

**ANALISIS DAMPAK KARAKTERISTIK PERSONAL, PENGALAMAN AUDIT,
DAN INDEPENDENSI AKUNTAN PUBLIK TERHADAP PENERAPAN ETIKA
AKUNTAN PUBLIK DAN IMPLIKASINYA TERHADAP KUALITAS AUDIT
(Survei Terhadap Para Akuntan Publik di Indonesia)**

Amilin

Fakultas Ekonomi dan Bisnis UIN Syarif Hidayatullah Jakarta.

Email: msmagister1@gmail.com

Abstract: The purposes of this research are to analyze: (1) the impact of personal characteristics, audit experiences, and public accountant independency either in partially or simultaneously to application of public accountant ethics; and (2) the impact of personal characteristics, audit experiences, public accountant independency, and application of public accountant ethics either in partially or simultaneously to audit quality. This research done 261 Indonesian Public Accountant. Data collected through questionnaires. The respondents of this research are partners, managers, and senior auditors (in-charge). The explanatory method used in this research with hypothesis tested by Structural Equation Modeling (SEM). The results of the study are as follows: (1) the personal characteristics, audit experiences, and public accountant independency influence to the application of public accountant ethics either in partially or simultaneously; and (2) the personal characteristics, audit experiences, public accountant independency, and the application of public accountant ethics influence to audit quality either in partially or simultaneously.

Key Words: The personal characteristics, the audit experience, the public accountant independency, the application of public accountant ethics, audit quality

Abstrak: Tujuan dari penelitian ini untuk menganalisa: (1) pengaruh yang kuat dari karakteristik personal, pengalaman audit, dan kemandirian akuntan publik secara sebagian atau secara berkesinambungan; dan (2) pengaruh yang kuat dari karakteristik personal, pengalaman audit, dan kemandirian akuntan publik dan penerapan etika akuntan publik secara sebagian atau secara berkesinambungan terhadap kualitas audit. Penelitian ini dilakukan pada 261 akuntan publik Indonesia. Data dikumpulkan melalui kuesioner. Responden penelitian ini adalah rekanan, manajer, dan auditor senior (*in-charge*). Metode *explanatory* (explanatory method) digunakan dalam penelitian ini dengan hipotesa yang diuji dengan *Structural Equation Modeling* (SEM). Hasil dari penelitian ini adalah sebagai berikut: (1) karakteristik personal, pengalaman audit, dan kemandirian akuntan publik mempengaruhi penerapan etika akuntan publik secara sebagian atau secara berkesinambungan; dan (2) karakteristik personal, pengalaman audit, dan kemandirian akuntan publik dan penerapan etika akuntan publik mempengaruhi kualitas audit secara sebagian atau secara berkesinambungan terhadap kualitas audit

Kata kunci: Karakteristik personal, pengalaman audit, kemandirian akuntan publik, penerapan etika akuntan publik, kualitas audit.

PENDAHULUAN

Skandal akuntansi yang terjadi di Amerika Serikat (AS) beberapa waktu lalu memiliki pengaruh terhadap perekonomian AS sendiri dan berdampak pada perubahan aktivitas pasar modal di seluruh dunia, termasuk di Indonesia. Departemen Keuangan Republik Indonesia telah melakukan *press-relalease* yang memuat tentang berbagai pelanggaran yang dilakukan oleh akuntan publik di Indonesia sejak tahun 2004 hingga tahun 2009 yang diperoleh dari berbagai sumber, diringkas dan disajikan dalam Tabel 1 berikut ini.

Tabel 1. Kasus Pelanggaran yang dilakukan oleh Akuntan Publik selama Tahun 2004 s.d 2009

Aspek yang Dilanggar	Jumlah Kasus Pelanggaran Berdasarkan Tahun						Total Kasus
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	
Karakteristik Personal Akuntan Publik	-	-	-	2	1	2	5
Pengalaman Audit	1	-	-	2	2	1	6
Independensi Akuntan Publik	1	1	1	1	1	2	7
Penerapan Etika Akuntan Publik	2	1	-	1	5	3	12
Kualitas Audit	2	1	2	5	8	4	22
Total Kasus	6	3	3	11	17	12	52

Sumber: Biro Hubungan Masyarakat Departemen Keuangan, *Press Release* Menteri Keuangan Republik Indonesia Tahun 2004 s.d 2009. Diolah dari berbagai sumber.

