Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderator (Studi Empiris Pada Auditor Di KAP *Big Four* Jakarta)

The Effect Competency and Independency Againts Audit Of Quality with Auditor's Ethic As Moderating Variable
(Empirical Study of the Auditors in KAP Big Four Jakarta)

Marsellia
Program Studi Akuntansi Institut Bisnis dan Informatika Indonesia (IBII)
Jl. Yos Sudarso Kav. 87, Sunter, Jakarta Utara 14350
(marsellia_08@yahoo.co.id)

Carmel Meiden
Program Studi Akuntansi Institut Bisnis dan Informatika Indonesia (IBII)
Jl. Yos Sudarso Kav. 87, Sunter, Jakarta Utara 14350
(cmeiden2@yahoo.com)

Budi Hermawan
Program Studi Manajemen Institut Bisnis dan Informatika Indonesia (IBII)
Jl. Yos Sudarso Kav. 87, Sunter, Jakarta Utara 14350
(arjuna_budi75@ibii.ac.id)

ABSTRAK

Penelitian ini menelusuri pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit, serta memeriksa pengaruh kompetensi dan independensi melalui variabel moderator yaitu etika auditor terhadap kualitas audit, mengingat kedua hal tersebut sangatlah penting untuk menghasilkan kualitas audit yang baik. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa seluruh variabel independen yaitu kompetensi dan independensi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Selain itu, penelitian ini juga menemukan bahwa interaksi antara kompetensi dan etika auditor serta interaksi antara independensi dan etika auditor memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Kesimpulan yang didapat menyatakan bahwa kompetensi, independensi, interaksi antara kompetensi dan etika auditor, serta interaksi antara independensi dan etika auditor memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Untuk penelitian selanjutnya, diharapkan dapat menggunakan variabel moderasi yang lain yang mungkin akan memberikan pengaruh pada independensi, kompetensi, serta kualitas audit.

Kata Kunci: Kualitas Audit, Kompetensi, Independensi, Etika Auditor

ABSTRACT

This study investigates the influence of competency and independency againts the quality of audit and also examines whether competency and independency that moderated by auditor ethics influence the audit quality, remember both of that are important to resulted good audit quality. The result indicates that all independent variable that competency and independency effected audit quality significantly. Beside that, this research found that interaction between competency and auditor ethics and also interaction between independency and auditor ethics have significantly effect to the quality of audit. The conclusion obtained is competency, independency, the interaction between competency and ethic, and also the interaction between independency and ethic that give influence to the audit quality significantly. For future research expected can use other moderating variable influencing independency, competency, and also audit quality.

Keywords : competency, independency, ethic, audit quality

PENDAHULUAN

Dewasa ini, publik semakin mempertanyakan kualitas audit yang dihasilkan oleh para auditor seiring dengan maraknya kasus-kasus yang terjadi baik di dalam negri maupun di manca negara, dimana kasus-kasus tersebut berkaitan dengan pelanggaran yang dilakukan oleh para auditor. Padahal kebutuhan akan jasa audit semakin hari semakin meningkat. Salah satu pihak yang sangat membutuhkan jasa audit adalah para stakeholders perusahaan. Hal ini dikarenakan, untuk membuat keputusan yang tepat dan benar, *principal* dan para pengguna laporan keuangan lainnya perlu memperoleh laporan yang berisikan data yang sesuai dengan kebenaran yang ada.

Menurut FASB dalam Singgih dan Bawono (2010), dua karakteristik terpenting yang harus ada dalam laporan keuangan adalah relevan (*relevance*) dan dapat diandalkan (*reliable*). Sedangkan pihak yang bertugas untuk membuat laporan keuangan dalam perusahaan (agen) cenderung berusaha untuk menghasilkan laporan keuangan yang baik sesuai dengan harapan para pengguna laporan keuangan, dibanding menghasilkan laporan keuangan yang relevan dan reliabel, dengan tujuan para pengguna laporan keuangan akan merasa puas dengan kinerja agen. Hal tersebut diakibatkan adanya perbedaan kepentingan antara kedua pihak tersebut. Disinilah peran pihak ketiga yang independen yaitu auditor, yang bertugas memeriksa kebenaran dari laporan keuangan yang telah dibuat oleh *agen* untuk diberikan kepada pengguna laporan keuangan. Sehingga, informasi yang terdapat di dalam laporan keuangan menjadi lebih relevan dan reliabel untuk digunakan sebagai acuan dalam pengambilan keputusan oleh para pengguna laporan keuangan.

Para pengguna laporan keuangan akan lebih mempercayai informasi dalam laporan keuangan yang telah dibuat oleh agen setelah laporan tersebut diperiksa kebenarannya oleh auditor. Untuk itu, auditor harus memiliki kredibilitas dalam melakukan pekerjaannya sehingga auditor dapat menghasilkan laporan audit yang berkualitas.

Untuk menghasilkan kualitas audit yang tinggi, auditor memerlukan dua hal utama, yaitu kompetensi dan independensi (Christiawan 2002). De Angelo (1981) dalam Kusharyanti (2003) memberikan definisi kualitas audit sebagai probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien. Sedangkan Deis dan Groux (1992) dalam Alim *et al.* (2007) menjelaskan bahwa probabilitas untuk menemukan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor dan probabilitas melaporkan pelanggaran tergantung pada independensi auditor.

