secara radikal yang dilakukan untuk memperbaiki metode bisnis dan kebiasaan yang tidak perlu dan menjadikan perusahaan berubah drastis. Pendekatan tersebut memboroskan waktu dan biaya untuk hal yang tidak perlu. Pendekatan kedua, adalah secara *inkremental* dilakukan oleh perusahaan yang membangun kualitas secara gradual dan bertahap (Bhat and Cozzalino, 1993:202). Implementasi TQM dewasa ini sebagian besar dilakukan secara *inkremental* karena hakekatnya merupakan pendekatan proses menuju perubahan budaya kualitas dengan menjadikan TQM sebagai prioritas utama organisasi (Gotzamani, *et al*, 2006).

D. Kualitas Audit

Istilah kualitas audit mempunyai arti yang berbeda-beda bagi setiap orang. Para pengguna laporan keuangan berpendapat bahwa kualitas audit yang dimaksud terjadi jika auditor dapat memberikan jaminan bahwa tidak ada salah saji yang material (*no material misstatements*) atau kecurangan (*fraud*) dalam laporan keuangan *auditee*. Auditor sendiri memandang kualitas audit terjadi apabila mereka bekerja sesuai standar profesional yang ada, dapat menilai resiko bisnis *auditee* dengan tujuan untuk meminimalisasi resiko litigasi, dapat meminimalisasi ketidakpuasan *auditee* dan menjaga kerusakan reputasi auditor (Boynton, *et al*, 2002:329).

Konsep dari kualitas audit adalah kompleks dan sulit pengukurannya secara langsung (Samelson, *et al*, 2006). Adapun indikator untuk menilai kualitas audit, yaitu: 1). deteksi salah saji, 2). kesesuaian dengan SPAP, 3). kepatuhan terhadap SOP, 4). risiko audit, 5). prinsip kehati-hatian, 6). proses pengendalian atas pekerjaan oleh supervisor, dan 7). perhatian yang diberikan oleh manager atau partner (Wooten, 2003).

E. Pengembangan Hipotesis

Implementasi TQM dan Kinerja Auditor

Penelitian Ooi, *et al* (2007) menemukan bahwa kerjasama tim, kepercayaan organisasi, budaya organisasi dan fokus pelanggan secara positif berhubungan dengan kepuasan kerja karyawan. Kerja tim dianggap sebagai praktik TQM yang dominan dan signifikan dalam perbaikan tingkat kepuasan kerja. Dalam penelitian Wreder, *et al* (2008), ditemukan bahwa pengembangan organisasi sangat dibantu dengan adanya implementasi TQM. TQM menginspirasi adanya kerjasama di berbagai bidang terutama di bidang kesehatan, dengan dukungan keuntungan berupa faktor organisasi yang membantu dalam pembentukan lingkungan dan membantu dalam perkembangan kinerja karyawan.

Sementara penelitian Terziovski (2006) menemukan bahwa praktek TQM secara simultan mempunyai efek yang signifikan dan positif terhadap peningkatan produktivitas dan kepuasan pelanggan. Penelitian Terziovski and Samson (2000) menemukan implementasi TQM mempunyai hubungan yang signifikan dan positif terhadap peningkatan kinerja, ukuran perusahaan berpengaruh terhadap implementasi TQM, perusahaan yang besar mempunyai benefit yang lebih besar. Penelitian dari Sila (2007) menemukan bahwa efek dari TQM pada ukuran kinerja. Penelitian Sila and Ebrahimpour (2005) menemukan faktor TQM dan pengukuran kinerja banyak berkontribusi pada peningkatan kinerja.

Atas dasar argumentasi ilmiah tersebut di atas, maka diduga ada pengaruh antara TQM dan kinerja, sehingga oleh peneliti disusunlah hipotesis pertama sebagai berikut :

H1 : Implementasi TQM berpengaruh terhadap Kinerja Auditor

Implementasi TQM, Kualitas Audit dan Kinerja Auditor

Penelitian Kane and Velury (2005) menyatakan bahwa kualitas audit sebagai kapasitas auditor eksternal untuk mendeteksi kesalahan material dan bentuk penyimpangan lainnya. Hal ini membuktikan bahwa kualitas audit akan sangat mempengaruhi terhadap kinerja auditor adalah kemampuan auditor dalam suatu organisasi tsb. Sementara DeAngelo dalam Kusharyanti (2002) menyatakan kualitas audit sebagai kemungkinan (*joint probability*) seorang auditor menemukan atau melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi

klienya. Hal ini membuktikan adanya hubungan antara kualitas audit dengan kinerja auditor. Sedangkan menurut Johnson, *et al* (2002) peningkatan kualitas audit akan menghasilkan audit yang lebih terpercaya dalam suatu organisasi sehingga menghasilkan kinerja yang lebih baik pula.

Wooten (2003) menyatakan kualitas audit merupakan suatu proses yang menunjukkan kompetensi dan independensi auditor dalam menjalankan pemeriksaan auditnya dari mulai dari proses deteksi salah saji, kesesuaian dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), kepatuhan terhadap Standar Operasional Prosedur (SOP), risiko audit, prinsip kehati-hatian, proses pengendalian atas pekerjaan oleh supervisor, dan perhatian yang diberikan oleh manager atau partner.