Bertolak dari kasus-kasus tersebut, situasi kontekstual ini memerlukan perhatian dalam berbagai aspek pengembangan profesionalisme akuntan, termasuk di dalamnya melalui suatu penelitian. Jika dihubungkan dengan regulasi yang ada, kasus-kasus pelanggaran yang dilakukan oleh para akuntan tersebut sungguh sangat ironis, karena telah terjadi kesenjangan harapan (*expectation gap*) antara aspek situasional dengan aspek kondisional. Adanya *expectation gap* tersebut telah menyebabkan beberapa pengguna jasa audit meragukan integritas akuntan publik termasuk kualitas audit yang dihasilkannya..

Yuke Irawati (2005: 930) dalam penelitiannya menunjukkan bahwa karakteristik personal dapat mempengaruhi baik secara langsung maupun secara tidak langsung terhadap kualitas audit. Sedangkan Noviyani dan Bandi (2002: 44) berpendapat bahwa pengalaman dapat berpengaruh positif terhadap pengetahuan auditor tentang jenis-jenis kekeliruan yang berbeda yang diketahuinya. Pengalaman tentang industri klien dapat meningkatkan kemampuan dalam menduga adanya kekeliruan pada saat melakukan prosedur analitis (Wright & Wright, 1997: 32).

Dari beberapa penelitian yang telah dilakukan baik di luar negeri maupun di Indonesia, belum ditemukan suatu penelitian yang menguji dan menganalisis secara komprehensif tentang dampak karakteristik personal, pengalaman audit, dan independensi akuntan publik terhadap penerapan etika akuntan publik yang berimplikasi terhadap kualitas audit. Sehubungan dengan hal tersebut maka penelitian ini dimaksudkan untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi penerapan etika akuntan publik dan bagaimana implikasinya terhadap kualitas audit. Adapun perbedaan antara penelitian ini dengan penelitian-penelitian sebelumnya, setidaknya terletak pada beberapa hal berikut ini

yaitu: (1) variabel penelitian yang diuji; (2) instrumen pengukuran variabel; (3) alat analisis yang digunakan; (4) responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini; (5) area penelitian; dan (6) waktu dilaksanakannya penelitian.

Karakteristik Personal. Pembahasan topik mengenai karakteristik personal dalam *organizational behavior* meliputi tentang orang-orang yang memasuki organisasi dengan karakteristik-karakteristik tertentu yang akan mempengaruhi perilaku mereka di tempat kerja (Robbins, 2005:30). Karakteristik personal dalam penelitian ini terdiri dari tiga dimensi yaitu: *skeptisisme profesional*, *self-esteem* dan *self-efficacy*.

Pengalaman Audit. Pengalaman audit adalah pengalaman auditor dalam melakukan audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu maupun banyaknya penugasan yang pernah ditangani (Ida Suraida, 2005:49). Penelitian Ida Suraida (2005:64) juga menjelaskan bahwa salah satu yang mempengaruhi skeptisisme profesional auditor adalah pengalaman.

Independensi Akuntan Publik. Carey dalam Mautz & Sharaf (1993:205) mendefinisikan independensi akuntan publik berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

Penerapan Etika Akuntan Publik. Etika berkaitan dengan pernyataan tentang bagaimana orang akan berperilaku terhadap sesamanya (Kell, Boynton, & Johnson, 2006:66). Penerapan etika akuntan publik dalam penelitian ini menggunakan dimensi kesadaran etis dan dimensi kepedulian pada etika profesi.

Kualitas Audit. De Angelo (1981:26) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Kualitas audit sulit diukur secara obyektif, sehingga para peneliti menggunakan berbagai dimensi kualitas audit yang berbeda-beda..

