

**PERSEPSI AUDITOR MENGENAI PENGARUH INDEPENDENSI DAN
ETIKA AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT DENGAN *GOOD
CORPORATE GOVERNANCE* SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

Disusun oleh :

HAFIDH ALIFI WAHAB

NIM. 135020301111049

SKRIPSI

Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat Untuk Meraih Derajat Sarjana Ekonomi



JURUSAN AKUNTANSI

FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS

UNIVERSITAS BRAWIJAYA

MALANG

2017

LEMBAR PERSETUJUAN

Skripsi dengan judul :

**PERSEPSI AUDITOR MENGENAI PENGARUH INDEPENDENSI DAN
ETIKA AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT DENGAN *GOOD
CORPORATE GOVERNANCE* SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

Yang disusun oleh :

Nama : Hafidh Alifi Wahab

NIM : 135020301111049

Fakultas : Ekonomi dan Bisnis

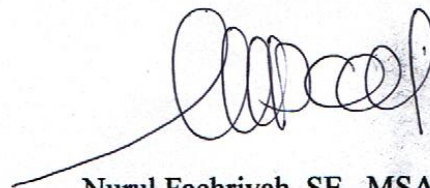
Jurusan : Akuntansi

Bidang Kajian : Auditing

Disetujui untuk digunakan dalam ujian komprehensif.

Malang, 18 Juli 2017

Dosen Pembimbing



Nurul Fachriyah, SE., MSA., Ak.

NIP. 196906091993032004

LEMBAR PENGESAHAN

Skripsi dengan judul :

PERSEPSI AUDITOR MENGENAI PENGARUH INDEPENDENSI DAN ETIKA AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT DENGAN GOOD CORPORATE GOVERNANCE SEBAGAI VARIABEL MODERASI

Yang disusun oleh:

Nama : Hafidh Alifi Wahab
NIM : 135020301111049
Fakultas : Ekonomi dan Bisnis
Jurusan : Akuntansi

Telah dipertahankan di depan dewan penguji pada tanggal 25 Juli 2017 dan dinyatakan memenuhi syarat untuk diterima.

SUSUNAN DEWAN PENGUJI

- 1. NURUL FACHRIYAH , SE.,MSA.,Ak.
NIP. 19690609 199303 2 004
(Dosen Pembimbing)
2. Dr. Drs. BAMBANG HARIADI , M.Ec., Ak.
NIP. 19570813 198303 1 004
(Dosen Penguji I)
3. KRISTIN ROSALINA , SE., MSA., Ak.
NIP. 19860402 201504 2 002
(Dosen Penguji II)

[Signature]

[Signature]

[Signature]

Malang, 9 Agustus 2017
PLT Ketua Jurusan Akuntansi

[Signature]

Abdul Ghofar, SE., M.Si., MSA., DBA., Ak.
NIP. 19760628 200212 1 002

[Signature]

SURAT KETERANGAN TELAH MELAKUKAN PENELITIAN

Yang bertanda tangan di bawah ini, Dosen Pembimbing dari :

Nama : Hafidh Alifi Wahab

NIM : 135020301111049

Jurusan : Akuntansi

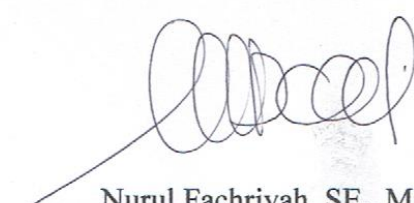
Judul Skripsi : **PERSEPSI AUDITOR MENGENAI PENGARUH INDEPENDENSI DAN ETIKA AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT DENGAN *GOOD CORPORATE GOVERNANCE* SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

Menerangkan bahwa mahasiswa tersebut telah melakukan penelitian pada Kantor Akuntan Publik (KAP) Kota Malang dan Surabaya yang telah terdaftar dalam Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), pada tanggal 13 April 2017 – 24 Mei 2017.

Demikian surat keterangan ini saya buat, untuk dipergunakan sebagaimana mestinya.

Malang, 10 Juli 2017

Dosen Pembimbing


Nurul Fachriyah, SE., MSA., Ak.
NIP. 196906091993032004

RIWAYAT HIDUP

Nama Lengkap : Hafidh Alifi Wahab

NIM : 135020301111049

Tempat, Tanggal Lahir : Bontang, 4 April 1995

Jenis Kelamin : Laki – laki

Agama : Islam

Kewarganegaraan : Indonesia

Status : Belum Menikah

Alamat : Jalan Kenangan No. 32, RT. 29, Kelurahan
Tanjung Laut, Bontang Selatan, Bontang,
Kalimantan Timur.

Email : alifihafidh@gmail.com

Nomor Telepon : 082245453504

Pendidikan Formal

1999-2001 : TK Vidatra Bontang

2001-2007 : SD Vidatra Bontang

2007-2010 : SMP Vidatra Bontang

2010-2013 : SMA Vidatra Bontang

2013-2017 : Universitas Brawijaya Malang

Pengalaman Organisasi dan Kepanitiaan

2016 Kepala Sub-Departemen Sumber Daya Manusia Organisasi “HMJA FEB

UB 2016”

2016 Koordinator Divisi Transportasi dan Keamanan Kepanitiaan “BAF 2016”

2015 Ketua Pelaksana Kepanitiaan “ACCOUNTING LEAGUE 2015”

2015 Koordinator Divisi Hubungan Masyarakat Kepanitiaan “INTERAKSI
2015”

2015 Asisten Koordinator Divisi Liason Officer Kepanitiaan “EST
BRAWIJAYA 2015”

2015 Staf Departemen Sumber Daya Manusia Organisasi “HMJA FEB UB 2015”

2015 Staf Divisi Hubungan Masyarakat Kepanitiaan “SPARKLING 2015”

2014 Bendahara Pelaksana Kepanitiaan “GEBYAR AKUNTANSI 2014”

2014 Staf Departemen Kewirausahaan Organisasi “HMJA-FEB UB 2014”

2014 Staf Divisi Transportasi & Keamanan Kepanitiaan “ACCOUNTING
LEAGUE 2014”

2014 Staf Divisi Marketing Kepanitiaan “ECSOTIC 2014”



2014 Staf Divisi Marketing Kepanitiaan “INTERAKSI 2014”

2014 Staf Divisi Transportasi, Akomodasi, & Perlengkapan Kepanitiaan
“PEMILWA 2014”

2014 Staf Divisi Acara Kepanitiaan “PSIKOTEST 2014”



KATA PENGANTAR

Puji syukur Alhamdulillah penulis panjatkan atas kehadiran Allah SWT yang telah memberikan segala rahmat, hidayah, inayah, ampunan, rezeki serta nikmat-Nya, sehingga penulis dapat menyelesaikan penelitian Skripsi ini yang berjudul : “PENGARUH INDEPENDENSI DAN ETIKA AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT DENGAN GOOD CORPORATE GOVERNANCE SEBAGAI VARIABEL MODERASI”. Penyusunan Skripsi ini bertujuan untuk memenuhi salah satu syarat kelulusan dalam meraih derajat Sarjana Ekonomi program Strata Satu (S – 1) Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya.

Selama proses penyusunan Skripsi ini, penulis senantiasa memperoleh banyak bantuan dan dukungan dari berbagai pihak disekitar. Oleh karena itu, penulis ingin menyampaikan apresiasi dan ucapan terima kasih yang sebanyak-banyaknya kepada seluruh pihak yang bersedia terlibat dan membantu terselesaikannya Skripsi ini. Penulis ingin menyampaikan ucapan terima kasih kepada :

1. Bapak Nurkholis, Ph.D., Ak., CA. selaku Ketua Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya.
2. Ibu Nurul Fachriyah, SE., MSA., Ak. selaku Dosen Pembimbing penulis yang telah bersedia dan dengan maksimal meluangkan banyak waktu, tenaga dan pikiran untuk senantiasa memberikan banyak bimbingan kepada penulis dalam

hal ilmu, diskusi, masukan, saran serta bantuan selama proses penyusunan

Skripsi ini.

3. Ibu Dr. Dra. Endang Mardiaty, M.Si., Ak., Ibu Nurlita Novianti, SE., MSA., Ak. dan Ibu Kristin Rosalina, SE., MSA., Ak., CMA. yang telah banyak membantu dalam hal diskusi, analisis dan juga memberikan saran kepada penulis selama proses penyusunan Skripsi serta seluruh Dosen Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya yang telah memberikan segenap ilmunya kepada penulis.
4. Kepada kedua orang tua tercinta penulis, yaitu Bapak Heryanto dan Ibu Dra. Wida Trisnawati yang senantiasa selalu memberikan dukungan, motivasi, semangat serta doa kepada penulis sehingga penulis mampu menyelesaikan penyusunan Skripsi ini.
5. Kepada anggota keluarga penulis lainnya, seperti kakak tercinta Pitaloka Satya Bina Pratiwi, SE., Uti Sri Rusmini, tante-tante dari penulis dan lain-lainnya, yang sudah meluangkan waktunya untuk berdiskusi dan juga memberikan kasih sayang kepada penulis.
6. Sahabat-sahabat dekat tercinta penulis, yaitu Ega, Chandry, Frida, Vina, Faqih, Alles, Caesar, Septyan, Sidha, Murvina, Fafa, Alfian, dan yang lainnya, yang telah banyak meluangkan waktu untuk bersedia membantu penulis dalam berdiskusi, bertukar pikiran, mendengar keluh kesah, memberikan motivasi dan semangat, hingga berbagi kebahagiaan bersama selama proses penulis menyusun Skripsi ini.

7. Khalifah Nesi Yulia Sari sebagai sahabat, *partner*, adik, sekaligus juga pasangan terbaik yang tak henti dan tak lelahnya mendoakan dan membantu saya semaksimal mungkin selama proses penyusunan Skripsi ini.
8. Teman-teman seperjuangan bimbingan Ibu Nurul Fachriyah, SE., MSA., Ak, yaitu Mumun, Hendra, Caesar, Jelvi, dan Septyan, yang begitu solid kalau mau melakukan bimbingan ke ibunya dan yang sering mengajak diskusi serta bertukar pikiran. Semangat buat kalian semua, semoga juga cepat selesai Skripsinya.
9. Seluruh teman-teman seperjuangan angkatan 2013 Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya yang banyak berbagi informasi dan ilmu, serta banyak memberikan dukungan moral.
10. Adik-adik tingkat dari keluarga Himpunan Mahasiswa Jurusan Akuntansi yang juga banyak memberikan motivasi dan semangat kepada penulis selama menyelesaikan penyusunan Skripsi ini.
11. Staf dan Karyawan Jurusan Akuntansi yang juga membantu penulis untuk menginstall aplikasi SPSS serta seluruh pihak yang tak dapat penulis sebutkan satu-persatu yang juga telah banyak memberikan bantuan kepada penulis baik secara langsung maupun tidak langsung.

Penulis telah dengan segenap usaha mengerjakan dan menyelesaikan laporan

Skripsi ini, tentunya di dalam Skripsi ini pun masih terdapat beberapa kekurangan. Maka dari itu, penulis sangat menerima segala kritik, masukan dan saran untuk menjadikan laporan Skripsi ini lebih baik. Akhir kata penulis mengucapkan banyak terima kasih kepada semua pihak yang telah terlibat dan membantu, semoga Skripsi ini dapat bermanfaat bagi banyak pihak.

Malang, 26 Juni 2017

Penulis,

Hafidh Alifi Wahab

13502030111049



DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PENGESAHAN.....	ii
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS	iii
HALAMAN KETERANGAN MELAKUKAN PENELITIAN	iv
HALAMAN RIWAYAT HIDUP	v
KATA PENGANTAR.....	viii
DAFTAR ISI.....	xii
DAFTAR TABEL	xvii
DAFTAR GAMBAR.....	xix
DAFTAR LAMPIRAN	xx
ABSTRAK	xxi
ABSTRACT	xxii
BAB I PENDAHULUAN.....	1
1.1 Latar Belakang Masalah.....	1
1.2 Rumusan Masalah	8
1.3 Tujuan Penelitian	9
1.4 Manfaat Penelitian	9
1.4.1 Manfaat Teoritis.....	9
1.4.2 Manfaat Praktis	10
1.5 Sistematika Penulisan	10



BAB II TINJAUAN PUSTAKA..... 12

2.1 Landasan Teori..... 12

2.1.1 Teori Keagenan (*Agency Theory*)..... 12

2.1.2 Teori Keperilakuan..... 15

2.1.3 Kualitas Audit..... 17

2.1.4 *Good Corporate Governance*..... 23

2.1.5 Independensi Auditor..... 30

2.1.5.1 Hubungan Auditor dengan *Auditee*..... 36

2.1.5.2 *Fee* Audit Auditor..... 37

2.1.5.3 Jasa Lain selain Jasa Audit..... 37

2.1.5.4 Ukuran KAP dan Persaingan dengan KAP Lain..... 38

2.1.6 Etika Auditor..... 40

2.2 Penelitian Terdahulu..... 43

2.2.1 Independensi Auditor..... 43

2.2.2 Etika Auditor..... 44

2.2.3 *Good Corporate Governance*..... 46

2.2.4 Kualitas Audit..... 47

2.3 Kerangka Pemikiran dan Pengembangan Hipotesis..... 50

2.3.1 Kerangka Pemikiran..... 50

2.3.2 Pengembangan Hipotesis..... 52

2.3.2.1 Independensi Auditor dan Kualitas Audit..... 52

2.3.2.2 Etika Auditor dan Kualitas Audit..... 55





2.3.2.3 Independensi Auditor, <i>GCG</i> , dan Kualitas Audit	56
2.3.2.4 Etika Auditor, <i>GCG</i> , dan Kualitas Audit	59
BAB III METODE PENELITIAN	61
3.1 Ruang Lingkup Penelitian.....	61
3.2 Populasi dan Sampel	61
3.3 Sumber dan Metode Pengumpulan Data.....	62
3.3.1 Jenis dan Sumber Data	62
3.3.2 Metode Pengumpulan Data	63
3.4 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional	64
3.4.1 Independensi Auditor (X_1)	64
3.4.2 Etika Auditor (X_2)	65
3.4.3 <i>Good Corporate Governance</i> (X_3)	66
3.4.4 Kualitas Audit (Y).....	66
3.5 Metode Analisis Data.....	69
3.5.1 Uji Kualitas Data.....	69
3.5.1.1 Pengujian Validitas.....	69
3.5.1.2 Pengujian Realibilitas.....	69
3.5.2 Statistik Deskriptif	70
3.5.3 Pengujian Asumsi Klasik	70
3.5.3.1 Uji Normalitas	70
3.5.3.2 Uji Multikolinearitas.....	71



3.5.3.3 Uji Heterokedastisitas.....	71
3.5.4 Uji Hipotesis	72
3.5.4.1 Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2).....	73
3.5.4.2 Hasil Uji Statistik F.....	73
3.5.4.3 Hasil Uji Statistik t	74
BAB IV PEMBAHASAN.....	75
4.1 Gambaran Umum Objek Penelitian	75
4.1.1 Tempat dan Waktu Penelitian	75
4.1.2 Karakteristik Responden	78
4.2 Pembahasan Metode Analisis Data.....	86
4.2.1 Hasil Uji Kualitas Data	87
4.2.1.1 Uji Validitas.....	87
4.2.1.2 Uji Realibilitas.....	90
4.2.2 Hasil Uji Statistik Deskriptif.....	93
4.2.2.1 Statistik Deskriptif Independensi Auditor (X_1).....	93
4.2.2.2 Statistik Deskriptif Etika Auditor (X_2).....	95
4.2.2.3 Statistik Deskriptif <i>Good Corporate Governance</i> (X_3).....	96
4.2.2.4 Statistik Deskriptif Kualitas Audit (Y).....	97
4.2.2.5 Statistik Deskriptif Seluruh Variabel.....	98
4.2.3 Hasil Uji Asumsi Klasik	99
4.2.3.1 Uji Normalitas	99

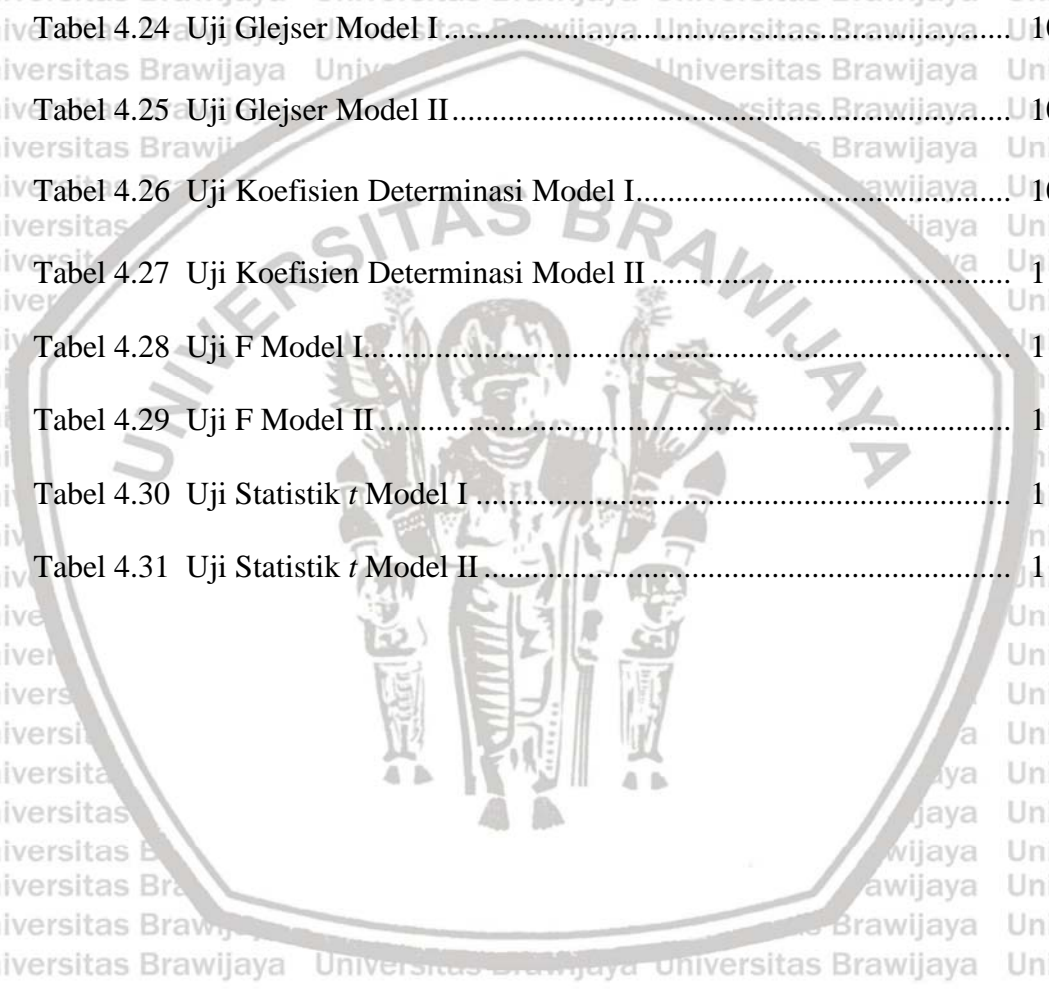


4.2.3.2 Uji Multikolinearitas.....	103
4.2.3.3 Uji Heteroskedastisitas	105
4.2.4 Hasil Uji Hipotesis	108
4.2.4.1 Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2)	109
4.2.4.2 Hasil Uji Statistik F	111
4.2.4.3 Hasil Uji Statistik t	112
4.2.4.3.1 Hasil Hipotesis 1	114
4.2.4.3.2 Hasil Hipotesis 2	116
4.2.4.3.3 Hasil Hipotesis 3	117
4.2.4.3.4 Hasil Hipotesis 4	118
BAB V PENUTUP.....	120
5.1 Kesimpulan	120
5.2 Implikasi.....	121
5.3 Keterbatasan Penelitian.....	122
5.4 Saran.....	124
DAFTAR PUSTAKA.....	126
LAMPIRAN.....	131

DAFTAR TABEL

Tabel 3.1 Nilai Jawaban Kuesioner	64
Tabel 3.2 Definisi Operasional	68
Tabel 4.1 Nama dan Alamat KAP Kota Malang	76
Tabel 4.2 Nama dan Alamat KAP Kota Surabaya	77
Tabel 4.3 Data Penyebaran Kuesioner pada KAP Malang	79
Tabel 4.4 Data Penyebaran Kuesioner pada KAP Surabaya	80
Tabel 4.5 Data Sampel Penelitian	81
Tabel 4.6 Deskriptif Responden	82
Tabel 4.7 Hasil Uji Validitas Independensi Auditor (X_1)	88
Tabel 4.8 Hasil Uji Validitas Etika Auditor (X_2)	88
Tabel 4.9 Hasil Uji Validitas <i>Good Corporate Governance</i> (X_3)	89
Tabel 4.10 Hasil Uji Validitas Kualitas Audit (Y)	90
Tabel 4.11 Hasil Uji Reliabilitas Independensi Auditor (X_1)	91
Tabel 4.12 Hasil Uji Reliabilitas Etika Auditor (X_2)	91
Tabel 4.13 Hasil Uji Reliabilitas <i>Good Corporate Governance</i> (X_3)	92
Tabel 4.14 Hasil Uji Reliabilitas Kualitas Audit (Y)	92
Tabel 4.15 Tabel Distribusi Frekuensi Independensi Auditor (X_1)	94
Tabel 4.16 Tabel Distribusi Frekuensi Etika Auditor (X_2)	95
Tabel 4.17 Tabel Distribusi Frekuensi <i>Good Corporate Governance</i> (X_3)	96
Tabel 4.18 Tabel Distribusi Frekuensi Kualitas Audit (Y)	97

Tabel 4.19 Statistik Deskriptif Seluruh Variabel Penelitian.....	98
Tabel 4.20 Uji Normallitas <i>Kolmogorov Smirnov</i> Model I.....	102
Tabel 4.21 Uji Normallitas <i>Kolmogorov Smirnov</i> Model II.....	102
Tabel 4.22 Uji Multikolinieritas Model I.....	103
Tabel 4.23 Uji Multikolinieritas Model II.....	104
Tabel 4.24 Uji Glejser Model I.....	107
Tabel 4.25 Uji Glejser Model II.....	108
Tabel 4.26 Uji Koefisien Determinasi Model I.....	109
Tabel 4.27 Uji Koefisien Determinasi Model II.....	110
Tabel 4.28 Uji F Model I.....	111
Tabel 4.29 Uji F Model II.....	111
Tabel 4.30 Uji Statistik <i>t</i> Model I.....	113
Tabel 4.31 Uji Statistik <i>t</i> Model II.....	113



DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Struktur *Corporate Governance* di Indonesia (*Dual-Board System*)..... 27

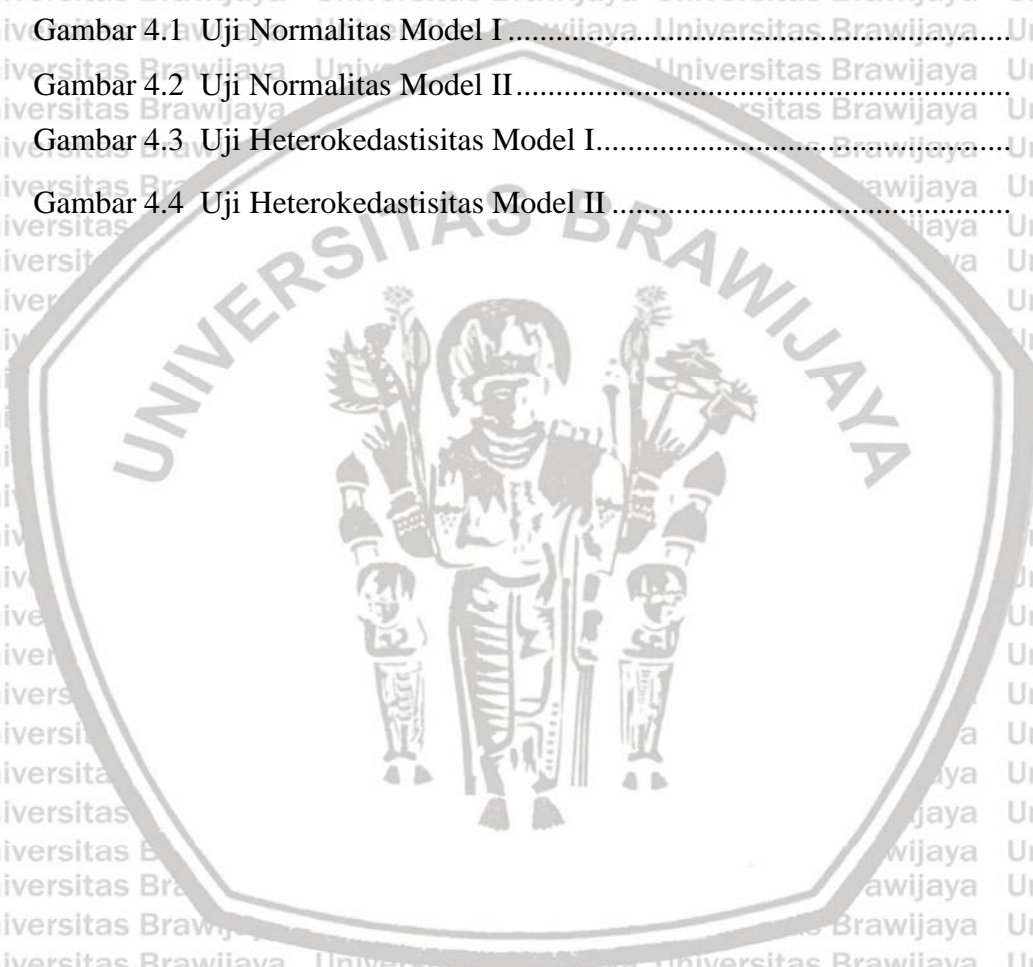
Gambar 2.2 Gambar/Skema Kerangka Pemikiran..... 51

Gambar 4.1 Uji Normalitas Model I..... 100

Gambar 4.2 Uji Normalitas Model II..... 101

Gambar 4.3 Uji Heterokedastisitas Model I..... 106

Gambar 4.4 Uji Heterokedastisitas Model II..... 106



DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1 Kuesioner Penelitian..... 132

Lampiran 2 Uji Validitas *Pilot Test*..... 139

Lampiran 3 Uji Realibilitas *Pilot Test* 141

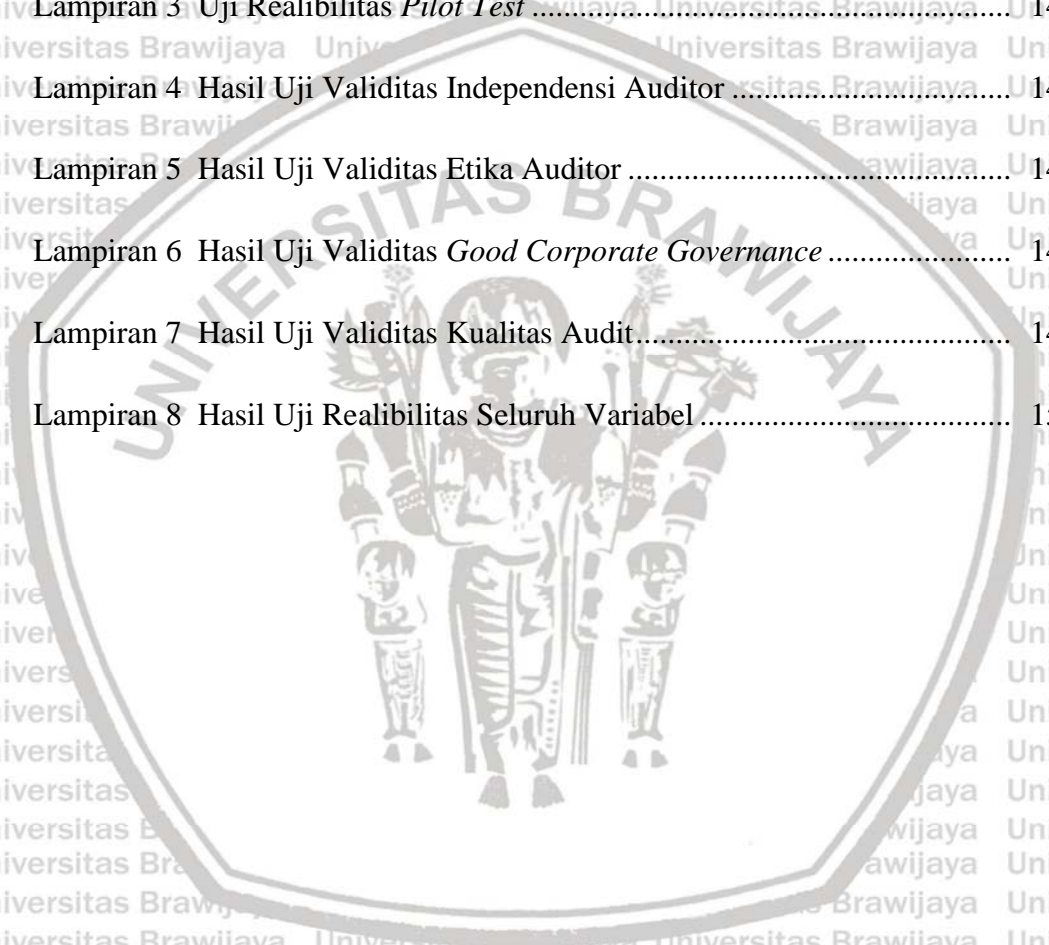
Lampiran 4 Hasil Uji Validitas Independensi Auditor 142

Lampiran 5 Hasil Uji Validitas Etika Auditor 145

Lampiran 6 Hasil Uji Validitas *Good Corporate Governance* 147

Lampiran 7 Hasil Uji Validitas Kualitas Audit..... 148

Lampiran 8 Hasil Uji Realibilitas Seluruh Variabel 150



ABSTRACT**AUDITORS' PERCEPTION TOWARDS THE EFFECT OF AUDITOR INDEPENDENCE AND ETHICS ON AUDIT QUALITY WITH GOOD CORPORATE GOVERNANCE AS A MODERATING VARIABLE**

By :

Hafidh Alifi Wahab**135020301111049**

Supervisor :

Nurul Fachriyah, S.E., MSA., Ak.

