

FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHI KUALITAS AUDIT DENGAN ETIKA AUDITOR SEBAGAI MODERATING VARIABEL

LENI DELI

(Alumni Pascasarjana Universitas Sumatera Utara)

ADE FATMA

FIRMAN SYARIF

(Universitas Sumatera Utara)

Surel: lenideli@gmail.com

ABSTRACT

This study was made to test and prove empirically about the influence of of competency, independency and auditor experience to audit quality wich is moderated by auditor ethic. This study is quantitative study witch causal associative approach. Survey method was used by giving questionnaires to the auditors who work in public accounting office in Medan. Non-probability sampling was chosen to by 61 persons as sample. The Data was analyzed by mutiple regresion and Moderated Regression Analysis (MRA). The results showed that simultane ously there was positive effect and significant competency, independency and auditor experience to the audit quality. Beside, partialy or base on t test positive effect and significant was found between competency and independency to audit quality. But, working experience was negative not significant to audit quality. This study also found that auditor ethic could not moderated the competency influence, independency, and audit quality to working experince. For the further study it suggested to use other moderation variable wich is possibly give influence to competency, independency and auditor experience to audit quality.

***Keywords:** Competency, independency, working experience, auditor ethic, audit quality*

PENDAHULUAN

Profesi akuntan mempunyai peranan penting dalam penyediaan informasi keuangan yang handal bagi pemerintah, investor, kreditor, pemegang saham, karyawan, debitur, juga bagi masyarakat dan pihak-pihak lain yang berkepentingan. Profesi akuntan publik bertanggungjawab untuk menaikkan tingkat keandalan laporan keuangan perusahaan, sehingga masyarakat memperoleh informasi laporan keuangan yang andal sebagai dasar pengambilan keputusan. masyarakat mengharapkan penilaian yang bebas dan tidak memihak terhadap informasi yang disajikan oleh manajemen perusahaan dalam laporan keuangan (Mulyadi dan Puradiredja1998: 3).

Dalam menunjang profesionalisme akuntan publik, auditor harus berpedoman pada standar audit yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik (IAI KAP 2001). *Standar Profesional Akuntan Publik* yakni standard umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Dimana standar umum merupakan cerminan kualitas pribadi yang harus dimiliki oleh seorang auditor yang mengharuskan auditor untuk memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup dalam melaksanakan prosedur audit. Sedangkan standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan mengatur auditor dalam hal pengumpulan data dan kegiatan lainnya yang dilaksanakan selama melakukan audit serta mewajibkan auditor untuk menyusun suatu laporan atas laporan keuangan secara keseluruhan.

Pada dasarnya kualitas audit sangat penting agar laporan keuangan yang dihasilkan dapat dipercaya sebagai dasar pengambilan keputusan. Selain itu adanya kekhawatiran munculnya skandal keuangan, akan mengikis kepercayaan publik terhadap laporan keuangan yang telah di audit serta profesi akuntan publik. Kualitas audit pada dasarnya sebagai kemampuan teknis auditor dan probabilitas (Deis dan Groux 1992 dalam Alim *et al.* 2007) dalam menemukan dan melaporkan pelanggaran terhadap sistem akuntansi kliennya (Kusharyanti 2003: 25) melalui kompetensi dan independensi (Christiawan 2002; *AAA Financial Accounting Commite* 2000) auditor. Dimana kompetensi lebih ditekankan pada keterampilan (Trotter 1986) prosedural dan pengetahuan (Lastanti 2005:88; Kusharyanti 2003:3), independensi (Supriyono, 1988) auditor yang diperoleh melalui pendidikan formal, pengalaman (DeAngelo 1981) dan praktek audit (SPAP 2001), agar auditor peka dan memahami kesalahan (Tubbs 1990) dalam menyajikan laporan keuangan yang lebih baik (Kusharyanti 2003: 26). Disamping itu diperlukan suatu pedoman etika IFAC (Payamta 2002) pada organisasi akuntan publik.

Berbagai temuan terhadap laporan keuangan yang dihasilkan akuntan publik pada umumnya telah menimbulkan persepsi negatif pada masyarakat dan pengguna jasa layanan akuntan publik, hal ini dapat ditemukan dari berbagai kasus yang terjadi diantaranya adalah kasus kepailitan Enron Corporation melalui jasa akuntan publik Arthur Anderson (Santoso 2002), kasus Kimia Farma dan Bank Lippo, kasus PT.Telkom yang melibatkan KAP Eddy Pianto dan Rekan (Winarto 2002), kasus PT. Easman Christensen dalam penggelapan pajak yang disarankan KPMG Sidharta Sidharta dan Harsono (Sinaga, dkk. dalam Ludigdo 2006). Maka dalam hal ini muncul suatu pertanyaan, apakah kompetensi, independensi dan pengalaman berpengaruh terhadap kualitas audit serta? serta apakah etika auditor dapat memoderasi hubungan kompetensi, independensi dan pengalaman kerja dengan kualitas audit?