Kerangka Pemikiran. Merchant (1989) menemukan bukti empiris bahwa auditor yang semakin berpengalaman akan memiliki kemampuan yang lebih baik dalam mengidentifikasi kesalahan-kesalahan dalam melakukan telaah analitik dan semakin tinggi tingkat independensinya. Auditor yang independen dan berpengalaman menunjukkan tingkat perhatian selektif yang lebih tinggi terhadap informasi yang relevan dan lebih mudah dalam menerapkan prinsip-prinsip etika (Davis, 1996).

Hasil penelitian Pany dan Reckers (1980) menunjukkan bukti empiris bahwa pemberian hadiah meskipun jumlahnya sedikit berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor, karakter personal auditor berhubungan positif dengan independensi auditor. Hasil penelitian De Angelo (1981) menunjukkan bahwa KAP yang besar akan berusaha untuk menyajikan kualitas audit yang lebih besar dibandingkan dengan KAP yang kecil. Hasil penelitian Meixner and Welker (1988) menunjukkan bahwa konsensus yang terjadi diantara staf auditor semakin meningkat karena bertambahnya intensitas waktu untuk berhubungan dengan manajer audit yang sama. Libby and Frederick (1990) menemukan bukti bahwa semakin banyak pengalaman yang dimiliki oleh seorang auditor maka semakin banyak pula baik sikap skeptisisme profesionalnya dalam menghasilkan berbagai macam dugaan dan menjelaskan temuan audit. Untuk memperoleh hasil audit

yang berkualitas maka auditor yang terlibat dalam penugasan audit harus memiliki karakteristik personal yang baik. Hal ini selaras dengan apa yang diungkapkan oleh Robbins (2005:30) yang menyatakan bahwa orang-orang yang memasuki organisasi dengan karakteristik-karakteristik tertentu akan mempengaruhi perilaku mereka di tempat kerja. Orang-orang yang memiliki karakteristik yang baik, maka kecenderungan *output* pekerjaan hasil yang dihasilkannya akan cenderung baik.

Karakteristik personal yang baik harus didukung dengan pengalaman audit yang memadai serta selalu menjaga sikap independensi yang dijalankan secara konsisten. Hal ini senada seperti apa yang diungkapkan oleh Sularso dan Na'im (1999) yang menyatakan bahwa pengalaman personel audit akan meningkatkan kompetensi mereka dalam menjalankan setiap penugasan. Personel audit berpengalaman memakai analisis yang lebih teliti, terinci dan runtut dalam mendeteksi gejala kekeliruan dibandingkan dengan analisis yang tidak berpengalaman.

Berkenaan dengan kualitas audit, DeAngelo (1981) menyatakan bahwa kualitas audit merupakan probabilitas auditor mampu mengungkapkan pelanggaran dalam sistem akuntansi klien. Kualitas audit ini oleh Duff (2004) diukur melalui empat dimensi yaitu: kualitas teknis, kualitas jasa, hubungan auditor-klien, dan independensi auditor.

Hipotesis. Berdasarkan kerangka pemikiran yang telah diuraikan pada bagian sebelumnya, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

Ha1: Karakteristik personal, pengalaman audit, dan independensi akuntan publik berpengaruh baik secara parsial maupun simultan terhadap penerapan etika akuntan publik.

Ha2: Karakteristik personal, pengalaman audit, independensi akuntan publik, dan penerapan etika akuntan publik berpengaruh baik secara parsial maupun simultan terhadap kualitas audit.

METODE

Desain Penelitian. Penelitian ini merupakan penelitian *explanatory*. Untuk memperoleh data, dalam penelitian ini dilakukan survey terhadap para akuntan publik di Indonesia dengan unit analisis individual yaitu para auditor eksternal yang bekerja di Kantor Akuntan Publik di Indonesia.