Penelitian mengenai independensi seorang auditor telah banyak dilakukan oleh para peneliti di

seluruh dunia, diantaranya oleh De angelo (1981) dalam Kusharyanti (2003) yang menyatakan bahwa jika auditor tidak mampu menolak tekanan dari klien, seperti tekanan personal, emosional atau keuangan, maka independensi auditor telah berkurang dan bisa mempengaruhi kualitas audit. Penelitian mengenai independensi juga dilakukan oleh Pany dan Reckers (1980) dalam Alim *et al.* (2007) yang menyatakan bahwa independensi seorang auditor dipengaruhi oleh ukuran perusahaan klien dan pemberian hadiah. Banyaknya penelitian mengenai independensi menunjukkan bahwa faktor independensi merupakan faktor yang penting bagi seorang auditor dalam menjalankan profesinya.

Menurut Djaddang dan Agung (2002) dalam Singgih dan Bawono (2010), "Auditor ketika mengaudit harus memiliki keahlian yang meliputi dua unsur yaitu pengetahuan dan pengalaman". Dengan demikian, selain pengetahuan, pengalaman kerja telah dipandang sebagai suatu faktor penting dalam memprediksi kinerja akuntan publik, dalam hal ini adalah kualitas auditnya.

Kompetensi dan independensi yang dimiliki auditor dalam penerapannya akan terkait dengan etika. Sesuai dengan PSA No. 02 (SPAP seksi 110, 2001), auditor memiliki tanggung jawab terhadap profesinya, tanggung jawab untuk mematuhi standar yang diterima oleh para praktisi rekan seprofesinya. Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) telah menetapkan aturan yang mendukung standar tersebut dan membuat basis penegakan kepatuhan tersebut sebagai bagian dari Kode Etik Ikatan Akuntan. Penelitian tentang etika telah dilakukan oleh Payamta (2002) dalam Alim *et al*. (2007) yang menyatakan bahwa berdasarkan "Pedoman Etika" IFAC, maka syarat-syarat etika suatu organisasi akuntan sebaiknya didasarkan pada prinsip-prinsip dasar yang mengatur tindakan/perilaku seorang akuntan dalam melaksanakan tugas profesionalnya. Prinsip tersebut adalah (1) integritas, (2) obyektifitas, (3) independen, (4) kepercayaan, (5) standar-standar teknis, (6) kemampuan profesional, dan (7) perilaku etika.

Penelitian ini mencoba mengevaluasi pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit, serta melihat efek yang ditimbulkan etika auditor sebagai variabel moderator yang mungkin akan mempengaruhi secara kuat atau lemah, hubungan antara kompetensi, independensi, serta kualitas audit.

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Kualitas Audit

Menurut De Angelo (1981) dalam Kusharyanti (2003:25), kualitas audit adalah kemungkinan (*joint probability*) dimana seorang auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi kliennya. Deis dan Giroux (1992) dalam Alim *et al.* (2007) mengungkapkan terdapat empat hal yang dianggap mempunyai hubungan dengan kualitas audit yaitu (1) Lama waktu auditor telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan (*tenure*), (2) Jumlah klien, (3) Kesehatan keuangan klien, dan (4) *Review* oleh pihak ketiga. Sedangkan Alim *et al*. (2007) meneliti 7 atribut yang dapat dijadikan ukuran dalam mengukur 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 manajer atau partner. Penelitian tersebut menghasilkan kesimpulan, bahwa ketujuh atribut tersebut dapat digunakan dalam mengukur kualitas audit.

Etika Auditor

Etika dapat didefinisikan secara luas sebagai seperangkat prinsip-prinsip moral atau nilai-nilai (Alvin A. Arens, Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley, 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 Alvin A. Arens, Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley (2008: 68), alasan adanya harapan yang begitu tinggi pada penerapan etika bagi profesi akuntan publik yaitu dikarenakan

merupakan hal yang penting bahwa klien dan pihak-pihak eksternal pengguna laporan keuangan untuk memiliki kepercayaan dalam kualitas audit dan jasa lainnya yang diberikan oleh akuntan publik.

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 profesional 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*.

Kompetensi Auditor

Menurut Christiawan (2002), kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki akuntan publik dalam bidang auditing dan akuntansi. Sedangkan menurut Mayangsari (2003) dalam Alim *et al.* (2007), kompetensi juga merupakan pengetahuan, ketrampilan, dan kemampuan yang berhubungan dengan pekerjaan, serta kemampuan yang dibutuhkan untuk pekerjaan-pekerjaan non-rutin.

Ashton (1991) dalam Alim *et al*. (2007) menunjukkan bahwa dalam literatur psikologi, pengetahuan spesifik dan lama pengalaman bekerja sebagai faktor penting untuk meningkatkan kompetensi. Pendapat ini didukung oleh penelitian Libby dan Frederick (1990) dalam 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, Bonner (1990) dalam 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.