KAJIAN TEORI

Kualitas Audit

Kualitas audit yang tinggi akan menghasilkan laporan keuangan yang dapat dipercaya, melalui kompetensi (keahlian) dan independensi (Christiawan 2002; AAA *Financial Accounting Commite* 2000), deteksi salah saji, kesesuaian dengan SPAP, kepatuhan terhadap SOP, risiko audit, prinsip kehati-hatian, proses pengendalian atas pekerjaan oleh supervisor, dan perhatian yang diberikan oleh manajer atau partner (Alim *et al.* 2007). Simamora (2002: 47) mengemukakan 8 prinsip yang harus dipatuhi akuntan publik, yaitu tanggung jawab profesi, kepentingan publik, integritas, objektivitas, kompetensi dan kehati-hatian profesional, kerahasiaan, perilaku professional, serta standar teknis. Disamping itu akuntan publik harus berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), melalui Standar auditing diantaranya standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan (SPAP 2001). Moizer (1986) menyatakan bahwa pengukuran kualitas proses audit terpusat pada kinerja yang dilakukan auditor dan kepatuhan pada standard yang telah digariskan.

Penelitian Deis dan Giroux (1992) menemukan lama hubungan dengan klien (*audit tenure*), jumlah klien, telaah dari rekan auditor (*peer review*), ukuran dan kesehatan keuangan klien serta jam kerja audit secara signifikan berhubungan dengan kualitas audit. Adapun faktor lain yang dapat mempengaruhi kualitas audit adalah pendidikan, struktur audit, kemampuan pengawasan (*supervisor*), profesionalisme dan beban kerja. Semakin lama *audit tenure*, kualitas audit akan semakin menurun. Sedangkan kualitas audit akan meningkat seiring dengan meningkatnya jumlah klien, reputasi auditor, kemampuan teknis dan keahlian yang meningkat.

Kompetensi Auditor Dalam Pengetahuan dan Pengalaman

Christiawan (2002) menekankan kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki akuntan publik dalam bidang auditing dan akuntansi. Sedangkan Mayangsari (2003) dalam Alim *et al.* (2007) mengemukakan, kompetensi juga merupakan pengetahuan, ketrampilan, dan kemampuan yang berhubungan dengan pekerjaan, serta kemampuan yang dibutuhkan untuk pekerjaan-pekerjaan non-rutin. Lee dan Stone (1995), mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif.

Dreyfus dan Dreyfus (1986), mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian seseorang yang berperan secara berkelanjutan yang mana pergerakannya melalui proses pembelajaran, dari “mengetahui sesuatu“ ke “mengetahui bagaimana.“ Seperti misalnya dari sekedar pengetahuan yang tergantung pada aturan tertentu kepada

suatu pernyataan yang bersifat intuitif. Adapun Sri Lastanti (2005: 88) mengartikan keahlian atau kompetensi sebagai seseorang yang memiliki pengetahuan dan ketrampilan prosedural yang luas yang ditunjukkan dalam pengalaman audit. Sementara itu dalam artikel yang sama, Shanteau (1987) mendefinisikan keahlian sebagai orang yang memiliki keterampilan dan kemampuan pada derajat yang tinggi.

Ashton (1991) dalam Alim *et al.* (2007) menemukan dalam literatur psikologi, dimana pengetahuan spesifik dan lama pengalaman bekerja sebagai faktor penting untuk meningkatkan kompetensi. Pendapat ini didukung oleh Kusharyanti (2003) yang menemukan bahwa auditor yang lebih berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik atas laporan keuangan sehingga keputusan yang diambil bisa lebih baik. Sementara itu, Alim *et al.* (2007) mendapatkan hasil penelitian yang menunjukkan bahwa pengetahuan mengenai spesifik tugas dapat meningkatkan kinerja auditor berpengalaman, walaupun hanya dalam penetapan risiko analitis.

Maka pencapaian kompetensi dapat dimulai melalui pendidikan formal, yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit. Untuk memenuhi persyaratan sebagai akuntan publik yang pertama yaitu harus lulus Sarjana Ekonomi jurusan Akuntansi, mengikuti Pendidikan Profesi Akuntan (PPA), mengikuti Ujian Sertifikasi Akuntan Publik (USAP), dan memiliki gelar sertifikasi lisensi untuk praktik yaitu *Certified Public Accountant* (CPA). Selain persyaratan tersebut auditor juga harus menjalani pelatihan teknis yang cukup, pelatihan ini harus secara memadai mencakup aspek teknis maupun pendidikan umum. Pendidikan formal dan pengalaman profesional saling melengkapi satu sama lain.

Berhubungan dengan pengetahuan auditor dapat diukur dengan melihat seberapa tinggi pendidikan seorang auditor karena dengan demikian auditor akan mempunyai semakin banyak pengetahuan (pandangan) mengenai bidang yang digelutinya sehingga dapat mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam, selain itu auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks (Meinhard *et.al.* 1987 dalam Harhinto 2004: 35). Maka Harhinto (2004) menemukan bahwa pengetahuan akan mempengaruhi keahlian audit yang pada gilirannya akan menentukan kualitas audit.

Kusharyanti (2003) mengemukakan terdapat 5 pengetahuan yang harus dimiliki oleh seorang auditor, yaitu pengetahuan pengauditan umum, pengetahuan area fungsional, pengetahuan mengenai isu-isu akuntansi yang paling baru, pengetahuan mengenai industri khusus, dan pengetahuan mengenai bisnis umum serta penyelesaian masalah. Murtanto dan Gudono (1999) menekankan pada 2 pandangan dalam pengetahuan auditor, yaitu, pertama, pandangan perilaku terhadap keahlian yang didasarkan pada paradigma *einhorn*. Pandangan ini bertujuan untuk menggunakan lebih banyak criteria objektif dalam mendefinisikan seorang ahli.