Operasionalisasi Variabel Penelitian. Karakteristik personal adalah kualitas orang-orang yang memasuki organisasi dengan karakteristik-karakteristik tertentu yang akan mempengaruhi perilaku mereka di tempat kerja. Variabel ini terdiri dari 3 dimensi dan 7 indikator yang diukur menggunakan skala ordinal. Pengalaman audit dalam penelitian ini adalah pengalaman auditor dalam melakukan *general audit*. Variabel ini terdiri dari 2 dimensi dan 5 indikator yang diukur menggunakan skala ordinal. Independensi akuntan publik adalah sikap yang diharapkan dari diri seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan obyektivitas. Variabel ini terdiri dari 3 dimensi dan 11 indikator yang diukur menggunakan skala ordinal. Penerapan etika akuntan publik adalah aplikasi seperangkat aturan atau norma atau pedoman yang mengatur perilaku manusia, baik yang harus dilakukan maupun yang harus ditinggalkan yang dianut. Variabel ini terdiri dari 2 dimensi dan 13 indikator yang diukur menggunakan skala ordinal. Kualitas audit adalah probabilitas di mana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu

pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Variabel ini terdiri dari 4 dimensi dan 10 indikator yang diukur menggunakan skala ordinal.

Populasi, Metode Pemilihan Sampel, dan Teknik Pengumpulan Data. Populasi sasaran dalam penelitian ini adalah para auditor eksternal yang bekerja di Kantor Akuntan Publik di Indonesia. Responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini terdiri dari: para partner, manajer, dan auditor senior (*in-charge auditor*). Penarikan sampel dilakukan dengan teknik *probability sampling* dengan menggunakan metode *simple random sampling*. Data dikumpulkan melalui media kuesioner.

Metode Pengujian Data. Dalam menguji data dilakukan beberapa hal berikut ini: (1) Uji kualitas data, melalui uji validitas dan uji reliabilitas. Metode untuk menguji validitas menggunakan rumus korelasi *product moment*. Uji reliabilitas menggunakan analisis *Cronbach-Alpha*, dan (2) Analisis deskriptif, dilakukan untuk melihat profil responden dan gambaran tentang jawaban responden dalam setiap pertanyaan dalam kuesioner.

Pengujian Hipotesis. Pengujian hipotesis dimaksudkan untuk mengetahui besarnya pengaruh dan uji signifikansi antar variabel sesuai kerangka konseptual penelitian. Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan *Sequential Equation Modelling (SEM)* melalui program *Lisrel*.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Gambaran Unit Observasi. Jumlah sampel penelitian yang layak untuk diuji dalam penelitian ini sebanyak 261 auditor eksternal. Deskripsi mengenai profil responden sebagai unit analisis dalam penelitian ini disajikan dalam Tabel 2.

Tabel 2. Profil Responden Penelitian

Kategori	Frekuensi (Persentase)			Total
	Partner	Manajer	Senior	
Laki-laki	48 (18,39%)	79 (30,27%)	92 (35,25%)	219 (83,91%)
Perempuan	1 (0,38%)	5 (1,92%)	36 (13,79%)	42 (16,09%)
Jumlah	49 (18,77%)	84 (32,18%)	128 (49,04%)	261 (100%)

Hasil Uji Instrumen Pengukuran Variabel Penelitian. Pada Tabel 3 berikut ini disajikan ringkasan hasil uji validitas data dengan menggunakan metode korelasi *product moment*.

Dari Tabel 3 dapat diketahui bahwa seluruh variabel penelitian memiliki nilai t-hitung lebih besar dari nilai t-tabel. Dengan demikian dapat dinyatakan bahwa seluruh variabel penelitian yang diuji dalam penelitian ini telah valid. Selanjutnya, pada Tabel 4 berikut ini disajikan ringkasan hasil uji reliabilitas data dengan menggunakan metode *Cronbach-Alpha*.