This study aims to assess and analyze the auditors' perception towards the effect of auditor independence and ethics on audit quality with good corporate governance as its moderating variable. The primary data are collected through survey by distributing 146 questionnaires to the purposively selected respondents, i.e. the auditors affiliated to 22 Public Accounting Firms in Malang and Surabaya, East Java and are registered in the Indonesian Institute of Certified Public Accountants. The hypothesis testing is carried out by Statistical Product and Service Solutions (SPSS) software. The results of the research show that ethics has an effect on audit quality, while independence, interaction between independence with good corporate governance, and interaction between ethics with good corporate governance have no influence on audit quality. The results also show that ethics is the most dominant factor influencing the audit quality.

Keywords : Independence, Ethics, Auditor, Good Corporate Governance, Audit Quality

ABSTRAK

PERSEPSI AUDITOR MENGENAI PENGARUH INDEPENDENSI DAN ETIKA AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT DENGAN *GOOD CORPORATE GOVERNANCE* SEBAGAI VARIABEL MODERASI

Oleh :

Hafidh Alifi Wahab**135020301111049**

Dosen Pembimbing :

Nurul Fachriyah, SE., MSA., Ak.

Penelitian ini dilakukan bertujuan untuk menguji dan menganalisis persepsi auditor mengenai pengaruh independensi dan etika auditor terhadap kualitas audit dengan *good corporate governance* sebagai variabel moderasi. Metode pengumpulan data yang digunakan adalah metode survei dengan menyebarkan kuesioner. Responden penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di kota Malang dan Surabaya, Jawa Timur. Penelitian ini menggunakan data primer dengan menyebarkan 146 kuesioner ke 22 Kantor Akuntan Publik (KAP) di Kota Malang dan Surabaya yang terdaftar dalam Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). Metode pengambilan sampel yang digunakan adalah *purposive sampling* dan pengujian hipotesis dilakukan dengan *software Statistical Product and Service Solutions (SPSS)*. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa etika berpengaruh terhadap kualitas audit. Sementara, independensi, interaksi antara independensi dengan *good corporate governance*, dan interaksi antara etika dengan *good corporate governance* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa etika adalah faktor yang paling dominan dalam mempengaruhi suatu kualitas audit.

Kata kunci : Independensi, Etika, Auditor, *Good Corporate Governance*, Kualitas Audit



BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Entitas wajib memenuhi kebutuhan informasi terutama informasi keuangan bagi para *stockholder* (pemegang saham) dan *stakeholder* (pemegang kepentingan) dari entitas yang bersangkutan. Terdapat 2 karakter penting yang harus dimiliki oleh suatu laporan keuangan menurut FASB dalam Badjuri (2011), yaitu relevan dan dapat diandalkan. Proses audit dan opini auditor memiliki peran dalam menciptakan kerelevanan dan kehandalan laporan keuangan tersebut.

Audit dilakukan guna memenuhi kebutuhan informasi pengguna laporan keuangan seperti, investor, kreditor, calon kreditor dan lembaga pemerintah (Boyton & Kell, 2006:16) dalam Putu dan Gede (2014). Para pengguna laporan audit mengharapkan bahwa setelah dilakukan audit, laporan keuangan telah bebas dari salah saji material, dapat dipercaya kebenarannya untuk dijadikan sebagai dasar pengambilan keputusan dan juga telah sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku di Indonesia (Indah, 2010).

Kualitas audit dapat membangun kredibilitas informasi dan kualitas informasi pelaporan keuangan yang juga membantu pengguna memiliki informasi yang berguna (Hoffman, Joe dkk., 2003) dalam Putu dan Gede (2014). Jika semakin tinggi kualitas audit yang dihasilkan, semakin tinggi pula kredibilitas dari suatu laporan keuangan auditan. Maka laporan keuangan auditan tersebut akan mengandung informasi keuangan yang relevan dan dapat diandalkan sebagai

dasar dalam pengambilan keputusan oleh *stokeholder* dan *stakeholder* entitas bersangkutan.

Proses audit dalam akuntansi menurut Pernyataan Standar Auditing (PSA) No. 02 ayat 1 dilakukan untuk menyatakan opini mengenai kewajaran dalam berbagai hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas, harus sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku secara umum di Indonesia. Opini (keyakinan memadai) mengenai kewajaran penyajian informasi keuangan akan disimpulkan dan dinyatakan dalam bentuk pernyataan positif (UU No. 15 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik). Kemudian, Barnes dan Huan (1993) dalam (Badjuri, 2011) menyebutkan bahwa opini yang diberikan oleh seorang auditor adalah tergantung pada faktor kompetensi dan independensi.

Menurut De Angelo (1981) dalam (Badjuri, 2011) mendefinisikan “kualitas audit adalah suatu kemungkinan dimana auditor akan dapat menemukan sekaligus mengungkapkan kesalahan/pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi/laporan keuangan kliennya. Kemampuan auditor untuk menemukan salah saji yang material dalam laporan keuangan klien tergantung dari kompetensi yang dimiliki auditor tersebut, sedangkan keberanian untuk melaporkan salah saji material tergantung pada independensi dari auditor tersebut.”

Independensi adalah sikap mental yang bebas dari segala pengaruh, dan tidak dalam kendali oleh pihak lain serta tidak bergantung pada pernyataan orang lain (Mulyadi, 1998) dalam (Badjuri, 2011). Kasus Enron adalah salah satu skandal akuntansi yang melibatkan Kantor Akuntan Publik (KAP) yang mudah untuk dipengaruhi dan dikendalikan oleh manajemen untuk memanipulasi

laporan keuangan perusahaan agar tampak baik dan menarik bagi investor demi kepentingan manajemen semata. Enron adalah perusahaan gabungan antara InterNorth (penyalur gas alam melalui pipa) dengan Houston Natural Gas dan menjadi salah satu perusahaan energi terbesar di Amerika Serikat yang menduduki peringkat tujuh dari lima ratus perusahaan terkemuka di Amerika Serikat. Enron mengalami kebangkrutan dengan meninggalkan hutang hampir sebesar \$ 31.2 milyar.

Skandal ini menguak bahwa ternyata Enron memanipulasi laporan keuangannya dengan mencatat keuntungan yang fiktif sebesar 600 juta dolar AS.

Enron memang sengaja melakukan manipulasi ini agar investor-investor tetap tertarik dan berminat dengan saham yang dijualnya. KAP Andersen yang ternyata berperan aktif dalam mendukung manipulasi laporan keuangan Enron ini. Hal ini semakin meyakinkan dengan adanya beberapa fakta bahwa sebagian besar staf dari Enron berasal dari KAP Andersen.

CEO Enron, Kenneth Lay, menyebutkan bahwa Enron secara berkelanjutan memberikan prospek yang sangat baik. Tetapi, Enron tidak menjelaskan sama sekali secara rinci mengenai pembebananan biaya akuntansi (*special accounting charge/expense*) sebesar \$ 1 milyar, yang sesungguhnya menyebabkan hasil aktual pada periode tersebut merugi sebesar \$ 644 juta.

Akhirnya Enron dan KAP Andersen menjadi tertuduh dan terbukti melakukan tindakan kriminal dalam bentuk manipulasi dan penghancuran dokumen yang berkaitan dengan investigasi dan kebangkrutan Enron. Dalam kasus ini KAP Andersen tidak menjaga independensinya dalam melaksanakan tugas audit dan

berdampak pada kebangkrutan Enron serta kerugian yang dialami pihak-pihak berkepentingan lainnya.

Contoh kasus lainnya terjadi didalam negeri, yaitu di Indonesia sendiri.

Terungkapnya kasus *mark-up* pada laporan keuangan dari PT. Kimia Farma yang dinyatakan *overstated*, yaitu adanya penggelembungan pada laba bersih tahunan sebesar Rp 32,668 miliar (karena di laporan keuangan yang seharusnya ada sebesar Rp 99,594 miliar ditulis senilai Rp 132 miliar). Kasus ini juga melibatkan KAP Hans Tuanakota Mustofa (HTM) yang melakukan audit terhadap laporan keuangan PT. Kimia Farma, tetapi tidak berhasil mendeteksi adanya kecurangan yang dilakukan oleh manajemen. Dalam kasus ini terjadi sebuah pelanggaran terhadap prinsip pengungkapan yang akurat (*accurate disclosure*) dan transparansi (*transparency*) oleh Kimia Farma dan pelanggaran oleh auditor KAP HTM terhadap kode etik profesi akuntan publik (menurut Institut Akuntan Publik Indonesia, 2008) yang akibatnya sangat merugikan para investor, karena laba yang *overstated* ini telah dijadikan dasar transaksi oleh para investor untuk berbisnis. Lagi-lagi dalam kasus ini kerugian dialami bukan hanya dari pihak perusahaan saja, namun juga para investor perusahaan akibat KAP yang tidak melaporkan kondisi keuangan perusahaan yang sebenarnya.

Kedua kasus di atas justru terjadi karena keterlibatan beberapa KAP yang tidak menjaga independensinya. Auditor seharusnya menjadi penengah yang independen dimana tidak berpihak kepada siapapun dan benar-benar hanya bertugas menilai kewajaran laporan keuangan berdasarkan bukti-bukti yang telah dikumpulkan serta melaporkannya dalam bentuk pemberian opini. Jika auditor tidak mengungkapkan keadaan yang sebenarnya, justru akan merugikan baik

pihak agen (manajemen) maupun pihak *principal* (pemilik). Sebagai pihak yang independen, auditor tidak dibenarkan untuk memihak kepentingan siapapun dan tidak mudah dipengaruhi, serta harus bebas dari setiap kewajiban terhadap kliennya dan tidak memiliki suatu kepentingan dengan kliennya (IAI, 1994).

Independensi merupakan salah satu komponen etika yang harus dijaga oleh akuntan publik. “Kompetensi dan independensi yang dimiliki oleh auditor, dalam penerapannya akan berhubungan dengan faktor etika. Akuntan publik memiliki kewajiban untuk menjaga, mempertahankan dan juga melaksanakan standar perilaku etis tertinggi mereka kepada organisasi dimana mereka bernaung (KAP), profesi mereka, masyarakat umum dan diri mereka sendiri yang dimana akuntan publik mempunyai tanggung jawab untuk menjadi kompeten dan untuk menjaga integritas dan obyektivitas dimilikinya” (Nugrahaningsih, 2005) dalam (Kharismatuti, 2012).

Payamta (2002) menyatakan bahwa berdasarkan “Pedoman Etika” IFAC dalam (Kharismatuti, 2012), beberapa syarat dari etika suatu organisasi akuntan publik sebaiknya didasarkan pada prinsip-prinsip yang mengatur tindakan/perilaku seorang akuntan publik dalam melaksanakan tugas profesionalnya (audit). Prinsip-prinsip tersebut yaitu (1) integritas, (2) obyektivitas, (3) independen, (5) kepercayaan, (6) kemampuan profesional, dan (7) perilaku etika.

Kode Etik Akuntan Indonesia dalam (Nasrullah Djamil) menyatakan bahwa “Setiap anggota atau akuntan publik harus menjaga dan mempertahankan sikap integritas dan obyektivitas dalam melaksanakan pekerjaannya. Mempertahankan sikap integritas berarti ia akan bertindak jujur, tegas, dan tanpa

pretense. Mempertahankan objektivitas berarti ia akan bertindak adil, tanpa dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadinya.”

Auditor yang menjaga etika dan independensinya, secara tidak langsung akan meningkatkan kualitas audit dari KAP yang menaunginya, karena proses audit yang dilakukannya akan benar-benar memberikan keyakinan yang memadai atas kewajaran laporan keuangan perusahaan. Sehingga laporan keuangan perusahaan yang dihasilkan pun benar-benar relevan, handal dan dapat dipercaya.

Laporan keuangan yang baik akan memudahkan manajemen maupun *principal* mengambil keputusan yang tepat dalam menjalankan bisnisnya.

Dalam praktiknya, yang banyak terjadi adalah auditor cukup banyak menerima tekanan dari kliennya untuk membuat laporan keuangannya tampak baik. Disini letak dilema dari profesi auditor dimana klien yang menekannya tersebut adalah yang membayar *fee*-nya. Tetapi jika ia menurutinya demi kepentingan manajemen, maka itu akan menyalahi kode etik profesinya sebagai akuntan publik. Knapp, Michael (1985) dalam (Badjuri, 2011) menyebutkan bahwa faktor yang mempengaruhi pemberian opini audit dari auditor adalah kemampuan auditor untuk bersikap independen meskipun mendapatkan tekanan dari manajemen. Sedangkan pelaporan suatu pelanggaran yang ditemukan pada laporan keuangan adalah tergantung pada dorongan atau keberanian auditor untuk mengungkapkan pelanggaran tersebut.

Beberapa tahun belakangan ini juga sedang sangat hangat yang kita kenal dengan *Good Corporate Governance*, seiring dengan sangat eksis diterapkannya *GCG* oleh berbagai perusahaan yang ada di dunia. Adapun definisi *Good*

Corporate Governance dari Cadbury Committee dalam (Arifin, 2005) yang berdasar pada teori stakeholder adalah sebagai berikut :

“A set of rules that define the relationship between shareholders, managers, creditors, the government, employees and internal and external stakeholders in respect to their rights and responsibilities”.

(Seperangkat aturan yang mengatur hubungan antara para pemegang saham, manajer, kreditur, pemerintah, karyawan, dan pihak-pihak yang berkepentingan lainnya baik internal maupun eksternal lainnya yang berkaitan dengan hak-hak dan kewajiban mereka).

Penerapan GCG dapat meningkatkan kinerja perusahaan secara keseluruhan karena pengelolaan organisasi menjadi lebih fokus, lebih jelas dalam pembagian tugas dan lebih bertanggung jawab. GCG ini akan menjadi sebuah sistem, aturan ataupun mekanisme yang dibuat dan diterapkan perusahaan untuk mengatur, menjaga, mengendalikan dan menciptakan tata kelola perusahaan yang baik agar perusahaan dapat berproduktifitas tinggi, memiliki hubungan yang baik antar pihak-pihak yang berkepentingan di dalam dan di sekitarnya, serta dapat mencapai tujuan utama dari bisnis perusahaan tersebut.

Trisnangsih (2007) dalam (Hanna dan Friska, 2013) menyatakan bahwa prinsip dasar dari konsep GCG pada organisasi KAP meliputi beberapa hal, yaitu :

1) Fairness (keadilan). 2) Transparency (transparansi). 3) Accountability (akuntabilitas). 4) Responsibility (tanggung jawab). Menurut Cadbury Report (1992) dalam (Arifin, 2005), prinsip utama dari GCG adalah : keterbukaan, integritas dan akuntabilitas. Sedangkan menurut *Organization for Economic Corporation and Development* atau OECD dalam (Arifin, 2005), prinsip dasar

GCG adalah : kewajaran (*fairness*), akuntabilitas (*accountability*), transparansi (*transparency*), dan tanggung jawab (*responsibility*).

Penerapan GCG pada KAP diharapkan akan memberikan arahan yang jelas pada perilaku kinerja auditor, serta etika profesi pada organisasi KAP.

Pemahaman atas GCG didefinisikan seberapa jauh pemahaman atas konsep tata kelola perusahaan yang baik oleh para auditor. Semakin banyaknya KAP yang menerapkan bahkan meningkatkan konsep GCG-nya, harapannya auditor-auditor di setiap KAP dapat memiliki standar etika profesi yang baik, jelas dan berkualitas, terutama menjaga independensi dan kinerja profesionalnya. Sehingga kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor-auditor di dunia ataupun pada KAP yang menaunginya, semakin berkualitas, handal dan profesi akuntan publik pun semakin bisa dipercaya sebagai pihak yang independen dalam menjalankan tugasnya menjembatani antara kepentingan manajemen dan *principal* (pemilik).

Sehubungan dengan penjabaran latar belakang masalah di atas, peneliti ingin mengkaji penelitian dengan judul **“Persepsi Auditor mengenai Pengaruh Independensi dan Etika Auditor terhadap Kualitas Audit dengan *Good Corporate Governance* sebagai Variabel Moderasi.”**

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang penelitian di atas, dirumuskan beberapa masalah seperti sebagai berikut :

- 1) Apakah independensi dan etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit?

- 2) Apakah interaksi antara independensi auditor dengan *good corporate governance* dan etika auditor dengan *good corporate governance* berpengaruh terhadap kualitas audit?

1.3 Tujuan Penelitian

Sesuai dengan rumusan masalah di atas, penelitian ini memiliki tujuan untuk :

- 1) Menguji dan memberikan bukti empiris apakah independensi dan etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit.
- 2) Menguji dan memberikan bukti empiris apakah interaksi antara independensi auditor dengan *good corporate governance* dan etika auditor dengan *good corporate governance* berpengaruh terhadap kualitas audit.

1.4 Manfaat Penelitian

Dengan adanya penelitian ini diharapkan terdapat banyak manfaat yang dapat diambil bagi semua pihak yang berkepentingan. Hasil analisis yang diperoleh dalam penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bukan hanya dalam hal teori, tetapi juga praktek.

1.4.1 Manfaat Teoritis

Agar dengan adanya penelitian ini, dapat membantu dan dijadikan sebuah bahan acuan untuk pengembangan teori dan pengetahuan dalam bidang akuntansi dan auditing, khususnya yang berkaitan dengan kualitas audit.

1.4.2 Manfaat Praktis

- 1) Penelitian mengenai kualitas audit penting bagi KAP agar dapat mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit dan selanjutnya meningkatkan kualitas auditnya. Dapat dijadikan sebagai evaluasi dan membawa organisasi ke arah yang lebih baik, terutama pada KAP di kota Malang dan Surabaya.
- 2) Bagi pemakai jasa audit, penelitian ini penting agar dapat menilai apakah auditor internal konsisten dalam menjaga kualitas audit yang diberikannya.
- 3) Bagi para auditor, agar lebih sadar dan lebih kuat dalam menjaga dan menjunjung tinggi independensi dan etikanya untuk menjalankan profesi ini kedepannya.
- 4) Manfaat bagi pemerintah adalah untuk dapat semakin terlibat dalam mengeluarkan kebijakan-kebijakan terkait penerapan *good corporate governance* terutama pada KAP yang ada di Indonesia, agar tercipta tata kelola perusahaan yang semakin baik dan kinerja yang berkualitas, mengingat profesi akuntan publik yang cukup rawan untuk terjadi berbagai skandal didalamnya.

1.5 Sistematika Penulisan

BAB I : PENDAHULUAN

Bab ini meliputi latar belakang masalah, perumusan masalah, tujuan, penelitian, manfaat penelitian dan sistematika penulisan.

BAB II : TINJAUAN PUSTAKA

Bab ini membahas tinjauan pustaka yang dilanjutkan dengan penelitian terdahulu dan pengembangan hipotesis serta kerangka pemikiran.

BAB III : METODOLOGI PENELITIAN

Bab ini berisi tentang jenis penelitian, populasi dan sampel, jenis data, sumber data, metode pengumpulan data, dan metode analisis data.

BAB IV : ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

Bab ini membahas mengenai data yang digunakan, pengolahan data tersebut dengan alat analisis yang diperlukan dan hasil analisis data.

BAB V : KESIMPULAN DAN SARAN

Bab ini berisi kesimpulan yang diperoleh dari hasil analisis data yang telah dilakukan, keterbatasan yang melekat pada penelitian dan saran-saran yang diajukan untuk penelitian selanjutnya.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

Landasan teori berisi teori-teori yang menjadi dasar dari penelitian ini dilakukan. Selain itu, landasan teori juga mendukung perumusan hipotesis dan membantu peneliti dalam menganalisis hasil-hasil penelitian.

2.1.1 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan adalah teori yang menjelaskan adanya konflik kepentingan yang terjadi antara manajemen selaku agen dan pemilik serta pihak-pihak lain yang berkepentingan dalam suatu kontrak selaku pihak prinsipal. Jensen dan Meckling (1976) dalam (Badjuri, 2011) mendeskripsikan pengertian dari hubungan agensi merupakan suatu kontrak yang dibuat dan telah disepakati bersama antara satu atau lebih prinsipal dan melibatkan agen yang fungsinya melakukan berbagai pelayanan kepada pihak prinsipal dengan menjalankan pendelegasian wewenang dalam mengambil berbagai keputusan dari pihak prinsipal kepada agen.

Teori keagenan ini juga membantu kedua belah pihak untuk lebih sadar dan juga memahami apa saja hak dan kewajibannya masing-masing. Manajemen yang memang sudah seharusnya menjalankan operasi bisnis perusahaan dengan baik, mengoptimalkan dana yang sudah diberikan prinsipal untuk segala kepentingan perkembangan bisnis perusahaan, serta melaporkan segala jenis informasi keuangan melalui laporan keuangan yang akan dijadikan sebagai

pedoman untuk pengambilan keputusan. Begitu pula dengan prinsipal, yang akan menjadi pendukung sumber dana atau modal dari setiap aktivitas yang dilakukan perusahaan dalam rangka mengembangkan operasi bisnis perusahaan. Inti dari *Agency Theory* adalah pendesainan atau perumusan kontrak yang tepat dan disepakati bersama untuk menyelaraskan antara kepentingan pihak prinsipal dengan pihak agen dalam mensiasati adanya konflik kepentingan antar keduanya (Scott, 1997) dalam (Arifin, 2005). Menurut Eisenhardt (1989) dalam (Arifin, 2005), teori keagenan dilandasi oleh 3 buah asumsi yaitu : (a) asumsi tentang sifat manusia, (b) asumsi tentang keorganisasian, dan (c) asumsi tentang informasi.

Adanya perilaku dari manajer/agen untuk bertindak hanya untuk menguntungkan dirinya sendiri dengan mengorbankan kepentingan pihak lain/pemilik, dapat terjadi karena manajer mempunyai informasi yang lengkap mengenai perusahaan, sedangkan informasi tersebut tidak dimiliki oleh pemilik perusahaan (dalam hal ini timbul *Asymmetric Information* atau *AI*). *Asymmetric Information* (*AI*), yaitu informasi yang tidak seimbang yang disebabkan karena adanya distribusi informasi yang tidak sama antara prinsipal dan agen. Dalam hal ini prinsipal seharusnya memperoleh informasi yang dibutuhkan dalam mengukur hasil yang diperoleh dari usaha agen, namun ternyata informasi tentang ukuran keberhasilan yang diperoleh oleh prinsipal tidak seluruhnya disajikan oleh agen.

Perbedaan kepentingan antara prinsipal dan agen inilah disebut dengan *Agency Problem*.

Dalam kasus-kasus skandal akuntansi yang sudah banyak terjadi, asimetri informasi inilah yang menjadi penyebab utama skandal tersebut terjadi. Mulai dari kasus adanya manipulasi laporan keuangan, sampai dengan adanya penggelapan

pajak dan lain-lainnya. Keadaan ini yang membuat prinsipal tidak benar-benar mengetahui bagaimana kondisi keuangan yang dikelola manajemen sampai saat ini (karena dimanipulasi). Prinsipal sangat membutuhkan informasi keuangan mengingat ia adalah yang mendanai bisnis perusahaan tersebut. Prinsipal perlu mengerti apakah dana yang ia gelontorkan untuk bisnis perusahaan sudah benar-benar dioptimalkan manajemen atau belum. Dan jika laporan keuangan yang adalah satu-satunya sumber informasi keuangan bagi prinsipal sudah tidak dapat dipercaya lagi, maka akan sangat merusak keseimbangan hubungan antara manajemen dan prinsipal bahkan keberlanjutan bisnis perusahaan. Masalah inilah yang selama ini menjadi “noda” diantara hubungan agen dan prinsipal.

Jika sudah terjadi asimetri informasi antara pihak agen dengan pihak prinsipal, biasanya akan timbul 2 permasalahan utama. Jensen dan Meckling (1976) dalam (Arifin, 2005) menyatakan permasalahan tersebut adalah :

- a) *Moral Hazard*, yaitu suatu permasalahan yang akan muncul jika agen tidak melaksanakan hal-hal yang telah disepakati bersama dalam kontrak kerjanya dengan pihak prinsipal.
- b) *Adverse selection*, yaitu suatu keadaan yang akan terjadi dimana pihak prinsipal tidak dapat mengetahui apakah suatu keputusan yang diambil oleh agen benar-benar didasarkan atas informasi yang telah diperolehnya, atau terjadi sebagai sebuah kelalaian dalam tugas.

Begitu pula dengan adanya *agency problem* diatas, maka akan menimbulkan biaya keagenan (*agency cost*), yang menurut Jensen dan Meckling (1976) dalam (Arifin, 2005) terdiri dari :

- a) *The monitoring expenditures by the principle.* Biaya monitoring adalah biaya yang dikeluarkan oleh pihak prinsipal untuk memonitor perilaku agen, termasuk juga usaha untuk mengendalikan (*control*) perilaku agen melalui *budget restriction*, dan *compensation policies*
- b) *The bonding expenditures by the agent.* *The bonding cost* adalah suatu biaya yang dikeluarkan oleh agen untuk menjamin bahwa agen tidak akan menggunakan tindakan tertentu yang akan merugikan pihak prinsipal atau untuk menjamin bahwa pihak prinsipal akan diberi kompensasi jika ia tidak mengambil banyak tindakan.
- c) *The residual loss* yang merupakan penurunan tingkat kesejahteraan pihak prinsipal maupun agen setelah adanya *agency relationship*.

Untuk menciptakan keseimbangan dan keselarasan hubungan antara agen dan juga prinsipal, keduanya harus menjaga komitmen atas kontrak kerja yang sudah mereka rancang dan sepakati, menjaga koordinasi dan mengkomunikasikan apapun langkah atau keputusan yang diambil untuk kebutuhan bisnis perusahaan, serta jujur dan profesional dalam menjalankan masing-masing hak dan kewajibannya untuk juga dapat menekan atau bahkan tanpa harus mengeluarkan adanya *agency cost*.

2.1.2 Teori Keperilakuan

Dengan memahami sikap dalam diri seseorang, maka akan dapat diduga atau diketahui suatu perilaku atau respon yang akan diambil oleh seseorang tersebut dalam menghadapi suatu masalah atau keadaan tertentu. Krech dan

Krutchfield (1983) dalam (Henda Sandika, 2011) menjelaskan definisi sikap adalah suatu kondisi dalam diri manusia yang menjadi penggerak dalam bertindak dan menyertainya dengan perasaan-perasaan tertentu dalam menanggapi suatu objek yang didasarkan pada pengalaman-pengalaman.

Pembentukan atau perubahan sikap seseorang ditentukan oleh 2 faktor pokok, yaitu faktor individu (dalam) dan faktor luar. Faktor dalam adalah faktor yang berhubungan dengan bagaimana respon suatu individu dalam menanggapi dunia luar dengan selektif, sementara faktor luar adalah faktor yang berhubungan dengan hal-hal dan keadaan dari luar yang berperan sebagai rangsangan/stimulus untuk mempengaruhi atau mengubah suatu sikap seseorang (Maryani dan Ludigdo, 2001) dalam (Henda Sandika, 2011).

Faktor-faktor yang mampu mempengaruhi perilaku seseorang meliputi :

- 1) Faktor Personal, yaitu faktor yang berasal dari dalam diri seorang individu sendiri.
- 2) Faktor Situasional, yaitu faktor dari luar diri seseorang yang dapat cenderung mempengaruhi individu tersebut untuk bersikap seperti karakter dari kelompok yang ada disekitarnya.
- 3) Faktor Stimulasi, adalah faktor yang mendorong dan mempertegas perilaku seseorang.

2.1.3 Kualitas Audit

Kualitas audit memiliki definisi, yaitu sebuah kemungkinan bahwa seorang auditor secara baik, benar dan tepat mampu menemukan suatu kesalahan material, kekeliruan, ataupun kelalaian dalam laporan materi keuangan kliennya (De Angelo, 1981) dalam (Kharismatuti, 2012). *Public sector* GAO (1986) dalam (Badjuri, 2011) mendefinisikan *audit quality* sebagai upaya untuk memenuhi sebuah standar professional serta syarat-syarat sesuai dengan perjanjian yang harus dipertimbangkan dan dipikirkan.

Kualitas audit diukur dengan pendapat profesional yang dikeluarkan auditor dengan tepat dan didukung oleh bukti-bukti serta penilaian objektif dari auditor tersebut. Seorang auditor memberikan pelayanan yang berkualitas kepada pemegang saham dan pihak-pihak berkepentingan lainnya dengan memberikan laporan audit yang independen, dapat diandalkan dan didukung dengan bukti-bukti audit yang memadai (FRC, 2006) dalam (Badjuri, 2011). Christiawan (2002) dalam (Kharismatuti, 2012) menyebutkan bahwa suatu kualitas audit yang baik ditentukan oleh dua hal penting, yaitu kompetensi dan independensi. Auditor yang berkompeten adalah auditor yang “mampu” menemukan adanya kelalaian, kesalahan, ataupun pelanggaran ataupun, sedangkan auditor yang independen adalah auditor yang “mau” atau “berani” mengungkapkan ataupun melaporkan kesalahan atau pelanggaran dalam laporan keuangan klien. Akuntan publik dituntut untuk dapat menghasilkan kualitas audit yang tinggi, karena auditor memiliki tanggung jawab yang besar atas kepercayaan pihak-pihak berkepentingan termasuk masyarakat terhadap laporan keuangan suatu perusahaan (Ermayanti, 2009) dalam (Kharismatuti, 2012).