Behn *et al.* (1997) dalam Alim *et al*. (2007) mengembangkan atribut kualitas audit yang salah satu diantaranya adalah standar etika yang tinggi, sedangkan atribut-atribut lainnya terkait dengan kompetensi auditor. Dalam menghasilkan audit yang berkualitas, akuntan publik harus menyadari adanya tanggung jawab kepada publik, kepada klien, dan kepada sesama praktisi, termasuk perilaku terhormat, bahkan jika hal tersebut berarti melakukan pengorbanan atas kepentingan pribadi (Alvin A. Arens, Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley, 2008).

Independensi

Menurut Standar Profesi Akuntan Publik 2001 seksi 220 PSA No.04 Alinea 2, independensi itu berarti tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (dibedakan dalam hal berpraktik sebagai auditor intern). Dengan demikian, ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak yang justru paling penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya.

Faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor menurut Supriyono (1988) dalam Alim *et al*. (2007) yaitu (1) Ikatan keputusan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2) Persaingan antar KAP, (3) Pemberian jasa lain selain jasa audit, (4) Lama penugasan audit, (5) Besar kantor akuntan, dan (6) Besarnya *audit fee*. Sedangkan hasil penelitian Kusharyanti (2003), independensi ditentukan oleh tiga hal, yaitu (1) Jangka waktu auditor memberikan jasa kepada klien (*auditor tenure*), (2) Penetapan harga (*pricing*), dan (3) Pemberian jasa non audit. Selain itu, Shockley (1981) dalam Alim et al. (2007) juga mengemukakan hasil penelitian yaitu terdapat empat faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik, yaitu (1) Pemberian jasa konsultasi kepada klien, (2) Persaingan antar KAP, (3) Ukuran KAP, dan (4) Lama hubungan audit dengan klien.

Hasil penelitian mengenai independensi yang telah dilakukan oleh Alim et al. (2007) mengemukakan bahwa 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 oleh 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.

Agency Theory

Teori keagenan (*Agency Theory)* adalah teori yang menjelaskan mengenai konflik yang tercipta antara pihak manajemen perusahaan selaku *agen* dengan pemilik perusahaan selaku *principal*. *Principal* sebagai pemilik perusahaan selalu ingin mendapatkan segala informasi mengenai aktivitas perusahaan, terutama jika aktivitas-aktivitas tersebut terkait dengan investasi atau dana yang mereka investasikan dalam perusahaan tersebut. Melalui laporan pertanggungjawaban yang dibuat oleh *agen*, *principal* memperoleh berbagai informasi yang dibutuhkan sekaligus sebagai alat penilaian atas kinerja *agen* selama periode tertentu. Namun, seringkali, *agen* cenderung melakukan berbagai tindakan untuk membuat laporan pertanggungjawabannya terlihat baik dan menghasilkan keuntungan bagi *principal* sehingga kinerjanya dianggap baik, walaupun kenyataannya tidak demikian. Untuk mencegah terjadinya hal tersebut, diperlukan pemeriksaan yang dilakukan oleh pihak ketiga yang independen, yaitu auditor. Dengan demikian, laporan keuangan yang dibuat oleh *agen* dapat lebih *reliable* (dapat lebih dipercaya).

Pendapat auditor mengenai laporan keuangan tersebut akan dipertimbangkan sebelum hal-hal yang berhubungan dengan masa depan perusahaan diputuskan. *Principal* atau pengguna informasi laporan keuangan lainnya akan memilih auditor yang memiliki kredibilitas dalam menjalankan tugasnya dikarenakan, auditor yang kredibel akan lebih baik dalam memberikan informasi yang terdapat dalam laporan keuangan yang berarti auditor tersebut menghasilkan kualitas audit yang baik. Hal tersebut akan mengurangi asimetris informasi yang terjadi antara pihak *agen* dengan *principal*.

Teori Keutamaan (Virtue Theory)

Teori keutamaan berangkat dari manusianya (Bertens, 2000). Teori keutamaan tidak menanyakan tindakan mana yang etis dan tindakan mana yang tidak etis. Teori ini tidak lagi mempertanyakan suatu tindakan, tetapi berangkat dari pertanyaan mengenai sifat-sifat atau karakter yang harus dimiliki oleh seseorang agar bisa disebut sebagai manusia utama, dan sifat-sifat atau karakter yang mencerminkan manusia hina. Karakter/sifat utama dapat didefinisikan sebagai disposisi sifat/watak yang telah melekat/dimiliki oleh seseorang dan memungkinkan dia untuk selalu bertingkah laku yang secara moral dinilai baik. Mereka yang selalu melakukan tingkah laku buruk secara amoral disebut manusia hina. Bertens (2000) memberikan contoh sifat keutamaan, antara lain: kebijaksanaan, keadilan, dan kerendahan hati. Sedangkan untuk pelaku bisnis, sifat utama yang perlu dimiliki antara lain: kejujuran, kewajaran (fairness), kepercayaan dan keuletan.