Tabel 3. Hasil Uji Validitas Variabel Penelitian

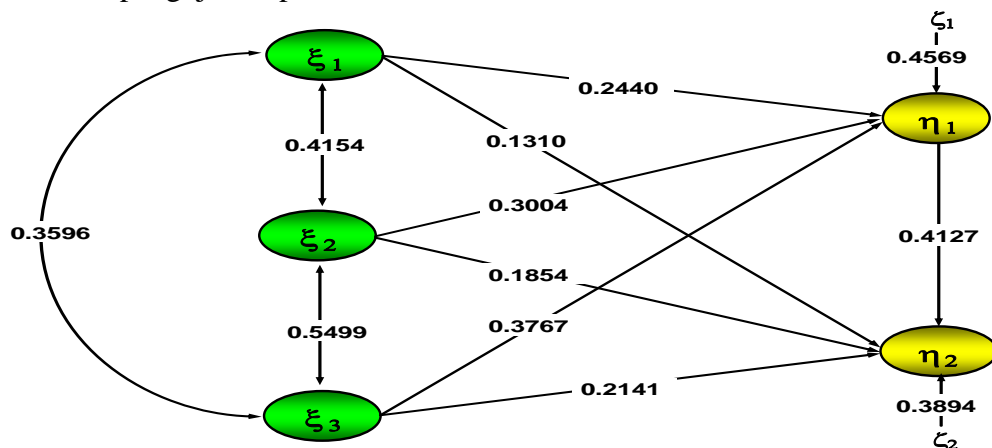
No	Nama Variabel	Jumlah Pertanyaan	Hasil Uji	Keterangan
1	Karakteristik Personal	20	t-hitung > nilai t-tabel	Valid
2	Pengalaman Audit	5	t-hitung > nilai t-tabel	Valid
3	Independensi Akuntan Publik	11	t-hitung > nilai t-tabel	Valid
4	Penerapan Etika Akuntan Publik	13	t-hitung > nilai t-tabel	Valid
5	Kualitas Audit	17	t-hitung > nilai t-tabel	Valid

Tabel 4. Hasil Uji Reliabilitas Variabel Penelitian

Variabel	Jumlah Pernyataan	Koefisien Reliabilitas	Keterangan
Karakteristik personal	20	0,876	reliabel
Pengalaman Audit	5	0,834	reliabel
Independensi Akuntan publik	11	0,777	reliabel
Penerapan Etika Akuntan publik	13	0,812	reliabel
Kualitas Audit	17	0,873	reliabel

Dari Tabel 4 tersebut dapat diketahui bahwa seluruh variabel penelitian memiliki koefisien reliabilitas di atas 0,60. Dengan demikian dapat dinyatakan bahwa seluruh variabel penelitian yang diuji dalam penelitian ini telah reliabel, sehingga dapat digunakan untuk mengumpulkan data penelitian.

Hasil Pengujian Hipotesis dan Pembahasan. Pada Gambar berikut ini disajikan gambar mengenai hasil pengujian hipotesis.



Gambar 1. Hasil Pengujian Hipotesis

Hasil Uji Hipotesis Pertama. Dari Gambar di muka dapat dijelaskan beberapa hal berikut ini. Koefisien jalur karakteristik personal terhadap penerapan etika akuntan publik sebesar 0,2440 dengan arah positif. Dengan tingkat kepercayaan 95% dapat disimpulkan bahwa karakteristik personal berpengaruh terhadap penerapan etika akuntan publik,

namun dalam tingkat pengaruh yang rendah. Artinya, karakteristik personal auditor merupakan salah satu faktor yang berperan dalam keberhasilan penerapan etika akuntan publik. Oleh karena itu, dalam menerapkan etika akuntan publik perlu dipertimbangkan berbagai hal yang berkaitan dengan sikap skeptisme profesional auditor, kepribadian auditor, sikap positif yang ada pada diri auditor, rasa percaya diri auditor, kemampuan auditor, sikap optimistis auditor, dan profesionalisme auditor.