Atas dasar argumentasi ilmiah tersebut, maka diduga ada pengaruh antara TQM dan Kualitas Audit, serta diduga juga ada pengaruh TQM terhadap Kinerja dengan melihat Kualitas Audit yang ada, sehingga oleh peneliti disusunlah hipotesis kedua sebagai berikut :

H2 : Kualitas Audit memoderasi pengaruh Implementasi TQM terhadap Kinerja Auditor.

III. METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik di Kota Malang, Jawa Timur yang berjumlah 95 orang. Sampel dalam penelitian ini adalah keseluruhan populasi sejumlah 95 orang auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik di Kota Malang. Perinciannya dapat dilihat pada tabel 3.1 berikut.

Tabel 3.1

Daftar Kantor Akuntan Publik (KAP) di Kota Malang

No.	Nama KAP	Jumlah Auditor (orang)	Staf
1.	KAP. Benny, Tony, Frans & Daniel	20	
2.	KAP. Doli, Bambang, Sudarmadji & Dadang (Cab)	10	
3.	KAP. Krisnawan, Busroni, Achsin & Alamsyah	20	

(Cab)	
4. KAP. Made Sudarma, Thomas & Dewi	22
5. KAP. Drs. Nasikin	5
6. KAP. Drs. Soewardhono & Rekan (Cab)	4
7. KAP. Drs. Suprihadi & Rekan	14
Jumlah	95

Sumber: IAPI Cab. Malang, 2011.

Metode Pengumpulan Data

Penelitian ini menggunakan *personally administered questionnaires* (kuesioner secara personal) yang artinya peneliti dapat berhubungan langsung dengan responden dan memberikan penjelasan seperlunya tentang kuesioner dan dapat langsung dikumpulkan setelah selesai dijawab oleh responden (Indriantoro dan Supomo, 2009:154). Dalam penelitian ini, pertanyaan yang sudah disusun oleh peneliti dibagikan kepada responden yang bersangkutan untuk diisi. Kuesioner dibagi menjadi dua bagian utama yaitu: data tentang responden dan tentang pertanyaan-pertanyaan mengenai TQM dan kaitannya dengan kinerja auditor dan tentang kualitas audit. Data penelitian dikumpulkan dengan mengirimkan kuesioner kepada auditor di Kantor Akuntan Publik kota Malang.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Implementasi TQM

Implementasi TQM menurut Hensler and Brunell dalam Nasution (2005), dijelaskan bahwa TQM merupakan suatu konsep yang berupaya melaksanakan sistem manajemen kualitas kelas dunia, sehingga diperlukan perubahan besar dalam budaya dan sistem nilai suatu organisasi. Ada 3 (tiga) konsep dasar dalam TQM yang merupakan kunci keberhasilan penerapan TQM. Ketiga konsep dasar tersebut adalah sebagai berikut; fokus pada konsumen (*customer focus*), pemberdayaan karyawan (*employee empowerment*), perbaikan berkelanjutan (*continual improvement*).

Variabel TQM diukur dengan konstruk TQM dari Blocher, *et al* (1999) yang telah teruji validitas dan reliabilitasnya dan terdiri dari 33 item untuk mengukur implementasi TQM terhadap kinerja auditor. Eksternal auditor yang menjadi sampel diminta untuk mengidentifikasi implementasi TQM dari 33 item yang

berbeda. Hasil respon yang menggunakan skala Likert 1-5 berkisar antara "sangat tidak setuju" pada batas bawah skala (1) dan "sangat setuju" pada batas atas skala (5). Skor untuk masing-masing dari 33 item digabungkan dan menghasilkan total skor implementasi TQM di Kantor Akuntan Publik kota Malang.

Kualitas Audit

Wooten (2003) mengembangkan model kualitas audit dari membangun teori dan penelitian empiris yang ada. Model yang disajikan oleh Wooten dijadikan sebagai indikator untuk kualitas audit, yaitu proses deteksi salah saji, kesesuaian dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), kepatuhan terhadap Standar Operasional Prosedur (SOP), risiko audit, prinsip kehati-hatian, proses pengendalian atas pekerjaan oleh supervisor, dan perhatian yang diberikan oleh manager atau partner.

Variabel moderasi kualitas audit diukur dengan konstruk kualitas audit dari Wooten (2003) yang telah teruji validitas dan reliabilitasnya dan terdiri dari 12 item untuk mengukur tingkat kualitas audit dari auditor di Kantor Akuntan Publik. Eksternal auditor yang menjadi sampel diminta untuk mengidentifikasi tingkat kualitas audit dari 12 item yang berbeda. Hasil respon yang menggunakan skala Likert 1-5 berkisar antara "sangat tidak setuju" pada batas skala (1) dan "sangat setuju" pada batas atas skala (5). Skor untuk masing-masing dari 12 item digabungkan dan menghasilkan total skor tingkat kualitas audit dari auditor di Kantor Akuntan Publik kota Malang.

Kinerja Auditor

Kinerja auditor merupakan hasil kerja dalam mewujudkan tujuan, kepuasan pelanggan serta kontribusinya terhadap perkembangan ekonomi masyarakat yang diukur berdasarkan ukuran kuantitatif maupun kualitatif yang dapat menggambarkan tingkat pencapaian sasaran dan tujuan (Wibowo, 2007:7). Digambarkan kinerja adalah suatu hasil yang dicapai oleh karyawan dalam pekerjaannya menurut kriteria tertentu yang berlaku untuk suatu pekerjaan tertentu. Robbins (2007) menyatakan beberapa indikator yang dapat digunakan dalam mengukur kinerja auditor di Kantor Akuntan Publik yaitu kuantitas kerja, kualitas kerja dan sikap serta etos kerja.