Kedua, pandangan kognitif yang menjelaskan keahlian dari sudut pandang pengetahuan. Pengetahuan diperoleh melalui pengalaman langsung (pertimbangan yang dibuat di masa lalu dan umpan balik terhadap kinerja) dan pengalaman tidak langsung (pendidikan).

Pengalaman Kerja Auditor

Pengalaman auditor yaitu kegiatan melakukan audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu maupun banyaknya penugasan yang pernah ditangani. Libby and Frederick (1990) menemukan bahwa semakin banyak pengalaman auditor semakin dapat menghasilkan berbagai macam dugaan dalam menjelaskan temuan audit. Harhinto (2004) menemukan bahwa pengalaman auditor berhubungan positif dengan kualitas audit. Bahan Tubbs (1992) dalam Mayangsari (2003) mengemukakan bahwa auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan dalam mendeteksi kesalahan, memahami kesalahan secara akurat, serta mencari penyebab kesalahan, serta pemahaman yang lebih baik (Kusharyanti 2002: 5). Jeffrey (1996) mengemukakan bahwa seseorang yang lebih banyak pengalaman dalam suatu bidang substantif memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatannya dan dapat mengembangkan suatu pemahaman yang baik mengenai peristiwa-peristiwa.

Butt (1988) mengungkapkan bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman akan membuat judgment yang relatif lebih baik dalam tugas-tugas profesional ketimbang akuntan pemeriksa yang belum berpengalaman, Marchant G.A. (1989) menemukan bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman mampu mengidentifikasi secara lebih baik mengenai kesalahan-kesalahan dalam telaah analitik. Akuntan pemeriksa yang berpengalaman juga memperlihatkan tingkat perhatian selektif yang lebih tinggi terhadap informasi yang relevan (Davis 1996). Tubbs (1992) menemukan dalam salah satu penelitiannya bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman menjadi sadar mengenai kekeliruan-kekeliruan yang tidak lazim. Maka auditor harus mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasari (Libby *et. Al* 1985) dalam Mayangsari (2003: 4).

Idenpendensi Auditor

Independen berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi. Akuntan publik tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun. Akuntan publik berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik (Christiawan 2002). Menurut Mulyadi (1998), faktor yang dapat mempengaruhi independensi akuntan publik beberapa diantaranya adalah hubungan

keuangan dengan klien, kedudukan dalam perusahaan, keterlibatan dalam usaha yang tidak sesuai dengan klien dan tidak konsisten, pelaksanaan jasa lain untuk klien audit, hubungan keluarga dan pribadi, imbalan atas jasa profesional, penerimaan barang atau jasa dari klien, pemberian barang atau jasa kepada klien. Penelitian Shockley (1981) menemukan empat faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik yang meliputi: persaingan antar akuntan publik, pemberian jasa konsultasi manajemen kepada klien, ukuran kantor akuntan publik, hubungan yang lama antara kantor akuntan publik dengan klien.

Indah, (2010) mengkategorikan independensi kedalam dua aspek, yaitu independensi dalam kenyataan (*independence in fact*) dan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*). Harhinto (2004), mengkategorikan independensi auditor mencakup dua aspek, yaitu independensi dalam sikap mental berarti adanya kejujuran dalam diri auditor untuk mempertimbangkan yang objektif, tidak memihak dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya; independensi penampilan berarti adanya kesan masyarakat bahwa auditor independen bertidak bebas atau independen, sehingga auditor harus menghindari keadaan atau faktor yang menyebabkan masyarakat meragukan kebebasannya.

Penelitian AAA *Financial Accounting Standards Committee* (2000) terhadap independensi menunjukkan bahwa dalam mengambil keputusan, akuntan publik dipengaruhi oleh dorongan untuk mempertahankan klien auditnya. Hasil penelitian juga memberikan bukti bahwa pengaruh budaya masyarakat atau organisasi terhadap pribadi akuntan publik akan mempengaruhi sikap independensi akuntan publik. Independensi akuntan publik sama pentingnya dengan keahlian dalam praktik akuntansi dan prosedur audit yang harus dimiliki oleh setiap akuntan publik. Akuntan publik harus independen dari setiap kewajiban atau independen dari pemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diauditnya. Di samping akuntan publik harus benar-benar independen, ia juga harus menimbulkan persepsi di kalangan masyarakat bahwa ia benar-benar independen. Lavin (1976) menemukan 3 faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik, yaitu ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lain selain jasa audit kepada klien, dan lamanya hubungan antara akuntan publik dengan klien. Shockley (1981) menemukan 4 faktor yang mempengaruhi independensi, yaitu persaingan antar akuntan publik, pemberian jasa konsultasi manajemen kepada klien, pengalaman kerja, dan lamanya hubungan audit.