Kualitas audit adalah hal yang sangat penting untuk dijaga kepercayaannya kepada bukan hanya masyarakat, namun juga pihak-pihak yang berkepentingan dengan perusahaan yang menaruh kepercayaan yang besar terhadap kualitas dari suatu proses audit. (Elder, 1997) dalam (Nasrullah Djamil) menyebutkan alasan lain untuk selalu menjaga dan meningkatkan kualitas audit adalah sebagai berikut :

- 1) Auditor saat ini lebih memperhatikan isu-isu yang berhubungan dengan kualitas audit untuk non federal audit
- 2) Auditor dapat mengatasi risiko yang mungkin muncul dari kegiatan audit yang dilakukan
- 3) Perlunya suatu informasi atau petunjuk tambahan untuk pelaksanaan audit.

Dalam usaha untuk selalu mempertahankan bahkan meningkatkan kualitas audit, dalam (Nasrullah Djamil) langkah-langkah yang dapat dilakukan adalah sebagai berikut :

- 1) Auditor meningkatkan pendidikan profesionalnya
- 2) Auditor menjaga independensi dalam mental bersikap
- 3) Dalam melaksanakan pekerjaan audit, auditor menggunakan segala kemampuan profesionalnya dengan cermat dan seksama
- 4) Merancang, merumuskan dan melaksanakan perencanaan audit yang telah dibuat dengan baik
- 5) Memahami sistem pengendalian intern klien dengan baik
- 6) Mengumpulkan bukti bukti audit yang cukup dan kompeten
- 7) Melaporkan kondisi klien yang sebenarnya berdasarkan hasil temuan dengan independen pada laporan audit

8) Melakukan VFM audit

Hasil audit yang berkualitas dapat dibentuk mulai dari orang yang melakukan audit terlebih dahulu, yaitu meningkatkan kualitas dari auditor itu sendiri mulai dari mengembangkan pendidikan, kompetensi, cara bersikap dan beretika dalam profesi, serta cara bekerjanya dalam melakukan pekerjaan audit.

SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik) yang dikeluarkan IAI tahun 1994 dalam (Kharismatuti, 2012) menyatakan bahwa kriteria atau ukuran mutu mencangkup mutu profesional seorang auditor. Kriteria profesional auditor yaitu seperti yang diatur oleh standar umum auditing yang meliputi independensi, integritas dan objektivitas.

Moizer (1986) dalam (Kharismatuti, 2012) menyatakan bahwa penilaian kualitas suatu audit yang dilakukan oleh auditor yaitu terpusat pada kinerja yang dilakukan oleh auditor tersebut dan kepatuhannya terhadap standar yang berlaku dalam pekerjaan auditnya. Sedangkan hasil penelitian Behn *et. al* dalam (Simposium Nasional Akuntansi V, 2002:563) menyebutkan terdapat 6 atribut kualitas audit (dari 12 atribut) yang berpengaruh secara signifikan terhadap kepuasan klien, yaitu: pengalaman melakukan audit, memahami industri klien, responsif atas kebutuhan klien, taat pada standar umum, keterlibatan pimpinan KAP, dan keterlibatan komite audit.

Harhinto (2004) dalam penelitiannya menghasilkan temuan bahwa pengalaman kerja auditor berhubungan positif dengan kualitas audit. Widhi (2006) dalam Elfarini (2007) memperkuat penelitian tersebut dengan sampel yang

berbeda yang memberikan bukti bahwa semakin berpengalaman seorang auditor dalam melakukan audit, maka akan semakin tinggi pula tingkat kesuksesan auditor tersebut dalam melaksanakan audit. Pengalaman seorang auditor juga akan memberikan sebuah dampak pada setiap keputusan yang diambilnya dalam pekerjaan audit, sehingga diharapkan setiap keputusan yang diambil oleh auditor adalah keputusan yang tepat dan dengan pertimbangan yang matang. Hal tersebut juga memberikan sebuah indikasi bahwa semakin lama masa kerja seorang auditor, maka akan semakin baik pula kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor tersebut (Alim, 2007:16). Hasil penelitian ini pun juga sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Indah (2010) yang menemukan bahwa pengalaman dan pengetahuan seorang auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit yang dihasilkannya.

Penelitian yang dilakukan oleh Widhi (2006) dalam Elfarini (2007) menyatakan bahwa pengetahuan yang dimiliki seorang auditor, mempunyai pengaruh signifikan terhadap kualitas audit yang dihasilkannya. Penelitian yang dilakukan Harhinto (2004) menyebutkan bahwa pengetahuan dari auditor akan mempengaruhi keahlian auditnya, yang pada gilirannya pun akan menentukan kualitas audit yang dihasilkan. Secara umum, terdapat 5 pengetahuan yang harus dimiliki oleh seorang auditor (Kusharyanti, 2003), yaitu : (1) Pengetahuan pengauditan umum, (2) Pengetahuan area fungsional, (3) Pengetahuan mengenai isu-isu akuntansi yang paling baru, (4) Pengetahuan mengenai industri khusus, (5) Pengetahuan mengenai bisnis umum serta penyelesaian masalah.

Dalam suatu penugasan, satu tim audit biasanya terdiri dari auditor junior, auditor senior, manajer dan partner. Ada yang berpandangan bahwa tim audit merupakan faktor yang lebih menentukan kualitas suatu audit (Wooten, 2003).

Kualitas audit selain ditentukan oleh faktor tim audit juga ditentukan oleh pengalaman teknis dan pengalaman dalam industri, responsif terhadap kebutuhan klien, dan komunikasi yang baik dengan klien (Carcello *et. al.*, 1992) dalam (Susanti, 2011). Dalam literatur *agency* dan *contracting* menyebutkan bahwa semakin tinggi biaya keagenan (biaya konflik) yang ditimbulkan, maka akan semakin besar pula tuntutan terhadap kualitas audit yang lebih tinggi baik oleh manajer maupun pemegang saham dari suatu perusahaan (Watts dan Zimmerman, 1986) dalam (Susanti, 2011). Beberapa penelitian sebelumnya menyatakan bahwa seorang auditor menawarkan berbagai tingkat kualitas audit untuk merespon adanya variasi permintaan klien terhadap kualitas audit tersebut (Watts dan Zimmerman, 1986) dalam (Susanti, 2011).

De Angelo (1981) dalam (Susanti, 2011) menunjukkan bahwa KAP besar akan lebih berusaha menyajikan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan KAP kecil. Berbagai penelitian (misal De Angelo 1981, Davidson dan Neu 1993, Dye 1993, Becker *et.al.* 1998, Lennox 1999) mengungkapkan hubungan yang positif antara besaran suatu KAP dengan kualitas audit. KAP besar akan menghasilkan kualitas audit yang lebih tinggi karena ada insentif untuk menjaga reputasi di pasar. Selain itu, KAP besar biasanya sudah memiliki jaringan klien yang luas dan banyak, sehingga mereka tidak bergantung atau tidak akan takut kehilangan klien (De Angelo, 1981).

Kualitas audit yang diberikan oleh kantor akuntan *big four* dan *non big four* terhadap laporan keuangan suatu perusahaan dapat mempengaruhi pandangan publik terhadap kinerja suatu perusahaan. Menurut opini publik bahwa kualitas audit yang diberikan oleh kantor akuntan *big four* lebih mencerminkan kinerja perusahaan yang sebenarnya. Hal ini diperkuat oleh penelitian Teoh dan Wong (1993) dalam (Susanti, 2011) yang berargumen bahwa kualitas audit berhubungan dengan kualitas *earnings* yang diprosikan dengan *brand name* dan *earnings response coefficient* (ERC).

Dalam usaha untuk mengendalikan kualitas audit, ISQC 1.29 dalam Tuanakotta (2012:109) menyebutkan bahwa “KAP wajib menetapkan kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan asurans yang layak bahwa KAP mempunyai personalia yang cukup dengan kompetensi, kapabilitas, dan komitmen terhadap prinsip-prinsip etika yang diperlukan untuk :

- a) Melaksanakan penugasan sesuai dengan standar profesional serta kewajiban hukum/ketentuan perundang-undangan yang berlaku dan kewajiban yang ditetapkan regulator
- b) Memungkinkan KAP atau partner penugasannya menerbitkan laporan keuangan yang tepat sesuai dengan situasi (yang dihadapi). (Alinea A24 -

A29)

Dalam Tuankotta (2015:61) menjelaskan bahwa terdapat beberapa unsur yang menentukan lingkungan yang kondusif untuk kualitas audit yang baik, diantaranya :

- 1) Masukan (*Inputs*)
- 2) Proses (*Process*)
- 3) Keluaran (*Outputs*)
- 4) Interaksi penting antara penyedia informasi pelaporan keuangan
- 5) Faktor Kontekstual (*Contextual Factors*)

Dalam Tuankotta (2015:61-62) menyebutkan bahwa yang termasuk faktor kontekstual adalah undang-undang, peraturan dan tata kelola perusahaan (*corporate governance*), lalu *inputs* dikelompokkan dalam faktor-faktor masukan (*input factors*) seperti sebagai berikut :

- 1) Nilai-nilai, etika, dan sikap auditor yang dipengaruhi oleh budaya KAP
- 2) Pengetahuan, keterampilan, dan pengalaman auditor serta waktu yang tersedia untuk auditor melaksanakan tugas auditnya.

2.1.4 *Good Corporate Governance*

Pengertian *GCG* menurut Surat Keputusan Menteri Negara/Kepala Badan Penanaman Modal dan Pembinaan BUMN No. 23/M *PM/BUMN/2000* tentang Pengembangan Praktik *GCG* pada Perusahaan Perseroan (*PERSERO*) dalam (Arifin, 2005), adalah suatu prinsip korporasi yang sehat dan perlu diterapkan dalam pengelolaan perusahaan yang dijalankan semata-mata demi menjaga kepentingan perusahaan dalam rangka mencapai maksud dan tujuan dari

perusahaan. Pada hakekatnya GCG merupakan sarana perimbangan yang harmonis antara pemilik dan pengelola perusahaan yang didasarkan pada lima prinsip utama yaitu *fairness, transparency, accountability, independency, dan responsibility*.

Secara teoritis, dengan diterapkannya GCG, maka akan mempengaruhi nilai suatu perusahaan dengan meningkatkan kinerja keuangan, mengurangi risiko yang mungkin dilakukan oleh dewan dengan keputusan-keputusan yang menguntungkan diri sendiri, dan meningkatkan kepercayaan investornya (Keputusan Menteri BUMN No. 117/2002) dalam (Susanti, 2011). Menurut Berghe dan Ridder (1999) dalam (Susanti, 2011) mengatakan bahwa tidak mudah menghubungkan kinerja suatu perusahaan dengan penerapan GCG yang probabilitas dari hasilnya pun akan sangat mungkin bervariasi antara penerapannya pada negara satu dengan negara lainnya.

Sejak terjadinya krisis keuangan di berbagai negara di tahun 1997-1998 yang diawali krisis di Thailand (1997), Jepang, Korea, Indonesia, Malaysia, Hongkong dan Singapura yang akhirnya berubah menjadi krisis finansial se-Asia ini, dipandang sebagai akibat lemahnya praktik GCG di negara-negara Asia.

Menurut Pangestu dan Hariyanto dalam (Arifin, 2005), karakteristik dari lemahnya sebuah praktik GCG di Asia Tenggara adalah : (1) adanya konsentrasi kepemilikan dan kekuatan *insider shareholders* (termasuk pemerintah dan pihak-pihak yang berhubungan dengan pusat kekuatan), (2) lemahnya *governance* sektor keuangan, dan (3) ketidakefektifan *internal rules* dan tidak adanya perlindungan hukum bagi pemegang saham minoritas untuk berhadapan dengan pemegang saham mayoritas dan manajer.

Pemerintah Indonesia juga mendukung GCG dengan membentuk Komite Nasional tentang Kebijakan *Corporate Governance* (KNKG) yang bertugas untuk memformulasi dan merekomendasi kebijakan nasional mengenai GCG (Surat Keputusan Menteri Koordinator Bidang Ekonomi Keuangan dan Industri No. Kep10/M.EKUI/08/1999) dalam (Susanti, 2011). Keasey dan Wright (1997) dalam (Susanti, 2011) menyatakan bahwa kunci utama dibutuhkan GCG adalah sebagai upaya untuk meningkatkan kinerja perusahaan melalui mekanisme supervisi atau pemantauan kinerja manajemen.

Tujuan GCG pada intinya adalah menciptakan nilai tambah bagi semua pihak yang berkepentingan bagi suatu perusahaan. Menurut Cadbury Report (1992) dalam (Arifin, 2005), prinsip utama dari GCG adalah : keterbukaan, integritas dan akuntabilitas. Sedangkan menurut *Organization for Economic Corporation and Development* atau OECD dalam (Arifin, 2005), prinsip dasar dari GCG adalah : kewajaran (*fairness*), akuntabilitas (*accountability*), transparansi (*transparency*), dan tanggungjawab (*responsibility*). Fungsi pokok dari GCG dalam Wardoyo dan Lena (2010), yaitu :

- 1) *Oversight* (perhatian secara bertanggung jawab), fungsi ini ditujukan agar penerapan GCG menjadi fokus utama, sehingga bila terjadi kegagalan dalam prakteknya, harus ada pertanggungjawaban yang jelas.
- 2) *Enforcement* (Penegakan), fungsi ini bertujuan agar penerapan GCG ditegakkan dengan berdasar pada prinsip-prinsip dasar.
- 3) *Advisory* (Pemberian Saran), fungsi ini bermaksud agar dalam prakteknya GCG diterapkan dengan pertimbangan yang hati-hati, terutama melalui keterlibatan eksternal yang independen.

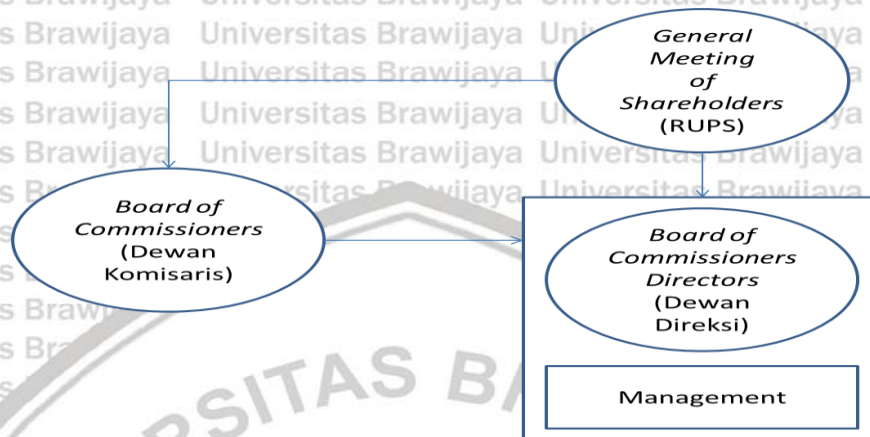
4) *Assurance* (Penjaminan), fungsi ini dimaksudkan agar selama penerapannya *GCG* dapat dievaluasi dan diuji berdasarkan kriteria-kriteria yang telah ditentukan.

5) *Monitoring* (Pemantauan), fungsi ini diadakan agar pihak-pihak yang terkait dalam operasi perusahaan baik secara langsung maupun tak langsung, dapat memantau penerapan *GCG*.

Menurut keputusan menteri BUMN No : KEP-117/M-MBU/2002 dalam Wardoyo dan Lena (2010), tujuan penerapan *GCG* pada BUMN adalah :

- 1) Memaksimalkan nilai BUMN dengan cara meningkatkan prinsip keterbukaan, akuntabilitas, dapat dipercaya, bertanggung jawab, dan adil agar perusahaan memiliki daya saing yang kuat, baik secara nasional maupun internasional.
- 2) Mendorong pengelolaan BUMN yang profesional, transparan dan efisien, serta memberdayakan fungsi dan meningkatkan kemandirian organ.
- 3) Mendorong organ agar didalam mengambil keputusan dan menjalankan tindakan, dilandasi nilai moral yang tinggi dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, serta kesadaran akan adanya tanggung jawab sosial BUMN terhadap stakeholders maupun kelestarian lingkungan disekitar BUMN.

Gambar 2.1

Struktur *Corporate Governance* di Indonesia*(Dual-Board System)*

Sumber : Tjager dkk (2003) dan Syakhroza (2005).

Mekanisme GCG merupakan sebuah prosedur yang diterapkan serta merupakan suatu hubungan yang jelas antara pihak yang berwenang mengambil keputusan dengan pihak yang melakukan kontrol/pengawasan (monitoring) terhadap keputusan yang diambil tersebut. Suatu mekanisme *governance* ditujukan untuk memberikan jaminan dan pengawasan terhadap berjalannya sistem *governance* tersebut dalam sebuah organisasi (Walsh dan Seward, 1990) dalam (Arifin, 2005). Walsh dan Seward (1990) dalam (Arifin, 2005) mengatakan bahwa untuk membantu menyelaraskan perbedaan kepentingan antara pemegang saham dan manajer, terdapat 2 mekanisme dalam rangka penerapan GCG dalam suatu perusahaan, yaitu: (1) mekanisme pengendalian internal perusahaan, dan (2) mekanisme pengendalian eksternal berdasarkan pasar.

Dalam undang-Undang Perseroan Terbatas No. I tahun 1995 telah diatur beberapa hal yang harus dilakukan oleh suatu perusahaan untuk memberikan jaminan terlaksananya sebuah mekanisme *good corporate governance*. Khusus untuk prinsip transparansi keuangan perusahaan, dalam undang-undang tersebut dinyatakan bahwa direksi suatu perusahaan diwajibkan membuat dan menyajikan laporan keuangan yang meliputi laporan keuangan interim (tengah tahunan) dan laporan keuangan tahunan (*annual report*) yang harus melalui proses audit oleh akuntan publik dan dipublikasikan dalam surat kabar nasional.

Berbagai upaya untuk menegakkan prinsip *Good Corporate Governance* pada perusahaan yang telah *go-public* oleh BAPEPAM terus berlangsung. Tujuannya adalah : (a) menjaga kelangsungan usaha perusahaan dengan pengelolaan yang lebih baik, struktur organisasi yang jelas, dan sistem informasi manajemen yang akurat, (b) mengurangi adanya *Asymmetry Information* antara manajemen dan pemilik perusahaan, dan (c) menjaga kepercayaan publik dengan pengungkapan informasi yang berkualitas dalam laporan tahunannya. Sudah banyak upaya dalam mendukung penerapan *GCG*, namun dalam praktiknya, penerapan *GCG* dibanyak perusahaan di Indonesia terbukti masih memiliki banyak kekurangan dan kelemahan. Karakteristik lemahnya *GCG* yang melekat pada perusahaan-perusahaan di Indonesia dan terjadinya berbagai skandal yang menyebabkan rendahnya penilaian penerapan *GCG* di Indonesia. Menurut Erry Riyana (2000) dalam (Arifin, 2005), hasil penelitian dari Booz Allen yang mengevaluasi kualitas *CG* di negara-negara ASEAN, menempatkan Indonesia di peringkat yang paling bawah.

Profesi akuntan menjadi salah satu profesi yang sebenarnya terlibat langsung dalam pengelolaan perusahaan. Keterlibatan profesi akuntan akan mencakup dua pihak, yaitu internal dan eksternal. Keterlibatan eksternal akuntan adalah ketika seorang akuntan menjalankan profesinya sebagai auditor yang bertugas untuk melakukan suatu pemeriksaan atas kewajaran laporan keuangan perusahaan. Para auditor memainkan peranan penting karena mereka memberikan verifikasi atas kewajaran informasi yang mendasari dilakukannya berbagai macam transaksi bisnis pemakai laporan keuangan. Tanpa adanya keyakinan positif terhadap kebenaran kondisi keuangan suatu perusahaan, para investor akan ragu untuk membeli saham pada suatu perusahaan terbuka dan pasar akan sulit tercipta (Tjager dkk, 2003) dalam (Arifin, 2005).

Dalam praktiknya saat ini, peran auditor ini sayangnya mendapat banyak keraguan oleh berbagai pihak dengan banyaknya kegagalan audit (*audit failures*) yang terjadi dan mengakibatkan terjadinya banyak skandal keuangan akhir-akhir ini. Problemnnya adalah tidak mudah untuk menjaga independensi seorang auditor dalam melaksanakan tugas auditnya. Banyaknya kasus finansial yang melibatkan profesi auditor merupakan bukti bahwa sikap independensi yang seharusnya dimiliki oleh auditor sangat sulit untuk dijunjung tinggi dan dipertahankan.

Penerapan prinsip-prinsip *GCG* yang didukung dengan regulasi yang memadai, akan mencegah berbagai bentuk *overstated* dan ketidakjujuran manajemen dalam *financial disclosure* yang akan merugikan para *stakeholders*.

Regulasi untuk profesi-profesi yang menunjang terbentuknya penerapan *GCG* yang baik juga perlu diadakan agar jasa yang diberikan oleh masing-masing profesi terjaga kualitasnya. Selain dipenuhinya prinsip-prinsip *GCG* dalam

penerapannya, dibutuhkan pula suatu perubahan pikiran (*mindset*) atau paradigma yang secara mendasar akan mengubah budaya perusahaan (misal nilai, norma, mental, dan perilaku individu dalam perusahaan) yang mendasar. Kita membutuhkan sebuah peta yang baru, paradigma dan keyakinan-keyakinan baru terhadap *governance system* di mana hak-hak para pemegang saham (*shareholders*) begitu dihormati dan dilindungi (Tjager dkk, 2003: 58) dalam (Arifin, 2005).

Para pengguna jasa auditor mengharapkan suatu kinerja yang baik dari auditor, dengan mempertahankan sikap independensi, profesionalitas, dan transparansi serta mengacu pada prinsip-prinsip *good corporate governance* ketika melakukan pekerjaan audit (Trisnarningsih, 2007). Penerapan *GCG* pada KAP diharapkan dapat memberikan arahan dan pedoman yang jelas bagi auditor terkait karakter dan perilaku kerja serta etika profesi pada organisasi KAP. Berkaitan dengan tugas auditor menemukan kesalahan/kecurangan pada laporan keuangan perusahaan, maka *Auditing Standards Board* (ASB) mengeluarkan *Statement on Auditing Standards* (SAS) No.82. Dikeluarkannya SAS No.82 ini bertujuan untuk mendukung dan meningkatkan kinerja auditor dengan cara memberikan tambahan pedoman yang lebih jelas kepada auditor didalam mendeteksi dan melacak kecurangan/pelanggaran material yang terjadi.

2.1.5 Independensi Auditor

Independensi dalam *The CPA Handbook* menurut E.B Wilcox adalah sebuah standar auditing yang memiliki tujuan meningkatkan kredibilitas laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen perusahaan. Independensi merupakan

sikap yang menjadi dasar utama bagi kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan publik dan menjadi faktor yang penting dalam menilai dan mengukur mutu jasa audit (Trisnaningsih, 2007). Standar Auditing Seksi 220.1 (SPAP : 2001) menyampaikan bahwa arti independensi bagi akuntan publik, yaitu sikap/karakter yang tidak mudah dipengaruhi karena profesi akuntan publik adalah bekerja untuk kepentingan publik/umum. Mulyadi (1998) mengatakan bahwa independensi adalah suatu sikap kejujuran dalam diri seorang auditor dalam mempertimbangkan fakta untuk mendukung pertimbangan yang objektif dan tidak memihak dalam perumusan opininya.

Independensi memiliki 2 aspek penting, yaitu independensi dalam fakta (*in fact*) dan independensi dalam penampilan (*appearance*). Independensi dalam fakta adalah kemampuan auditor untuk bersikap bebas, jujur, dan objektif dalam melaksanakan penugasan audit. Sementara independensi dalam penampilan merupakan pandangan independensi dari pihak-pihak berkepentingan suatu perusahaan, dimana mereka mengetahui bagaimana hubungan antara auditor dengan kliennya tersebut.

Mayangsari (2003) menyimpulkan dari hasil penelitian ANOVA *Post Hoc* (Uji *Benferroni*) bahwa yang membuat perbedaan opini setiap auditor adalah tingkat independensi yang dimiliki setiap auditor tersebut. Barnes dan Huan (1993) menyebutkan bahwa opini yang diberikan auditor adalah tergantung pada faktor kompetensi dan independensi. Knapp, Michael (1985) mengatakan bahwa yang mempengaruhi opini yang dikeluarkan auditor adalah kemampuan auditor tersebut dalam bersikap independen walaupun mendapat tekanan dari pihak manajemen. (SA seksi 220 dalam SPAP, 2009) menyatakan bahwa dalam segala

hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus selalu dijaga dan dipertahankan oleh auditor. Auditor harus menjalankan kewajiban untuk bersikap jujur bukan hanya kepada pihak manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditor dan pihak-pihak lain yang berkepentingan yang meletakkan kepercayaannya kepada laporan keuangan auditan (Elfarini, 2007).

De Angelo (1981) mengembangkan salah satu model dari kualitas audit, dimana fokus dari model ini adalah pada dua dimensi kualitas audit yaitu faktor kompetensi dan independensi. Independensi diprosikan menjadi faktor lama hubungan dengan klien (*audit tenure*), tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor (*peer review*) dan jasa non audit (Elfarini, 2007). AAA *Financial Accounting Commite* (2000) dalam Christiawan (2002) menyebutkan bahwa “Kualitas audit ditentukan oleh 2 hal yaitu kompetensi (keahlian) dan independensi auditor. Kedua hal tersebut berpengaruh langsung terhadap kualitas audit. Lebih lanjut, persepsi pengguna laporan keuangan atas kualitas audit merupakan fungsi dari persepsi mereka atas independensi dan keahlian auditor“. Castellani (2008) melakukan penelitian Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor pada Kualitas Audit. Hasil dari penelitian tersebut adalah kompetensi dan independensi auditor memiliki pengaruh pada kualitas audit baik secara parsial maupun simultan.

Dalam Kode Etik Akuntan Publik menyebutkan bahwa independensi adalah suatu sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak memiliki atau membawa kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya, yang bertentangan dengan sikap integritas dan objektivitas. Shockley (1981) dalam

Elfarini (2007) meneliti 4 faktor yang mempengaruhi independensi, yaitu : (1)

Persaingan antar akuntan publik, (2) Pemberian jasa konsultasi manajemen

kepada klien, (3) Ukuran KAP, dan (4) Lamanya hubungan audit. Supriyono

(1988) dalam Elfarini (2007) meneliti 6 faktor yang mempengaruhi independensi,

yaitu: (1) Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2)

Jasa-jasa lainnya selain jasa audit, (3) Lamanya hubungan audit antara akuntan

publik dengan klien, (4) Persaingan antar KAP, (5) Ukuran KAP, dan (6) *Audit*

fee.

Dalam praktek nyatanya, auditor seringkali mendapatkan banyak kesulitan

yang akan mengganggu mental independennya. Beberapa keadaan yang seringkali

mengganggu sikap independen dari seorang auditor adalah sebagai berikut

(Mulyadi, 2002:27) :

- 1) Sebagai orang yang seharusnya melaksanakan audit secara independen, auditor dibayar oleh klien yang menggunakan jasanya.
- 2) Sebagai penjual jasa, auditor seringkali ingin memuaskan keinginan kliennya lewat jasa yang diberikannya.
- 3) Benar-benar mempertahankan sikap independen, seringkali menyebabkan lepasnya banyak klien yang menggunakan jasa audit kita.

Dalam prakteknya melaksanakan proses audit di lapangan, terdapat 4 hal

yang dapat mengganggu independensi dari seorang akuntan publik, 4 hal tersebut

adalah :

1) Auditor memiliki *mutual* atau *conflicting interest* dengan kliennya

2) Melakukan audit atau pemeriksaan terhadap pekerjaan auditor itu sendiri

- 3) Selain sebagai auditor, juga bekerja sebagai manajemen atau karyawan dari perusahaan/klien
- 4) Selain sebagai auditor, juga bertindak sebagai penasehat dari klien

Seorang auditor akan terganggu sikap independensinya dalam bekerja jika memiliki suatu hubungan bisnis, keuangan, atau bertindak sebagai manajemen atau karyawan dari *auditee*/klien (Elfarini, 2007). Kemudian, Mautz dan Sharaf (1961:206-207) menyebutkan 3 dimensi dari independensi seorang auditor, yakni sebagai berikut :

- 1) Pertama adalah independensi dari kontrol atau pengaruh yang tidak diinginkan dalam pemilihan teknik dan prosedur audit dan luas penerapannya.
- 2) Kedua adalah independensi dari kontrol atau pengaruh yang tidak diinginkan dalam pemilihan area, aktivitas, hubungan personal, dan kebijakan manajerial yang ingin diuji.
- 3) Terakhir adalah independensi dari kontrol atau pengaruh yang tidak diharapkan dalam penyampaian fakta yang ditemukan dari pengujian atau dalam penyampaian rekomendasi atau opini sebagai hasil dari sebuah pengujian.

Dalam SK Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/2002 tentang Jasa Akuntan Publik pasal 6 ayat 4 menyebutkan bahwa suatu KAP hanya diperbolehkan maksimum 5 tahun berturut-turut untuk memeriksa klien yang sama, agar auditor dapat tetap menjaga independensinya selama bekerja, sebab

semakin lama auditor berhubungan dengan kliennya secara emosional, maka mereka akan semakin akrab. Kemudian, Tuanakotta (2012:111) menjelaskan bahwa pada (efektif 1 Januari 2011) *Code of Ethics* mengklarifikasi beberapa ketentuan, kewajiban, dan persyaratan, serta secara signifikan memperketat ketentuan mengenai independensi, seperti sebagai berikut :

- a) Memperluas ketentuan mengenai independensi untuk audit *listed entities* ke semua *public-interest entities*.
- b) Mengharuskan adanya “periode pembekuan” sebelum “orang” tertentu dalam KAP bergabung dengan *public-interest audit clients* dalam posisi tertentu.
- c) Memperluas kewajiban *partner-rotation* untuk semua *key udit partners*.
- d) Memperketat ketentuan mengenai pemberian jasa non-asurans kepada *audit clients*, seperti *tax planning* dan jasa konsultasi lain. Beberapa larangan berlaku untuk kasus-kasus *non-public interest entities audits* untuk *tax planning* dan jasa konsultasi lain, maupun bantuan dalam penyelesaian masalah perpajakan.
- e) Mewajibkan *pre or post-issuance review* jika *total fees* dari *public-interest audit clients* melampaui 15% *total fees* dari KAP tersebut untuk 2 tahun berturut-turut.
- f) Melarang *key audit partners* dievaluasi kinerjanya terhadap (atau menerima imbalan untuk) menjual jasa non-asurans kepada *audit clients*.