Variabel kinerja auditor diukur dengan konstruk kinerja auditor dari Robbins (2007) yang telah teruji validitas dan reliabilitasnya dan terdiri dari 9 item untuk mengukur tingkat kinerja auditor di Kantor Akuntan Publik kota Malang. Eksternal auditor yang menjadi sampel diminta untuk mengidentifikasi tingkat kinerja dari 9 item yang berbeda. Hasil respon yang menggunakan skala Likert 1-5 berkisar antara “sangat tidak puas” pada batas bawah skala (1) dan “sangat puas” pada batas atas skala (5). Skor untuk masing-masing dari 9 item digabungkan dan menghasilkan total skor tingkat kinerja auditor di Kantor Akuntan Publik kota Malang.

Teknik Pembuktian Hipotesis

Penelitian ini menggunakan model analisis MRA (*Moderated Regression Analysis*), yaitu aplikasi khusus regresi linier berganda dimana persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen) dengan rumus persamaan sebagai berikut (Ghozali, 2009: 203):

$$\text{PERF} = \alpha + \beta_1 \text{TQM} + \beta_2 \text{AQ} + \beta_3 \text{TQM} * \text{AQ} + e$$

Keterangan:

TQM = *Total Quality Management*

AQ = *Kualitas Audit/ Audit Quality*

TQM* AQ = *Interaksi antara TQM dengan Kualitas Audit*

PERF = *Kinerja Auditor/ Performance*

α = *Konstanta*

β_1 = *Koefisien TQM*

β_2 = *Koefisien Kualitas Audit*

β_3 = *Koefisien Interaksi antara TQM dengan Kualitas Audit*

e = *Error*

Pengujian terhadap hipotesis dengan menggunakan tingkat keyakinan 0,05 (5%) dan dilakukan dengan bantuan komputer SPSS. Pengujian hipotesis untuk mengetahui apakah TQM berpengaruh terhadap kinerja auditor (PERF) serta menguji apakah variabel kualitas audit (AQ) merupakan variabel yang memoderasi pengaruh TQM terhadap kinerja auditor (PERF). Model regresi diatas akan menghasilkan R^2 yang menyatakan keeratan hubungan antar dua

variabel yang diuji. Hipotesis diuji dengan melihat nilai t hitung dan t tabel atau p *value* dengan ketentuan sebagai berikut:

Hipotesis alternatif diterima jika :

t hitung > t tabel atau p *value* < 0,05

Model regresi diatas adalah MRA dengan metode interaksi. Pengujian variabel moderasi dengan metode interaksi akan mengindikasikan terjadinya multikolinieritas sehingga dikembangkan metode lain yaitu analisis residual. Analisis residual menguji pengaruh deviasi (penyimpangan) dari suatu model. Fokusnya adalah ketidakcocokan (*lack of fit*) yang dihasilkan dari deviasi hubungan linier antar variabel independen dan variabel moderasi. *Lack of fit* ditunjukkan oleh nilai residual dalam regresi (Ghozali, 2009:214-215). Dalam hal ini jika terjadi kecocokan antara TQM dan Kinerja Auditor (PERF), yaitu jika TQM bernilai tinggi, maka Kinerja Auditor (PERF) akan tinggi, begitupula Kualitas Audit (AQ) juga tinggi. Sebaliknya jika terjadi ketidakcocokan atau *lack of fit* antara TQM dan Kinerja Auditor (PERF) yaitu jika TQM tinggi, maka Kinerja Auditor (PERF) akan bernilai rendah, begitupula Kualitas Audit (AQ) akan rendah. Langkah uji residual dalam penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut :

$$AQ = \alpha + \beta_1 \text{TQM} + e$$

$$|e| = \sigma + \beta_2 \text{PERF}$$

Keterangan :

TQM	= <i>Total Quality Management</i>
AQ	= <i>Kualitas Audit/ Audit Quality</i>
PERF	= <i>Kinerja Auditor/ Performance</i>
α	= <i>Konstanta</i>
β_1	= <i>Koefisien TQM</i>
β_2	= <i>Koefisien Kinerja Auditor</i>
e	= <i>Error</i>

IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

Data Penelitian

Data Penelitian didapatkan dengan menyebarkan kuesioner kepada 95 responden yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik di kota Malang. Dari penyebaran 95 kuesioner tersebut, data kuesioner yang dapat dikumpulkan dan dianalisis lebih lanjut oleh peneliti adalah sejumlah 63 kuesioner (*response rate* = 66%) dengan kuesioner yang tidak kembali sejumlah 26 kuesioner dan kuesioner yang tidak lengkap, cacat dan tidak dapat diolah sejumlah 6 kuesioner. Perincian data penyebaran kuesioner seperti pada tabel 4.1.