Hasil penelitian ini relevan dengan aplikasi teori *Cognitive Moral Development* yang dikembangkan oleh Kohlberg (1973) yang berpandangan bahwa penalaran moral merupakan dasar dari perilaku etis seseorang. Jika dikaitkan dengan hasil pengujian hipotesis diatas maka dapat disimpulkan bahwa karakter personal auditor yang tercermin melalui perilakunya dapat berkontribusi terhadap penerapan etika akuntan publik. Hasil penelitian ini juga mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Malone & Roberts (1996). Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa semakin berat penerapan sanksi (*penalty*) bagi yang melakukan tindakan pelanggaran etika maka semakin rendah timbulnya perilaku yang dapat melanggar kode etik profesi auditor.

Koefisien jalur pengalaman audit terhadap penerapan etika akuntan publik sebesar 0,3004 dengan arah positif. Dengan tingkat kepercayaan 95% dapat disimpulkan bahwa pengalaman audit yang dimiliki oleh auditor berpengaruh terhadap penerapan etika akuntan publik, namun tingkat pengaruhnya rendah. Hasil pengujian ini dapat diterjemahkan bahwa pengalaman audit merupakan salah satu faktor yang berperan dalam keberhasilan penerapan etika akuntan publik. Oleh karena itu, untuk mendukung keberhasilan penerapan etika akuntan publik, auditor perlu diberikan kesempatan dan waktu yang cukup untuk mengaplikasikannya. Jika etika akuntan publik dapat diterapkan dengan baik, seiring dengan bertambahnya pengalaman audit, maka diharapkan dapat mengurangi perilaku auditor yang tidak etis sehingga pelanggaran-pelanggaran etika dapat dicegah dan dikurangi.

Hasil penelitian ini relevan dengan aplikasi teori *Cognitive Moral Development* yang dikembangkan oleh Kohlberg (1973) yang berpandangan bahwa penalaran moral merupakan dasar dari perilaku etis seseorang. Jika dikaitkan dengan hasil pengujian hipotesis diatas maka dapat disimpulkan bahwa karakter personal auditor yang tercermin melalui perilakunya dapat berkontribusi terhadap penerapan etika akuntan publik. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Lawrence & Shaub (1997) dan Davis (1996). Lawrence & Shaub (1997) menunjukkan bahwa auditor senior lebih mudah dalam mengadopsi pandangan etis tentang relativisme dan situasi etis dibanding auditor junior. Sedangkan penelitian Davis (1996) salah satu hasilnya menunjukkan bukti bahwa auditor yang berpengalaman lebih mudah dalam menerapkan prinsip-prinsip etika.

Koefisien jalur independensi akuntan publik berpengaruh terhadap penerapan etika akuntan publik sebesar 0,3767 dengan arah positif. Artinya, besarnya pengaruh independensi akuntan publik terhadap penerapan etika akuntan publik sebesar 37,67% sehingga memiliki tingkat pengaruh yang rendah. Hasil ini menunjukkan bahwa independensi akuntan publik merupakan salah satu faktor yang berperan dalam keberhasilan penerapan etika akuntan publik. Hasil penelitian ini relevan dengan aplikasi teori dalam Auditing seperti yang dinyatakan oleh Arens, *et al* (2010), IAPI (2009), dan Mautz & Sharaf (1993). Jika dikaitkan dengan hasil pengujian terhadap hipotesis maka dapat disimpulkan bahwa independensi akuntan publik dapat mendukung keberhasilan dalam penerapan etika akuntan publik, dalam hal ini mencakup kemampuan auditor dalam menumbuhkan kesadaran etis dan kepedulian terhadap etika profesi. Dengan demikian,

jika seorang auditor independen dalam melaksanakan setiap penugasan audit, maka akan memudahkan bagi auditor tersebut dalam menerapkan etika akuntan publik. Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Davis (1996). Salah satu hasil penelitiannya menunjukkan bahwa auditor yang independen lebih mudah dalam menerapkan prinsip-prinsip etika.