2.1.5.1 Hubungan Auditor dengan Auditee

Dalam (Nasrullah Djamil) *Audit Tenure* adalah lamanya waktu auditor telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu unit/unit usaha/perusahaan atau instansi. Masalah *audit tenure* atau masa kerja antara auditor dengan kliennya di Indonesia sudah diatur oleh Keputusan Menteri Keuangan No.423/KMK.O6/2002 dalam (Kharismatuti, 2012) tentang jasa akuntan publik, yang berisi membatasi masa kerja auditor/audit tenure kepada kliennya paling lama 3 tahun berturut-turut untuk klien yang sama. Pembatasan seperti yang dilakukan oleh KMK untuk masa kerja auditor ini, dilakukan agar auditor tidak memiliki hubungan yang terlalu dekat dengan kliennya, sehingga dapat menghindari terjadinya skandal akuntansi (Elfarini, 2007). Deis dan Giroux (1992) dalam (Kharismatuti, 2012) mengatakan bahwa semakin lama atau panjang masa kerja auditor (*audit tenure*) kepada kliennya, maka kualitas audit akan semakin menurun. Hubungan yang lama untuk masa kerja auditor dengan kliennya akan memiliki potensi untuk menjadikan auditor cepat merasa puas dengan hasil kerja yang dilakukannya, kurang tegas terhadap prosedur audit yang dilakukan, dan selalu bergantung dan terpengaruh dengan permintaan manajemen.

Terdapat perbedaan antara hasil beberapa penelitian terdahulu, dinyatakan yaitu sebagai berikut : “Penugasan audit yang terlalu lama yang diberikan kepada auditor, kemungkinan akan dapat mendorong auditor tersebut kehilangan independensi yang dimilikinya, karena auditor tersebut akan merasa cepat puas, kurang inovasi dan kurang ketat didalam menjalankan prosedur audit didalam menjalankan pekerjaannya. Sebaliknya penugasan audit yang lama oleh auditor, dapat pula justru meningkatkan independensinya karena auditor sudah familiar

dengan audit yang dilakukan, pekerjaan dapat dilakukan dengan lebih efisien dan juga akan lebih tahan terhadap tekanan dari klien (Supriyono, 1988:6 dalam Elfari, 2007).

2.1.5.2 Fee Audit Auditor

Kondisi atau kemampuan keuangan klien dapat berpengaruh terhadap kemampuan auditor untuk menghadapi permintaan atau bahkan tekanan dari klien (Knapp, 1985) dalam (Kharismatuti, 2012). Klien yang memiliki kondisi keuangan yang baik dan kuat dapat memberikan *fee* audit yang besar dan fasilitas yang baik kepada auditor. Keadaan ini akan membuat auditor cepat puas diri dan tidak menjaga sikap profesionalnya dalam melaksanakan pekerjaan audit.

2.1.5.3 Jasa Lain Selain Jasa Audit

Memberikan jasa lain selain jasa audit oleh auditor dapat menjadi sebuah ancaman yang potensial bagi independensi seorang auditor, sebab manajemen dapat meningkatkan tekanan kepada auditor untuk menyatakan laporan keuangan klien sesuai dengan yang diinginkan manajemen, yaitu wajar tanpa pengecualian (Barkes dan Simmet, 1994) dalam (Kharismatuti, 2012). Dalam pemberian jasa selain jasa audit yang dilakukan oleh auditor, jika ditemukan adanya kesalahan/pelanggaran pada saat pengujian laporan keuangan klien, maka dapat disimpulkan auditor tersebut terlibat dalam aktivitas manajemen klien.

Jasa-jasa lain selain jasa audit ini terdiri dari berbagai macam jasa dalam hal bisnis dan juga operasional perusahaan yang biasanya ditawarkan oleh banyak KAP kepada perusahaan. Jasa yang diberikan atau ditawarkan oleh KAP bukan

hanya jasa atestasi, melainkan juga jasa-jasa non atestasi, seperti jasa konsultasi manajemen dan perpajakan, serta jasa akuntansi berupa jasa penyusunan laporan keuangan (Kusharyanti, 2002:29) dalam Elfari (2007). Dengan adanya 2 jenis jasa yang diberikan oleh KAP ini, dapat menjadikan independensi seorang auditor terhadap kliennya akan dipertanyakan, dan hal ini pun akan mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkannya (Elfari, 2007).

2.1.5.4 Ukuran KAP dan Persaingan dengan KAP Lain

Menurut Deis & Giroux (1992) dalam (Nasrullah Djamil) ukuran perusahaan audit atau KAP diukur berdasarkan jumlah klien dan prosentase dari *audit fees* dalam upaya untuk menjaga dan mempertahankan kesetiaan kliennya menggunakan jasa KAP tersebut agar tidak berpindah pada KAP lain. Beberapa penelitian yang dilakukan di Amerika dan Australia menyebutkan bahwa terdapat adanya hubungan antara kualitas audit dengan ukuran KAP. Hubungan tersebut dapat terjadi karena terkait dengan reputasi dari KAP tersebut. Penjelasan dari masing-masing penelitian tersebut adalah sebagai berikut :

- 1) DeAngelo (1981) dalam (Nasrullah Djamil) mengatakan bahwa sebuah kualitas audit berasal dari hubungannya dengan ukuran KAP, dengan proksi yaitu jumlah klien dari KAP tersebut. KAP besar yaitu KAP yang memiliki jumlah klien yang cukup banyak. Hasil penelitian menunjukkan “bahwa suatu KAP besar akan lebih berusaha untuk mengoptimalkan kualitas hasil audit yang tinggi dibandingkan dengan KAP biasa atau kecil. Karena jika tidak memberikan kualitas audit yang tinggi, maka KAP besar akan mengalami kerugian besar yaitu kehilangan kliennya.”

- 2) Libby (1979) dalam (Nasrullah Djamil) mengungkap bukti bahwa bank *loan officers* menganggap bahwa adanya perbedaan dalam hal reputasi dari suatu *accounting firms*, dibedakan antara *the big eight group* dan *non big eight group*.
- 3) Shockley (1981) dalam (Nasrullah Djamil) menyebutkan bahwa persepsi dari sikap independensi seorang auditor berbeda secara signifikan antara KAP besar dengan KAP kecil.
- 4) Lennox (1999) dalam (Nasrullah Djamil) menyampaikan bahwa KAP besar lebih mampu menangkap atau melacak sinyal dari sebuah pelanggaran atau penyelewengan keuangan yang terjadi dan melaporkannya melalui opini auditnya.
- 5) Dye (1993) dalam (Nasrullah Djamil) mengatakan bahwa auditor yang memiliki kekayaan atau aset yang lebih besar akan mempunyai dorongan untuk menghasilkan laporan audit yang lebih akurat dan berkualitas dibanding dengan auditor yang memiliki kekayaan atau aset yang rendah. Auditor yang memiliki kekayaan besar biasanya adalah yang bernaung pada *audit size firms* yang besar pula.

Di Indonesia sendiri, pengaruh hubungan antara ukuran sebuah KAP pada kualitas audit masih belum ada penjelasan yang pasti karena selain belum ada penelitian yang mengenai hal tersebut, juga pasar untuk KAP yang ada di Indonesia belum mencerminkan pasar yang kompetitif.

2.1.6 Etika Auditor

Kompetensi dan independensi yang dimiliki auditor dalam penerapannya adalah untuk menjaga kualitas audit dan terkait dengan etika (Sari, 2011).

Sementara etika sendiri menurut Maryani dan Ludigdo (2001) dalam (Kharismatuti, 2012) didefinisikan sebagai suatu aturan yang dirumuskan yang juga berperan sebagai pedoman yang dibuat untuk mengatur perilaku manusia baik untuk perilaku yang sebaiknya dilakukan maupun perilaku yang harusnya ditinggalkan yang diyakini oleh sekelompok atau segolongan masyarakat atau profesi. Menurut Lubis (2009) dalam (Kharismatuti, 2012) bahwa auditor wajib mematuhi Kode Etik yang sudah ditetapkan untuk profesinya. Dalam pelaksanaan audit, seorang auditor harus berpedoman dan mengacu pada Kode Etik dan Standar Etika yang menjadi suatu bagian yang tak terpisahkan dari sebuah standar audit.

Kode etik adalah suatu aturan yang mengatur perilaku auditor sesuai dengan tuntutan profesi dan organisasinya serta suatu standar audit yang menjadi patokan ukuran mutu minimal yang harus dicapai oleh auditor dalam menjalankan tugas auditnya, dan apabila tidak dipatuhi oleh auditor, berarti auditor tersebut bekerja di bawah standar yang telah ditentukan dan dapat dianggap melakukan malpraktek (Jaafar, 2008) dalam (Kharismatuti, 2012). Menurut Hunt & Vitell (1986) dalam (Kharismatuti, 2012) menyatakan bahwa kemampuan dari seorang profesional untuk dapat peka dan memahami adanya permasalahan etika dalam profesinya, sangat dipengaruhi oleh lingkungan budaya atau masyarakat dimana profesi itu berada, lingkungan profesinya, lingkungan organisasi atau perusahaan tempat ia bekerja serta pengalaman pribadi dari orang tersebut. Bahkan menurut

Sudibyo (1995) dunia pendidikan akuntansi memiliki pengaruh yang besar terhadap perilaku etika auditor.

Devis (1984) dalam (Kharismatuti, 2012) mengatakan bahwa kepatuhan terhadap kode etik yang ada hanya dapat diwujudkan dengan program pendidikan terencana yang mengatur dan menyadarkan diri sendiri untuk meningkatkan pemahaman terhadap kode etik tersebut. Dalam kenyataannya, sering terjadi konflik dalam diri seorang akuntan publik yang bekerja pada perusahaan kliennya, dimana disatu sisi mereka harus mematuhi kode etik profesinya dan disisi lain seringkali mereka mendapatkan tekanan dari klien untuk mengikuti keinginan dari manajemen melakukan pekerjaan yang tidak sesuai dan melanggar kode etiknya.

Adanya kode etik bagi profesi akuntan publik, menjadikan masyarakat dapat menilai seberapa jauh auditor bekerja berdasarkan dengan standar-standar etika yang telah ditentukan oleh profesinya. Dalam (Nasrullah Djamil) menyebutkan bahwa kemampuan seorang akuntan publik untuk bertahan dari tekanan kliennya dapat dipengaruhi oleh kontrak ekonomi dan kondisi lingkungan serta gambaran perilaku auditor itu sendiri yang termasuk didalamnya adalah :

- 1) Pernyataan Etika Profesional
- 2) Dapat Mendeteksi Kualitas yang Buruk
- 3) Figur dan Visibility untuk Mempertahankan Profesi
- 4) Auditing berada (menjadi) Anggota Komunitas Profesional
- 5) Tingkat Interaksi Auditor dengan Kelompok *Professional Peer Groups*
- 6) Normal Internasional Profesi Auditor

ISA 200.14 dalam Tuanakotta (2012:110) menyatakan bahwa “Auditor wajib mematuhi kewajiban etika yang relevan, termasuk yang berkenaan dengan independensi, sehubungan dengan penugasan audit atas laporan keuangan (Alinea A14 – A17). Begitu pula yang tercantum pada ISA 200.16 dalam Tuanakotta (2012:110), yang menyebutkan bahwa “Auditor wajib menggunakan kearifan profesionalnya dalam merencanakan dan melaksanakan audit laporan keuangan (Alinea A23 – A27). Dalam upaya untuk melakukan kegiatan pengendalian KAP, yaitu dilakukan dengan 2 jenjang dalam Tuanakotta (2012:120), jenjang KAP dan jenjang penugasan. Pada kegiatan pengendalian jenjang KAP disebutkan beberapa diantaranya yaitu mengenai sikap dan perilaku, yang diantara lain yaitu :

- 1) Kepemimpinan
- 2) Etika dan Independensi
- 3) Kearifan Profesional (*Professional Judgment*)
- 4) Skeptisisme/Kewaspadaan Profesional (*Professional Scepticism*)
- 5) Supervisi dan Reviu

Dalam Tuanakotta (2015:50) menyebutkan bahwa *code of ethics* dibuka dengan dua kalimat berikut : “[terjemahan : Ciri istimewa profesi akuntansi ialah pengakuan akan tanggung jawab untuk bertindak atas nama kepentingan umum.

Oleh karenanya, tanggung jawab akuntan profesional tidaklah semata-mata memuaskan kebutuhan klien atau pegawainya]. *Code of ethics* dalam Tuanakotta (2015:50) terdiri atas 3 bagian, yaitu :

- 1) Prinsip-Prinsip Dasar (*Fundamental Principles*) etika profesi akuntansi (Part A)

2) Prinsip-Prinsip Dasar yang diterapkan untuk akuntan profesional “dalam praktik publik”, atau akuntan publik (Part B)

3) Prinsip-Prinsip Dasar yang diterapkan untuk akuntan profesional “dalam bisnis”, atau akuntan internal (Part C)

Dalam Tuanakotta (2015:51) terdapat beberapa kutipan dari *Code of Ethics* mengenai prinsip-prinsip dasar. Seorang akuntan profesional wajib mematuhi prinsip-prinsip dasar berikut ini :

- 1) Integritas
- 2) Objektif
- 3) Kompetensi dan Kehati-hatian Profesional
- 4) Konfidensialitas
- 5) Perilaku Profesional

2.2 Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu berisi tentang penelitian-penelitian sebelumnya yang telah dilakukan oleh peneliti-peneliti terdahulu yang berhubungan dan mendukung penelitian yang saat ini dilakukan.

2.2.1 Independensi Auditor

Faktor independensi sangat penting dimiliki auditor dan keraguan tinggi yang dialami masyarakat terhadap independensi yang dimiliki auditor-auditor saat ini telah mendorong banyak pakar akuntansi melakukan pengauditan untuk meneliti mengenai independensi auditor saat ini (Indah, 2010) dalam

(Kharismatuti, 2012). Mayangsari (2003) dalam (Kharismatuti, 2012) melakukan penelitian mengenai hubungan antara independensi auditor terhadap opini audit yang menyimpulkan bahwa auditor yang memiliki independensi yang baik lebih memberikan opini audit yang akurat dan tepat dibanding auditor yang tidak independen.

Tsui dan Gui (1996) dalam (Kharismatuti, 2012) melakukan penelitian mengenai mempelajari karakteristik auditor yang berhubungan dengan kemampuannya untuk mengatasi tekanan oleh manajemen pada saat situasi konflik. Responden dari penelitian ini adalah 62 orang auditor dari KAP *big 6* dan juga dari *non KAP big 6* di Hongkong yang notabennya sudah memiliki pengalaman mengaudit minimal selama 4 tahun. Hasil penelitian ini adalah didukungnya hipotesis penelitian yaitu penalaran etika memoderasi hubungan antara *locus of control* dengan kemampuan auditor untuk menghadapi dan mengatasi tekanan yang diberikan oleh manajemen.

2.2.2 Etika Auditor

Maryani dan Ludigdo (2001) dalam (Kharismatuti, 2012) melakukan penelitian yang bertujuan untuk memahami faktor-faktor apa saja yang dianggap memiliki pengaruh terhadap sikap dan perilaku tidak etis akuntan serta faktor-faktor yang dianggap dominan terhadap sikap dan perilaku tidak etis dari akuntan.

Hasil dari penelitian yang menggunakan metode kuesioner tertutup ini menyatakan bahwa terdapat 10 faktor yang dianggap dapat mempengaruhi sikap dan perilaku akuntan, menurut sebagian besar akuntan. 10 faktor tersebut adalah :

- 1) Religiusitas
- 2) Pendidikan
- 3) Organisasional
- 4) *Emotional Quotient*
- 5) Lingkungan Keluarga
- 6) Pengalaman Hidup
- 7) Imbalan atau *fee* yang diterima
- 8) Hukum
- 9) Dan Posisi/Kedudukan.

Sedangkan hasil penelitian melalui metode kuesioner terbuka mengungkapkan bahwa terdapat 24 faktor tambahan yang juga dianggap memiliki pengaruh yang dominan terhadap sikap dan perilaku tidak etis akuntan dimana faktor religiusitas tetap menjadi faktor dominan nomor 1.

Nuryanto dan Dewi (2001) dalam (Henda Sandika, 2011) menyebutkan tentang tinjauan etika atas pengambilan keputusan auditor berdasarkan pendekatan moral. Hasilnya menunjukkan bahwa kebanyakan auditor memang kurang memahami nilai-nilai etika profesi yang menjadi dasar bagi auditor tersebut dalam mengaudit suatu laporan keuangan. Hal ini yang menjadi penyebab tidak sesuainya keputusan yang diambil auditor dengan yang telah ditentukan oleh IAI. Karena semakin paham seorang auditor mengenai kode etik profesinya, maka keputusan yang diambilnya akan semakin mendekati adil, bermoral dan wajar.

Hery (2006) dalam (Henda Sandika, 2011) menyatakan mengenai pengaruh pelaksanaan etika profesi, standar umum, prinsip akuntansi dan tanggung jawab serta praktek lain terhadap pengambilan keputusan seorang auditor. Hasil penelitian membuktikan bahwa independensi, integritas, dan objektivitas tidak berpengaruh signifikan terhadap pengambilan keputusan auditor. Sementara, indikator lainnya, seperti standar umum, prinsip akuntansi dan tanggung jawab menunjukkan hubungan yang positif kepada pengambilan keputusan yang dilakukan oleh auditor.

2.2.3 *Good Corporate Governance*

Istilah *Corporate Governance* (CG) pertama kali diperkenalkan oleh *Cadbury Committee* tahun 1992 dalam laporannya yang dikenal sebagai *Cadbury Report* (Tjager dkk., 2003) dalam (Arifin, 2005). *The Indonesian Institute for Corporate Governance* atau *IICG* (2000) dalam (Arifin, 2005) mendefinisikan *GCG* sebagai suatu proses dan struktur yang diterapkan dalam menjalankan sebuah perusahaan, dengan tujuan utamanya yaitu meningkatkan nilai pemegang saham dalam jangka panjang, dengan tetap memperhatikan kepentingan *stakeholder* yang lain juga.

Menurut *Organization for Economic Corporation and Development* atau *OECD* dalam (Arifin, 2005), prinsip dasar *GCG* adalah : kewajaran (*fairness*), akuntabilitas (*accountability*), transparansi (*transparency*), dan tanggung jawab (*responsibility*). Menurut (Komite Nasional Kebijakan *Governance*) KNKG (Zarkasyi, 2008) dalam (Lukas dan Ronny, 2013), prinsip-prinsip *Good Corporate Governance* terdiri dari : 1) Transparansi, 2) Akuntabilitas, 3)

Tanggung Jawab, 4) Independensi, dan juga 5) Kesetaraan dan Kewajaran.

Terdapat 6 prinsip dari sebuah pengelolaan perusahaan yang baik (*good corporate governance*), yaitu : transparansi, pengungkapan, kemandirian, akuntabilitas, pertanggungjawaban, dan keadilan (Apriyana, 2008:9) dalam (Savitri, 2016).

2.2.4 Kualitas Audit

Penelitian Deis dan Giroux (1992) dalam (Kharismatuti, 2012) melakukan penelitian mengenai 4 hal yang dianggap memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. 4 hal tersebut adalah sebagai berikut :

- 1) Lama waktu auditor melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan (*audit tenure*), semakin lama waktu seorang auditor melakukan pemeriksaan terhadap klien yang sama, maka semakin rendah pula kualitas audit yang dihasilkan auditor tersebut.
- 2) Jumlah klien, semakin banyak klien yang dimiliki, maka akan semakin baik kualitas audit yang dihasilkan. Karena auditor dengan jumlah klien yang banyak, akan berusaha untuk mempertahankan bahkan meningkatkan reputasinya.
- 3) Kesehatan keuangan klien, semakin baik kondisi keuangan klien, maka akan semakin memungkinkan pula untuk klien cenderung memberikan tekanan kepada auditor untuk tidak mengikuti standar dan menuruti keinginan manajemen.
- 4) *Review* oleh pihak ketiga, kualitas audit yang dihasilkan akan berusaha ditingkatkan oleh auditor ketika ia tahu bahwa hasil pekerjaannya akan direview oleh pihak ketiga.

Widagdo *et al.* (2002) dalam (Kharismatuti, 2012) melakukan penelitian mengenai atribut-atribut kualitas audit yang memiliki pengaruh terhadap kepuasan klien oleh Kantor Akuntan Publik (KAP). Terdapat 12 atribut yang digunakan dalam penelitian ini, diantaranya adalah :

- 1) Pengalaman melakukan audit
- 2) Memahami industri klien
- 3) Responsif atas kebutuhan klien
- 4) Taat dan patuh pada standar umum
- 5) Independensi
- 6) Sikap hati-hati
- 7) Komitmen terhadap kualitas audit
- 8) Keterlibatan pimpinan KAP
- 9) Melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat
- 10) Keterlibatan komite audit
- 11) Standar etika yang tinggi
- 12) Tidak mudah dipercaya

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa 5 atribut, yaitu independensi, sikap hati-hati, melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat, standar etika yang tinggi, dan tidak mudah dipercaya, tidak berpengaruh terhadap kepuasan klien.

Sementara 7 atribut lainnya, yaitu pengalaman melakukan audit, memahami industri klien, responsif atas kebutuhan klien, taat pada standar umum, keterlibatan komite audit, komitmen terhadap kualitas audit, dan keterlibatan

pimpinan KAP merupakan atribut-atribut kualitas audit yang berpengaruh terhadap kepuasan klien.

Penelitian dari Alim, dkk (2007) dalam (Kharismatuti, 2012) yang berjudul Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi memberikan bukti bahwa faktor kompetensi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas auditor. Tetapi, penelitian tersebut juga membuktikan bahwa interaksi antara kompetensi dan etika auditor tidak berpengaruh yang signifikan terhadap kualitas auditor. Penelitian ini pun menemukan bahwa faktor independensi berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit.

Alia (2001) dalam (Kharismatuti, 2012) melakukan penelitian mengenai persepsi auditor terhadap kualitas audit yang mengungkapkan bahwa hanya faktor pengetahuan saja yang berpengaruh terhadap kualitas auditor, sementara faktor pengalaman tidak begitu banyak berkontribusi pada keahlian auditor dan juga tidak memiliki andil dalam mempengaruhi kualitas dari seorang auditor. Selain itu, hasil penelitian pun menunjukkan bahwa faktor jumlah klien yang banyak dan jenis perusahaan (*go public* atau belum *go public*) tidak mempengaruhi kualitas audit.

Purnomo (2007) dalam (Kharismatuti, 2012) melakukan penelitian mengenai persepsi auditor tentang pengaruh faktor-faktor keahlian dan independensi terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini berdasarkan faktor-faktor keahlian yaitu pengalaman dan pengetahuan, keduanya berpengaruh terhadap kualitas audit. Sementara itu, untuk faktor-faktor dari independensi

menurut persepsi auditor, hanya tekanan dari klien yang berpengaruh terhadap kualitas audit.

2.3 Kerangka Pemikiran dan Pengembangan Hipotesis

Pada bagian ini akan dijelaskan secara umum mengenai kerangka pemikiran dan pengembangan hipotesis. Pada bagian kerangka pemikiran akan dijelaskan dengan sebuah gambar atau model dan hubungan dari masing-masing variabel, yaitu variabel independen, variabel moderasi, dan variabel dependen.

Sedangkan pada bagian pengembangan hipotesis akan dijelaskan teori-teori yang menjadi dasar dalam perumusan hipotesis yang dibuat.

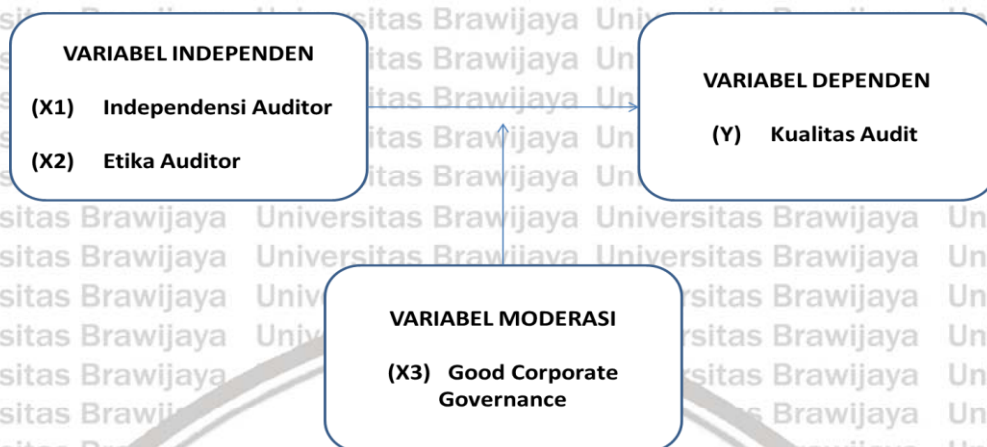
2.3.1 Kerangka Pemikiran

Penjelasan dasar mengenai penelitian berjudul pengaruh independensi dan etika auditor terhadap kualitas audit dengan *good corporate governance* sebagai variabel moderasi ini akan dapat dilihat secara sederhana melalui kerangka pemikiran, yang juga bertujuan agar lebih mudah dipahami. Kerangka pemikiran yang dibuat adalah berupa model atau skema untuk lebih menjelaskan hubungan antara variabel independen, variabel moderasi, dan juga variabel dependen.

Gambar 2.1 adalah model atau skema kerangka pemikiran penelitian berjudul pengaruh independensi dan etika auditor terhadap kualitas audit KAP dengan *good corporate governance* sebagai variabel moderasi.

Gambar 2.2

Gambar/Skema Kerangka Pemikiran



Kerangka pemikiran pada gambar 2.2 di atas memperlihatkan bahwa *good corporate governance* sebagai variabel moderasi secara fungsi, peran maupun tujuannya yaitu untuk mendukung, memperkuat sekaligus meningkatkan hubungan antara variabel independen yaitu independensi dan etika auditor dengan variabel dependennya yaitu kualitas audit. Dalam menciptakan kualitas audit yang baik, terdapat faktor-faktor yang mempengaruhi dan mendukungnya, yaitu independensi dan etika yang dimiliki auditor serta penerapan konsep *good corporate governance* oleh KAP sebagai organisasi yang menaungi auditor.

Independensi menunjukkan auditor memiliki sikap integritas dan objektivitas dalam melaksanakan pekerjaannya. Etika akan memperlihatkan bagaimana seorang auditor akan bersikap, bertindak, berperilaku dan bertanggung jawab dalam menjalankan profesinya. *Good corporate governance* akan memudahkan organisasi KAP dalam mewujudkan tata kelola perusahaan yang baik, mencapai standar kerja yang profesional, berkinerja dengan optimal dan semakin dapat dipercaya.

2.3.2 Pengembangan Hipotesis

Berdasarkan dukungan data, teori-teori yang ada, penelitian-penelitian terdahulu, dan juga kerangka pemikiran yang dibuat di atas mengenai penelitian berjudul pengaruh independensi dan etika auditor terhadap kualitas audit KAP dengan *good corporate governance* sebagai variabel moderasi ini, maka peneliti mengembangkan beberapa hipotesis yang dijelaskan seperti sebagai berikut :

2.3.2.1 Independensi Auditor dan Kualitas Audit

Gosh dan Moon (2003) dalam (Kharismatuti, 2012) melakukan penelitian yang menemukan bahwa kualitas audit akan semakin meningkat seiring dengan semakin lamanya *audit tenure* seorang auditor. Deis dan Giroux (1992) dalam (Kharismatuti, 2012) juga melakukan penelitian yang menghasilkan sebuah temuan bahwa semakin lama *audit tenure* seorang auditor, maka akan semakin menurun pula kualitas audit yang dihasilkan auditor tersebut. Suatu hubungan dalam rentan waktu yang lama antara auditor dengan kliennya akan menjadikan auditor berpotensi untuk cepat puas pada hasil kerja yang ia lakukan, kurang tegas dalam melaksanakan prosedur auditnya, dan selalu bergantung serta mudah dipengaruhi oleh manajemen dalam menjalankan pekerjaannya. Tetapi sebaliknya, justru dengan lamanya rentan waktu hubungan antara auditor dengan kliennya, juga dapat semakin meningkatkan kualitas audit auditor tersebut, karena auditor sudah familiar dengan pekerjaan audit yang dilakukan, pekerjaan dapat dilaksanakan dengan lebih efisien, dan auditor pun sudah lebih tahan terhadap tekanan yang diberikan oleh kliennya tersebut.

Ditemukan bahwa baik atau buruknya kondisi keuangan klien juga akan mempengaruhi kemampuan auditor dalam mengatasi tekanan yang diberikan oleh kliennya, yang merupakan hasil penelitian (Knopp, 1985) dalam (Kharismatuti, 2012). Klien dengan kondisi keuangan yang kuat akan dapat memberikan *fee* audit yang cukup besar dan juga memberikan berbagai fasilitas yang lengkap kepada auditor yang bekerja di perusahaannya. Ini akan melemahkan independensi dari auditor dan klien akan dengan berani untuk meminta auditor untuk menuruti keinginan atau kepentingan dari manajemen. Selain itu, pada klien yang memiliki keadaan keuangan yang kuat, probabilitas untuk mengalami kebangkrutan memiliki kemungkinan yang relatif kecil, sehingga auditor pun mengabaikan kinerja profesionalnya dalam bekerja. Pada situasi seperti ini, pada penelitian yang dilakukan (Deis dan Giroux, 1992) dalam (Kharismatuti, 2012) menyebutkan bahwa auditor akan menjadi cepat puas dalam bekerja sehingga tidak teliti dalam melakukan audit terhadap kliennya.