Tabel 4.1
Data Penyebaran Kuesioner

Data Kuesioner	Jumlah
Jumlah kuesioner yang disebar	95
Jumlah kuesioner yang tidak kembali	26
Jumlah kuesioner yang cacat, tidak lengkap dan tidak dapat diolah	6
Jumlah kuesioner yang bisa diolah dan dianalisis	63

Sumber : Data Primer diolah, 2011

Hasil Uji Asumsi Klasik

Uji Multikolinieritas

Indikasi adanya multikolinieritas dapat ditunjukkan oleh nilai VIF (*Variance Inflation Factor*), ukuran ini menunjukkan setiap variabel independen manakah yang dijelaskan oleh variabel independen lainnya. Pada tabel 4.2 berikut dapat dilihat bahwa variabel TQM, variabel AQ dan variabel perkalian TQM dengan AQ memiliki nilai VIF lebih besar dari 10 sehingga mengindikasikan terjadi multikolinieritas. Hal ini jelas terjadi karena variabel TQM*AQ merupakan kombinasi linier dari variabel TQM dengan variabel AQ. Untuk mengatasi hal ini, uji regresi yang digunakan adalah MRA dengan uji residual.

Tabel 4.2
Hasil Uji Asumsi Multikolinieritas

Variabel	VIF
TQM	71,924

AQ	171,524
TQM*AQ	288,759
Keterangan :	
TQM= <i>Total Quality Management</i>	
AQ = Kualitas Audit	
TQM*AQ= TQM dan Kualitas Audit	

Uji Asumsi Heterokedastisitas

Dalam penelitian ini, uji heterokedastisitas menggunakan uji korelasi *Rank Spearman*, yakni menguji korelasi antara nilai duga dengan absolut galatnya. Tabel 4.3 berikut menunjukkan hasil uji asumsi heterokedastisitas dengan menggunakan *Rank Spearman*. Hasil pengujian asumsi heterokedastisitas ini didapatkan besarnya *p-value* lebih besar daripada $\alpha = 0.05$ pada masing-masing hipotesis. Dari pengujian ini dapat disimpulkan bahwa asumsi homoskedastisitas telah terpenuhi untuk kedua hipotesis itu.

Tabel 4.3

Uji Heterokedastisitas dengan Korelasi *Rank Spearman*

Uji Statistik	Variabel Respon PERF (H1)	Variabel Respon PERF (H2)
Korelasi <i>Rank Spearman</i>	-0,041	0,090
<i>p-value</i>	0,751	0,482
Keterangan :		
PERF= <i>Performance/ Kinerja Auditor</i>		

Uji Asumsi Autokorelasi

Uji asumsi autokorelasi dilakukan dengan melihat nilai statistik *Durbin Watson*. Suatu persamaan regresi dikatakan telah memenuhi asumsi dan tidak terjadi autokorelasi bila nilai uji *Durbin Watson* (DW) mendekati dua atau berada diantara $(dU) < DW < (4-dU)$.

Tabel 4.4
Hasil Uji Asumsi Autokorelasi

Variabel Respon	DW	dL	dU	4-dU
PERF, H1	2,054	1,5599	1,6243	2,3757
PERF, H2	2,037	1,4943	1,6932	2,3068

Keterangan :

PERF = *Performance/ Kinerja Auditor*

DW = Nilai uji *Durbin Watson*

dL = Nilai *Lower Bound/Batas bawah*

dU = Nilai *Upper Bound/Batas atas*

Hasil uji asumsi autokorelasi didapatkan bahwa nilai DW terletak di antara du dan 4-du sehingga dikatakan bahwa tidak terjadi autokorelasi positif atau negatif pada masing-masing hipotesis.

Hasil Uji Hipotesis

Terdapat dua metode analisis MRA yang digunakan pada penelitian ini yaitu metode uji interaksi dan metode uji residual. Berikut ini hasil analisis MRA dengan metode uji interaksi. Berdasarkan hasil analisis MRA dengan metode uji interaksi di atas dapat dilihat bahwa variabel yang berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor adalah variabel TQM, variabel AQ, dan variabel TQM*AQ. Pengujian hipotesis satu (H1) pengaruh Variabel TQM terhadap variabel respon Kinerja Auditor (PERF) didapatkan bahwa nilai p value (3,358), sehingga dapat dikatakan bahwa variabel penjelas TQM berpengaruh signifikan terhadap variabel respon Kinerja Auditor (PERF). Nilai koefisien regresi untuk variabel penjelas TQM adalah positif (0,184), sehingga dapat dikatakan bahwa pengaruh variabel penjelas TQM terhadap variabel respon Kinerja Auditor (PERF) adalah berbanding lurus yaitu yang menunjukkan semakin besar nilai variabel TQM, maka semakin besar pula nilai variabel Kinerja Auditor (PERF), sebaliknya apabila semakin kecil nilai variabel TQM, maka semakin kecil pula nilai variabel Kinerja Auditor (PERF). Interpretasi dari model regresi adalah jika variabel penjelas TQM dianggap konstan (nilai TQM=0) maka variabel respon Kinerja Auditor (PERF) akan sebesar (-12,288). Besarnya kontribusi variabel

penjelas TQM dalam menjelaskannya dengan variabel respon Kinerja Auditor (PERF) sebesar 97,3%. Nilai signifikansi pada uji hipotesis satu (H1) menunjukkan nilai (0,001) yang berarti kurang dari 0,05 ($\text{sig.} < \alpha$), dan dapat dikatakan bahwa variabel penjelas TQM berpengaruh terhadap variabel respon kinerja Auditor (PERF). sehingga hipotesis satu (H1) dapat diterima.