Menurut teori ini, auditor dituntut untuk dapat bersikap sempurna. Seorang auditor dalam menjalankan tugasnya diharapkan dapat memiliki sifat yang jujur dan penuh dengan kewajaran dengan cara tetap bersikap objektif dalam membuat berbagai keputusan audit. Untuk itu, auditor perlu mempertahankan independensi yang ada pada dirinya. Auditor juga diharapkan dapat menjaga kepercayaan yang diberikan kepadanya, serta bersikap ulet dalam melakukan proses audit hingga dapat menghasilkan kualitas audit yang baik.

Teori Egoisme

Teori egoisme termasuk dalam etika deontologi yang mengukur baik buruknya suatu tindakan berdasarkan tujuan yang mau dicapai dengan tindakan itu atau berdasarkan akibat yang ditimbulkan oleh tindakan itu sendiri. Inti dari pandangan egoisme adalah bahwa tindakan dari setiap orang pada dasarnya bertujuan untuk

mengejar kepentingan pribadi dan memajukan dirinya sendiri. Karena itu, satu-satunya tujuan dan juga kewajiban moral setiap pribadi adalah untuk mengejar kepentingannya dan memajukan diri sendiri. Teori egoisme sendiri dibedakan menjadi dua, yaitu egoisme etis dan egoisme psikologis. Egoisme etis didefinisikan sebagai teori etika yang menyatakan bahwa satu-satunya tolak ukur mengenai baik buruknya suatu tindakan seseorang adalah kewajiban untuk mengusahakan kebahagiaan dan kepentingannya diatas kebahagiaan dan kepentingan orang lain. Sedangkan egoisme psikologis adalah pandangan yang mengatakan bahwa semua orang harus selalu dimotivasi oleh tindakan, demi kepentingan dirinya belaka (Sonny Keraf dan Robert Haryono, 1995).

Teori *eogisme* atau egotisme yang diasaskan oleh Friedrich Wilhelm Nietche mengungkapkan bahwa setiap orang mestilah bersifat keakuan, yaitu melakukan sesuatu yang bermatlamat memberikan faedah kepada diri sendiri. Dalam teori ini, setiap perbuatan yang memberikan keuntungan akan dianggap sebagai perbuatan yang baik dan sebaliknya, perbuatan yang merugikan diri sendiri dianggap sebagai perbuatan yang buruk.

Dalam kenyataannya, auditor sebagai pihak ketiga yang independen dan bertugas menjadi penengah antara pihak *agen* dan *principal*, memiliki ego dalam dirinya sendiri. Sehingga, walaupun memiliki kompetensi dan independensi yang tinggi, terkadang auditor lupa akan etika profesi (Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia) yang harus ia jaga dikarenakan adanya ego tersebut. Bahkan, tidak jarang, akibat tingginya tingkat kompetensi dan independensi yang dimiliki auditor tersebutlah yang menyebabkan semakin tinggi pula rasa egois yang ada di dalam dirinya sehingga dalam menjalankan tugasnya, auditor tidak lagi bekerja sesuai etika profesi yang ada dan alhasil akan menghasilkan kualitas audit yang rendah.

Berdasarkan Kerangka Pemikiran yang terdapat pada Gambar 1, terdapat 4 hipotesis dalam penelitian ini, yaitu:

H1 : Kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit

H2 : Kompetensi yang diperkuat oleh etika auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit

H3 : Independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit

H4 : Independensi yang diperkuat oleh etika auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit

METODOLOGI PENELITIAN

Pendekatan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk mempelajari hubungan sebab dan akibat (*causal*) karena menelusuri pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit dengan etika auditor sebagai variabel moderator yang mungkin akan memperkuat atau memperlemah hubungan tersebut.

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor yang bekerja di KAP *Big Four* yang berada di Jakarta. Sedangkan sampel yang dalam penelitian ini disebut responden adalah auditor yang memiliki posisi sebagai junior dan senior auditor yang aktif melakukan audit dan bekerja di KAP *Big Four* yang berada di Jakarta.

Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah *non probability sampling*. *Sampling* yang digunakan dalam penelitian ini adalah *purposive sampling* yang menetapkan sampel berdasarkan tujuan tertentu. Dalam teknik *purposive sampling*, terdapat 2 jenis tipe sampling yaitu *judgement sampling* dan *quota sampling* (Cooper dan Schindler, 2010). Jenis *purposive sampling* yang digunakan dalam penelitian ini adalah *judgement sampling* dimana pemilihan anggota sampel berdasarkan kriteria tertentu yang ditetapkan peneliti. Metode ini digunakan karena peneliti tidak memiliki data pasti mengenai jumlah auditor yang bekerja pada masing-masing KAP *Big Four* di wilayah Jakarta. Oleh karena itu, kriteria sampel dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Unsur sampel adalah para auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik *Big Four* di wilayah Jakarta dengan posisi sebagai junior-senior auditor.
2. Jumlah responden seluruhnya adalah 180 auditor yang bekerja di KAP *Big Four* yang terdiri dari :
   a. Deloitte
   b. Ernst and Young (EY)
   c. KPMG
   d. Pricewaterhouse Coopers (PWC)
3. Periode penelitian adalah Januari-Februari 2012