Dalam penelitian yang dilakukan (Kusharyanti, 2002:29) dalam Elfariini (2007) menyebutkan bahwa jasa yang ditawarkan suatu KAP bukan hanya jasa attestasi, melainkan juga jasa-jasa non attestasi, seperti jasa konsultasi manajemen dan perpajakan, serta jasa akuntansi berupa jasa penyusunan laporan keuangan.

Dapat dibayangkan ketika misalnya sebuah KAP sedang memberikan 2 jasa sekaligus kepada kliennya, yaitu jasa audit dan jasa konsultasi. Maka secara tidak langsung KAP akan memberikan jasa konsultasi kepada kliennya menggunakan laporan keuangan auditan yang sebelumnya telah diaudit oleh KAP itu sendiri.

Jika terjadi kesalahan atau kekeliruan pada laporan keuangan auditan tersebut, maka akan sangat mudah untuk ditolerir atau bahkan dimanipulasi. Dapat

diartikan bahwa jasa lain *non* audit yang diberikan oleh KAP kepada kliennya, akan sangat mungkin melemahkan independensi dari auditor dalam melaksanakan pekerjaannya yang juga akan berdampak pada kualitas audit yang dihasilkannya.

DeAngelo (1981) dalam (Nasrullah Djamil) mengatakan bahwa KAP besar akan lebih berusaha untuk mengoptimalkan kualitas hasil audit yang tinggi dibandingkan dengan KAP biasa atau kecil. Karena jika tidak memberikan kualitas audit yang tinggi, maka KAP besar tersebut akan mengalami kerugian besar yaitu kehilangan kliennya. Begitu pula, Dye (1993) dalam (Nasrullah Djamil) mengatakan bahwa auditor yang memiliki kekayaan atau aset yang lebih besar akan mempunyai dorongan untuk menghasilkan laporan audit yang lebih akurat dan berkualitas dibanding dengan auditor yang memiliki kekayaan atau aset yang rendah. Auditor yang memiliki kekayaan besar biasanya adalah yang bernaung pada *audit size firms* yang besar pula.

Didasarkan pada penelitian-penelitian terdahulu di atas, memberikan bukti bahwa menjaga sikap independensi dalam melakukan tugas audit memiliki dampak terhadap kualitas audit yang hendak dicapai. Oleh karena itu, peneliti dapat merumuskan sebuah hipotesis bahwa :

H1 : Independensi Auditor berpengaruh terhadap Kualitas Audit

2.3.2.2 Etika Auditor dan Kualitas Audit

(Larkin, 2000) dalam (Putri Nugrahaningsih, 2005) mengatakan bahwa kemampuan seseorang dalam mengidentifikasi yang mana perilaku etis dan perilaku tidak etis akan sangat bermanfaat bagi semua profesi termasuk profesi akuntan publik. Apabila seorang yang berprofesi sebagai auditor melakukan tindakan-tindakan yang tidak etis, maka hal tersebut akan merusak kepercayaan masyarakat terhadap profesi auditor tersebut (Khomsiyah dan Indriantoro, 1998) dalam (Putri Nugrahaningsih, 2005).

Benh *et. al* (1997) dalam (Kharismatuti, 2012) dalam penelitiannya mengembangkan atribut-atribut kualitas audit yang salah satunya adalah standar etika yang tinggi dari auditor, sedangkan atribut-atribut lainnya terkait dengan kompetensi dari auditor. Sebuah audit yang berkualitas sangat penting menjamin bahwa seorang yang berprofesi menjadi akuntan publik memenuhi tanggung jawabnya kepada investor, masyarakat umum, dan pemerintah serta pihak-pihak berkepentingan lainnya yang begitu mengandalkan kredibilitas dari laporan keuangan auditan, dengan menjunjung tinggi dan menegakkan etika yang tinggi dalam melaksanakan pekerjaannya (Widagdo *et.al*, 2002) dalam (Kharismatuti, 2012).

Dalam menciptakan hasil audit yang berkualitas, seorang akuntan publik harus menyadari tanggung jawabnya kepada publik/masyarakat, kepada klien, dan kepada sesama praktisi, termasuk perilaku terhormat, bahkan jika dengan melakukan hal tersebut adalah berarti mengorbankan kepentingan pribadinya (Arens dkk, 2008) dalam (Muhammad Kadhafi, 2013). Demi menjaga kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan publik, APIP harus menjaga

perilaku sesuai dengan standar etika yang berlaku sehingga dapat terpenuhinya standar mutu kerja yang telah ditentukan (Pusdiklat BPKP, 2008) dalam (Muhammad Kadhafi, 2013). Proses audit yang didukung dengan kepatuhan terhadap kode etik yang berlaku, akan meningkatkan standar mutu pekerjaan audit sehingga hasil audit yang diperoleh pun lebih berkualitas.

Didasarkan pada penelitian-penelitian terdahulu di atas, memberikan bukti bahwa cerdas dalam menjaga cara bersikap, berperilaku serta berpedoman pada kode etik dalam melakukan tugas audit, memiliki dampak terhadap kualitas audit yang hendak dihasilkan. Oleh karena itu, peneliti dapat merumuskan sebuah hipotesis bahwa :

H2 : Etika Auditor berpengaruh terhadap Kualitas Audit

2.3.2.3 Independensi Auditor, *Good Corporate Governance*, dan Kualitas Audit

Nichols dan Price (1976) dalam (Kharismatuti, 2012) menyebutkan bahwa ketika auditor dan manajemen kliennya tidak mencapai atau bertemu kata sepakat dalam aspek kinerjanya, maka kondisi yang seperti ini dapat dimanfaatkan pihak manajemen untuk memaksa auditor melakukan tindakan yang melawan standar, termasuk pada saat auditor melakukan pemberian opini audit. Kondisi seperti ini tentu akan sangat menyudutkan auditor, sehingga auditor dapat dengan terpaksa menuruti apa yang diinginkan oleh manajemen.

Deid dan Giroux (1992) dalam (Kharismatuti, 2012) menyampaikan bahwa pada suatu konflik kekuatan, klien dapat menekan atau menyudutkan auditor untuk melawan standar profesionalnya dalam bekerja dan dalam kondisi keuangan klien yang kuat, dapat dijadikan sebagai alat untuk mengancam auditor

dengan cara akan melakukan pergantian auditor. Hal seperti ini akan mengakibatkan auditor tidak mampu bertahan dan tidak sanggup keluar dari tekanan kliennya, sehingga akan menyebabkan independensi auditor tersebut menurun dan semakin lemah. Posisi auditor yang seperti ini pun cukup dilematis karena mereka dipaksa untuk melakukan permintaan manajemen, sementara jika mereka melakukan hal tersebut, maka mereka akan melanggar standar profesinya. Hipotesis yang dibuat dalam penelitian ini pun berargumen bahwa kemampuan seorang auditor untuk dapat bertahan dan mengatasi tekanan dari klien adalah tergantung dari kesepakatan ekonomi, lingkungan tertentu, dan perilaku yang didalamnya mencangkup etika profesional seorang akuntan publik.

(Ramadhan, 2011) dalam (Hanna dan Friska, 2013) mengungkapkan bahwa suatu struktur audit memiliki pengaruh positif terhadap kinerja auditor. Fanani *et al.* (2008), Asih (2006) serta Bamber *et al.* (1989) dalam (Hanna dan Friska, 2013) mengatakan bahwa KAP yang menggunakan struktur audit akan meningkatkan kinerja auditornya. Struktur audit adalah pendekatan sistematis terhadap auditing yang dijelaskan oleh langkah-langkah penentuan audit, prosedur rangkaian logis, dan kebijakan audit yang komprehensif serta terintegrasi untuk membantu auditor dalam melakukan pekerjaan auditnya (Bowrin, 1998) dalam (Hanna dan Friska, 2013). KAP yang membuat struktur audit pada organisasinya, yang dalam hal ini pun dilakukan seiring dengan diterapkannya GCG pada KAP tersebut, yang mengharuskan KAP untuk melaksanakan tata kelola perusahaan yang baik dan terorganisir, akan sangat membantu auditor-auditor pada KAP tersebut untuk melakukan pekerjaan audit, sehingga akan meningkatkan kinerja auditor dan mencapai kualitas audit yang tinggi pula.

Menurut (Komite Nasional Kebijakan *Governance*) KNKG (Zarkasyi, 2008) dalam (Lukas dan Ronny, 2013), prinsip-prinsip *GCG* terdiri dari : 1) Transparansi, 2) Akuntabilitas, 3) Tanggung Jawab, 4) Independensi, dan juga 5) Kesetaraan dan Kewajaran. Sebuah KAP yang menerapkan prinsip *GCG*, selain untuk membuat tata kelola perusahaan menjadi lebih baik, juga berusaha mendidik dan membentuk karakter auditor-auditornya dengan kelima prinsip *GCG* yang salah satunya yaitu independensi. Diterapkannya prinsip-prinsip *GCG* di organisasi KAP, harapannya akan membentuk karakter tegas terutama bagi independensi auditor dalam melaksanakan pekerjaannya dan dapat terus dipertahkannya sikap tersebut dalam kondisi atau tekanan apapun. Sehingga jika independensi seorang auditor tidak dapat digoyahkan, maka kualitas audit yang dihasilkan auditor tersebut pun akan dapat dijamin keandalannya.

Didasarkan pada penelitian-penelitian terdahulu di atas, memberikan bukti bahwa peran *GCG* pada KAP yaitu menanamkan nilai untuk mempertahankan sikap independen pada auditor dalam melaksanakan pekerjaan audit, meski bagaimanapun tekanan yang diberikan oleh klien, yang juga memiliki dampak terhadap kualitas audit yang hendak dicapai. Oleh karena itu, peneliti dapat merumuskan sebuah hipotesis bahwa :

H3 : Interaksi antara Independensi Auditor dengan *Good Corporate Governance* berpengaruh terhadap Kualitas Audit

2.3.2.4 Etika Auditor, *Good Corporate Governance*, dan Kualitas Audit

Kode etik akuntan adalah sebuah aturan mengenai norma dan perilaku yang menyelaraskan hubungan antara auditor dengan kliennya, auditor dengan sejawatnya, dan auditor dengan masyarakat. Etika profesional bagi praktik auditor di Indonesia, dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (Sihwajoeni dan Godono, 2000) dalam (Putri Nugrahaningsih, 2005). Arens dkk (2008:42) dalam (Muhammad Kadhafi, 2013) mengatakan bahwa standar auditing adalah sebuah pedoman umum bagi seluruh auditor dalam membantunya memenuhi segala tanggung jawab profesionalnya mengaudit laporan keuangan historis.

Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara (MENPAN) PER/05/M.PAN/03/2008 dalam (Muhammad Kadhafi, 2013) menyebutkan bahwa kualitas seorang auditor dipengaruhi oleh kepatuhannya kepada kode etik.

Adanya Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), diharapkan dapat menjadi sebuah pedoman, panduan, dan aturan bagi seluruh anggota, baik bagi yang berpraktik sebagai auditor, bekerja di lingkungan dunia usaha, pada instansi pemerintah, maupun di lingkungan dunia pendidikan. Jika seorang auditor sudah mempunyai suatu pedoman untuk dipegang dalam berperilaku dalam pekerjaannya, maka kinerja auditor tersebut akan dapat dijamin, begitu juga dengan kualitas audit yang dihasilkannya.

Terdapat 6 prinsip dari sebuah pengelolaan perusahaan yang baik (*good corporate governance*), yaitu : transparansi, pengungkapan, kemandirian, akuntabilitas, pertanggungjawaban, dan keadilan (Apriyana, 2008:9) dalam (Savitri, 2016). Diterapkannya *GCG* pada organisasi KAP, akan semakin mendukung ditaati dan dipatuhinya kode etik profesi akuntan yang harus dipenuhi

oleh para auditor. Lantas GCG pun akan memiliki peran dan andil dalam memberi pedoman dan juga membentuk kepribadian yang jelas serta kinerja yang baik dari para auditor. Auditor pun akan semakin tegas dalam bersikap, mampu menjaga kinerja profesionalnya, dan dapat menghasilkan audit yang berkualitas tinggi.

Didasarkan pada penelitian-penelitian terdahulu di atas, memberikan bukti bahwa peran GCG pada organisasi KAP dan auditor-auditornya yaitu menjadi suatu pedoman dalam memberikan arahan bagaimana bersikap dan berperilaku yang sesuai dengan kode etik profesi auditor yang juga memiliki dampak terhadap kualitas audit yang hendak dicapai. Oleh karena itu, peneliti dapat merumuskan sebuah hipotesis bahwa :

H4 : Interaksi antara Etika Auditor dengan *Good Corporate Governance* berpengaruh terhadap Kualitas Audit



BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Ruang Lingkup Penelitian

Penelitian ini dilakukan di Kota Malang, Jawa Timur, tahun 2017 dengan objek penelitian yaitu Kantor Akuntan Publik di kota Malang dan Surabaya, Jawa Timur.

3.2 Populasi dan Sampel

Pada bagian ini, secara umum akan dijelaskan mengenai hal-hal yang berkaitan dengan populasi dan sampel penelitian yang diambil oleh peneliti. Secara khusus, akan dijelaskan apa yang dijadikan populasi penelitian, anggota populasi, besar sampel yang diambil dan dasar penentuannya, metode pengambilan sampel (*sampling method*), dan lokasi sampel.

Populasi merupakan keseluruhan dari objek penelitian yang diambil. Sementara, sampel adalah sub kelompok atau sebagian dari populasi penelitian tadi (Sekaran, 2006) dalam Kharismatuti, 2012). (Sugiyono, 2010:117) juga menjelaskan bahwa populasi adalah suatu wilayah yang dapat bersifat secara general atau menyeluruh yang merupakan subjek atau objek yang memiliki karakteristik maupun kualitas tertentu yang ditetapkan oleh seorang peneliti dalam penelitiannya. Sementara, sampel adalah wakil dari populasi penelitian yang sedang diteliti (Arikunto, 2006:131) dalam Alessandro (2017). Sampel akan mewakili dari keseluruhan populasi penelitian yang ada. Sampel penelitian

tersebut, akan lebih memudahkan peneliti dalam melakukan analisis dan merumuskan kesimpulan.

Populasi penelitian ini adalah KAP di kota Malang dan Surabaya, Jawa Timur, yang telah terdaftar dalam Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dan sampelnya adalah auditor-auditor yang bekerja pada KAP kota Malang dan Surabaya tersebut. Sementara, metode pengambilan sampel penelitian ini adalah metode *purposive sampling*. Sampel yang dipilih adalah sampel yang memiliki kriteria tertentu. Dalam penelitian ini kriteria sampel adalah seluruh auditor yang memiliki pengalaman melakukan pekerjaan audit minimal selama 1 tahun atau yang sudah pernah mengikuti suatu pelatihan/seminar/diklat yang berhubungan dengan profesi akuntan publik.

3.3 Sumber dan Metode Pengumpulan Data

Pada bagian ini, akan terpecah menjadi 2 bagian, yaitu jenis dan sumber data serta metode pengumpulan data pada penelitian ini.

3.3.1 Jenis dan Sumber Data

Sumber data yang digunakan adalah data primer. (Sekaran dan Bougie, 2013:113) menjelaskan bahwa data primer merupakan suatu data yang didapatkan oleh seseorang melalui tangan pertama untuk dilakukan sebuah kegiatan analisis atau penelitian terhadapnya dan kemudian ditemukan rekomendasi untuk masalah yang diteliti. Data primer juga dapat disebut sebagai data asli atau data baru atau data yang diperoleh langsung dari lapangan (Hasan, 2002:82) dalam Alessandro (2017).

3.3.2 Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data yang dipilih adalah metode survei. Metode ini adalah salah satu dari data primer atau yang diperoleh secara langsung. Survei yang dilakukan lebih spesifiknya adalah dengan menyebarkan kuesioner. Kuesioner merupakan sebuah metode pengumpulan data yang dilakukan dengan cara yaitu menyerahkan atau memberikan suatu daftar pertanyaan, yang tujuannya adalah untuk diisi oleh responden yang nantinya hasilnya akan diolah oleh peneliti (Hasan, 2002:86) dalam Alessandro (2017). Dalam penelitian ini, peneliti memilih kuesioner tertutup yang akan disebarakan kepada responden, yang mana pertanyaan-pertanyaan yang terdapat di dalam kuesioner tersebut terkait dengan pengaruh independensi dan etika seorang auditor terhadap kualitas audit KAP, dengan *good corporate governance* sebagai variabel yang memoderasi.

Data dikumpulkan melalui metode angket, yaitu menyebarkan atau membagikan daftar pertanyaan (kuesioner) dan diisi atau dijawab oleh responden. Pengukuran variabel-variabel penelitian juga menggunakan instrumen berbentuk pertanyaan tertutup, serta diukur menggunakan skala Likert sari 1 s/d 5. Responden diminta memberikan pendapat setiap butir pertanyaan mulai dari sangat tidak setuju sampai sangat setuju, seperti pada tabel 3.1 dibawah ini.

Tabel 3.1
Nilai Jawaban Kuesioner

Jawaban	Nilai
Sangat Tidak Setuju (STS)	1
Tidak Setuju (TS)	2
Netral (N)	3
Setuju (S)	4
Sangat Setuju (SS)	5

3.4 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional

Pada bagian ini akan dijelaskan 2 hal, yaitu mengenai variabel-variabel penelitian dan definisi operasional. Variabel-variabel pada penelitian ini, yaitu variabel independen adalah independensi auditor (X1) dan etika auditor (X2), variabel moderasi adalah *good corporate governance* (X3), dan variabel dependen adalah kualitas audit (Y).

3.4.1 Independensi Auditor (X₁)

Supriyono (1988) dalam Elfarini (2007) meneliti 6 faktor yang mempengaruhi independensi, yaitu: (1) Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2) Jasa-jasa lainnya selain jasa audit, (3) Lamanya hubungan audit antara akuntan publik dengan klien, (4) Persaingan antar KAP, (5) Ukuran KAP, dan (6) *Audit fee*. Dalam penelitian ini terbagi menjadi 4 dimensi atau indikator yang digunakan dalam variabel independensi auditor, yaitu :

- 1) Lama hubungan antara auditor/KAP dengan klien (*audit tenure*)
- 2) *Fee* audit yang diterima auditor
- 3) Jasa lain yang diberikan KAP selain jasa audit (non audit)
- 4) Ukuran KAP dan persaingan antar KAP

3.4.2 Etika Auditor (X₂)

Akuntan publik memiliki kewajiban untuk menjaga standar perilaku etis tertinggi mereka kepada organisasi dimana mereka bernaung, profesi mereka, masyarakat dan diri mereka sendiri dimana akuntan mempunyai tanggungjawab menjadi kompeten dan menjaga integritas dan obyektivitas mereka (Nugrahaningsih, 2005) dalam (Kharismatuti, 2012). Sikap integritas, objektivitas dan independensi dipilih untuk dijadikan sebagai indikator dari variabel etika auditor.

Maryani dan Ludigdo (2001) dalam (Kharismatuti, 2012) melakukan penelitian yang bertujuan untuk memahami faktor-faktor apa saja yang dianggap memiliki pengaruh terhadap sikap dan perilaku tidak etis seorang akuntan serta faktor-faktor yang dianggap dominan terhadap sikap dan perilaku tidak etis dari akuntan. Terdapat 9 faktor yang dianggap dapat mempengaruhi sikap dan perilaku akuntan menurut sebagian besar akuntan dan dijadikan indikator dari variabel etika auditor, 9 faktor tersebut adalah :

- 1) Religiusitas
- 2) Pendidikan
- 3) Organisasional
- 4) *Emotional Quotient*

- 5) Lingkungan Keluarga
- 6) Pengalaman Hidup
- 7) Imbalan atau *fee* yang diterima
- 8) Hukum
- 9) Dan Posisi/Kedudukan.

3.4.3 *Good Corporate Governance* (X_3)

(Apriyana, 2008:9) dalam (Savitri, 2016) menjelaskan bahwa terdapat 6 prinsip dari suatu pengelolaan perusahaan yang baik yang juga dijadikan sebagai indikator dari variabel *GCG* ini, yaitu :

- 1) Transparansi
- 2) Pengungkapan
- 3) Kemandirian/Independensi
- 4) Akuntabilitas
- 5) Pertanggungjawaban
- 6) Keadilan/Kewajaran

3.4.4 Kualitas Audit (Y)

Wooten (2003) dalam (Kharismatuti, 2012) telah mengembangkan model kualitas audit dari membangun teori dan penelitian secara empiris yang ada.

Model yang disajikan akan dijadikan sebagai indikator untuk variabel kualitas audit, yaitu :

- 1) melaporkan kesalahan instansi
- 2) sistem akuntansi instansi

- 3) komitmen yang kuat
- 4) pekerjaan lapangan tidak mudah percaya dengan pernyataan klien
- 5) pengambilan keputusan



Tabel 3.2
Definisi Operasional

No.	Indikator Penelitian	Indikator Variabel	Instrumen/Skala Pengukuran
1	Independensi Auditor	1) Lama Hubungan Auditor dengan Klien (<i>Audit Tenure</i>)	Skala Likert dari 1 s/d 5, yaitu dari Sangat Tidak Setuju s/d Sangat Setuju
		2) <i>Fee</i> Audit	
		3) Jasa Lain selain Jasa Audit (<i>Non audit</i>)	
		4) Ukuran KAP dan Persaingan antar KAP	
2	Etika Auditor	1) Independensi	Skala Likert dari 1 s/d 5, yaitu dari Sangat Tidak Setuju s/d Sangat Setuju
		2) Integritas	
		3) Objektivitas	
		4) Religiusitas	
		5) Pendidikan	
		6) Organisasional	
		7) <i>Emotional Quotient</i>	
		8) Lingkungan Keluarga	
		9) Pengalaman Hidup	
		10) Imbalan yang Diterima	
		11) Hukum	
		12) Posisi/Kedudukan	
3	<i>Good Corporate Governance</i>	1) Transparansi	Skala Likert dari 1 s/d 5, yaitu dari Sangat Tidak Setuju s/d Sangat Setuju
		2) Pengungkapan	
		3) Kemandirian	
		4) Akuntabilitas	
		5) Pertanggungjawaban	
		6) Keadilan/Kewajaran	
4	Kualitas Audit	1) Melaporkan Kesalahan <i>Auditee</i>	Skala Likert dari 1 s/d 5, yaitu dari Sangat Tidak Setuju s/d Sangat Setuju
		2) Sistem Akuntansi <i>Auditee</i>	
		3) Komitmen yang Kuat	
		4) Tidak Mudah Percaya dengan Pernyataan <i>Auditee</i>	
		5) Pengambilan Keputusan	



3.5 Metode Analisis Data

Bagian ini berisi deskripsi tentang teknik analisis dan mekanisme penggunaan alat analisis dalam penelitian serta alasan mengapa alat analisis tersebut digunakan, termasuk hal-hal yang berkaitan dengan pengujian asumsi dari teknik analisis yang dimaksud.

3.5.1 Uji Kualitas Data

Kualitas data dalam suatu pengujian hipotesis akan mempengaruhi hasil ketepatan uji hipotesis (Wirjono dan Raharjono, 2007). Dalam penelitian ini, kualitas data yang dihasilkan dievaluasi dengan uji validitas dan uji reliabilitas.

3.5.1.1 Pengujian Validitas

Uji validitas digunakan dengan tujuan untuk mengukur apakah kuesioner yang disebar oleh peneliti kepada responden sudah valid ataukah belum. Pedoman yang digunakan untuk dikatakan valid adalah dengan membandingkan nilai yang didapat dari r hitung dengan nilai r tabel, jika nilai dari r hitung lebih besar dari r tabel maka pernyataan dinyatakan valid (Ghozali, 2013 : 53).

3.5.1.2 Pengujian Reliabilitas

Uji reliabilitas berhubungan dengan konsistensi. Uji reliabilitas berguna untuk melihat konsistensi atau kestabilan dari jawaban responden atas setiap pertanyaan yang ada dalam kuesioner. Pengujian ini dilakukan setelah instrumen penelitian dinyatakan valid. Pengujian ini menggunakan metode *Cronbach's Alpha* pada software SPSS 24. Menurut Apriadi (2015) kriteria dengan

menggunakan *Cronbach's Alpha* adalah jika $\alpha > 0,6$, maka instrumen yang digunakan dinyatakan reliabel.

3.5.2 Statistik Deskriptif

Pengukuran statistik deskriptif digunakan untuk mengetahui keadaan data secara umum melalui penyebaran data yang telah diperoleh selama penelitian di lapangan (*field research*) atau survei dan juga untuk mengetahui gambaran dari nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, varian, maksimum, minimum, selisih dari nilai maksimum dengan minimum (*range*), total penjumlahan dari keseluruhan responden (*sum*), pengukuran pergeseran data (*skewness*), dan pengukuran puncak dari distribusi data (*kurtosis*). Selain itu, uji statistik deskriptif bertujuan untuk memaparkan data-data yang ada dalam penelitian secara rinci dan jelas.

3.5.3 Pengujian Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik dalam penelitian ini mencakup uji normalitas, multikolinearitas dan heteroskedastisitas.

3.5.3.1 Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi memiliki distribusi normal pada variabel pengganggu atau residual. Model regresi dapat dikatakan baik apabila memiliki distribusi data secara normal atau mendekati normal. Untuk dapat mengetahui normal atau tidaknya distribusi, yang pertama, dapat dilihat dari grafik normal plot atau data (titik) yang menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah di sepanjang garis diagonal. Hal tersebut

menjelaskan bahwa data berdistribusi secara normal/mendekati normal. Kedua, dapat pula dilakukan dengan melalui uji *Kolmogorov-Smirnov*. Suatu data dapat dikatakan memiliki distribusi normal apabila melalui uji *Kolmogorov-Smirnov* memiliki nilai dari *Asymp. Sig. (2-tailed)* lebih besar dari 0,05 (Ghozali, 2011:160-165) dalam Alessandro (2017).

3.5.3.2 Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah didalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel bebas. Untuk mendeteksi ada tidaknya multikolinearitas didalam regresi dapat dilihat dari nilai *tolerance* dan nilai *Variance Inflating Factor* (VIF). Kedua ukuran ini menunjukkan setiap variabel bebas manakah yang dijelaskan oleh variabel bebas lainnya. *Tolerance* mengukur validitas bebas yang tidak dapat dijelaskan oleh variabel bebas lainnya. Model regresi yang bebas multikolinearitas adalah yang mempunyai $VIF \leq 10$ dan nilai *tolerance* $\geq 0,1$. Untuk melihat variabel bebas dimana saja saling berkorelasi adalah dengan metode menganalisis matriks korelasi antar variabel bebas.

Korelasi yang kurang dari 0,05 menandakan bahwa variabel bebas tidak terdapat multikolinearitas yang serius (Ghozali, 2005).

3.5.3.3 Uji Heterokedastisitas

Uji heteroskedastisitas digunakan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians dan residual dari satu pengamatan ke pengamatan yang lainnya. Apabila varians dan residual residual dari satu

pengamatan ke pengamatan yang lainnya tetap, maka dapat disebut homoskedastisitas. Dan apabila varians dan residual residual dari satu pengamatan ke pengamatan yang lainnya berbeda, maka dapat disebut heteroskedastisitas.

Model regresi dapat dikatakan baik apabila homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas (Ghozali, 2009:125) dalam Alessandro (2017). Untuk dapat mengetahui dan mendeteksi ada atau tidaknya heteroskedastisitas, maka dapat dilakukan dengan melihat grafik plot antara nilai prediksi variabel dependen yaitu ZPRED dengan residualnya yaitu SRESID.

Pengujian akan lebih terjamin keakuratannya bahwa model memiliki heteroskedastisitas atau tidak dengan dilakukan uji glejser. Glejser meregresi nilai *absolute* residual terhadap variabel independen. Jika probabilitas signifikansinya di atas tingkat kepercayaan 5% maka dapat disimpulkan model regresi tersebut tidak mengandung adanya heteroskedastisitas.

3.5.4 Uji Hipotesis

Uji hipotesis dilakukan dengan uji koefisien determinasi (R^2), uji signifikansi simultan (uji statistik F), dan uji signifikansi parameter individual (uji statistik t).

Dalam menguji hipotesis satu dan hipotesis tiga penelitian ini yaitu menggunakan uji regresi berganda. Sedangkan untuk menguji hipotesis dua dan empat yaitu untuk menentukan apakah variabel *good corporate governance* merupakan variabel moderasi atau bukan, yaitu dengan menggunakan *moderated regression analysis (MRA)* dalam Kharismatuti (2012).

Penelitian ini melakukan uji interaksi untuk menguji *variable moderating* yang berupa *good corporate governance* dengan menggunakan *Moderated Regression Analysis (MRA)*. *MRA* merupakan aplikasi khusus regresi linier berganda, dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen). Uji interaksi ini digunakan untuk mengetahui sejauh mana interaksi variabel *good corporate governance* dapat mempengaruhi independensi dan etika auditor pada kualitas audit (Kharismatuti, 2012).

3.5.4.1 Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Uji koefisien determinasi digunakan untuk menguji seberapa besar variabel independen dapat menjelaskan variabel dependen. Nilai dalam uji koefisien determinasi adalah antara 0 sampai dengan 1. Apabila nilai dari R^2 adalah mendekati 1 maka variabel independen yang ada dapat menjelaskan keseluruhan dari variabel dependen, sedangkan Apabila nilai dari R^2 adalah mendekati 0 maka variabel independen yang ada kurang dapat menjelaskan keseluruhan dari variabel dependen.

3.5.4.2 Hasil Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F)

Pengujian statistik F bertujuan untuk mengetahui apakah variabel independen memiliki pengaruh dengan variabel dependen secara serempak. Tingkat signifikansi yang digunakan dalam uji F adalah ($\alpha = 0,05$). Dalam pengujian ini, jika $f_{hitung} > f_{tabel}$ dan probabilitas $< 0,05$, maka hipotesis akan diterima dan begitupun sebaliknya.