Tabel 4.5
Hasil Analisis MRA dengan Metode Uji Interaksi

Variabel Penjelas	Variabel Respon PERF			
	Hipotesis	Koefisien	p value	Signifikansi
Konstanta		-12,288	-1,864	0,067
TQM	H1	*** ⁾ 0,184	3,358	0.001
AQ		*** ⁾ 0,816	4,210	0.000
TQM*AQ	H2	** ⁾ -0,002	-2,204	0.031
<i>R square</i>			0,973	

***⁾ = Signifikansi pada 1 %

**⁾ = Signifikansi pada 5 %

*⁾ = Signifikansi pada 10 %

Keterangan :

TQM= *Total Quality Managem*

AQ= Kualitas Audit

PERF= Kinerja Auditor

TQM*AQ=TQM dan Kualitas

Auditor

Pada pengujian hipotesis dua (H2), pengaruh variabel penjelas TQM*AQ terhadap variabel respon Kinerja (PERF) didapatkan bahwa nilai p value adalah (-2,204), sehingga dapat dikatakan bahwa variabel penjelas TQM*AQ berpengaruh signifikan terhadap variabel respon Kinerja Auditor (PERF). Nilai koefisien regresi untuk variabel penjelas TQM*AQ adalah negatif (-0,002), sehingga dapat dikatakan bahwa pengaruh variabel penjelas TQM*AQ terhadap variabel respon Kinerja Auditor (PERF) adalah berbanding terbalik yaitu yang menunjukkan semakin besar nilai variabel penjelas TQM*AQ, maka semakin kecil nilai variabel respon Kinerja Auditor (PERF). Hal ini menunjukkan bahwa ada pengaruh tidak

langsung variabel penjelas TQM*AQ terhadap variabel respon Kinerja Auditor (PERF) meskipun tidak sebesar pengaruh langsung antara variabel penjelas TQM terhadap variabel respon Kinerja Auditor (PERF). Interpretasi dari model regresi ini adalah jika variabel penjelas TQM*AQ dianggap konstan (nilai TQM*AQ=0), maka variabel respon Kinerja Auditor (PERF) akan sebesar (-12,288). Nilai signifikansi pada uji hipotesis dua (H2) menunjukkan nilai (0,031) yang berarti kurang dari 0,05 (sig.< α), dan dapat dikatakan bahwa variabel penjelas TQM*AQ berpengaruh terhadap variabel respon kinerja Auditor (PERF), sehingga hipotesis dua (H2) dapat diterima

Hasil uji interaksi di atas tidak memenuhi salah satu asumsi regresi yaitu asumsi multikolinieritas, sehingga hasil analisis regresi tersebut akan bias dan tidak bisa digunakan sebagai interpretasi. Terjadinya multikolinieritas ini, karena antar variabel independen yang saling berpengaruh yaitu variabel TQM, variabel AQ, dan variabel TQM*AQ, dan karena adanya kombinasi linier atau perkalian antara variabel TQM dan variabel AQ. Dalam mengatasi multikolinieritas ini, maka dikembangkan metode uji residual, dengan meregresikan absolute residual hasil regresi variabel TQM terhadap variabel AQ dengan variabel respon kinerja auditor (PERF) disajikan pada tabel berikut.

Tabel 4.6
Hasil Uji Residual

Model: $abs\ res = \alpha + \beta_1 y$				
Variabel				
penjelas	Variabel respon	Koefisien	P value	Signikansi
TQM*AQ	Konstanta	***)-4,142	-11,272	0,000
	PERF	***) 0,128	13,355	0,000

***) = signifikansi pada 1%
 **) = signifikansi pada 5 %
 *) = signifikansi pada 10 %

Keterangan :
 TQM*AQ = variabel penjelas TQM*AQ
 PERF = variabel respon kinerja auditor

Tabel 4.6 menunjukkan bahwa variabel respon Kinerja Auditor (PERF) berpengaruh signifikan terhadap hasil absolute residual dari model regresi antara variabel penjelas TQM terhadap variabel AQ. Nilai koefisien regresi untuk variabel penjelas TQM*AQ adalah (0,128), sehingga dapat dikatakan bahwa pengaruh variabel penjelas TQM*AQ terhadap variabel respon Kinerja Auditor (PERF) adalah berbanding lurus yaitu yang menunjukkan semakin besar nilai variabel TQM*AQ, maka semakin besar pula nilai variabel Kinerja Auditor (PERF), sebaliknya apabila semakin kecil nilai variabel TQM*AQ, maka semakin kecil pula nilai variabel Kinerja Auditor (PERF). Nilai P value adalah (13,355) dan nilai signifikansi adalah 0,000 yang kurang dari nilai 0,005 (sig $\alpha < 0,05$), sehingga dapat dikatakan bahwa variabel TQM berpengaruh signifikan dan positif terhadap variabel Kinerja Auditor (PERF) dengan variabel Kualitas Audit (AQ) sebagai variabel moderating, sehingga hipotesis dua (H2) dapat diterima.