Metode Pengumpulan Data

Berdasarkan metode pengumpulan data, penelitian ini menggunakan metode survei, yaitu metode penelitian dimana peneliti mengumpulkan informasi melalui penyebaran kuesioner kepada para responden yang menjadi subjek penelitian.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

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, variabel-variabel tersebut diuraikan sebagai berikut:

1. Kompetensi Auditor (KOMP)

Peneliti menggunakan dua dimensi kompetensi auditor dari Alim *et al*. (2007) yaitu pengalaman dan pengetahuan. Peneliti menggunakan 13 pernyataaan dalam kuisioner dengan indikator sebagai berikut: (1) Jumlah klien yang diaudit, (2) Jenis perusahaan yang pernah diaudit, (3) Pengetahuan mengenai prinsip akuntansi, (4) Pengetahuan mengenai jenis industri klien, (5) Pendidikan strata dan pelatihan khusus, dan (6) Keahlian khusus yang dimiliki auditor. Semua item pernyataan diukur pada skala Likert 1 sampai 5.

2. Independensi Auditor (IND)

Peneliti menggunakan tiga dimensi independensi auditor yang digabungkan dari penelitian Alim *et al*. (2007), Kusharyanti (2003), dan Shockley (1981) dalam Alim *et al*. (2007) yaitu (1) Tekanan dari klien, (2) Pemberian jasa non audit, dan (3) Lama hubungan dengan klien. Dari ketiga dimensi tersebut, dikembangkan 11 pernyataan yang mencakup tujuh indikator mengenai independensi, yaitu (1) Besarnya fee audit, (2) Pengungkapan kecurangan klien, (3) Pemberian fasilitas dari klien, (4) Penggantian auditor oleh klien, (5) Pemberian jasa non audit kepada klien, (6) Lama mengaudit klien, dan (7) Hubungan baik dengan klien. Semua item pernyataan diukur pada skala Likert 1 sampai 5.

3. Etika Auditor (ETIK)

Variabel Etika Auditor diukur menggunakan indikator-indikator yang digunakan dalam penelitian Alim *et al*. (2007) yaitu: (1) imbalan yang diterima; (2) organisasional; (3) lingkungan kerja; dan (4) *emotional quotient.* Dari situ, dikembangkan 4 pernyataan yang keempatnya diukur pada skala Likert 1 sampai 5.

4. Kualitas Audit (KUA)

Dalam penelitian ini, yang menjadi variabel bebas adalah kualitas audit. Kualitas audit diukur sesuai dengan penelitian Alim *et al*. (2007) dengan indikator-indikator yaitu : (1) deteksi salah saji; (2) kesesuaian dengan SPAP SA Seksi 410, 2001 (PSA No.08) mengenai "Kepatuhan Terhadap Prinsip Akutansi Yang Berlaku Umum Di Indonesia"; (3) kepatuhan terhadap SOP; (4) risiko audit; (5) prinsip kehati-hatian; dan (6) proses pengendalian atas pekerjaan oleh supervisor. Dari keenam indikator tersebut, maka dikembangkan 6 pernyataan. Semua item tersebut diukur pada skala Likert 1 sampai 5.

Pengukuran Variabel

Analisis data dimulai dengan menguji validitas dan reliabilitas kuisioner. Uji validitas adalah pengujian atas relevansi suatu indikator dalam mengukur variabel, sedangkan uji reliabilitas dilakukan untuk menguji sejauh mana hasil pengukuran dapat dipercaya dengan menggunakan model *Cronbach Alpha*. Uji pra kuisioner disebarkan kepada 30 responden. Selanjutnya, untuk dapat melakukan analisis Regresi Berganda, perlu dilakukan pengujian asumsi klasik. Model regresi yang baik harus bebas dari asumsi klasik. Uji asumsi klasik terdiri dari 4 bagian pengujian yakni normalitas, multikolinearitas, heteroskedastisitas, dan autokorelasi. (Imam Ghozali, 2006: 95-147).

Model Regresi Linier Ganda

Model dalam penelitian ini adalah:

$$\mathbf{KUA = \beta_0+\beta_1 KOMP+\beta_2 IND+\beta_3 KOMP.ETIK+ \beta_4 IND.ETIK+e}$$

Dimana:

KUA	=	Kualitas Audit,
β_0	=	Konstanta
β_1, β_2, β_3, β_4	=	Koefisien regresi,
KOMP	=	Kompetensi auditor,
IND	=	Independensi auditor,
KOMP.ETIK	=	Interaksi antara Kompetensi dan Etika auditor
IND.ETIK	=	Interaksi antar Independensi dan Etika Auditor
e	=	E*rror*

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Gambaran Umum Objek Penelitian dan Deskripsi Responden

Responden dalam penelitian ini adalah para auditor yang bekerja di KAP *Big Four* di Jakarta, yaitu: (1) Deloitte Touche Tohmatsu (Deloitte); (2) Ernst & Young (EY); (3) Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG); dan (4) Pricewaterhouse Coopers (PWC). Dengan persyaratan, auditor yang dijadikan subjek dalam penelitian ini adalah auditor yang aktif melakukan audit dan berada dalam posisi junior auditor sampai senior auditor.