3.5.4.3 Hasil Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji Statistik t)

Pengujian statistik t digunakan untuk menguji pengaruh dari setiap variabel independen secara individual terhadap variabel dependen. Apabila probabilitas dari hasil uji signifikansi parameter individual (uji statistik t) lebih kecil dari 0,05 maka terdapat pengaruh dari variabel independen secara individual terhadap variabel dependen. Namun, apabila sebaliknya yaitu lebih besar dari 0,05, maka tidak terdapat pengaruh dari variabel independen secara individual terhadap variabel dependen (Ghozali, 2009:88) dalam (Allesandro, 2017).



BAB IV

PEMBAHASAN

4.1 Gambaran Umum Objek Penelitian

4.1.1 Tempat dan Waktu Penelitian

Objek penelitian ini yaitu KAP Kota Malang dan Surabaya, Jawa Timur.

KAP-KAP tersebut telah terdaftar dalam Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dan terdapat total 22 KAP yang bersedia berkontribusi dalam penelitian ini dengan rincian yaitu, 7 KAP di Kota Malang dan 15 KAP di Kota Surabaya. KAP yang menjadi objek penelitian secara keseluruhan memiliki jumlah auditor mulai dari 5 hingga 20 auditor di dalamnya.

Metode pengumpulan data yang digunakan adalah metode survei secara langsung, yaitu dengan cara menyebarkan sejumlah kuesioner kepada para responden. Responden penelitian ini adalah auditor-auditor yang bekerja pada KAP di Kota Malang dan Surabaya, Jawa Timur. Penyebaran kuesioner dimulai pada Selasa, 13 April 2017 pada KAP Kota Malang, sementara pada KAP Kota Surabaya yaitu pada Selasa, 18 April 2017. Waktu pengembalian atau pengambilan kuesioner yaitu berkisar mulai dari 2 minggu sampai dengan 8 minggu setelah kuesioner disebarkan.

Berikut nama-nama beserta alamat dari KAP yang menjadi objek dari penelitian ini. Dapat dilihat pada tabel 4.1 dibawah ini.

Tabel 4.1

Nama dan Alamat KAP Kota Malang

No	Nama dan Alamat Kantor Akuntan Publik (KAP)	
1	Nama	KAP Doli, Bambang, Sulistiyanto, Ddang & Ali (Cabang)
	Alamat	Jalan Tapak Doro No. 15, Malang 65141
2	Nama	KAP Drs. H. Kukuh Budianto, M.M., Ak., Ca., CPA
	Alamat	Jalan Raya Karangploso No. 99, Ngijo, Malang 65152
3	Nama	KAP Krisnawan, Busroni, Achsin & Alamsyah (Cabang)
	Alamat	Ruko Soekarno Hatta Bisnis Center Kav.21, Malang 65141
4	Nama	KAP Made Sudarma, Thomas & Dewi
	Alamat	Jalan. Dorowati No.8, Malang 65119
5	Nama	KAP Drs. Nasikin
	Alamat	Jalan Brigjen. Slamet Riadi No.157, Malang 65112
6	Nama	KAP Suprihadi & Rekan
	Alamat	Jalan Bunga Andong Selatan Kav.26, Malang 65141
7	Nama	KAP Thoufan dan Rosyid
	Alamat	Perumahan Dinoyo Permai Timur 7 A4, RT. 03 / RW.04 Dinoyo, Lowokwaru, Malang 65144

Tabel 4.2

Nama dan Alamat KAP Kota Surabaya

No	Nama dan Alamat Kantor Akuntan Publik (KAP)	
1	Nama	KAP Amir Abadi Jusuf, Aryanto, Mawar & Rekan (Cabang)
	Alamat	Jalan Mayjend. Sungkono, Komplek Darmo Park I Blok III B 17, Surabaya 60256
2	Nama	KAP Drs. Arief H.P.
	Alamat	Perumahan Pondok Nirwana, Jalan Baruk Utara VIII/6 (B-201), Surabaya 60298
3	Nama	KAP Drs. Basri Hardjosumarto, M.Si, Ak. & Rekan
	Alamat	Jalan Gubeng Kertajaya III F/10, Surabaya 60281
4	Nama	KAP Buntaran & Lisawati
	Alamat	Jalan Rungkut Mapan Timur VI, Blok EE No. 3, Surabaya 60293
5	Nama	KAP Chatim, Atjeng, Sugeng & Rekan (Cabang)
	Alamat	Jalan Citarum No. 2, Surabaya 60241
6	Nama	KAP Hadori Sugiarto Adi & Rekan (Cabang)
	Alamat	Jalan Manyar Rejo IV No. 4, Surabaya 60118 Jalan Kalibokor Selatan No. 126, Pucang Sewu Gubeng, Surabaya 60283
7	Nama	KAP Heliantono & Rekan (Cabang)
	Alamat	Jalan Barata Jaya No. 84, Surabaya
8	Nama	KAP Hendrawinata Eddy Siddharta & Tanzil (Cabang)
	Alamat	Jalan Mayjend. Sungkono, Darmo Park II Blok 3 No. 19 - 20, Surabaya 60225
9	Nama	KAP Drs. Henry & Sugeng (Cabang)

10	Alamat	Jalan Manunggal Kebonsari Kencana No. 45, Kebonsari Regency B 10, Surabaya 60233
	Nama	KAP Made Sudarma, Thomas & Dewi (Cabang)
11	Alamat	Jalan Kayoon No. 20 J, Surabaya
	Nama	KAP Richard Risambessy & Rekan
12	Alamat	Jalan Tenggilis Timur Dalam No. 12, Surabaya 60295
	Nama	KAP Drs. Suherfi, Ak., CPA.
13	Alamat	Jalan Bangkingan No. 330 B, Surabaya 60214
	Nama	KAP Supoyo, Sutjahjo, Subyantara & Rekan
14	Alamat	Andhika Plaza Blok C 3- 4, Jalan Simpang Dukuh No. 38 – 40 Genteng, Surabaya 60275
	Nama	KAP Drs. Bambang Siswanto
15	Alamat	Jalan Rungkut Asri Tengah III No. 7 – 9, Surabaya 60293
	Nama	KAP Setijawati
15	Alamat	Jalan Kutisari Indah Utara II No. 85, Surabaya 60291

Sumber : Data Primer, 2017

4.1.2 Karakteristik Responden

Total kuesioner yang disebarikan kepada para responden pada 22 KAP yang bersedia berkontribusi dalam penelitian ini adalah 146 eksemplar, dengan rincian yaitu 51 eksemplar untuk KAP di Kota Malang dan 95 eksemplar untuk KAP) di Kota Surabaya. Rincian penyebaran kuesioner dapat dilihat pada tabel 4.2 di bawah ini.

Tabel 4.3

Data Penyebaran Kuesioner KAP Kota Malang

No	Nama Kantor Akuntan Publik (KAP) di Malang	Kuesioner yang Disebar	Kuesioner yang Kembali
1	KAP Doli, Bambang, Sulistiyanto, Ddang & Ali (Cabang)	8	8
2	KAP Drs. H. Kukuh Budianto, M.M., Ak., Ca., CPA	5	5
3	KAP Krisnawan, Busroni, Achsin & Alamsyah (Cabang)	3	3
4	KAP Made Sudarma, Thomas & Dewi	10	10
5	KAP Drs. Nasikin	5	5
6	KAP Suprihadi & Rekan	12	12
7	KAP Thoufan dan Rosyid	8	8
TOTAL		51	51

Tabel 4.4

Data Penyebaran Kuesioner KAP Kota Surabaya

No	Nama Kantor Akuntan Publik (KAP) Surabaya	Kuesioner yang Disebar	Kuesioner yang Kembali
1	KAP Amir Abadi Jusuf, Aryanto, Mawar & Rekan (Cabang)	3	3
2	KAP Drs. Arief H.P.	5	5
3	KAP Drs. Basri Hardjosumarto, M.Si, Ak. & Rekan	7	5
4	KAP Buntaran & Lisawati	6	4
5	KAP Chatim, Atjeng, Sugeng & Rekan (Cabang)	7	7
6	KAP Hadori Sugiarto Adi & Rekan (Cabang)	10	5
7	KAP Heliantono & Rekan (Cabang)	9	5
8	KAP Hendrawinata Eddy Siddharta & Tanzil (Cabang)	7	7
9	KAP Drs. Henry & Sugeng (Cabang)	5	5
10	KAP Made Sudarma, Thomas & Dewi (Cabang)	4	2
11	KAP Richard Risambessy & Rekan	9	7
11	KAP Drs. Suherfi, Ak., CPA.	3	3
13	KAP Supoyo, Sutjahjo, Subyantara & Rekan	9	7
14	KAP Drs. Bambang Siswanto	6	6
15	KAP Setijawati	5	3
	TOTAL	95	74

Sumber : Data Primer, 2017

Data sampel penelitian ini didapat dari data penyebaran kuesioner yang yaitu terdiri dari kuesioner yang disebar, kuesioner yang kembali, kuesioner yang tidak diisi atau yang tidak dapat diolah dan kuesioner yang dapat diolah. Data sampel penelitian dapat dilihat pada tabel 4.3 berikut ini.

Tabel 4.5
Data Sampel Penelitian

Keterangan	Jumlah (Σ)	Presentase (%)
Kuesioner yang Disebar	146	100
Kuesioner yang Kembali dan Diisi	125	85.6
Kuesioner yang Kembali tetapi Tidak Diisi	21	14.38
Kuesioner yang Tidak Dapat Diolah atau yang digugurkan	35	23.97
Kuesioner yang Dapat Diolah dan Digunakan	90	61.64

Sumber : Data Primer, 2017

Data sampel penelitian di atas menunjukkan bahwa total kuesioner yang kembali dan diisi berjumlah 125 kuesioner atau sebesar 85.6% dan kuesioner yang kembali tetapi tidak diisi yaitu sebanyak 21 kuesioner atau sebesar 14.4% dari total 146 kuesioner yang disebar. Sementara untuk total kuesioner yang tidak dapat diolah yaitu berjumlah 35 kuesioner atau sebesar 28% dan kuesioner yang

dapat diolah yaitu sebanyak 90 kuesioner atau sebesar 72% dari total 125 kuesioner yang kembali.

Kuesioner yang tidak diisi atau yang tidak dapat diolah kemungkinan disebabkan oleh sibuknya para responden pada KAP yang menjadi objek penelitian ini. Karena bertepatan dengan waktu penugasan auditor dan banyaknya *deadline-deadline* yang wajib untuk segera diselesaikan oleh para auditor hingga akhir bulan April 2017. Mayoritas auditor-auditor tersebut sedang tidak berada di kantor namun berada di lapangan dan baru akan kembali pada awal bulan Mei 2017. Terdapat beberapa kuesioner yang tidak diisi atau diisi namun tidak lengkap atau tidak selesai, sehingga tidak dapat dilakukan pengolahan oleh peneliti. Pada tabel 4.4 dibawah ini dapat dilihat deskriptif responden dalam penelitian ini.

Tabel 4.6

Deskriptif Responden

Deskripsi	Keterangan	Jumlah (Σ)	Presentase (%)
Jenis Kelamin	Pria	62	49.6
	Wanita	63	50.4
Usia	20 – 30 Tahun	104	83
	31 – 40 Tahun	21	17
	>40 Tahun	-	0
Pendidikan Terakhir	SMA	3	2.4
	D3	14	11.2

	D4 / S1	96	76.8
	S2	11	8.8
	S3	1	0.8
Lama Bekerja di KAP	s/d 1 Tahun	36	28.8
	1 – 5 Tahun	57	45.6
	5 – 10 Tahun	23	18.4
	>10 Tahun	9	7.2
Jabatan di KAP	Partner	9	7.2
	Manager	4	3.2
	Supervisor	10	8
	Senior Auditor	29	23.2
	Junior Auditor	70	56
	Lainnya/Mahasiswa	3	2.4
Seminar/Pelatihan/Diklat Auditing atau Akuntansi yang pernah diikuti	Pernah	125	100
	Belum Pernah	0	0

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel 4.4 di atas yang menggambarkan tentang deskriptif responden, terdapat 6 deskripsi yang digunakan, yaitu deskripsi berdasarkan jenis kelamin, usia, pendidikan terakhir, lama bekerja di KAP, posisi/jabatan di KAP dan pernah tidaknya mengikuti seminar/pelatihan/diklat auditing, akuntansi atau sejenisnya. Berdasarkan deskripsi jenis kelamin, diketahui responden dengan jenis kelamin pria yaitu berjumlah 62 orang dari total 125 responden. Sedangkan responden/audit berjenis kelamin wanita yaitu sebanyak 63 dari total 125

responden. Sehingga untuk deskripsi berdasarkan jenis kelamin, diketahui bahwa responden dengan jenis kelamin pria memiliki presentase sebesar 49.6%, sedangkan responden berjenis kelamin wanita sebesar 50.4%.

Deskripsi berdasarkan usia responden, diketahui bahwa auditor dengan usia 20 – 30 Tahun sebanyak 104 orang dari total 125 responden. Responden yang berusia 31 – 40 Tahun yaitu 21 orang. Tidak ada sama sekali responden yang memiliki usia >40 Tahun dari total responden keseluruhan. Sehingga deskripsi berdasarkan usia responden, untuk usia 20 - 30 Tahun memiliki presentase sebesar 83%, untuk usia 31 – 40 Tahun sebesar 17%, dan usia >40 Tahun memiliki presentase 0%.

Deskripsi berdasarkan pendidikan terakhir, diketahui bahwa responden dengan pendidikan terakhir SMA sebanyak 3 orang dari total 125 responden. Responden yang memiliki pendidikan terakhir D3 sejumlah 14 orang. Responden yang berpendidikan terakhir D4/S1 adalah 96 orang . Responden yang memiliki pendidikan terakhir S2 yaitu sebanyak 11 orang. Responden dengan pendidikan terakhir S3 hanyalah sejumlah 1 orang dari total 125 responden keseluruhan. Sehingga berdasarkan pendidikan terakhirnya, diketahui bahwa responden yang berpendidikan terakhir SMA yaitu sebesar 2.4%, yang berpendidikan terakhir D3 sebesar 11.2%, yang berpendidikan D4/S1 sebesar 76.8%, yang berpendidikan terakhir S2 adalah sebesar 8.8%, dan yang dengan pendidikan terakhir S3 sebesar 0.8%.

Deskripsi berdasarkan lama responden bekerja di KAP, diketahui bahwa auditor dengan pengalaman kerja s/d 1 Tahun sebanyak 36 orang dari 125 total responden. Responden yang memiliki pengalaman kerja 1 – 5 Tahun sebanyak 57 orang. Responden yang berpengalaman kerja 5 – 10 Tahun adalah sebanyak 23 orang. Responden dengan pengalaman kerja >10 Tahun yaitu sebanyak 9 orang dari total 125 responden keseluruhan. Sehingga presentase dari responden yang memiliki pengalaman kerja s/d 1 Tahun yaitu sebesar 28.8%, yang memiliki pengalaman kerja 1 – 5 Tahun sebesar 45.6%, yang memiliki pengalaman kerja 5 – 10 Tahun sebesar 18.4%, dan yang berpengalaman kerja >10 Tahun sebesar 7.2%.

Deskripsi berdasarkan posisi responden di KAP, diketahui bahwa responden yang berposisi Magang atau sederajat sebanyak 3 orang dari total 125 responden. Responden yang memiliki posisi sebagai Junior Auditor sebanyak 70 orang. Responden yang posisinya sebagai Senior Auditor sebanyak 29 orang. Responden yang berposisi sebagai Supervisor sebanyak 10 orang. Responden dengan posisi sebagai Manager sebanyak 4 orang. Responden yang berposisi sebagai Partner adalah sebanyak 9 orang dari total 125 responden. Sehingga berdasarkan seluruh data di atas, didapatkan responden dengan posisi Magang atau sederajat, persentasenya 2.4%, responden yang berposisi sebagai Junior Auditor sebesar 56%, responden yang memiliki posisi Senior Auditor sebesar 23.2%, responden dengan posisi Supervisor 8%, responden yang berposisi sebagai Manager yaitu 3.2%, dan responden dengan posisi Partner adalah sebesar 7.2%.

Berdasarkan deskripsi yang terakhir, yaitu pernah atau tidaknya responden mengikuti Seminar/Pelatihan/Diklat mengenai Auditing ataupun Akuntansi.

Diketahui bahwa tidak ada responden yang sama sekali belum pernah mengikuti Seminar/Pelatihan/Diklat dari total 125 responden. Semua responden sudah pernah mengikuti Seminar/Pelatihan/Diklat. Sehingga merujuk pada data di atas, diketahui bahwa responden yang belum pernah mengikuti Seminar/Pelatihan/Diklat persentasenya adalah 0%, sementara responden yang sudah pernah mengikuti Seminar/Pelatihan/Diklat yaitu 100%.

Jadi, berdasarkan seluruh deskripsi di atas, dapat ditarik kesimpulan bahwa responden hampir seimbang dengan pria sebanyak 62 orang dan wanita sebanyak 63 orang, mayoritas berusia 20-30 tahun sebanyak 104 responden, dengan mayoritas memiliki jenjang pendidikan D4/S1 sebanyak 96 responden, memiliki pengalaman bekerja mayoritas selama 1-5 tahun sebanyak 57 responden, berposisi di KAP mayoritas sebagai junior auditor sebanyak 70 responden dan seluruh responden yang berpartisipasi sudah pernah mengikuti seminar/pelatihan/diklat auditing atau akuntansi.

4.2 Pembahasan Metode Analisis Data

Berdasarkan beberapa hal seperti permasalahan, hipotesis, dan metode penelitian yang telah dipaparkan pada bab-bab sebelumnya, maka pada bab ini akan diuraikan sekaligus dijelaskan mengenai hasil penelitian yang telah dilakukan dan diolah datanya, untuk dirumuskan suatu kesimpulan serta saran dari hipotesis yang telah dibuat. Maka, seluruh data yang telah terkumpul dari hasil

kuesioner penelitian selanjutnya akan diolah, diuji, dan dianalisis dengan menggunakan perangkat lunak (*software*) *Statistical Product and Service Solutions (SPSS)* versi 24.0. Berikut merupakan beberapa analisis data yang digunakan peneliti untuk penelitian ini :

4.2.1 Hasil Uji Kualitas Data

Dalam penelitian ini, kualitas data yang dihasilkan dievaluasi dengan uji validitas dan uji reabilitas.

4.2.1.1 Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur apakah kuesioner yang disebarkan kepada responden sudah valid ataukah belum. Pedoman yang digunakan untuk dikatakan valid adalah dengan membandingkan nilai r hitung dengan nilai r tabel, jika nilai dari r hitung lebih besar dari r tabel maka pernyataan dinyatakan valid (Ghozali, 2013 : 53).

Sebelum melakukan uji validitas, peneliti melakukan tes *outlier* terlebih dahulu untuk melihat apakah terdapat data yang bias atau menyimpang atau tidak mencerminkan keadaan yang sebenarnya. Ditemukan beberapa data yang *outlier* sehingga peneliti harus menyesuaikan N yang mulanya sebanyak 125 responden menjadi 90 responden. Nilai r tabel didapatkan dari $df = n-2$, atau $df = 90-2 = 88$, dengan tingkat signifikansi 5%, sehingga didapatkan nilai r tabel adalah 0.207.

Tabel-tabel berikut menunjukkan hasil uji validitas dari 4 variabel yang digunakan.

Tabel 4.7

Hasil Uji Validitas Independensi Auditor (X₁)

Item	R Hitung	Signifikansi	R Tabel	Keterangan
X1.1	0,603	0,000	0,207	Valid
X1.2	0,438	0,000	0,207	Valid
X1.3	0,538	0,000	0,207	Valid
X1.4	0,639	0,000	0,207	Valid
X1.5	0,282	0,000	0,207	Valid
X1.6	0,333	0,000	0,207	Valid
X1.7	0,617	0,000	0,207	Valid
X1.8	0,403	0,000	0,207	Valid
X1.9	0,488	0,000	0,207	Valid
X1.10	0,424	0,000	0,207	Valid
X1.11	0,515	0,000	0,207	Valid

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel di atas, variabel Independensi Auditor terdiri dari 11 butir pertanyaan dan seluruh butir pernyataan tersebut dinyatakan valid dengan menggunakan total 90 responden, karena nilai r hitung \geq nilai r tabel.

Tabel 4.8

Hasil Uji Validitas Etika Auditor (X₂)

Item	R Hitung	Signifikansi	R Tabel	Keterangan
X2.1	0,563	0,000	0,207	Valid
X2.2	0,599	0,000	0,207	Valid
X2.3	0,490	0,000	0,207	Valid
X2.4	0,553	0,000	0,207	Valid
X2.5	0,570	0,000	0,207	Valid

X2.6	0,462	0,000	0,207	Valid
X2.7	0,709	0,000	0,207	Valid
X2.8	0,669	0,000	0,207	Valid
X2.9	0,643	0,000	0,207	Valid
X2.10	0,640	0,000	0,207	Valid

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel di atas, variabel Etika Auditor terdiri dari 10 butir pertanyaan dan seluruh butir pernyataan tersebut dinyatakan valid dengan menggunakan total 90 responden, karena nilai r hitung \geq nilai r tabel.

Tabel 4.9

Hasil Uji Validitas *Good Corporate Governance* (X₃)

Item	R Hitung	Signifikansi	R Tabel	Keterangan
X3.1	0,476	0,000	0,207	Valid
X3.2	0,736	0,000	0,207	Valid
X3.3	0,716	0,000	0,207	Valid
X3.4	0,708	0,000	0,207	Valid
X3.5	0,648	0,000	0,207	Valid

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel di atas, variabel *Good Corporate Governance* terdiri dari 5 butir pertanyaan dan seluruh butir pernyataan tersebut dinyatakan valid dengan menggunakan total 90 responden, karena nilai r hitung \geq nilai r tabel.



Tabel 4.10

Hasil Uji Validitas Kualitas Audit (Y)

Item	R Hitung	Signifikansi	R Tabel	Keterangan
Y1	0,725	0,000	0,207	Valid
Y2	0,696	0,000	0,207	Valid
Y3	0,539	0,000	0,207	Valid
Y4	0,648	0,000	0,207	Valid
Y5	0,715	0,000	0,207	Valid
Y6	0,721	0,000	0,207	Valid
Y7	0,677	0,000	0,207	Valid
Y8	0,728	0,000	0,207	Valid

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel di atas, variabel Kualitas Audit terdiri dari 8 butir pertanyaan dan seluruh butir pernyataan tersebut dinyatakan valid dengan menggunakan total 90 responden, karena nilai r hitung \geq nilai r tabel.

4.2.1.2 Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas berguna untuk melihat konsistensi atau kestabilan dari jawaban responden atas setiap pertanyaan yang ada dalam kuesioner (Allessandro, 2017). Pengujian ini dilakukan setelah instrumen penelitian dinyatakan valid.

Pengujian ini menggunakan metode *Cronbach's Alpha* pada *software SPSS 24*.

Menurut Apriadi (2015) kriteria dengan menggunakan *Cronbach's Alpha* adalah jika $\alpha > 0,6$, maka instrumen yang digunakan dinyatakan reliabel. Tabel berikut menunjukkan hasil uji reliabilitas dari 4 variabel yang digunakan.

Tabel 4.11

Hasil Uji Reliabilitas Independensi Auditor (X_1)

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.633	11

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel di atas, dengan menggunakan total 90 responden dan terdiri dari 11 butir pertanyaan, nilai *Cronbach's Alpha* yang dihasilkan adalah $0.633 > 0.6$, yang berarti semua butir pertanyaan dalam variabel Independensi Auditor ini adalah reliabel.

Tabel 4.12

Hasil Uji Reliabilitas Etika Auditor (X_2)

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.774	10

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel di atas, dengan menggunakan total 90 responden dan terdiri dari 10 butir pertanyaan, nilai *Cronbach's Alpha* yang dihasilkan adalah $0.774 > 0.6$, yang berarti semua butir pertanyaan dalam variabel Etika Auditor ini adalah reliabel.

Tabel 4.13

Hasil Uji Reliabilitas *Good Corporate Governance* (X₃)

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.667	5

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel di atas, dengan menggunakan total 90 responden dan terdiri dari 5 butir pertanyaan, nilai *Cronbach's Alpha* yang dihasilkan adalah $0.667 > 0.6$, yang berarti semua butir pertanyaan dalam variabel *Good Corporate Governance* ini adalah reliabel.

Tabel 4.14

Hasil Uji Reliabilitas Kualitas Audit (Y)

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.834	8

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel di atas, dengan menggunakan total 90 responden dan terdiri dari 8 butir pertanyaan, nilai *Cronbach's Alpha* yang dihasilkan adalah $0.834 > 0.6$, yang berarti semua butir pertanyaan dalam variabel Kualitas Audit ini adalah reliabel.



4.2.2 Hasil Uji Statistik Deskriptif

Pengukuran statistik deskriptif digunakan untuk mengetahui keadaan data secara umum melalui penyebaran data yang telah diperoleh selama penelitian di lapangan (*field research*) atau survei dan juga untuk mengetahui gambaran dari nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, varian, maksimum, minimum, selisih dari nilai maksimum dengan minimum (*range*), total penjumlahan dari keseluruhan responden (*sum*), pengukuran pergeseran data (*skewness*), dan pengukuran puncak dari distribusi data (*kurtosis*) dalam Alessandro (2017).

4.2.2.1 Statistik Deskriptif Independensi Auditor (X_1)

Pengukuran statistik deskriptif pada variabel ini menyajikan distribusi item-item dari Independensi Auditor (X_1) yang secara umum yang terdiri dari indikator bentuk dukungan dari manajemen klien atau pihak-pihak yang berkepentingan kepada auditor dalam proses pemeriksaan, verifikasi, dan pelaporan audit, dan komitmen profesional auditor selama meakukan proses audit.

Data yang diperoleh dari jawaban kuesioner responden ditunjukkan pada tabel di bawah ini.

Tabel 4.15

Tabel Distribusi Frekuensi Independensi Auditor (X_1)

Indikator X_1	1	%	2	%	3	%	4	%	5	%	Jumlah	%
x1.1	2	2.23	3	3.34	11	12.23	56	62.23	18	20	90	100
x1.2	0	0	3	3.34	16	17.78	55	61.12	16	17.78	90	100
x1.3	0	0	0	0	13	14.45	59	65.56	18	20	90	100
x1.4	0	0	0	0	13	14.45	58	64.45	19	21.12	90	100
x1.5	0	0	3	3.34	8	8.89	64	71.12	15	16.67	90	100
x1.6	6	6.67	24	26.67	28	31.12	27	30	5	5.56	90	100
x1.7	0	0	0	0	7	7.78	52	57.78	31	34.45	90	100
x1.8	0	0	0	0	6	6.67	53	58.89	31	34.45	90	100
x1.9	0	0	3	3.34	16	17.78	52	57.78	19	21.12	90	100
x1.10	2	2.23	4	4.45	10	11.12	43	47.78	31	34.45	90	100
x1.11	0	0	1	1.12	9	10	52	57.78	28	31.12	90	100
TOTAL	10	1.01	41	4.14	137	13.84	571	57.68	231	23.34	990	100

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel di atas, dari total 90 responden, diketahui bahwa secara total 11 butir pertanyaan, terdapat 231 jawaban atau sebesar 23.34% menyatakan sangat setuju (5) terhadap indikator-indikator dari Independensi Auditor (X_1) yang telah disebutkan di atas, kemudian terdapat 571 jawaban atau sebesar 57.68% yang menyatakan setuju (4), lalu terdapat 137 jawaban atau sebesar 13.84% yang menyatakan netral (3), selanjutnya terdapat 41 jawaban atau sebesar 4.14% yang menyatakan tidak setuju (2), dan terdapat 10 jawaban atau sebesar 1.01% yang menyatakan sangat tidak setuju (1) terhadap indikator-indikator Independensi Auditor (X_1) yang telah disebutkan.

4.2.2.2 Statistik Deskriptif Etika Auditor (X_2)

Pengukuran statistik deskriptif pada variabel ini menyajikan distribusi item-item dari Etika Auditor (X_2) yang secara umum yang terdiri dari indikator sikap skeptis, integritas, objektivitas, independensi, dan tanggung jawab profesi dari seorang auditor di dalam melaksanakan pekerjaan auditnya. Data yang diperoleh dari jawaban kuesioner responden ditunjukkan pada tabel di bawah ini.

Tabel 4.16

Tabel Distribusi Frekuensi Etika Auditor (X_2)

Indikator X_2	1	%	2	%	3	%	4	%	5	%	Jumlah	%
x2.1	0	0	1	1.12	8	8.89	55	61.12	26	28.89	90	100
x2.2	0	0	1	1.12	18	20	46	51.12	25	27.78	90	100
x2.3	0	0	0	0	8	8.89	66	73.34	16	17.78	90	100
x2.4	0	0	0	0	6	6.67	49	54.45	35	38.89	90	100
x2.5	0	0	0	0	14	15.56	53	58.89	23	25.56	90	100
x2.6	3	3.34	13	14.45	23	25.56	33	36.67	18	20	90	100
x2.7	0	0	1	1.12	18	20	45	50	26	28.89	90	100
x2.8	0	0	0	0	11	12.23	52	57.78	27	30	90	100
x2.9	0	0	2	2.23	24	26.67	45	50	19	21.12	90	100
x2.10	0	0	0	0	8	8.89	47	52.23	35	38.89	90	100
TOTAL	3	0.34	18	2	138	15.34	491	54.56	250	27.78	900	100

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel di atas, dari total 90 responden, diketahui bahwa secara total 10 butir pertanyaan, terdapat 250 jawaban atau sebesar 27.78% menyatakan sangat setuju (5) terhadap indikator-indikator dari Etika Auditor (X_2) yang telah disebutkan di atas, kemudian terdapat 491 jawaban atau sebesar 54.56% yang menyatakan setuju (4), lalu terdapat 138 jawaban atau sebesar 15.34% yang menyatakan netral (3), selanjutnya terdapat 18 jawaban atau sebesar 2% yang

menyatakan tidak setuju (2), dan terdapat 3 jawaban atau sebesar 0.34% yang menyatakan sangat tidak setuju (1) terhadap indikator-indikator Etika Auditor (X_2) yang telah disebutkan.