Pembahasan

Pengaruh Implementasi TQM terhadap kinerja Auditor

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa pengaruh signifikan dan positif implementasi TQM terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik. Hasil ini mendukung hasil penelitian dari Terziovski dan Samson (2000), Tjiptono (2003), Blocher, *et al* (1999), Terziovski (2006), Sila dan Ebrahimpour (2005), Sila (2007), Han, *et al* (2007), Ooi, *et al* (2007), Parast and Lester (2007), dan Wreder, *et al* (2008) yang menyatakan kesuksesan dari implementasi TQM berpengaruh terhadap peningkatan kinerja dengan upaya untuk menciptakan '*a culture of continuous improvement*' (suatu kultur atas perbaikan berkelanjutan) di antara para karyawan dengan menerapkan berbagai teknik pemecahan permasalahan secara kelompok dengan memusatkan perhatian pada kepuasan customer. Implementasi TQM ini menghendaki komitmen dari semua level manajemen dan sangat ditentukan oleh sumber daya manusia di dalamnya untuk merealisasikan peningkatan kinerja karyawannya, dimana sumber daya manusia ini sendiri merupakan salah satu prinsip utama dalam TQM.

Konsep-konsep program TQM dari teori ahli mutu W. Edward Deming dalam Render and Herizen (2004) diperkuat oleh penelitian ini yang membuktikan adanya pengaruh TQM terhadap peningkatan kinerja, dimana implementasi TQM

memberi transisi positif dari bisnis sebagaimana biasanya sehingga menjadi bisnis berkualitas dunia dengan menciptakan kejelasan tujuan dalam menuju perbaikan produk atau jasa, dengan maksud untuk dapat bersaing dalam bisnis, dan untuk menciptakan lapangan kerja. Implementasi TQM disini juga membantu orang dan teknologi untuk bekerja lebih baik dan lebih efektif, menghilangkan dinding pemisah antar departemen sehingga orang dapat bekerja sebagai suatu *team work*, dengan menggiatkan program pelatihan dan *self improvement*, serta memberikan kebanggaan pada karyawan atas keahlian yang diberikan.

Berdasarkan hasil penelitian diatas, yang didukung dengan hasil uji hipotesis pertama (H1) dan dukungan teori-teori yang ada serta hasil-hasil penelitian terdahulu maka dalam penelitian ini penerapan Implementasi TQM yang meliputi tiga indikator utama yaitu kepuasan pelanggan (*customer focused*), pemberdayaan karyawan (*employee empowerment*), dan perbaikan berkelanjutan (*continuous improvement*), telah terbukti sangat mendukung dan berpengaruh secara signifikan dan positif terhadap peningkatan kinerja karyawan di suatu organisasi jasa yang dalam hal ini adalah auditor dan staf auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik di kota Malang.

Pengaruh Kualitas Audit dalam memoderasi hubungan antara Implementasi TQM terhadap kinerja Auditor

Hasil penelitian ini mendukung teori dan hasil penelitian dari Wooten (2003) yang menilai dan mengukur kualitas audit dari tujuh indikator utama, yaitu: 1) deteksi salah saji, 2) kesesuaian dengan SPAP, 3) kepatuhan terhadap SOP, 4) risiko audit, 5) prinsip kehati-hatian, 6) proses pengendalian atas pekerjaan supervisor, dan 7) perhatian yang diberikan oleh manajer dan partner. Ketujuh indikator kualitas audit tsb sangat mendukung penerapan implementasi TQM dalam hal kepuasan konsumen (*customer focused*) karena terdapat deteksi salah saji, risiko audit, dan prinsip kehati-hatian yang mendukung terciptanya laporan keuangan klien yang lebih baik. Implementasi TQM lainnya seperti pemberdayaan karyawan (*employee empowerment*) didukung oleh indikator kualitas audit lainnya seperti pengendalian dari supervisor dan perhatian oleh manajer. Kombinasi penerapan Kualitas Audit yang baik dan implementasi TQM yang terarah tsb pada akhirnya berpengaruh pada peningkatan kinerja karyawan

karena adanya poin dari implementasi TQM lainnya berupa perbaikan berkelanjutan (*continuous improvement*) dari kinerja karyawan tsb.

Penelitian ini juga mendukung teori Porter (2003) bahwa lima atribut kualitas audit yaitu :1) independensi, 2) sikap kehati-hatian, 3) melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat, 4) standar etika yang tinggi, dan 5) tidak mudah percaya dan tidak terpengaruh terhadap kepuasan auditee, dimana semua atribut kualitas audit tsb mendukung adanya implementasi TQM yaitu perbaikan berkelanjutan (*continuous improvement*) dan meningkatkan kinerja auditor dalam rangka pelaksanaan dan pemeriksaan tugas-tugas auditnya.

Teori dari Deis and Groux (1992) diperkuat oleh penelitian ini yang menyatakan kualitas audit ditentukan oleh : 1) *tenure* auditor, 2) jumlah *auditee*, 3) keuangan *auditee*, 4) dan *review* pihak ketiga. Kualitas audit akan meningkatkan kinerja auditor karena mengetahui pekerjaan auditor tsb akan direview oleh pihak ketiga, dimana *review* kualitas audit ini menunjukkan adanya suatu proses penerapan TQM yang sistematis dan baik yaitu berupa perbaikan berkelanjutan (*continuous improvement*) dan pada akhirnya menciptakan kepuasan pada pelanggan (*customer focused*).