Jumlah kuisioner yang disebar dalam penelitian ini sebanyak 180 kuisioner. Waktu dan batas pengembalian kuisioner ditentukan dari tanggal 13 Januari 2012 sampai 13 Februari 2012. Jumlah responden yang berpartisipasi sebanyak 153 responden, namun 3 diantaranya tidak dapat digunakan dikarenakan tidak semua pernyataan diberikan respon atau skor kesesuaian, sehingga total responden yang dapat diperhitungkan sebanyak 150 responden. Jika dibandingkan antara tingkat pengiriman kuisioner dengan tingkat partisipasi responden, maka tingkat tanggapan responden dalam penelitian ini sebanyak 83,33%. Pada lampiran disajikan tabel profil responden menurut data demografis yang terdapat pada bagian I dalam kuisioner.

Uji Validitas, Reliabilitas, dan Uji Asumsi Klasik

Pengujian instrumen penelitian baik dari segi validitasnya maupun reliabilitasnya terhadap 30 responden diperleh bahwa hasil instrumen penelitian yang dipergunakan adalah valid dengan tingkat signifikansi < 0,05 dan reliabel dengan nilai *Cronbach's Alpha* > 0,60 (Imam Ghozali, 2006 :29-46). Dimana untuk variabel kompeteni memiliki tingkat signifikansi < 0,05 kecuali 6 pernyataan butir 2, 4, 5, 6, 10, dan 12, sehingga tanpa keikutsertaan keenam pernyataan tersebut, seluruh instrumen kompetensi adalah valid dan reliabel. Demikian pula dengan variabel kualitas audit yang memiliki tingkat signifikansi < 0,05 kecuali 1 pernyataan butir 6, sehingga tanpa mengikutsertakan butir pernyataan tersebut, seluruh instrumen kualitas audit adalah valid dan reliabel.

Dalam penelitian ini, Uji asumsi klasik dilakukan atas 2 variabel independen yaitu: Kompetensi Auditor (KOMP) dan Independensi Auditor (IND), dan juga interaksi antara variabel

independen dengan variabel moderator yaitu Kompetensi*Etika Auditor (KOMP.ETIK) dan Independensi*Etika Auditor (IND.ETIK), serta 1 variabel dependen yaitu Kualitas Audit (KUA). Dalam penelitian ini, model lolos sebagian besar dari uji asumsi klasik seperti normalitas, heteroskedastisitas, dan autokorelasi. Namun, model penelitian ini, tidak lolos uji multikolinearitas yang berarti terdapat multikolinearitas antar variabel independen dalam model regresi penelitian ini. Tetapi hal ini dapat ditolerir dikarenakan multikolinearitas terjadi akibat adanya interaksi antar variabel independen. Menurut Imam Ghozali (2006:95), multikolinearitas dapat disebabkan karena adanya efek dari kombinasi dua atau lebih variabel independen.

Analisis Regresi Berganda

Dari hasil regresi berganda yang telah dilakukan, dapat disusun suatu persamaan regresi linier berganda sebagai berikut:

KUA = 1,911 + 0,2135 KOMP – 1,842 IND –

(3,513) (-3,037)****

0,442 KOMP.ETIK + 0,508 IND.ETIK

(-2,795) (3,192)****

F = 12,879**

R^2 = 0,262

Ket = hasil angka dalam kurung adalah Sig-t

** Signifikan hingga α = 5%

Hasil Uji-F diperoleh nilai Sig-F sebesar 0,000. Karena nilai Sig-F tersebut < 0,05, maka tolak H_0 yang berarti model regresi signifikan. Artinya, terdapat cukup bukti bahwa secara simultan variabel kompetensi (KOMP), independensi (IND), kompetensi yang diperkuat etika auditor (KOMP.ETIK), serta independensi yang diperkuat etika auditor (IND.ETIK) berpengaruh terhadap variabel kualitas audit (KUA).

Dengan melihat nilai Sig-t yang ada, maka dapat disimpulkan bahwa terdapat cukup bukti variabel kompetensi (KOMP) berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit (KUA) dikarenakan nilai Sig-t < 0,005 yaitu sebesar 0,001. Hasil ini sesuai dengan hipotesis 1 yang menyatakan kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini berarti bahwa kualitas audit yang baik dapat dihasilkan dari auditor yang memiliki kompetensi yang baik pula. Kompetensi sendiri terdiri dari dua dimensi yaitu pengetahuan dan pengalaman. Pengetahuan yang terus dibaharui dan ditambah, dapat membantu auditor untuk melaksanakan tugasnya dalam memeriksa laporan keuangan perusahaan serta menghasilkan kualitas audit yang baik dan dapat diandalkan. Hal ini sesuai dengan penelitian Christiawan (2002). Selain pengetahuan, auditor juga membutuhkan banyak pengalaman kerja dalam bidang audit. Semakin banyak pengalaman kerja auditor dibidang audit, semakin membantu auditor dalam melaksanakan pemeriksaan laporan keuangan perusahaan kliennya dikarenakan banyaknya jenis industri, jenis perusahaan, dan berbagai kasus serta penyelesaiannya telah dihadapi oleh auditor tersebut. Hal ini sesuai dengan penelitian Ashton (1991) dalam Alim *et al*. (2007) yang menyatakan bahwa pengetahuan dan pengalaman merupakan faktor penting bagi seorang auditor dalam menjalankan pekerjaan mereka berkaitan dengan pemberian opini audit.