Etika Auditor

Etika didefinisikan sebagai nilai-nilai tingkah laku atau aturan aturan tingkah laku yang diterima dan digunakan oleh suatu golongan tertentu atau individu (Sukanto, 1991: 1). Etika sebagai seperangkat prinsip-prinsip moral atau nilai-nilai

(Alvin A. Arens, *at al.* 2008). Sedangkan Maryani dan Ludigdo (2001) dalam Alim, *et al.* (2007) mendefinisikan etika sebagai seperangkat aturan atau norma atau pedoman yang mengatur perilaku manusia, baik yang harus dilakukan maupun yang harus ditinggalkan yang dianut oleh sekelompok atau segolongan manusia atau masyarakat atau profesi. Menurut Suseno Magnis (1989: 14) dan Sony Keraf (1991: 20) bahwa untuk memahami etika perlu dibedakan dengan moralitas. Moralitas adalah suatu sistem nilai tentang bagaimana seseorang harus hidup sebagai manusia. Sistem nilai ini terkandung dalam ajaran-ajaran, moralitas memberi manusia aturan atau petunjuk konkrit tentang bagaimana harus hidup, bagaimana harus bertindak dalam hidup ini sebagai manusia yang baik dan bagaimana menghindari perilaku-perilaku yang tidak baik. Sedangkan etika berbicara mengenai nilai dan norma moral yang menentukan perilaku manusia dalam hidupnya.

Dimensi etika yang sering digunakan dalam penelitian adalah 1) kepribadian yang terdiri dari *locus of control external* dan *locus of control internal*; 2) kesadaran etis dan 3) kepedulian pada etika profesi, yaitu kepedulian pada kode etik IAI yang merupakan panduan dan aturan bagi seluruh anggota, baik yang berpraktek sebagai akuntan publik, bekerja dilingkungan usaha pada instansi pemerintah maupun dilingkungan dunia pendidikan dalam pemenuhan tanggung jawab profesionalnya. Untuk tujuan itu terdapat empat kebutuhan dasar yang harus dipenuhi yaitu kredibilitas, profesionalisme, kualitas jasa dan kepercayaan. Prinsip etika profesi dalam Kode Etik IAI diantaranya adalah tanggung jawab professional, kepentingan publik integritas, objektivitas, kompetensi dan kehati-hatian professional, kerahasiaan, perilaku professional, standar teknis, harus melaksanakan pekerjaan sesuai dengan standar teknis dan standar profesional yang telah ditetapkan.

Dalam menjalankan profesinya, seorang akuntan diatur oleh suatu kode etik akuntan. Kode Etik Profesi Akuntan Publik (Kode Etik) berisi prinsip dasar dan aturan etika profesi yang harus diterapkan oleh setiap individu dalam kantor akuntan publik (KAP) atau jaringan KAP, baik yang merupakan anggota Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) maupun yang bukan merupakan anggota IAPI, yang memberikan jasa professional yang meliputi jasa *assurance* dan jasa selain *assurance*. Dalam penelitiannya, Alim *et al.* (2007) mengemukakan empat hal yang digunakan sebagai indikator etika auditor yaitu (1) imbalan yang diterima, (2) pengaruh organisasional, (3) lingkungan keluarga, dan (4) *emotional quotient*.

HIPOTESIS

- a. Kompetensi, independensi dan pengalaman kerja berpengaruh secara simultan dan parsial terhadap kualitas audit.

- b. Etika auditor dapat memoderasi hubungan kompetensi, independensi dan pengalaman kerja dengan kualitas audit.

METODE

Pendekatan penelitian ini adalah pendekatan asosiatif kausal, yaitu penelitian yang bertujuan untuk menganalisis hubungan antara satu variabel dengan variabel lainnya atau bagaimana suatu variabel mempengaruhi variabel lain. Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji hubungan sebab dan akibat (*causal*) karena menelusuri pengaruh kompetensi, independensi, dan pengalaman kerja auditor terhadap kualitas audit dengan etika auditor sebagai variabel moderator yang mungkin akan memperkuat atau memperlemah hubungan tersebut. Dilihat dari karakteristik masalahnya penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif. Adapun objek penelitian adalah kantor akuntan publik yang ada di Kota Medan dengan jangka waktu penelitian April-September 2014.

Tabel 1.
Matrik Definisi Operasional Variabel Penelitian

Variabel	Definisi	Indikator	Skala Pengukuran	No. Butir
Kualitas Audit (Y)	Segala kemungkinan (<i>probability</i>) dimana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan klien dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar <i>auditing</i> dan kode etik akuntan publik yang relevan.	Kesesuaian pemeriksaan dengan standar audit. Kualitas laporan hasil audit.	Ordinal	1 s/d 6 7 s/d 13
Kompetensi (X1)	Auditor yang dengan pengetahuan dan pengalamannya yang cukup dan eksplisit dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama. Indikator kompetensi auditor adalah mutu personal, pengetahuan umum, dan keahlian khusus.	Mutu personal Pengetahuan umum Keahlian khusus	Ordinal	1 s/d 4 5 s/d 8 9 s/d 12
Independensi (X2)	Sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas	Hubungan dengan klien Independensi pelaksanaan pekerjaan. Independensi laporan.	Ordinal	1 s/d 3 4, 5 6, 7
Pengalaman (X3)	Pengalaman auditor dalam melakukan audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu maupun banyaknya penugasan yang pernah ditangani.	Lamanya bekerja Banyaknya tugas pemeriksaan	Ordinal	1 s/d 4 5 s/d 8