Berdasarkan hasil penelitian diatas, yang didukung dengan hasil uji hipotesis kedua (H2) dan dukungan teori-teori yang ada serta hasil-hasil penelitian terdahulu maka dalam penelitian ini Kualitas Audit sebagai variabel moderasi dan mempunyai tujuh indikator utama yaitu: 1) deteksi salah saji, 2) kesesuaian dengan SPAP, 3) kepatuhan terhadap SOP, 4) risiko audit, 5) prinsip kehati-hatian, 6) proses pengendalian atas pekerjaan supervisor, dan 7) perhatian yang diberikan oleh manajer dan partner, telah terbukti implementasi TQM sangat mendukung dan berpengaruh secara signifikan dan positif terhadap terhadap kinerja karyawan di suatu organisasi jasa yang dalam hal ini adalah auditor dan staf auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik di kota Malang.

V. PENUTUP

Simpulan

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dalam penelitian ini, dapat ditarik kesimpulan bahwa implementasi TQM berpengaruh secara signifikan terhadap

kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di kota Malang. Hal ini berarti implementasi TQM mempunyai dampak yang sangat kuat dalam proses peningkatan kinerja karyawan di suatu organisasi jasa, sehingga TQM bisa menjadi pelengkap standar mutu bagi manager atau partner di suatu organisasi jasa seperti Kantor Akuntan Publik. TQM dengan didukung oleh Kualitas Audit sebagai variabel moderasi mampu meningkatkan kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik. Hal ini karena peningkatan kualitas audit akan menimbulkan kepercayaan terhadap kinerja dari auditor yang bersangkutan. Berdasarkan nilai koefisien masing-masing variabel TQM dan variabel Kualitas Audit terhadap variabel kinerja auditor menunjukkan nilai yang positif, sehingga setiap peningkatan Implementasi TQM dan Kualitas Audit akan turut pula meningkatkan tingkat kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik di Malang.

Keterbatasan

Penelitian ini mempunyai beberapa keterbatasan atau kelemahan. Keterbatasan yang ada pada penelitian ini diharapkan akan diatasi oleh peneliti berikutnya.

1. Penelitian ini tidak mengkaji secara mendalam pengaruh dari budaya organisasi maupun kepuasan kerja karyawan, seperti dinyatakan dalam Ooi, *et al* (2007). Penelitian yang akan datang bisa memasukkan budaya organisasi dan/atau kepuasan kerja sebagai variabel moderasi dalam mengetahui pengaruh TQM terhadap kinerja auditor.
2. Penelitian ini tidak mengkaji secara mendalam jika variabel kontrol digunakan dalam penelitian ini dan keterkaitannya dengan variabel yang TQM dan Kualitas Audit. Penelitian yang akan datang bisa memasukkan variabel kontrol seperti jenis kelamin auditor, umur auditor, lama bekerja auditor di Kantor Akuntan Publik dan pendidikan terakhir dari auditor yang bersangkutan.
3. Penelitian ini tidak menggunakan variabel intervening untuk menguji keterkaitan antara setiap konstruk pada masing-masing variabel. Penelitian yang akan datang bisa menguji pengaruh instrumen Kualitas Audit seperti Resiko Audit berupa *audit firm tenure* sebagai variabel intervening seperti

dinyatakan dalam Johnson, *et al* (2002), menguji hubungannya dengan masing-masing instrumen TQM seperti fokus pada konsumen, pemberdayaan karyawan, dan perbaikan berkelanjutan terhadap pengaruhnya pada peningkatan kinerja.

Saran

Keterbatasan yang ada pada penelitian ini diharapkan akan diatasi oleh peneliti berikutnya dan dapat menjadi acuan perbaikan pada penelitian sejenis di masa yang akan datang. Saran-saran yang dapat disampaikan kepada penelitian selanjutnya, antara lain ;

1. Peneliti berikutnya dapat memasukkan budaya organisasi dan/atau kepuasan kerja seperti dinyatakan dalam Ooi, *et al* (2007), sebagai variabel moderasi untuk melihat pengaruh TQM terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik
2. Peneliti berikutnya dapat menggunakan variabel intervening dari Kualitas Audit dengan menguji antara Resiko Audit dari *audit firm tenure* seperti dinyatakan dalam Johnson, *et al* (2002) dan tiap instrumen dalam TQM yaitu fokus pada pelanggan, pemberdayaan karyawan, dan perbaikan berkelanjutan, untuk melihat pengaruh masing-masing instrumen TQM dengan instrumen Resiko Audit berupa *audit firm tenure* sebagai variabel intervening terhadap kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, A., R. Elder, and M. Beasley. 2003. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. Eleventh Edition. Pearson Education, Inc., New Jersey.*
- Bhat, V. and J. Cozzolino. 1993. *Total Quality: An Effective Management Tool.* pp.101-123. www.casact.org.
- Blocher, E., K. Chen, Lin., and W. Thomas. 1999. *Cost Management; A Strategic Emphasis*, Mc. Graw-Hill Companies, Inc, USA
- Boynton, W., R. Johnson, and W. Kell. 2002, *Modern Auditing*, Edisi Ketujuh, Jilid 1, Penerbit Erlangga, Jakarta
- Deis, D.R. and G.A. Groux, 1992. Determinant of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*, July. pp.462-479
- Departemen Keuangan. 2003. *Keputusan Menteri Keuangan No. 359/KMK.06/2003 tentang Perubahan Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002 tentang Jasa Akuntan Publik*
- Departemen Keuangan. 2006. *Draft Rancangan Undang Undang tentang Akuntan Publik*. Jakarta
- Ghozali, I. 2009. *Ekonometrika. Teori, Konsep dan Aplikasi dengan SPSS 17*. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gotzamani, K.D. and G.D. Tsiotras. 2001. An empirical study of the ISO 9000 standards' contribution towards total quality management, *International Journal of Production & Operation Management*, vol. 21 no. 10, pp.1326-1342.
- Gotzamani, K.D., Y.D. Thoedorakioglou, and G.D. Tsiotras, 2006. A longitudinal study of the ISO 9000 (1994) series contribution towards TQM in Greek industry, *The TQM Magazine*, Vol. 18, No. 1, pp. 44-54.
- Han, C. and Tsuang. 2007. The impact ISO 9000 on TQM and business performance, *Journal of Business and Economic Studies, Harvard Business Review*, vol.61, pp 64-75
- Ibrahim, B. 2000. *TQM Panduan untuk Menghadapi Persaingan Global*. Jakarta : Penerbit Djambatan.