Koefisien determinasi ketiga variabel eksogen terhadap penerapan etika akuntan publik sebesar 0,5431. Pada tingkat kepercayaan 95% dapat disimpulkan bahwa secara simultan variabel karakteristik personal, pengalaman audit, dan independensi akuntan publik berpengaruh terhadap variabel penerapan etika akuntan publik. Pengaruhnya dalam tingkat yang sedang. Berdasarkan besarnya pengaruh secara simultan tersebut, dapat dihitung nilai epsilon yang menggambarkan seberapa besar variabel lain di luar ketiga variabel eksogen ini yang mempengaruhi variabel penerapan etika akuntan publik. Besarnya nilai epsilon tersebut adalah 45,69% yang mengisyaratkan bahwa dimungkinkan ada pengaruh variabel eksogen lain selain variabel karakteristik personal auditor, variabel pengalaman audit, dan variabel independensi akuntan publik yang dapat mempengaruhi variabel penerapan etika akuntan publik.

Sebagian dari hasil penelitian yang dilakukan oleh Maryani dan Unti Ludigdo (2001) menunjukkan bukti empiris bahwa faktor organisasional, *emotional quotient*, lingkungan keluarga dan masyarakat di sekitarnya, pengalaman hidup, imbalan yang diterima, pemahaman hukum berkaitan dengan kewajiban akuntan publik, posisi atau kedudukan berpengaruh terhadap sikap dan perilaku akuntan publik. Dengan demikian maka variabel-variabel tersebut diduga sebagai variabel eksogen lain yang dapat berpengaruh terhadap variabel penerapan etika akuntan publik.

Hasil Uji Hipotesis Kedua. Dari Gambar dimuka dapat dapat dijelaskan beberapa hal berikut ini. Koefisien jalur karakteristik personal terhadap kualitas audit sebesar 0,1310 dengan arah positif, dapat disimpulkan bahwa karakteristik personal berpengaruh terhadap kualitas audit, dengan tingkat pengaruh yang sangat rendah. Hasil ini menunjukkan bahwa karakteristik personal merupakan salah satu faktor yang dapat berperan dalam menentukan kualitas audit. Dengan kata lain, untuk memperoleh hasil audit yang berkualitas diperlukan karakteristik personal auditor yang baik yang ditandai dengan *professional scepticism* yang tinggi, *self-esteem* yang baik, dan *self-efficacy* yang kuat. Sikap skeptis profesional auditor ditandai dengan cara berfikir skeptis atas bahan bukti audit yang disediakan oleh klien. *Self-esteem* yang baik berarti auditor selalu berfikir positif dalam menjalankan setiap penugasan audit. Sedangkan *self-efficacy* yang kuat berarti auditor memiliki keyakinan yang kuat bahwa dirinya mampu menyelesaikan setiap penugasan audit.

Hasil penelitian ini selaras dengan *Organizational Behaviour Theory* yang dikemukakan oleh Kreitner & Kinicki (2001: 23) yang menyatakan bahwa karakteristik personal dapat mempengaruhi perilaku pegawai dalam hal: persepsi, pengambilan keputusan pribadi, pembelajaran, dan motivasi berupa *biographical characteristics, ability, values, attitudes, personality, dan emotions*. Dengan demikian, apabila auditor memiliki karakteristik personal yang baik maka akan memiliki motivasi dalam pekerjaannya untuk memperoleh *output* yang berkualitas. Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian Francis dan Michael Yu (2009) yang menunjukkan bukti bahwa kualitas audit salah satunya dipengaruhi oleh karakteristik personal auditornya.

Koefisien jalur pengalaman audit terhadap kualitas audit sebesar 0,1854 dengan arah positif. Dapat disimpulkan bahwa pengalaman audit berpengaruh terhadap kualitas audit dengan tingkat pengaruh yang sangat rendah. Hasil penelitian ini relevan dengan aplikasi *Agency Theory* yang dikembangkan oleh Jensen dan Meckling (1976) yang memandang kontrak antara pemegang saham dan manajemen sebagai suatu hubungan keagenan (*agency relationship*). Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Widagdo, Lesmana, dan Irwandi (2002) yang menunjukkan bahwa pengalaman audit merupakan salah satu atribut yang dapat mempengaruhi kualitas audit. Selain itu, hasil penelitian ini juga konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Yulius Jogi Christiawan (2005) yang menemukan bukti empiris bahwa salah satu fenomena yang terkait dengan aktivitas pengendalian mutu KAP itu dengan dipenuhinya kompetensi pengalaman personel auditor.