Variabel	Definisi	Indikator	Skala Pengukuran	No. Butir
Etika Auditor (X4)	Seperangkat aturan atau norma atau pedoman yang mengatur perilaku manusia, baik yang harus dilakukan maupun yang harus ditinggalkan yang dianut oleh sekelompok atau segolongan manusia atau masyarakat atau profesi.	Tanggung jawab profesi auditor Integritas Objektivitas.	Ordinal	1 s/d 5 6 s/d 9 10 s/d 13

Sumber : Nugraha Agung Eka Putera (2012)

Dalam penelitian ini, terdapat dua variabel independen yaitu kompetensi dan independensi, satu variabel dependen yaitu kualitas audit, dan satu variabel moderator yaitu etika auditor. Secara operasional. Adapun variabel dalam penelitian ini dikemukakan pada tabel 1. Metode analisis data yang digunakan adalah *mutiple regresion* dan *moderated regression analysis (MRA)*. Metode regresi berganda digunakan untuk menganalisis pola hubungan antar variabel bebas dengan variabel terikat tanpa menyertakan variabel moderator. Sedangkan metode MRA digunakan untuk menganalisis pola hubungan antar variabel bebas dengan variabel terikat dengan menyertakan variabel moderator. Dalam analisis data digunakan dengan 2 cara, yaitu:

a. Persamaan *Mutiple Regresion*:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \varepsilon$$

b. Persamaan model MRA:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_1 X_4 + \beta_5 X_2 X_4 + \beta_6 X_3 X_4 + \varepsilon$$

HASIL

Tabel 2 memperlihatkan bahwa jumlah responden (N) adalah 61 orang. Masing-masing variabel memiliki nilai minimum, nilai maksimum, nilai rata-rata (*mean*) dan nilai standar deviasi yang bervariasi.

- 1) Kompetensi Auditor (X_1) responden memiliki nilai minimum sebesar 31 dan nilai maksimum sebesar 48. Nilai rata-rata kompetensi responden adalah 39,15 Nilai standar deviasi kompetensi auditor adalah 4,03 yang berarti bahwa penyimpangan atas kompetensi auditor sangat kecil.
- 2) Independensi Auditor (X_2) responden memiliki nilai minimum sebesar 20 dan nilai maksimum sebesar 28. Nilai rata-rata efektivitas pengawasan adalah 24. Nilai standar deviasi independensi auditor adalah 2,73 yang berarti penyimpangan atas independensi auditor sangat kecil.
- 3) Pengalaman Auditor (X_3) responden memiliki nilai minimum sebesar 17 dan nilai maksimum sebesar 28. Nilai rata-rata pengalaman auditor adalah 21,56. Nilai

standar deviasi pengalaman auditor adalah 2,60 yang berarti penyimpangan atas pengalaman auditor sangat kecil.

- 4) Etika Auditor (Z) memiliki nilai minimum sebesar 36 dan nilai maksimum sebesar 52. Nilai rata-rata kompetensi etika auditor adalah 42,75. Nilai standar deviasi etika auditor adalah 4,67 yang berarti penyimpangan atas etika auditor sangat kecil.
- 5) Kualitas Audit (Y) responden memiliki nilai minimum sebesar 30 dan nilai maksimum sebesar 48. Nilai rata-rata kualitas audit adalah 39,90. Nilai standar deviasi adalah 4,48 yang berarti penyimpangan kualitas audit sangat kecil.

Tabel 2. Hasil Regresi Berganda

Model	Coefficients ^a				
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	4.597	3.595		1.279	.206
Kompetensi Auditor	.436	.136	.389	3.197	.002
Independensi Auditor	.840	.179	.512	4.698	.000
Pengalaman Auditor	-.057	.173	-.033	-.330	.742

a. Dependent Variable: Kualitas Audit

Tabel 3. Hasil Uji Koefisien Determinasi (R²)

Model	Model Summary ^p				
	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.830 ^a	.689	.648	2.66077	2.027

a. Predictors: (Constant), X3Z, X2, X1, Z, X3, X2Z, X1Z

b. Dependent Variable: Y

Persamaan regresi sebagai berikut: $Y = 4,597 + 0,436 X_1 + 0,840 X_2 - 0,057 X_3$.

Tabel 3 memperlihatkan bahwa nilai Koefisien (R) sebesar 0,689, menunjukkan hubungan antara variabel yang kuat, dengan koefisien determinasi (*Adjusted R square*) sebesar 0,648 atau 64,8%. Hal ini berarti variabel kompetensi auditor, independensi auditor, dan pengalaman auditor dapat menjelaskan variabel kualitas audit sebesar 64,8%, sedangkan sisanya 35,2% dijelaskan variabel lain diluar model estimasi ini. Variabel kompetensi auditor, independensi auditor dan pengalaman auditor yang dimoderasi oleh etika auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel kualitas audit. Hal ini dapat dikemukakan pada tabel 4 di bawah ini:

Tabel 4. Hasil Uji F
ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	830.186	7	118.598	16.752	.000 ^a
	Residual	375.224	53	7.080		
	Total	1205.410	60			

a. Predictors: (Constant), Moderating 3, Independensi Auditor, Kompetensi Auditor, Etika Auditor, Pengalaman Auditor, Moderating 2, Moderating 1

b. Dependent Variable: Kualitas Audit

Tabel 5. Hasil Uji t
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	4.597	3.595		1.279	.206
Kompetensi Auditor	.436	.136	.389	3.197	.002
Independensi Auditor	.840	.179	.512	4.698	.000
Pengalaman Auditor	-.057	.173	-.033	-.330	.742

a. Dependent Variable: Kualitas Audit

Tabel 5 memperlihatkan bahwa kompetensi auditor terbukti berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Dilihat dari arahnya, kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Dilihat dari arahnya, independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Sedangkan untuk variabel pengalaman auditor tidak ada pengaruh signifikan pengalaman auditor terhadap kualitas audit. Dilihat dari arahnya, pengalaman auditor berpengaruh negatif terhadap kualitas audit

PEMBAHASAN

Berdasarkan pengujian hipotesis pertama dapat dikatakan bahwa secara simultan variabel kompetensi auditor, independensi auditor dan pengalaman auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel kualitas audit. Namun kalau dilihat dari pengujian secara parsial bahwa variabel kompetensi auditor dan independensi auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel kualitas audit sedangkan variabel pengalaman auditor berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini memperlihatkan bahwasanya kompetensi auditor dan independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil ini sesuai dengan penelitian Christiawan (2002). Hal ini berarti bahwa kualitas audit dapat dicapai jika auditor memiliki kompetensi yang baik. Auditor sebagai ujung tombak pelaksanaan tugas audit memang harus senantiasa meningkatkan

pengetahuan yang telah dimiliki agar penerapan pengetahuan dapat maksimal dalam praktiknya. Pengetahuan yang terus ditambah dan ditingkatkan dapat membantu auditor untuk melaksanakan tugasnya dalam memeriksa laporan keuangan perusahaan serta menghasilkan kualitas audit yang baik dan dapat diandalkan.

**Tabel 7. Uji Interaksi
Coefficients^a**

	Model	Unstandardized Coefficients		Standardized	T	Sig.
		B	Std. Error	Coefficients		
1	(Constant)	34.614	36.831		.940	.352
	X1	3.319	1.954	2.965	1.698	.095
	X2	-2.789	2.840	-1.699	-.982	.331
	X3	-3.004	1.777	-1.741	-1.691	.097
	X4	-.556	.875	-.580	-.636	.528
	X1X4	-.068	.045	-5.219	-1.506	.138
	X2X4	.082	.065	4.018	1.255	.215
	X3X4	.067	.040	2.949	1.670	.101

a. Dependent Variable: Y

Christiawan (2002), seorang akuntan publik yang independen adalah akuntan publik yang tidak mudah dipengaruhi, tidak memihak siapapun, dan berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, tetapi juga pihak lain pemakai laporan keuangan yang mempercayai hasil pekerjaannya. Jika seorang auditor bersikap independen, maka ia akan memberi penilaian yang senyatanya terhadap laporan keuangan yang diperiksa, tanpa memiliki beban apapun terhadap pihak manapun. Maka penilaiannya akan mencerminkan kondisi yang sebenarnya dari sebuah perusahaan yang diperiksa. Dengan demikian maka jaminan atas keandalan laporan yang diberikan oleh auditor tersebut dapat dipercaya oleh semua pihak yang berkepentingan. Jadi kesimpulannya adalah semakin tinggi independensi seorang auditor maka kualitas audit yang diberikannya semakin baik.

Pendapat De Angelo (1981) yang menyatakan bahwa independensi merupakan hal yang penting selain kemampuan teknik auditor juga sesuai dengan hasil penelitian ini. Auditor harus memiliki kemampuan dalam mengumpulkan setiap informasi yang dibutuhkan dalam pengambilan keputusan audit dimana hal tersebut harus didukung dengan sikap independen. Tidak dapat dipungkiri bahwa sikap independen merupakan hal yang melekat pada diri auditor, sehingga independen seperti telah menjadi syarat mutlak yang harus dimiliki. Tidak mudah menjaga tingkat independensi agar tetap sesuai dengan jalur yang seharusnya. Kerjasama

dengan klien yang terlalu lama bisa menimbulkan kerawanan atas independensi yang dimiliki auditor. Belum lagi berbagai fasilitas yang disediakan klien selama penugasan audit untuk auditor. Bukan tidak mungkin auditor menjadi "mudah dikendalikan" klien karena auditor berada dalam posisi yang dilematis.

Pengalaman auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hasil tersebut sejalan dengan penelitian Aji (2009) dan Rahman (2009). Keduanya menyimpulkan bahwa tidak berpengaruhnya pengalaman auditor terhadap kualitas audit mungkin disebabkan karena sebagian besar responden dalam penelitian mereka adalah auditor yang menjabat sebagai junior dan masa kerjanya tidak lebih dari 5 tahun. Dalam penelitian ini menemukan responden dilihat dari lamanya bekerja 81% di bawah 5 tahun dan 54,1% merupakan junior audit, sehingga respon para responden untuk menjawab pertanyaan berkaitan dengan variabel pengalaman cenderung menghasilkan jawaban tidak bernilai positif.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan apa yang disampaikan oleh Kusharyanti (2003: 26) menemukan bahwa auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik atas laporan keuangan. Mereka juga lebih mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasari. Kemudian Tubbs (1990) dalam artikel yang sama berhasil menunjukkan bahwa semakin berpengalamannya auditor, mereka semakin peka dengan kesalahan penyajian laporan keuangan dan semakin memahami hal-hal yang terkait dengan kesalahan yang ditemukan tersebut.