- Institut Akuntan Indonesia. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Salemba Empat. Jakarta.
- Indriantoro, N. dan B. Supomo, 2009. *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen*, Edisi Pertama, BPFE Yogyakarta.
- Johnson, V.E. and I.K. Khurana, J.K. Reynolds. 2002. "Audit-firm tenure and the quality of financial reporting", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19, Winter, pp. 637-60.
- Kane, G.D. and U. Velury. 2005. "The Impact of Managerial Ownership on the Likelihood of Provision of High Quality Auditing Services", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 4 Iss: 2, pp.86 - 106:
- Kusharyanti. 2003. "Temuan penelitian mengenai kualitas audit dan kemungkinan topik penelitian di masa datang". *Jurnal Akuntansi dan Manajemen* (Desember). pp.25-60
- Ludigdo, U. 2006. Strukturasi Praktik Etika di Kantor Akuntan Publik: Sebuah Studi Interpretif. *Simposium Nasional Akuntansi IX*. Universitas Andalas, Padang.
- Nasution, M.N. 2005. *Manajemen Mutu Terpadu, Total Quality Management*, Cet.2 Ed. 2. Penerbit Ghalia Indonesia
- Ooi, K.B., N. A. Bakar, V. Arumugam, L. Vellapan, and A. K. Y. Loke. 2007. Does TQM influence employees' job satisfaction? An empirical case analysis, *International Journal of Quality & Reliability Management* vol. 24 No. 1, pp. 62-77
- Parast, M. and A.D. Lester. 2007. A framework for quality management practices in strategic alliances, *Management Decision*, vol. 45, No. 4, pp. 802-818.
- Payne, J. 2003. An experimental examination of the peer review, *Research in Accounting Regulation*, vol. 16, pp.209-225.
- Porter, B. 2003. The historical development of auditor's duties to detect audits of accounting periods on of after 1 November.
- Robbins, S. P. 2007. *Perilaku Organisasi*, Jilid I, PT. Prenhallindo, Alih Bahasa: Hadyana Pujaatmaka.
- Samelson, D., S. Lowenshon, and L. Johnson. 2006. The Determinants of Perceived Audit Quality and Auditee Satisfaction in Local Government.

- Journal of Public Budgeting, Accounting, & Financial Management*, vol. 18, No. 2
- Sila, I. 2007. Examining the effects of contextual factors on TQM and performance through the lens of organizational theories: An empirical study, *Journal of Operation Management* vol.25, pp. 83-107.
- Sila, I. and M. Ebrahimpour. 2005. Critical linkages among TQM factors and business results, *International Journal of Operations & Production Management*, vol. 25 No. 11, pp. 1123-1155.
- Singarimbun, M. dan S. Effendi. 1998. *Metodologi Penelitian Survei*. Edisi revisi. LP3ES. Jakarta
- Terziovski, M. 2006. Quality management practices and their relationship with customer satisfaction and productivity improvement, *Management Research News*, vol. 29 No. 7, pp. 414-424
- Terziovski, M. and M.D. Samson. 2000, The effect of company size on the relationship between TQM strategy and organizational performance, *The TQM Magazine*, MCB University Press, Vol.12 No.2, pp. 144-148.
- Tjiptono, F. dan A. Diana. 2003:4. *Total Quality Management*. Edisi Revisi, Andi, Yogyakarta.
- Trehan, M. and V. Kapoor. 2011. TQM journey of an Indian milk-producing cooperative, *The TQM Journal* Vol. 23 No. 4, pp. 423-434.
- Undang-Undang Republik Indonesia. 2011. *Undang-Undang tentang Akuntan Publik*, No.5.
- Wibowo. 2007. *Manajemen Kinerja*, PT. Raja Grafindo Prasada, Jakarta.
- Wooten, T.G. 2003. It is Impossible to Know The Number of Poor-Quality Audits that simply go undetected and unpublicized. *The CPA Journal*. Januari. pp. 48-51.
- Wreder, A., M. Gustavsson, and B. Klefsjo. 2008. Management for sustainable Health A TQM-inspired model based on experiences taken from successful Swedish organizations, *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 25 No. 6, pp. 561-584