4.2.2.3 Statistik Deskriptif *Good Corporate Governance* (X_3)

Pengukuran statistik deskriptif pada variabel ini menyajikan distribusi item-item dari *Good Corporate Governance* (X_3) yang secara umum yang terdiri dari indikator sikap adil, independen, transparan, dan nilai-nilai dari konsep tata kelola perusahaan yang baik lainnya. Data yang diperoleh dari jawaban kuesioner responden ditunjukkan pada tabel di bawah ini.

Tabel 4.17

Tabel Distribusi Frekuensi *Good Corporate Governance* (X_3)

Indikator X_3	1	%	2	%	3	%	4	%	5	%	Jumlah	%
x3.1	1	1.12	2	2.23	10	11.12	64	71.12	13	14.45	90	100
x3.2	0	0	1	1.12	12	13.34	50	55.56	27	30	90	100
x3.3	0	0	0	0	10	11.12	52	57.78	28	31.12	90	100
x3.4	0	0	1	1.12	11	12.23	60	66.67	18	20	90	100
x3.5	0	0	1	1.12	11	12.23	55	61.12	23	25.56	90	100
TOTAL	1	0.23	5	1.12	54	12	281	62.45	109	24.23	450	100

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel di atas, dari total 90 responden, diketahui bahwa secara total 5 butir pertanyaan, terdapat 109 jawaban atau sebesar 24.23% menyatakan sangat setuju (5) terhadap indikator-indikator *Good Corporate Governance* (X_3) yang telah disebutkan di atas, kemudian terdapat 281 jawaban atau sebesar

62.45% yang menyatakan setuju (4), lalu terdapat 54 jawaban atau sebesar 12% yang menyatakan netral (3), selanjutnya terdapat 5 jawaban atau sebesar 1.12% yang menyatakan tidak setuju (2), dan hanya 1 jawaban atau sebesar 0.23% yang menyatakan sangat tidak setuju (1) terhadap indikator-indikator *Good Corporate Governance* (X_3) yang telah disebutkan.

4.2.2.4 Statistik Deskriptif Kualitas Audit (Y)

Pengukuran statistik deskriptif pada variabel ini menyajikan distribusi item-item dari Kualitas Audit (Y) yang secara umum yang terdiri dari indikator standar/pedoman dalam melakukan audit, pertimbangan segala aspek dalam pengambilan keputusan, dan segala kegiatan yang dilakukan auditor guna membentuk kualitas audit yang baik. Data yang diperoleh dari jawaban kuesioner responden ditunjukkan pada tabel di bawah ini.

Tabel 4.18

Tabel Distribusi Frekuensi Kualitas Audit (Y)

Indikator	1	%	2	%	3	%	4	%	5	%	Jumlah	%
Y1	0	0	1	1.12	20	22.23	54	60	15	16.67	90	100
Y2	0	0	0	0	8	8.89	59	65.56	23	25.56	90	100
Y3	0	0	0	0	11	12.23	56	62.23	23	25.56	90	100
Y4	0	0	0	0	7	7.78	64	71.12	19	21.12	90	100
Y5	0	0	0	0	9	10	51	56.67	30	33.34	90	100
Y6	0	0	0	0	7	7.78	59	65.56	24	26.67	90	100
Y7	0	0	0	0	4	4.45	63	70	23	25.56	90	100
Y8	0	0	0	0	7	7.78	54	60	29	32.23	90	100
TOTAL	0	0	1	0.14	73	10.14	460	63.89	186	25.84	720	100

Sumber : Data Primer Diolah, 2017



Berdasarkan tabel di atas, dari total 90 responden, diketahui bahwa secara total 8 butir pertanyaan, terdapat 186 jawaban atau sebesar 25.84% menyatakan sangat setuju (5) terhadap indikator-indikator Kualitas Audit (Y) yang telah disebutkan di atas, kemudian terdapat 460 jawaban atau sebesar 63.89% yang menyatakan setuju (4), lalu terdapat 73 jawaban atau sebesar 10.14% yang menyatakan netral (3), selanjutnya terdapat 1 jawaban atau sebesar 0.14% yang menyatakan tidak setuju (2), dan tidak terdapat jawaban satu pun atau sebesar 0% yang menyatakan sangat tidak setuju (1) terhadap indikator-indikator Kualitas Audit (Y) yang telah disebutkan.

4.2.2.5 Statistik Deskriptif Seluruh Variabel Penelitian

Pengukuran statistik deskriptif ini digunakan untuk mengetahui mean, median, modus (*mode*), standar deviasi, minimum, dan maksimum dari semua variabel yang ada dalam penelitian.

Tabel 4.19

Statistik Deskriptif Seluruh Variabel Penelitian

		Statistics			
		Independensi	Etika	GCG	Kualitas Audit
N	Valid	90	90	90	90
	Missing	0	0	0	0
Mean		3.98	4.07	4.09	4.15
Median		3.95	4.10	4.00	4.12
Mode		3.82	3.80	4.00	4.00
Std. Deviation		.34	.40	.42	.39
Minimum		3.18	3.30	3.20	3.25
Maximum		4.82	5.00	5.00	5.00

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel data di atas, disajikan bahwa responden yang digunakan berjumlah 90 orang dan seluruh hasil datanya dinyatakan valid. Variabel yang pertama, yaitu Independensi Auditor (X_1) memiliki *mean* sebesar 3.98, median sebesar 3.95, modus sebesar 3.82, standar deviasi sebesar 0.34, minimum sebesar 3.18, dan maksimum sebesar 4.82. Variabel kedua yaitu Etika Auditor (X_2), *meannya* sebesar 4.07, median sebesar 4.10, modus sebesar 3.80, standar deviasi sebesar 0.40, minimum sebesar 3.30, dan maksimum sebesar 5.00. Variabel *Good Corporate Governance* (X_3), *meannya* yaitu 4.09, mediannya 4.00, modus 4.00, standar deviasi 0.42, minimum 3.20, dan maksimumnya yaitu 5.00. Variabel yang terakhir Kualitas Audit (Y), memiliki *mean* 4.15, median 4.12, modus 4.00, standar deviasi sebesar 0.39, minimum sebesar 3.25, dan maksimum sebesar 5.00.

4.2.3 Hasil Uji Asumsi Klasik

Dalam uji asumsi klasik, diantaranya akan terdiri dari : uji normalitas, uji multikolinieritas, dan uji heteroskedastisitas. Penjabaran masing-masing pengujian dari uji asumsi klasik akan dijelaskan seperti di bawah ini.

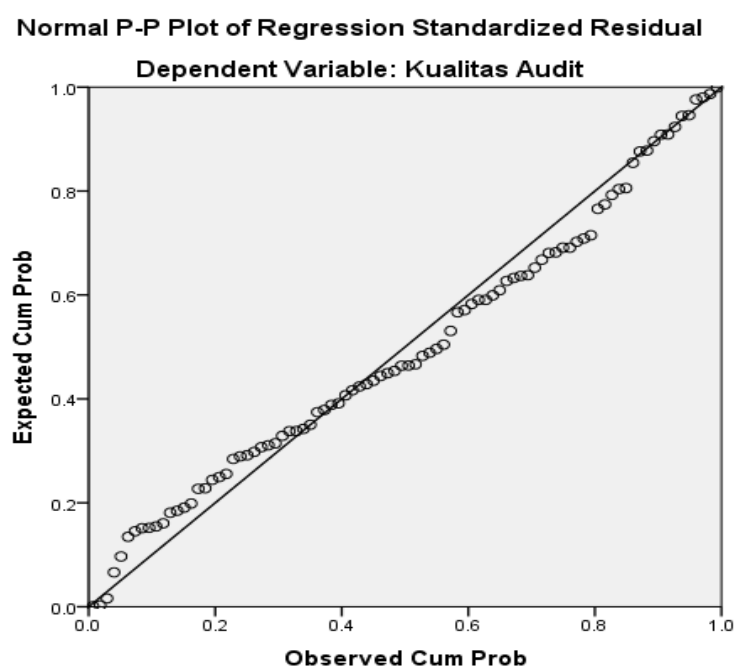
4.2.3.1 Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi memiliki distribusi normal pada variabel pengganggu atau residual. Model regresi dapat dikatakan baik apabila memiliki distribusi data secara normal atau mendekati normal. Untuk dapat mengetahui dan mendeteksi ada atau tidaknya

distribusi normal, yang pertama, dapat dilihat dari grafik normal plot atau data (titik) yang menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah di sepanjang garis diagonal. Hal tersebut menjelaskan bahwa data berdistribusi secara normal/mendekati normal. Kedua, dapat pula dilakukan dengan melalui uji *Kolmogorov-Smirnov*. Suatu data dapat dikatakan memiliki distribusi normal apabila melalui uji *Kolmogorov-Smirnov* memiliki nilai dari *Asymp. Sig. (2-tailed)* lebih besar dari 0,05 (Ghozali, 2011:160-165) dalam Alessandro (2017).

Gambar 4.1

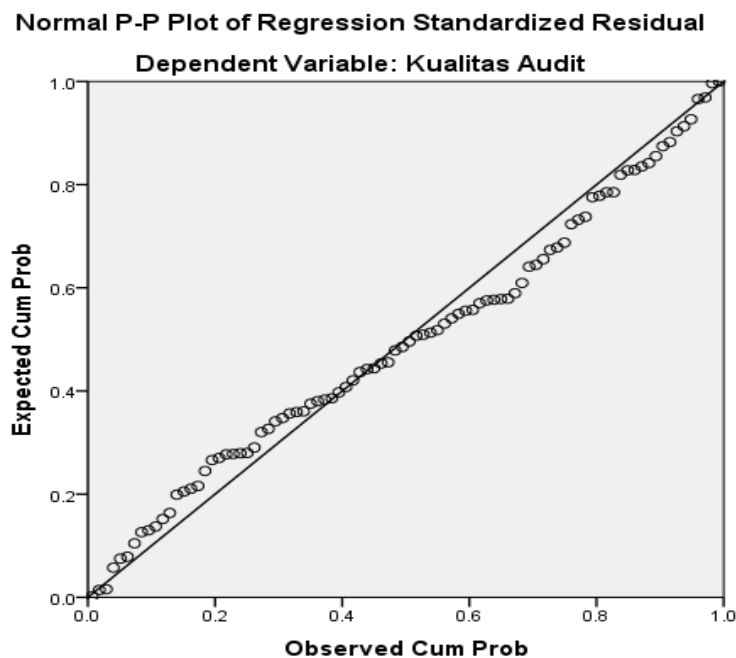
Uji Normalitas Model I



Sumber : Data Primer diolah, 2017

Gambar 4.2

Uji Normalitas Model II



Sumber : Data Primer diolah, 2017

Berdasarkan gambar seperti di atas, dapat dilihat bahwa tampilan dari grafik normal plot atau data (titik) baik untuk model I maupun II adalah menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah di sepanjang garis diagonal. Hal tersebut menjelaskan bahwa data berdistribusi secara normal/mendekati normal dan model regresi telah memenuhi asumsi normalitas.

Selain dengan melihat grafik, dalam penelitian ini juga menggunakan normalitas data dengan uji non-parametrik *Kolmogorov Smirnov* pada α sebesar 5% atau 0,05 seperti yang sudah disebutkan sebelumnya. Jika nilai signifikansi dari pengujian *Kolmogorov Smirnov* pada SPSS 24 lebih besar dari 0,05 berarti data dianggap normal.

Tabel 4.20

Uji Normallitas *Kolmogorov Smirnov Model I*

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		90
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0000000
	Std. Deviation	2.69276241
Most Extreme Differences	Absolute	.083
	Positive	.083
	Negative	-.076
Test Statistic		.083
Asymp. Sig. (2-tailed)		.169 ^c

- a. Test distribution is Normal.
- b. Calculated from data.
- c. Lilliefors Significance Correction.

Sumber : Data Primer diolah, 2017

Tabel 4.21

Uji Normallitas *Kolmogorov Smirnov Model II*

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		90
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0000000
	Std. Deviation	2.41162631
Most Extreme Differences	Absolute	.086
	Positive	.086
	Negative	-.071
Test Statistic		.086
Asymp. Sig. (2-tailed)		.099 ^c

- a. Test distribution is Normal.
- b. Calculated from data.
- c. Lilliefors Significance Correction.

Sumber : Data Primer Diolah, 2017



Berdasarkan tabel-tabel di atas, menyajikan bahwa nilai signifikansi *Kolmogorov Smirnov* model I yaitu sebesar 0.169 dan model II 0.099, dimana kedua nilai tersebut seluruhnya lebih besar dari 0,05. Sehingga dapat disimpulkan bahwa nilai residual dari model-model tersebut yaitu terdistribusi secara normal.

4.2.3.2 Uji Multikolinieritas

Menurut Santoso dalam Alessandro (2017) mengatakan bahwa uji multikolinieritas digunakan untuk menguji apakah ada korelasi antar variabel independen pada model regresi. Uji multikolinieritas dapat menggunakan nilai *tolerance* dan *Variance Inflation Factor* (VIF). Suatu model regresi yang bebas dari multikolinieritas ketika memiliki nilai *tolerance* $\geq 0,10$ dan nilai *Variance Inflation Factor* (VIF) ≤ 10 . Hasil uji multikolinieritas dapat dilihat pada tabel di bawah ini.

Tabel 4.22

Uji Multikolinieritas Model I

Model	Coefficients ^a	
	Tolerance	VIF
1		
(Constant)		
Independensi	.685	1.460
Etika	.685	1.460

a. Dependent Variable: Kualitas Audit

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Tabel 4.23

Uji Multikolinieritas Model II

Model		Coefficients ^a	
		Tolerance	VIF
1	(Constant)		
	Independensi	.007	135.439
	Etika	.006	158.713
	GCG	.010	96.171
	X1.X3	.002	512.064
	X2.X3	.002	528.378

a. Dependent Variable: Kualitas Audit

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Berdasarkan tabel-tabel di atas, dapat dilihat bahwa untuk setiap variabel bebas, yang terdiri dari Independensi Auditor (X_1), Etika Auditor (X_2), *Good Corporate Governance* (X_3), dan Kualitas Audit (Y), memiliki nilai *tolerance* > 0,1 dan nilai VIF <10. Model I, Independensi Auditor memiliki nilai *tolerance* sebesar 0.685 dan *Variance Inflation Factor* (VIF) sebesar 1.460. Etika Auditor memiliki nilai *tolerance* sebesar 0.685 dan *Variance Inflation Factor* (VIF) sebesar 1.460. Model II, yaitu interaksi antara Independensi Auditor dengan *Good Corporate Governance* yang memiliki nilai *tolerance* sebesar 0.002 dan *Variance Inflation Factor* (VIF) sebesar 512.064. Interaksi antara Etika Auditor dengan *Good Corporate Governance* yang memiliki nilai *tolerance* 0.002 dan *Variance Inflation Factor* (VIF) sebesar 528.378. Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa masing-masing variabel bebas dari model I tidak terdapat korelasi dan bebas dari masalah multikolinieritas karena nilai *tolerancenya* diatas 0,10 dan nilai VIF dibawah 10.

Model II dinyatakan mengalami multikolonieritas karena nilai *tolerancenya* diatas 0,10 dan nilai VIF dibawah 10 dan memang terdapat korelasi dari masing-masing variabel bebas yang disebabkan perkalian antara Independensi Auditor dengan *Good Corporate Governance* dan antara Etika Auditor dengan *Good Corporate Governance*. Menurut Ghazali (2005: 91) uji multikolonieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar satu atau semua variabel bebas (independen) dan dalam penelitian ini karena menggunakan variabel moderasi, maka hal seperti ini secara logika wajar terjadi.

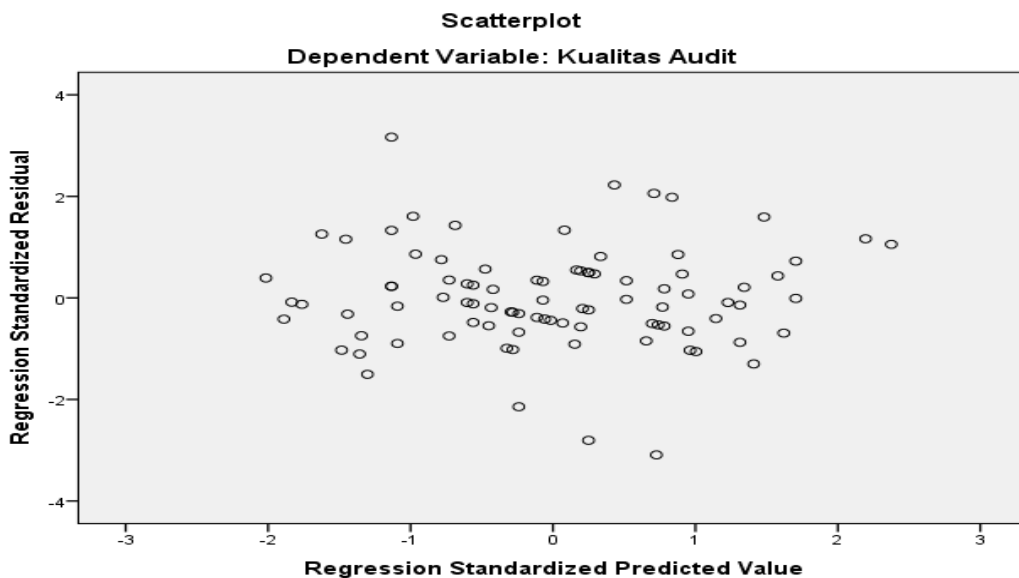
4.2.3.3 Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varians dan residual dari satu pengamatan ke pengamatan yang lainnya. Apabila varians dan residual residual dari satu pengamatan ke pengamatan yang lainnya tetap, maka dapat disebut homoskedastisitas (Alessandro, 2017). Dan apabila varians dan residual residual dari satu pengamatan ke pengamatan yang lainnya berbeda, maka dapat disebut heteroskedastisitas.

Model regresi dapat dikatakan baik apabila homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas (Ghozali, 2009:125) dalam Alessandro (2017). Untuk dapat mengetahui dan mendeteksi ada atau tidaknya heteroskedastisitas, maka dapat dilakukan dengan melihat grafik plot antara nilai prediksi variabel dependen yaitu ZPRED dengan residualnya yaitu SRESID.

Gambar 4.3

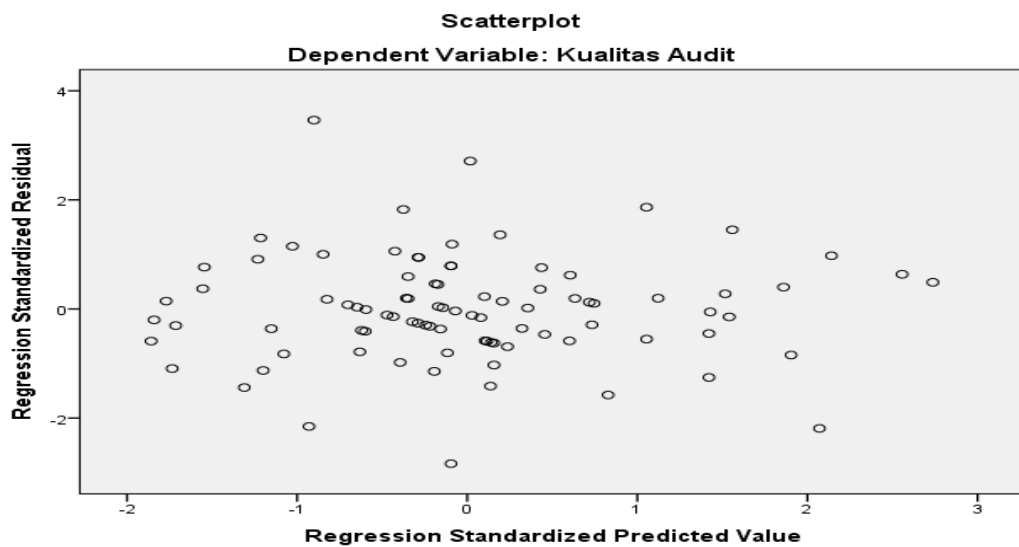
Uji Heterokedastisitas Model I



Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Gambar 4.4

Uji Heterokedastisitas Model II



Sumber : Data Primer Diolah, 2017



Berdasarkan grafik-grafik *scatter plot* di atas, menunjukkan bahwa data tersebar secara acak, baik di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y. Hal ini menandakan bahwa tidak terjadi heterokedastisitas pada model-model persamaan regresi, sehingga baik model I maupun II ini dapat dikatakan layak untuk digunakan memprediksi Kualitas Audit berdasarkan variabel-variabel yang mempengaruhinya, yaitu Independensi Auditor (X_1), Etika Auditor (X_2), Independensi Auditor (X_1) dengan *Good Corporate Governance* (X_3) serta Etika Auditor (X_2) dengan *Good Corporate Governance* (X_3).

Untuk lebih menjamin keakuratan hasil pengujian, dapat dilakukan uji Glejser. Jika dari hasil uji Glejser didapati bahwa nilai signifikansi lebih besar dari 0,05 maka hal tersebut dapat diambil kesimpulan bahwa tidak terjadi Heteroskedastisitas. Dan begitu juga sebaliknya, apabila didapati bahwa nilai signifikansi lebih kecil dari 0,05 maka hal tersebut dapat diambil kesimpulan bahwa terjadi Heteroskedastisitas (Alessandro, 2017). Hasil uji glejser dapat dilihat seperti tabel di bawah ini.

Tabel 4.24

Uji Glejser Model I

Coefficients ^a		
Model		Sig.
1	(Constant)	.142
	Independensi	.058
	Etika	.115

a. Dependent Variable: RES_2

Sumber : Data Primer Diolah, 2017



Tabel 4.25

Uji Glejser Model II

Coefficients ^a		
Model		Sig.
1	(Constant)	.589
	X1.X3	.072
	X2.X3	.175

a. Dependent Variable: RES_2

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Dari tabel-tabel di atas, ditunjukkan bahwa masing-masing variabel dari masing-masing model dalam penelitian ini lebih besar dari 0,05. Masing-masing variabel untuk model I memiliki nilai signifikansi yaitu Independensi Auditor 0.058 dan Etika Auditor 0.115. Model II interaksi antara Independensi Auditor dengan *Good Corporate Governance* memiliki nilai signifikansi 0.072 dan interaksi antara Etika Auditor dengan *Good Corporate Governance* yang memiliki nilai signifikansi 0.175. Sehingga secara keseluruhan dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi karena memiliki nilai signifikansi lebih besar dari 0.05, dan model regresi dianggap layak untuk digunakan dalam penelitian ini.

4.2.4 Hasil Uji Hipotesis

Uji hipotesis dilakukan dengan uji koefisien determinasi (R^2), uji signifikansi simultan (uji statistik F), dan uji signifikansi parameter individual (uji statistik t).

4.2.4.1 Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Uji koefisien determinasi adalah untuk menguji seberapa besar variabel independen dapat menjelaskan variabel dependen. Nilai dalam uji koefisien determinasi adalah antara 0 sampai dengan 1. Apabila nilai dari R^2 adalah mendekati 1 maka variabel independen yang ada dapat menjelaskan keseluruhan dari variabel dependen. Sedangkan apabila nilai dari R^2 adalah mendekati 0 maka variabel independen yang ada kurang dapat menjelaskan keseluruhan dari variabel dependen (Allessandro, 2017).

Pengujian ini juga bertujuan untuk mengukur seberapa jauhkan kemampuan model dalam menjelaskan variabel-variabel bebas (X), yaitu variabel Independensi Auditor (X_1), Etika Auditor (X_2), dan *Good Corporate Governance* (X_3). Hasil pengujian koefisien determinasi dapat dilihat pada tabel di bawah ini.

Tabel 4.26

Uji Koefisien Determinasi Model I

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.520 ^a	.270	.253	2.724

a. Predictors: (Constant), Etika, Independensi

b. Dependent Variable: Kualitas Audit

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Tabel 4.27

Uji Koefisien Determinasi Model II

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.644 ^a	.415	.380	2.482

a. Predictors: (Constant), X2.X3, Independensi, Etika, GCG, X1.X3

b. Dependent Variable: Kualitas Audit

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Dari tabel-tabel di atas, menjelaskan bahwa *Adjusted R Square* untuk model I bernilai sebesar 0.253 atau 25.3%. Sehingga variabel terikat yaitu Kualitas Audit (Y) dapat dijelaskan melalui variabel bebas (X), yaitu Independensi Auditor dan Etika Auditor yang bernilai sebesar 25.3%, dan sisanya yaitu sebesar 74.7%, dipengaruhi dan dijelaskan oleh faktor-faktor lain yang tidak disertakan oleh peneliti dalam model penelitian ini.

Sementara, *Adjusted R Square* untuk model II bernilai sebesar 0.380 atau 38%. Sehingga variabel terikat yaitu Kualitas Audit (Y) dapat dijelaskan melalui variabel bebas (X), yaitu interaksi antara Independensi Auditor dengan *Good Corporate Governance* dan interaksi antara Etika Auditor dengan *Good Corporate Governance* yang bernilai sebesar 38%, dan sisanya yaitu sebesar 62%, dipengaruhi dan dijelaskan oleh faktor-faktor lain yang tidak disertakan oleh peneliti dalam model penelitian ini.

4.2.4.2 Hasil Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F)

Pengujian statistik F bertujuan untuk mengetahui apakah variabel independen memiliki pengaruh dengan variabel dependen secara serempak. Tingkat signifikansi yang digunakan dalam uji F adalah ($\alpha = 0,05$). Dalam pengujian ini, jika $f_{hitung} > f_{tabel}$ dan probabilitas $< 0,05$, maka hipotesis akan diterima dan begitupun sebaliknya. Hasil uji F dalam penelitian ini ditunjukkan seperti tabel di bawah ini.

Tabel 4.28

Uji F Model I

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	238.764	2	119.382	16.094	.000 ^b
	Residual	645.336	87	7.418		
	Total	884.100	89			

a. Dependent Variable: Kualitas Audit

b. Predictors: (Constant), Etika, Independensi

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Tabel 4.29

Uji F Model II

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	366.481	5	73.296	11.895	.000 ^b
	Residual	517.619	84	6.162		
	Total	884.100	89			

a. Dependent Variable: Kualitas Audit

b. Predictors: (Constant), X2.X3, Independensi, Etika, GCG, X1.X3

Sumber : Data Primer Diolah, 2017



Berdasarkan tabel-tabel di atas, F tabel untuk model I penelitian ini adalah

3.10. Ditunjukkan dalam tabel bahwa nilai $f_{hitung} > f_{tabel}$ model I adalah $16.094 >$

3.10 dan tingkat signifikansi $0.00 < 0.05$, sehingga dapat dinyatakan bahwa

hipotesis model I dan II diterima. F tabel untuk model II penelitian ini adalah

2.32. Ditunjukkan dalam tabel bahwa nilai $f_{hitung} > f_{tabel}$ model II adalah $11.895 >$

2.32 dan tingkat signifikansi $0.00 < 0.05$, sehingga dapat dinyatakan bahwa

hipotesis model III dan IV diterima. Jadi, dapat disimpulkan bahwa baik

Independensi Auditor, Etika Auditor, interaksi antara Independensi dengan *Good*

Corporate Governance maupun interaksi antara Etika dengan *Good Corporate*

Governance berpengaruh secara bersama-sama (simultan) terhadap Kualitas Audit

dari Kantor-Kantor Akuntan Publik di Kota Malang dan Surabaya.

4.2.4.3 Hasil Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji Statistik t)

Pengujian ini adalah untuk menguji pengaruh dari setiap variabel

independen secara individual terhadap variabel dependen. Apabila probabilitas

dari hasil uji signifikansi parameter individual (uji statistik t) lebih kecil dari 0,05

maka terdapat pengaruh dari variabel independen secara individual terhadap

variabel dependen. Namun, apabila sebaliknya yaitu lebih besar dari 0,05, maka

tidak terdapat pengaruh dari variabel independen secara individual terhadap

variabel dependen (Ghozali, 2009:88) dalam Allessandro (2017). Hasil pengujian

ini akan dipaparkan melalui tabel di bawah ini.

Tabel 4.30

Uji Statistik *t* Model I

Coefficients ^a				
Unstandardized Coefficients				
	B	Std. Error	t	Sig.
Model 1 (Constant)	15.290	3.636	4.205	.000
Independensi	.069	.094	.732	.466
Etika	.366	.086	4.246	.000

a. Dependent Variable: Kualitas Audit

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Tabel 4.31

Uji Statistik *t* Model II

Coefficients ^a				
Unstandardized Coefficients				
Model	B	Std. Error	T	Sig.
1 (Constant)	31.374	25.576	1.227	.223
X1.X3	-.002	.040	-.057	.955
X2.X3	.025	.040	.628	.532

a. Dependent Variable: Kualitas Audit

Sumber : Data Primer Diolah, 2017

Tabel-tabel di atas adalah hasil dari uji signifikansi parameter individual (uji Statistik *t*) dengan tampilan *output SPSS* dalam *Coefficients^a*. Dalam tabel tersebut dijelaskan bahwa 5 variabel independen dalam penelitian ini diuji pengaruhnya terhadap 1 variabel dependen yaitu Kualitas Audit secara individu.

Yang selanjutnya hasil-hasilnya akan dijabarkan seperti sebagai berikut :



4.2.4.3.1 Hasil Pengujian Hipotesis 1

Hipotesis pertama adalah apakah Independensi Auditor berpengaruh terhadap Kualitas Audit. Pada tabel 4.23 di atas telah ditunjukkan bahwa hasil pengujian untuk variabel Independensi Auditor memiliki nilai t hitung sebesar $0.732 < 1.98761$ serta memiliki angka signifikansi sebesar $0.466 > 0.05$. Maka H_1 dinyatakan ditolak dan dapat dikatakan bahwa Independensi Auditor tidak berpengaruh terhadap Kualitas Audit. Hasil ini sama seperti penelitian yang dilakukan oleh Efendy (2010) dalam Kusumawati (2013) dan Sukriah (2009) dalam Badjuri (2011) yang menyatakan bahwa Independensi Auditor tidak berpengaruh terhadap Kualitas Audit. Dan sebaliknya, hasil ini justru tidak sejalan dengan beberapa penelitian yang dilakukan oleh DeAngelo (1981), Mayangsari (2003), Meutia (2004), Alim (2007), Indah (2010) dalam Kusumawati (2013) dan Singgih dan Icuk (2010) dalam Badjuri (2011) yang menyimpulkan bahwa Independensi Auditor berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Audit.