Sesuai dengan standar umum bahwa auditor disyaratkan memiliki pengalaman kerja yang cukup dalam profesi yang ditekuninya, serta dituntut untuk memenuhi kualifikasi teknis dan berpengalaman dalam bidang industri yang digeluti kliennya (Arens dan Loebbecke 1997). Pengalaman juga akan memberikan dampak pada setiap keputusan yang diambil dalam pelaksanaan audit sehingga diharapkan setiap keputusan yang diambil adalah merupakan keputusan yang tepat. Hal tersebut mengindikasikan bahwa semakin lama masa kerja yang dimiliki auditor maka auditor akan semakin baik pula kualitas audit yang dihasilkan

Berdasarkan pengujian *Moderated Regression Analysis* (Uji Interaksi) dapat diketahui bahwa etika auditor tidak memoderasi hubungan kompetensi auditor dengan kualitas audit. Kemudian untuk variabel kedua etika auditor tidak memoderasi hubungan independensi auditor dengan kualitas audit. Sedangkan untuk variabel yang ketiga ditemukan etika auditor tidak memoderasi hubungan pengalaman auditor dengan kualitas audit.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Deis dan Giroux (1992) bahwa kemampuan auditor untuk bertahan di bawah tekanan klien,

dalam hal ini independensi, tergantung pula oleh etika profesional. Dilihat dari arahnya, kompetensi yang diperkuat etika auditor berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Berarti hal ini tidak sejalan dengan teori dan hipotesis penelitian. Walaupun kompetensi merupakan hal yang penting untuk dimiliki seorang auditor, namun dengan tingkat kompetensi yang tidak terlalu tinggi, selama auditor tersebut tetap bekerja dengan memperhatikan etika profesional yang mengikatnya, ia tetap dapat menghasilkan kualitas audit yang sama baiknya, bahkan lebih baik dibanding auditor yang memiliki tingkat kompetensi yang sangat tinggi. Hal tersebut dikarenakan auditor yang memiliki tingkat kompetensi yang tinggi dalam hal pengalaman maupun pengetahuan, cenderung memiliki sikap egois yang tinggi pula, sehingga dalam melaksanakan proses audit, ia sering kali mengabaikan Standar Operasional Prosedur (SOP) yang harus dilakukan, bahkan bersikap kurang hati-hati, sehingga akhirnya kualitas audit yang dihasilkan pun tidak baik.

Kredibilitas auditor tentu sangat tergantung dari kepercayaan masyarakat yang menggunakan jasa mereka. Auditor yang dianggap telah melakukan kesalahan maka akan mengakibatkan mereduksinya kepercayaan klien. Namun meskipun demikian klien tetap merupakan pihak yang mempunyai pengaruh besar terhadap auditor. Hal tersebut bisa dilihat dari kondisi saat ini dimana telah terdapat berbagai regulasi yang mengatur mengenai kerjasama klien dengan auditor. Disamping itu, sangat sulit seorang auditor tetap bersikap independensi, apalagi jika selain memberikan jasa audit laporan keuangan klien, auditor tersebut juga memberikan jasa non audit lainnya. Dengan demikian, pemberian jasa non audit kepada klien audit, hubungan yang baik dengan klien, atau lamanya hubungan kerja sama dengan klien akan membuat auditor semakin sulit menjaga sikap independensinya dan hal tersebut akan berdampak pada kualitas audit yang dihasilkan auditor. Untuk mengatasi ketiga hal tersebut, maka auditor perlu menjaga etika profesi dalam menjalankan pekerjaannya, yang dalam hal ini disebut etika audit. Hal ini sesuai dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Deis dan Giroux (1992) dalam Alim *et al.* (2007) yang menyatakan bahwa “kemampuan auditor untuk dapat bertahan di bawah tekanan klien, dalam hal ini independensi, tergantung pula oleh etika profesional.”

Dari hasil pengujian koefisien determinasi diperoleh (*adjusted R square*) sebesar 0,648 atau 64,8%. Hal ini berarti variabel kompetensi auditor, independensi auditor, dan pengalaman auditor dapat menjelaskan variabel kualitas audit sebesar 64,8%. Sedangkan sisanya 35,2 % dijelaskan oleh variabel lain diluar model estimasi ini.

SIMPULAN

Kompetensi auditor, independensi auditor secara parsial terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Sedangkan pengalaman auditor tidak

berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Secara simultan kompetensi auditor, independensi auditor dan pengalaman auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Sementara itu, etika auditor terbukti tidak dapat memoderasi hubungan kompetensi auditor, independensi auditor dan pengalaman auditor dengan kualitas audit.