Untuk variabel kompetensi yang diperkuat etika auditor (KOMP.ETIK) memiliki nilai Sig. 0.006 yang lebih kecil dari 0.05. Hal ini menunjukkan bahwa kompetensi yang diperkuat etika auditor (KOMP.ETIK) terbukti berpengaruh terhadap kualitas audit (KUA). 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 seringkali mengabaikan SOP yang harus dilakukan, bahkan bersikap kurang hati-hati, sehingga akhirnya kualitas audit yang dihasilkan pun tidak baik.

Untuk variabel Independensi (IND) memiliki nilai Sig. 0,003 yang lebih kecil dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa independensi (IND) terbukti berpengaruh terhadap kualitas audit (KUA). Dilihat dari arahnya, independensi berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Berarti hal ini tidak sejalan dengan teori dan hipotesis penelitian. Tingkat independensi yang terlalu tinggi dapat memberikan dampak yang sebaliknya, yaitu rendahnya kualitas audit yang dihasilkan. Hal tersebut dikarenakan, bebasnya auditor dari pengaruh siapapun, membuat auditor bebas memutuskan apa yang akan dilakukannya, sehingga seringkali auditor bertindak kurang hati-hati, tidak memperhatikan arahan dari manajemen atau supervisor audit, atau bahkan tidak melaksanakan semua prosedur audit ketika diberikan waktu yang singkat dalam melakukan proses audit pada suatu klien.

Dengan melihat nilai Sig-t yang ada, maka dapat disimpulkan bahwa terdapat cukup bukti interaksi antara variabel independensi dan etika auditor (IND.ETIK) berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit (KUA) dikarenakan nilai Sig-t < 0,005 yaitu sebesar 0,002. Hasil ini sesuai dengan hipotesis 4 yang menyatakan bahwa interaksi independensi dan etika auditor berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. Auditor diharapkan tetap dapat menjaga sikap independensinya sekalipun dalam proses audit, ia mendapatkan tekanan dari pihak klien. Sangatlah tidak mudah menjaga tingkat independensi seorang auditor agar tetap sesuai dengan yang sebagaimana diharuskan, terutama setelah auditor menjalin kerjasama dengan klien dalam waktu yang terlalu lama dan berhubungan sangat baik dengan klien tersebut. Hal tersebut jelas akan menimbulkan kerawanan atas independensi yang dimiliki oleh auditor. Selain itu, pemberian fasilitas atau hadiah dari klien kepada auditor selama proses audit berlangsung juga akan mempengaruhi independensi yang dimiliki oleh auditor. Dengan pemberian-pemberian tersebut, tidak menutup kemungkinan bahwa sedikit demi sedikit, keputusan yang diambil auditor berkaitan dengan tugas auditnya akan dikendalikan oleh klien. 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 R^2 sebesar 0,262. Artinya adalah bahwa 26,2% variasi dari kualitas audit dapat dijelaskan oleh variabel kompetensi, independensi, interaksi antara variabel kompetensi dan etika auditor, serta interaksi antara independensi dan etika auditor.

KETERBATASAN PENELITIAN

1. Sampel yang diambil masih terlalu sedikit dibanding populasi yang ada dikarenakan waktu pengambilan sampel bertepatan dengan jadwal kerja auditor yang sangat padat di awal tahun.
2. Penelitian hanya menggunakan variabel etika auditor sebagai variabel moderator dalam melihat pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit, padahal masih banyak variabel lainnya yang dapat dijadikan variabel moderator dalam meneliti hubungan ketiganya.

SARAN

Saran untuk penelitian selanjutnya

1. Untuk penelitian selanjutnya disarankan dapat menggunakan dapat menambah jumlah sampel dan memperluas lokasi pengambilan sampel tidak hanya di KAP di wilayah Jakarta saja tetapi kuesioner bisa dikirim ke kota-kota besar lainnya.
2. Variabel penelitian dapat dikembangkan dengan menambah variabel lain mengenai kualitas audit, kompetensi serta independensi auditor.
3. Dapat menggunakan variabel moderator yang lain seperti indeks spiritualitas untuk memperkuat atau memperlemah pengaruh dari kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit.

Saran untuk auditor dan KAP

1. Diharapkan, sebagai auditor, senantiasa meningkatkan kompetensi yang dimiliki serta terus menjaga independensi yang keduanya adalah syarat penting yang sangat mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan.
2. Diharapakan, tetap bekerja sesuai dengan etika auditor, dimana auditor berperan sebagai pihak ketiga antara pihak *principal* dan *agen* yang bertugas untuk memberikan jaminan atas informasi yang terdapat didalam laporan keuangan, sehingga berbagai keputusan yang akan diambil oleh *principal* perusahaan pun akan lebih rasional
3. Bagi KAP pun harus senantiasa memperhatikan sejauh mana kompetensi dan independensi yang ditunjukkan oleh auditor yang bekerja di KAP tersebut, sehingga tidak mengecewakan pengguna jasa audit dan kualitas audit dalam KAP itu sendiri akan meningkat sejalan dengan meningkatnya kompetensi dan independensi masing-masing auditor.