Masih cukup rendahnya kesadaran para auditor yang menjadi responden penelitian ini untuk menjaga sikap independensinya dalam melaksanakan tugas audit, yang diduga menyebabkan faktor independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Supriyono (1988) dalam Elfarini (2007) meneliti 6 faktor yang mempengaruhi independensi yang salah satunya yaitu ukuran KAP. Menurut Deis & Giroux (1992) dalam (Nasrullah Djamil) ukuran perusahaan audit atau KAP diukur berdasarkan jumlah klien dan prosentase dari *audit fees* dalam upaya untuk menjaga dan mempertahankan kesetiaan kliennya menggunakan jasa KAP tersebut agar tidak berpindah pada KAP lain.

DeAngelo (1981) dalam (Nasrullah Djamil) mengatakan bahwa KAP besar akan lebih berusaha untuk mengoptimalkan kualitas hasil audit yang tinggi dibandingkan dengan KAP biasa atau kecil. Karena jika tidak memberikan kualitas audit yang tinggi, maka KAP besar tersebut akan mengalami kerugian besar yaitu kehilangan kliennya. Kemudian, Dye (1993) dalam (Nasrullah Djamil) mengatakan bahwa auditor yang memiliki kekayaan atau aset yang lebih besar akan mempunyai dorongan untuk menghasilkan laporan audit yang lebih akurat dan berkualitas dibanding dengan auditor yang memiliki kekayaan atau aset yang rendah. Auditor yang memiliki kekayaan besar biasanya adalah yang bernaung pada *audit size firms* yang besar pula.

Kantor auditor yang besar menunjukkan kredibilitas auditor yang semakin baik, yang berarti kualitas audit yang dilakukan semakin baik pula dibanding kantor auditor yang kecil (Hogan, 1997; Teoh dan Wong, 1993) dalam Alim dkk (2007). Kemudian, Song dan Wong (2005) dalam Tarigan dkk (2013) menyatakan bahwa KAP yang lebih besar dengan biaya audit yang lebih tinggi cenderung memberikan jasa audit yang lebih berkualitas. KAP yang menjadi objek penelitian ini adalah mayoritas KAP yang kecil dan auditor-auditornya memiliki kekayaan yang tidak sebesar auditor pada KAP besar. Faktor ukuran KAP dan *audit fee* inilah yang diduga mempengaruhi independensi dari auditor responden penelitian ini.

4.2.4.3.2 Hasil Pengujian Hipotesis 2

Hipotesis keduanya adalah apakah Etika Auditor berpengaruh terhadap Kualitas Audit. Pada tabel 4.23 pun telah ditunjukkan bahwa hasil pengujian dari variabel Etika Auditor nilai t hitungnya yaitu sebesar $4.246 > 1.98761$ serta angka signifikansi yaitu sebesar $0.000 < 0,05$. Maka dapat dinyatakan bahwa H_2 diterima, serta dapat disimpulkan bahwa Etika Auditor berpengaruh terhadap Kualitas Audit. Hasil dari pengujian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Maryani dan Ludigdo (2001), Nizarul Alim, dkk. (Simposium Nasional Akuntansi X, 2007), Arens dkk. (2008), serta Deis dan Giroux (1992) dalam Alvin (2011) yang mengatakan bahwa Etika berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Audit.

Berdasar jawaban-jawaban kuesioner, para auditor yang menjadi responden penelitian ini terlihat cukup menjaga etikanya dalam melakukan pekerjaan audit, sehingga mereka berusaha berhati-hati dalam bertindak terutama yang berhubungan dengan lingkungan kerjanya. Sesuai dengan penelitian yang dilakukan Hanjani dan Rahardja (2014), bahwa jika auditor mampu menjaga perilaku etisnya dalam bekerja, maka akan menghasilkan audit yang berkualitas. Begitu pula, dengan penelitian yang dilakukan oleh Behn dkk (1997) dalam Kadhafi (2013), bahwa atribut kualitas audit yang berkualitas, salah satu diantaranya adalah standar etika yang tinggi. Maka terjaganya etika oleh auditor responden penelitian ini, menghasilkan suatu kualitas audit yang baik.

4.2.4.3.3 Hasil Pengujian Hipotesis 3

Hipotesis ketiga yaitu apakah Interaksi antara Independensi Auditor dengan *Good Corporate Governance* berpengaruh terhadap Kualitas Audit. Pada tabel 4.23 pun dijelaskan bahwa hasil pengujian pada interaksi antara Independensi Auditor dengan *Good Corporate Governance* t hitungnya bernilai sebesar $-0.057 < 1.98861$ serta angka signifikansinya yang bernilai sebesar $0.955 > 0.05$. Maka H_3 dikatakan ditolak, dan dapat dinyatakan kesimpulan bahwa interaksi antara Independensi Auditor dengan *Good Corporate Governance* tidak berpengaruh terhadap variabel Kualitas Audit.

Para pengguna jasa auditor mengekspektasikan kinerja yang baik dan hasil audit yang berkualitas dari auditor, dengan mempertahankan sikap independensi, profesionalitas dan transparansi serta mengacu pada prinsip-prinsip *good corporate governance* ketika melakukan pekerjaan audit (Trisnaningsih, 2007). Trisnaningsih (2007) juga mengindikasikan bahwa auditor yang hanya memahami *good governance* tetapi dalam pelaksanaan audit tidak menegakkan independensinya, maka tidak akan berpengaruh terhadap kinerjanya. Secara implisit pemahaman *good governance* dapat meningkatkan kinerja auditor jika auditor tersebut selama dalam pelaksanaan audit selalu menegakkan independensinya. Kurangnya kesadaran auditor-auditor yang menjadi responden penelitian ini dalam menjaga independensinya (seperti pembahasan pada hipotesis 1), diduga menjadi penyebab interaksi antara independensi dengan *good corporate governance* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

4.2.4.3.4 Hasil Pengujian Hipotesis 4

Hipotesis yang terakhir yaitu apakah Interaksi antara Etika Auditor dengan *Good Corporate Governance* berpengaruh terhadap Kualitas Audit, dan telah ditunjukkan pada tabel 4.23 bahwa hasil pengujian dari interaksi antara Etika Auditor dengan *Good Corporate Governance* bernilai t hitung sebesar $0.628 < 1.98861$ serta angka signifikansi yang bernilai sebesar $0.532 > 0.05$. Maka H_4 dinyatakan ditolak, serta dapat disimpulkan pula bahwa interaksi antara Etika Auditor dengan *Good Corporate Governance* tidak berpengaruh terhadap variabel Kualitas Audit.

Mayoritas KAP yang menjadi objek penelitian ini merupakan KAP yang tergolong kecil. Menurut (Supriyono, 1988) dalam Paramastri & Suputra (2016) untuk menentukan ukuran suatu KAP dapat diukur dengan jumlah relatif *fee* yang diterima oleh suatu KAP dari satu klien tertentu. Kemudian, Dye (1993) dalam (Nasrullah Djamil) mengatakan bahwa auditor yang memiliki kekayaan besar biasanya adalah yang bernaung pada *audit size firms* yang besar pula. Kemungkinan bahwa auditor pada KAP-KAP yang menjadi objek penelitian ini rata-rata memiliki *audit fee* yang relatif kecil karena bernaung di bawah KAP yang juga tergolong kecil. Deid dan Giroux (1992) dalam (Kharismatuti, 2012) menyampaikan bahwa pada suatu konflik kekuatan, klien dapat menekan atau menyudutkan auditor untuk melawan suatu standar profesionalnya didalam bekerja dan dalam kondisi keuangan klien yang kuat, dapat dijadikan sebagai alat untuk mengancam auditor dengan cara akan melakukan pergantian auditor.

Audit fee yang relatif kecil diduga menjadi salah satu faktor penyebab auditor melanggar etika profesinya. Menurut (Supriyono, 1988) dalam Paramastri & Suputra (2016) besarnya *audit fee* dapat menjadi penyebab indikator berkurangnya kinerja profesional akuntan publik, karena (1) kantor akuntan yang memeriksa merasa tergantung pada klien tersebut sehingga segan untuk menentang kehendak klien, (2) kantor akuntan takut kehilangan klien yang dapat mendatangkan pendapatan yang relatif besar jika kantor akuntan tidak menuruti kehendak klien, (3) kantor akuntan cenderung memberikan *counterpart fee* kepada satu atau beberapa pejabat kunci klien yang diaudit sehingga menimbulkan hubungan yang tidak independen. Tidak jarang auditor melakukan hal ini agar tidak kehilangan kliennya, sehingga membuatnya terpaksa melanggar etika profesinya sebagai auditor. Melanggar etika profesinya sebagai auditor, secara tidak langsung juga berarti menurunkan kualitas penerapan good corporate governance oleh KAP tempatnya bernaung.

Berdasarkan pada tabel 4.23, dengan nilai *Unstandardized Coefficients B* sebesar 0.366, peneliti menyimpulkan bahwa variabel Etika Auditor menjadi variabel yang paling dominan dalam mempengaruhi suatu kualitas audit. Variabel etika auditor menjadi variabel yang paling dominan dan diikuti variabel-variabel lainnya dalam penelitian ini yaitu Independensi Auditor, interaksi antara Etika dengan *Good Corporate Governance* dan interaksi antara Independensi dengan *Good Corporate Governance*.

BAB V

PENUTUP

Mengacu pada berbagai teori dan hasil penelitian yang telah dijabarkan pada bab-bab sebelumnya, maka pada bab ini peneliti akan merumuskan suatu kesimpulan, implikasi, keterbatasan penelitian, dan juga saran yang seluruhnya akan dijelaskan seperti dibawah ini.

5.1 Kesimpulan

Berdasarkan penelitian yang dilakukan dengan tujuan untuk menguji dan menganalisis bagaimana pengaruh Independensi dan Etika Auditor yang dimoderasi oleh *Good Corporate Governance* terhadap Kualitas Audit, maka peneliti menarik kesimpulan bahwa hanya faktor Etika Auditor yang berpengaruh terhadap Kualitas Audit. Sementara faktor Independensi Auditor, interaksi antara Independensi Auditor dengan *Good Corporate Governance*, dan interaksi antara Etika Auditor dengan *Good Corporate Governance* tidak berpengaruh terhadap Kualitas Audit. Penelitian ini juga membuktikan bahwa Etika Auditor menjadi variabel yang paling dominan dalam mempengaruhi suatu Kualitas Audit dibanding dengan variabel-variabel lain dalam penelitian ini.

Baik independensi, etika, maupun *good corporate governance* sebenarnya merupakan faktor-faktor yang sangat penting dalam menunjang kualitas seorang auditor untuk melakukan pekerjaan audit. Tetapi seiring dengan ketatnya

persaingan bisnis dan perkembangan budaya bisnis dunia, akan semakin banyak faktor yang menguji kualitas seorang auditor dalam menjalankan tanggung jawabnya untuk melindungi kepentingan publik. Menjadi pihak yang independen bukanlah hal yang mudah. Dibutuhkan komitmen dan konsistensi yang tinggi untuk dapat menjembatani kepentingan berbagai pihak dalam dunia bisnis.

5.2 Implikasi

Sama seperti tujuan dari banyak penelitian, peneliti berharap banyak manfaat yang diberikan melalui penelitian ini. Penelitian ini memiliki beberapa implikasi, baik untuk pengembangan teori-teori yang sudah ada, kepentingan praktisi, dan juga untuk penelitian-penelitian yang akan dilakukan selanjutnya. Dengan mengacu pada penelitian ini, peneliti-peneliti selanjutnya dapat memperoleh banyak manfaat dan bantuan, terutama untuk penelitian-penelitian selanjutnya yang sejenis.

Melalui penelitian ini, peneliti berharap kesadaran dari banyak orang yang berprofesi sebagai akuntan publik/auditor akan semakin meningkat, serta dapat selalu menjaga sikap independensi dan etika profesi yang dimilikinya. Peneliti juga berharap agar semakin banyak KAP di Indonesia yang meningkatkan penerapan prinsip *good corporate governance*-nya guna menjaga sekaligus meningkatkan baik kualitas auditor-auditornya, maupun tata kelola perusahaan agar berkinerja semakin profesional. Sehingga kualitas audit yang dimiliki oleh KAP-KAP di Indonesia akan semakin dijamin kehandalannya dan kembalinya kepercayaan masyarakat terhadap profesi auditor/akuntan publik.

5.3 Keterbatasan Penelitian

Bagian ini akan memaparkan beberapa masalah yang ditemui oleh peneliti selama melakukan penelitian, diantaranya sebagai berikut :

- 1) Penelitian ini menggunakan metode kuesioner dan terdapat kelemahan dari metode ini, yaitu pertanyaan kuesioner bagian *good corporate governance* dirasa sedikit bias dan ditemukan beberapa data yang didapatkan memiliki kemungkinan bias dikarenakan mungkin terjadi adanya perbedaan daya tangkap, pemahaman, dan juga persepsi dari responden yang dalam hal ini adalah terdiri dari banyak auditor atau akuntan publik dengan latar belakang pengalaman dan kompetensi yang berbeda-beda dalam merespon setiap poin pertanyaan yang ada pada kuesioner penelitian. Selain itu, dalam merespon kuesioner penelitian, tingkat keseriusan dan ketelitian dari responden juga berbeda beda, sehingga jawaban yang mereka pilih pun berbeda beda pula pada setiap pertanyaan di kuesioner.
- 2) Penelitian ini menggunakan metode survei, dimana kelemahan dari metode ini adalah kuesioner yang kembali jumlahnya belum tentu bisa sama dengan atau mendekati jumlah kuesioner yang disebar oleh peneliti. Sementara jumlah kuesioner yang ditargetkan akan kembali oleh peneliti adalah sekitar 70 – 80% dari jumlah kuesioner yang telah disebar. Selain itu, selama melakukan penelitian ini, tidak semua KAP di Kota Malang dan Surabaya bersedia berpartisipasi dan berkontribusi menerima kuesioner penelitian dari peneliti. Adapun yang bersedia, tetapi mereka hanya menyanggupi untuk mengisi beberapa kuesioner saja (maksimal 10 eksemplar dan minimal 3 eksemplar per KAPnya) dikarenakan sangat

sibuknya para auditor yang bekerja di masing-masing KAP tersebut.

Sehingga peneliti melakukan beberapa cara agar kuota kuesioner yang kembali dapat terpenuhi, seperti menambah jumlah kuesioner yang disebar ke beberapa KAP lainnya dan memperpanjang tenggang waktu sampai hampir seluruh kuesioner tersebut dapat diambil kembali oleh peneliti.

- 3) Waktu pelaksanaan penelitian ini bertepatan di bulan April 2017, dimana mayoritas KAP Kota Malang dan Surabaya sedang memiliki banyak *deadline* yang harus segera diselesaikan hingga 30 April 2017, seperti *deadline* penugasan SPT dan PPh Badan. Sehingga beberapa KAP di Kota Malang dan Surabaya tidak bersedia untuk berpartisipasi dalam penelitian ini ataupun ada juga yang menerima kuesionernya tetapi tidak dapat menjanjikan bahwa kuesioner yang diterima akan kembali dan keadaan ini membuat peneliti pun harus lebih banyak menghubungi KAP lainnya untuk mencari objek yang bersedia berpartisipasi dalam penelitian.
- 4) Peneliti tidak menemukan penelitian terdahulu terutama mengenai pengaruh interaksi antara independensi dengan *good corporate governance* terhadap kualitas audit dan pengaruh interaksi antara etika dengan *good corporate governance* terhadap kualitas audit secara spesifik, sehingga peneliti harus membaca dan mengkombinasikan banyak jurnal maupun skripsi untuk dapat menemukan pengaruh antara variabel-variabel tersebut. Selain itu, penelitian ini menggunakan *good corporate governance* sebagai variabel moderasi, dimana untuk melakukan pengujian statistik terhadap variabel moderasi yaitu berbeda dengan menguji variabel independen, sehingga peneliti pun harus lebih dalam

mempelajari mengenai bagaimana melakukan pengujian statistik terhadap data dengan menggunakan variabel moderasi di dalamnya.

- 5) Responden dari penelitian ini bukan hanya Partner, tetapi juga terdiri dari Manager, Supervisor, Senior Auditor, Junior Auditor dan Magang. Selain itu, mayoritas responden didominasi oleh Junior Auditor, sehingga secara kompetensi, pengalaman, kemampuan dan lain sebagainya, masih jauh di bawah level dari Manager, Supervisor dan Senior Auditor. Karena semakin tinggi kualitas responden dari penelitian, akan semakin tinggi pula kualitas jawaban atau respon yang didapatkan, dan data yang diperoleh juga semakin handal dan dapat diandalkan.

5.4 Saran

Adapun beberapa saran yang akan diberikan untuk penelitian-penelitian selanjutnya, yaitu sebagai berikut :

- 1) Untuk peneliti-peneliti selanjutnya, dapat menekan adanya kemungkinan bias pada pertanyaan-pertanyaan kuesioner dan data yang dikumpulkan dengan mencari referensi pertanyaan kuesioner dari jurnal-jurnal penelitian sejenis yang telah terpublikasi, sehingga pertanyaan kuesioner terjamin kehandalannya dan dapat dipertanggungjawabkan.
- 2) Peneliti-peneliti selanjutnya dapat memaksimalkan jumlah kuesioner yang kembali agar dapat mendekati jumlah kuesioner yang disebar dengan menentukan waktu penelitian yang tepat dan menghindari waktu sibuk responden agar pengembalian kuesioner dapat maksimal. Dapat juga

dilakukan *follow up* secara berkala terhadap KAP-KAP yang menjadi objek penelitian mengenai waktu pengembalian kuesioner agar dapat lebih cepat untuk diambil.

- 3) Peneliti-peneliti selanjutnya juga sebaiknya lebih kritis dalam menentukan topik penelitian. Agar dapat memilih topik penelitian yang memiliki banyak jurnal rujukan atau penelitian terdahulu. Sehingga lebih memudahkan peneliti dalam memperkuat dan mendukung penelitiannya dengan jurnal rujukan atau penelitian-penelitian terdahulu tersebut.
- 4) Peneliti-peneliti selanjutnya dapat menaikkan kualitas responden penelitian dengan mengkerucutkan, membatasi atau menentukan kriteria responden tertentu agar kualitas jawaban atau respon juga meningkat. Kemudian, data yang diperoleh pun nantinya handal dan dapat diandalkan.

DAFTAR PUSTAKA

- Alim, M. N., Hapsari, T., Purwanti, L. (2007). *Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi*. Simposium Nasional Akuntansi X, 26 – 28 Juli 2007, Hal. 1 – 26.
- Andypratama, Lukas William & Mustamu, Ronny H. (2013). *Penerapan Prinsip-Prinsip Good Corporate Governance pada Perusahaan Keluarga : Studi Deskriptif pada Distributor Makanan*. Jurnal AGORA Vol. 1, No. 1, (2013).
- Apriadi, Rangga Nuh. (2015). *Determinan Terjadinya Fraud pada Institusi Pemerintahan (Studi Kasus pada BPK RI Perwakilan Provinsi Jawa Timur)*. Skripsi. Malang : Universitas Brawijaya.
- Aprizal, Achmad. (2011). *Persepsi Akuntan dan Mahasiswa Akuntansi terhadap Etika Profesi*. Skripsi. Jakarta : Universitas Esa Unggul Jakarta.
- Arifin. (2005). *Peran Akuntan dalam Menegakkan Prinsip Good Corporate Governance pada Perusahaan di Indonesia (Tinjauan Perspektif Teori Keagenan)*. Pengusulan Jabatan Guru Besar. Semarang : Universitas Diponegoro.
- Badjuri, Achmat. (2011). *Faktor-Faktor yang Berpengaruh terhadap Kualitas Audit Auditor Independen pada Kantor Akuntan Publik (KAP) Di Jawa Tengah*. Jurnal Dinamika Keuangan dan Perbankan, November 2011, Hal: 183 – 197, ISSN : 1979 – 4878, Vol. 3, No. 2.
- Budiman, Alessandro. (2017). *Pengaruh Etika, Independensi, Pengalaman, Keahlian Auditor, dan Risiko Audit terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Malang)*. Skripsi. Malang : Universitas Brawijaya.
- Djamil, Nasrullah. (2007). *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit pada Sektor Publik dan Beberapa Karakteristik untuk Meningkatkan*. Skripsi. Banjarmasin : STIE Nasional Banjarmasin.
- DeAngelo, Linda Elizabeth. (1981). *Auditor Size and Audit Quality*. Journal of Accounting and Economics, Volume 3, Issue 3, December 1981, Pages 183 – 199.
- Deis, D. R. & Giroux, G. A. (1992). *Determinants of Audit Quality in The Public Sector*. The Accounting Review, July 1992, Pages 462 – 479.
- Efendy, Muh. Taufiq. (2010). *Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Motivasi terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat dalam Pengawasan Keuangan Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kota Gorontalo)*. Tesis. Semarang : Universitas Diponegoro.



Elfari, Eunike Christina. (2007). *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Jawa Tengah)*. Skripsi. Semarang : Universitas Negeri Semarang.

Futri, Putu Septiani & Juliarsa, Gede. (2014). *Pengaruh Independensi, Profesionalisme, Tingkat Pendidikan, Etika Profesi, Pengalaman, dan Kepuasan Kinerja Auditor pada Kualitas Audit Kantor Akuntan Publik di Bali*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana, 7 Februari 2014, Hal. 444 – 461.

Ghozali, Imam. (2013). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS Cetakan VII*. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

Hanna, Elizabeth & Firnanti, Friska. (2013). *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kinerja Auditor*. Jurnal Bisnis dan Akuntansi, Vol. 15, No. 1, Juni 2013, Hal. 13 – 28.

Hanjani, Andreani & Rahardja. (2014). *Pengaruh Etika Auditor, Pengalaman Auditor, Fee Audit, dan Motivasi Auditor terhadap Kualitas Audit (Studi pada Auditor Kap di Semarang)*. Diponegoro Journal of Accounting, Vol. 3, No. 2, 2014, Hal. 1 – 9.

Harhinto, Teguh . (2004). *Pengaruh Keahlian dan Independensi Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada KAP di Jawa Timur)*. Tesis. Semarang : Universitas Diponegoro Semarang.

HP, Nasyiah & Payamta. (2002). *Sikap Akuntan terhadap Advertensi Jasa Akuntan Publik*. Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia, Vol. 6, No. 1, Juni 2002, Hal. 43 – 61.

Indah, Siti Nur Mawar. (2010). *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada KAP di Semarang)*. Skripsi. Semarang : Universitas Diponegoro Semarang.

Institut Akuntan Publik Indonesia. (2015). *Membership KAP Malang*. Diakses dari http://iapi.or.id/Iapi/membership_kap/membership_kap/malang-570df92bccadc.pdf

Institut Akuntan Publik Indonesia. (2015). *Membership KAP Surabaya*. Diakses dari http://iapi.or.id/Iapi/membership_kap/membership_kap/surabaya-570e15d608efb.pdf

Institut Akuntan Publik Indonesia. (2008). *Kode Etik Profesi Akuntan Publik*. Diakses dari <http://iapi.or.id/Iapi/detail/237>

Kadhafi, Muhammad. (2013). *Pengaruh Independensi, Etika dan Standar Audit terhadap Kualitas Audit Inspektorat Aceh*. Jurnal Telaah & Riset Akuntansi, Vol. 6, No. 1, 1 Januari 2013, Hal. 54 – 63.

Kharismatuti, Norma. (2012). *Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris pada Internal Auditor BPKP DKI Jakarta)*. Skripsi. Semarang : Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro.

Knapp, Michael C. (1985). *Audit Conflict : An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure*. The Accounting Review, Vol. 60, No. 2, April 1985, Pages 202 – 211.

Kusharyanti. 2003. *Temuan Penelitian Mengenai Kualitas Audit Dan Kemungkinan Topik Penelitian Di Masa Datang*. Akuntansi dan Manajemen, Desember, Hal. 25- 60.

Kusuma, Henda Sandika. (2011). *Pengaruh Pelaksanaan Etika Profesi dan Kecerdasan Emosional terhadap Pengambilan Keputusan bagi Auditor (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik dan Badan Pemeriksa Keuangan di Semarang)*. Skripsi. Semarang : Universitas Diponegoro.

Kusumawati, Armadyani. (2013). *Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit dengan Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris pada Auditor Kantor Akuntan Publik di Jawa Timur)*. Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB Universitas Brawijaya, Vol.1, No.2, 2013.

Lydiawati, Melissa. (2013). *Pengaruh Pengalaman Kerja, Kompetensi dan Independensi auditor terhadap Kualitas audit*. Skripsi. Surabaya : Universitas Katolik Widya Mandala Surabaya.

Mautz, R.K. dan H.A. Sharaf. 1961. *The Philosophy of Auditing*. Sarasota, Florida: American Accounting Association.

Mayangsari, Sekar. (2003). *Analisis Pengaruh Independensi, Kualitas Audit, serta Mekanisme Corporate Governance terhadap Integritas Laporan Keuangan*. Simposium Nasional Akuntansi VI, Surabaya, 16 – 17 Oktober 2003, Hal. 231 – 249.

Meutia, Inten. (2004). *Pengaruh Independensi Auditor terhadap Manajemen Laba untuk KAP Big 5 dan Non Big 5*. Jurnal Riset Akuntansi Indonesia, Vol. 7, No. 3, September 2003, Hal. 333 – 350.

Nugrahaningsih, Putri. (2005). *Analisis Perbedaan Perilaku Etis Auditor di KAP dalam Etika Profesi (Studi terhadap Peran Faktor-Faktor Individual : Locus of Control, Lama Pengalaman Kerja, Gender, dan Equity Sensitivity)*. Simposium Nasional Akuntansi VIII, Solo, 15-16 September 2005, Hal. 617 – 630.

Paramastri, I. D. A. A. D. & Suputra, I. D. G. D. (2016). *Pengaruh Audit Fee, Jasa Non Audit, Ukuran KAP dan Lama Hubungan Audit terhadap Independensi Penampilan*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana, Vol. 14, No. 1, Januari 2016, Hal. 118 – 143.

- Putra, Nugraha Agung Eka. (2012). *Pengaruh Kompetensi, Tekanan Waktu, Pengalaman Kerja, Etika dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit (Studi : Pada Kantor Akuntan Publik di Daerah Istimewa Yogyakarta)*. Skripsi. Yogyakarta : Universitas Negeri Yogyakarta.
- Sari, Putri P. & Astika, Ida Bagus Putra. (2015). *Moderasi Good Corporate Governance pada Pengaruh antara Leverage dan Manajemen Laba*. E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana 12.3, 2015, Hal. 752 – 769.
- Savitri, Enni. (2016). *Good Corporate Governance Memoderasi Pengaruh Audit Manajemen terhadap Kinerja Manajerial (Studi Empiris pada Perusahaan Perbankan di Pekanbaru)*. Jurnal Aplikasi Manajemen (JAM), Vol. 14, No. 3, September 2016, Hal. 528 – 536, Terindeks dalam Google Scholar.
- Sekaran dan Bougie. (2013). *Research Methods for Bussiness: A Skill-Building Approach, Sixth ed.* United Kingdom: John Willey & Sons Ltd.
- Sugiyono. (2012). *Metode Penelitian: Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Sukriah, I., Akram, & Inapty, Biana Adha. (2009). *Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektifitas, Integritas dan Kompetensi Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan*. SNA XII.
- Supriyono, R.A. (1988). *Pemeriksaan Akuntan (Auditing): Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik*. Yogyakarta : BPFE.
- Susanti, Serli Ike Ari. (2011). *Pengaruh Kualitas Corporate Governance, Kualitas Audit, dan Earnings Management terhadap Kinerja Perusahaan*. Jurnal Ekonomi dan Bisnis Tahun 2007, Vol. 5, No. 2, Juli 2011, Hal. 145 – 161.
- Tarigan, Malem U., Bangun, P., & Susanti. (2013). *Pengaruh Kompetensi, Etika, dan Fee Audit terhadap Kualitas Audit*. Jurnal Akuntansi, Vol. 13, No. 1, April 2013, Hal.803 – 832.
- Trisnaningsih, Sri. (2007). *Independensi Auditor dan Komitmen Organisasi sebagai Mediasi Pengaruh Pemahaman Good Governance, Gaya Kepemimpinan dan Budaya Organisasi terhadap Kinerja Auditor*. Simposium Nasional Akuntansi X, 26 – 28 Juli 2007, Hal. 1 – 56.
- Tuanakotta, Theodorus M. (2013). *Audit Berbasis ISA (International Standards on Auditing)*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Tuanakotta, Theodorus M. (2015). *Audit Kontemporer*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Wardoyo, Trimanto S. & Lena. (2010). *Peranan Auditor Internal dalam Menunjang Pelaksanaan Good Corporate Governance (Studi Kasus pada*

PT. Dirgantara Indonesia). Akurat Jurnal Ilmiah Akuntansi No. 3, Tahun ke-1, September-Desember 2010.

Yenny, Y. & Ramdan Z. (2012). *Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas dan Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Audit yang Dihasilkan Auditor KAP Big Four*. Diakses dari <http://eprints.binus.ac.id>

_____. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik*.

_____. *Keputusan Menteri Badan Usaha Milik Negara (BUMN) Nomor : KEP-17/M-MBU/2002 tentang Penerapan Praktek Good Corporate Governance pada Badan Usaha Milik Negara (BUMN)*.

_____. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 1995 tentang Perseroan Terbatas*.

_____. *Statement on Auditing Standards (SAS) No. 82, Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*.

_____. *Standar Auditing Seksi 220 tentang Independensi*.

_____. *Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 423/KMK.06/2002 tentang Jasa Akuntan Publik*