DAFTAR PUSTAKA

- AAA Financial Accounting Standard Committee. 2000. Commentary: SEC Auditor Independence Requirements. *Accounting Horizons* Vol. 15 No. 4 Desember 2001, h. 373-386
- Adi Purnomo (2007), Persepsi Auditor Tantang Pengaruh Faktor-Faktor Keahlian Dan Independensi Terhadap Kualitas Audit.
- Alvin A. Arens, Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley (2008), *Jasa Audit dan Assurance: Pendekatan Terpadu (Adaptasi Indonesia)*, Pearson Education International, Salemba Empat
- A. Sonny Keraf, Robert Haryono Imam (1995), *Etika Bisnis: Membangun Citra Bisnis Sebagai Profesi Luhur*, Pustaka Filsafat
- Bambang Hartadi (2009), Pengaruh Fee Audit, Rotasi KAP, Dan Reputasi Auditor Terhadap Kualitas Audit Di Bursa Efek Indonesia
- Bondan Dwi Utomo (2010), Pengaruh Client Contracting Environment, Reputasi Klien, dan Pengalaman kerja terhadap pergantian kap pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI
- Christiawan, Y.J. (2002), Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik : Refleksi Hasil Penelitian Empiris, *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol 4, No. 2, November 2002, Hal 79-92.
- Choi, J.H., Kim, F., Kim, J.B. dan Zang, Y.S. (2010). Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice dan Theory*, Vol. 29(1), h.73-97.
- De Angelo, L. E. (1981) Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 3(3), h.183-199.
- Donald R. Cooper, Pamela S. Schindler (2011), *Business Research Methods*, Boston, McGrawHill.
- Elisha Muliani Singgih, Icuk Rangga Bawono (2010), Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Professional Care, dan Akuntabilitas Terhadap Kualitas Audit (Studi pada Auditor di KAP Big Four di Indonesia), *Simposium Nasional Akuntansi XIII*, Purwokerto.
- Francis, J.R., dan Yu, D.M. (2009). Big 4 Office Size and Audit Quality. *The Accounting Review*, Vol. 84, h. 1521-1552.

- Ghozali, Imam (2006), Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS, Semarang. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Halim, A 2008, Auditing: Dasar-dasar Audit Laporan Keuangan, UPP STIM YKPN, Yogyakarta
- Hamid, A 2013, Pengaruh Tenur dan Pengalaman kerja Terhadap Kualitas Audit, Universitas Padang, Sumatera Barat
- Herusetya, A. (2009), Pengaruh Ukuran Auditor dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Laba, *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia* Vol. 6(1), h. 46-70.
- Icuk Rangga, Bawono Elisha dan Muliani Singgih (2010), Faktor-faktor Dalam Diri Auditor Dan Kualitas Audit: Studi Pada KAP BIG FOUR Di Indonesia
- Ikatan Akuntan Indonesia-Kompartemen Akuntan Publik (IAI_KAP), 2001, Standar Profesional Akuntan Publik, Salemba Empat, Jakarta
- Indah S.N. (2010), Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Auditor KAP di Semarang), Skripsi, Universitas Diponegoro, Semarang.
- Kuncoro, Mudrajat (2009), Metode Riset Untuk Bisnis dan Ekonomi, Edisi 3, Jakarta: Erlangga.
- Kusharyanti (2003), Temuan Penelitian Mengenai Kualitas Audit dan Topik Penelitian Dimasa Yang Akan Datang, *Jurnal Akuntansi dan Manajemen*, Vol. 2 No. 2. h.25-34.
- K. Bertens (2000), Etika, Jakarta, Gramedia Pustaka Utama
- Mulyadi dan Kanaka Puradiredja. 1998. Auditing Pendekatan Terpadu. Jakarta. Salemba Empat.
- Marsellia, dkk. 2009, Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderator (Studi Empiris Pada Auditor Di KAP Big Four Jakarta)
- M. Nizarul Alim, Trisni Hapsari, Liliek Purwanti (2007), Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi, *Simposium Nasional Akuntansi X*, Makassar.
- Novita, E.I. (2009). Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik terhadap Kualitas Audit pada Perusahaan Manufaktur yang Listing di BEI Tahun 2005-2007. Skripsi, Universitas Airlangga.
- Saifuddin. 2004. Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Opini Audit Going Concern (Studi Kuasi eksperimen pada Auditor dan Mahasiswa). Semarang. Undip
- Riyatno 2007, Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik Terhadap Earnings Response Coefficients. *Jurnal Keuangan dan Bisnis*. Vol. 5 No. 2.

- Sri Trisnaningsih (2007), Independensi Auditor dan Komitmen Organisasi Sebagai Mediasi Pengaruh Pemahaman Good Governance, Gaya Kepemimpinan, dan Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Auditor, *Simposium Nasional Akuntansi X*, Makassar.
- Sugiyono (2004), "Metode Penelitian Bisnis", Bandung, CV.Afabeta. Susiana, Arleen Herawaty (2007), Analisis Pengaruh Independensi, Mekanisme Corporate Governance, dan Kualitas Audit Terhadap Integritas Laporan Keuangan, *Simposium Nasional Akuntansi X*, Makassar.
- Supriyono, R.A. 1988. Pemeriksaan Akuntansi (Auditing) : Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik. Yogyakarta. Salemba Empat.
- Tim Penyusun Kamus Pusat Pembinaan dan Pengembangan Bahasa (1995), Kamus Besar Bahasa Indonesia, Edisi kedua, Departemen Pendidikan dan Kebudayaan, Balai Pustaka.
- Pardede, E.B. (2010). Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit: Studi Empiris Perusahaan Manufaktur 2005-2008. Skripsi, Universitas Indonesia
- Yustina R.T. (2009), Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Intern Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaannya (Survei pada BPR yang Ada di Kota Tasikmalaya), *Jurnal Akuntansi*, Vol 5, No. 2