DAFTAR PUSTAKA

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

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.

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, 2010.

Ghozali, Imam (2006), *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

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, 2003 Hal 25-34.

K. Bertens (2000), *Etika*, Jakarta, Gramedia Pustaka Utama

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, 26-28 Juli 2007.

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, 26-28 Juli 2007.

Sugiyono (2004), "*Metode Penelitian Bisnis*", Bandung, CV.Alfabeta.

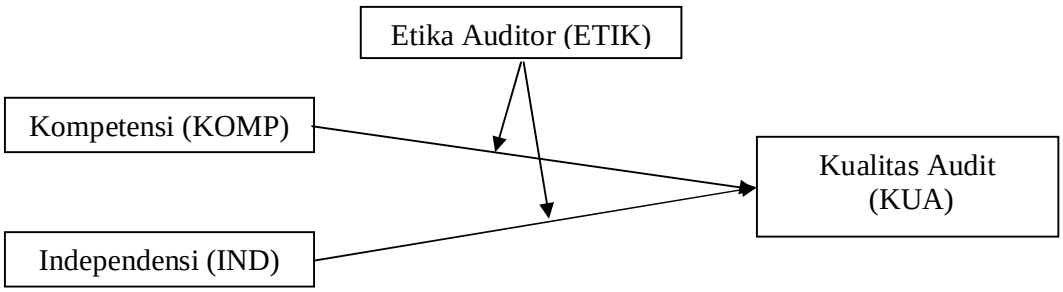
Susiana, Arleen Herawaty (2007), *Analisis Pengaruh Independensi, Mekanisme Corporate Governance, dan Kualitas Audit Terhadap Integritas Laporan Keuangan*, Simposium Nasional Akuntansi X, Makassar, 26-28 Juli 2007.

Tim Penyusun Kamus Pusat Pembinaan dan Pengembangan Bahasa (1995), *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, Edisi kedua, Departemen Pendidikan dan Kebudayaan, Balai Pustaka.

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, Desember 2010

LAMPIRAN

Analisi Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderator



Gambar 1. Kerangka Pemikiran

Tabel 1. Gambaran Tingkat Penyebaran dan Pengembalian Kuisioner

Kantor Akuntan Publik (KAP)	Kuisioner yang disebar	Kuisioner yang kembali	Kuisioner yang dapat digunakan	Persentase (%)
Deloitte	50	44	43	86,00 %
Ernst & Young	50	41	39	78,00 %
KPMG	30	19	19	63,33 %
Pricewater Cooper (PWC)	50	49	49	98,00 %
TOTAL	**180**	**153**	**150**	

Sumber : Data Primer Penelitian (2012)

Tabel 2. Profil Responden Berdasarkan Posisi dalam KAP

Posisi/Jabatan	Jumlah	Persentase (%)
Junior Auditor	111	74,00%
Senior Auditor	39	26,00%
TOTAL	**150**	**100%**

Sumber : Data Primer Penelitian (2012)

Tabel 3. Profil Responden Berdasarkan Usia

Usia Responden	Jumlah	Persentase (%)
Kurang dari 20 tahun	0	0,00%
20-25 tahun	121	80,66%
25-30 tahun	25	16,66%
Lebih dari 30 tahun	4	2,66%
TOTAL	**150**	**100%**

Sumber : Data Primer Penelitian (2012)

Tabel 4. Profil Responden Berdasarkan Lama Pengalaman Bekerja di bidang Audit

Lama Bekerja (Tahun)	Jumlah	Persentase (%)
1-2 tahun	102	68,00%
3-4 tahun	43	28,66%
5-6 tahun	5	3,33%
Lebih dari 6 tahun	0	0,00%
TOTAL	**150**	**100%**

Sumber: Data Primer Penelitian (2012)

Tabel 5. Profil Responden Berdasarkan Tingkat Pendidikan Formal Responden

Tingkat Pendidikan Formal	Jumlah	Persentase (%)
D3	11	7,33%
S1	127	84,66%
S2	12	8,00%
S3	0	0,00%
TOTAL	**150**	**100%**

Sumber : Data Primer Penelitian (2012)

Tabel 6. Hasil Regresi Berganda

Variabel	Unstandardized Coefficients (B)	t hitung	Sig	Keterangan
(Constant)	1.911	3.901		
KOMP	2.135	3.513	0.000	Signifikan
IND	-1.842	-3.037	0.003	Signifikan
KOMP.ETIK	-0.442	-2.795	0.006	Signifikan
IND.ETIK	0.508	3.192	0.002	Signifikan
R = 0.512 R Square = 0.262 F Hitung = 12,879 Sig. F = 0.000 α = 0.1				

Sumber: Data yang diolah (2012)

Keterangan : - Jumlah data responden = 150

- Dependen Variabel = Kualitas Audit (KUA)