Koefisien jalur independensi akuntan publik terhadap kualitas audit sebesar 0,2141 dengan arah positif. Dapat disimpulkan bahwa independensi akuntan publik berpengaruh terhadap kualitas audit dengan tingkat pengaruh yang rendah. Hasil penelitian ini relevan dengan *Agency Theory* (Jensen dan Meckling, 1976) yang menyatakan bahwa kontrak antara pemegang saham dan manajemen sebagai suatu hubungan keagenan (*agency relationship*). Untuk meminimalisir adanya *information risk* yang disebabkan karena adanya *assimetry information* antara pemegang saham dan manajemen, maka diperlukan peran auditor independen untuk menilai kinerja manajemen melalui audit atas laporan keuangan perusahaan. Dalam melakukan audit atas laporan keuangan ini diperlukan auditor yang independen yaitu auditor yang bebas dari keberpihakan pada pihak manapun, baik pada pihak *principal* maupun pihak *agent* sehingga *output* audit yang dihasilkan menjadi berkualitas.

Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Duff (2004), Yulius Jogi Christiawan (2005), dan M. Nizarul Alim, Hapsari, dan Purwanti (2007). Salah satu hasil penelitian Duff (2004) menunjukkan bukti empiris bahwa teridentifikasi empat dimensi kualitas audit, yaitu: kualitas teknis, kualitas jasa, hubungan auditor-*auditee*, dan independensi. Hasil penelitian M. Nizarul Alim, Hapsari, dan Purwanti (2007) menunjukkan bukti empiris bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Sedangkan hasil penelitian Yulius Jogi Christiawan (2005) menunjukkan bukti bahwa terdapat lima fenomena terkait dengan aktivitas pengendalian mutu KAP: (1) KAP sulit menetapkan suatu standar independensi *in fact*; (2) KAP menggunakan aturan dalam menetapkan standar independensi *in appearance*; (3) KAP menggunakan prinsip-prinsip dalam menjamin adanya kompetensi pendidikan personel; (4) KAP menggunakan perencanaan, supervisi dan evaluasi kinerja untuk dipenuhinya kompetensi pengalaman personel; dan, (5) KAP memberikan sanksi tegas terhadap pelanggaran independensi dan kompetensi.

Koefisien jalur penerapan etika akuntan publik terhadap kualitas audit sebesar 0,4127 dengan arah positif. Pada tingkat kepercayaan 95% dapat disimpulkan bahwa penerapan etika akuntan publik berpengaruh terhadap kualitas audit dengan tingkat pengaruh yang sedang. Hasil penelitian ini relevan dengan aplikasi teori *Cognitive Moral Development* yang dikembangkan oleh Kohlberg (1973) yang berpandangan bahwa penalaran moral merupakan dasar dari perilaku etis seseorang. Jika dikaitkan dengan hasil pengujian hipotesis tersebut maka dapat disimpulkan bahwa akuntan publik yang memiliki kesadaran untuk selalu berperilaku secara etis berarti memiliki komitmen untuk menerapkan Kode Etik Profesi Akuntan Publik. Apabila komitmen ini selalu dijaga maka

pelanggaran etika profesional dapat dihindari, sehingga akuntan publik lebih berkonsentrasi untuk meningkatkan kualitas auditnya. Penelitian ini juga konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh M. Nizarul Alim, Hapsari, dan Purwanti (2007), dimana dalam penelitiannya diperoleh bukti bahwa etika auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Koefisien determinasi keempat variabel eksogen terhadap kualitas audit sebesar 0,6106. Pada tingkat kepercayaan 95% dapat disimpulkan bahwa variabel karakteristik personal, variabel pengalaman audit, variabel independensi akuntan publik dan variabel penerapan etika akuntan publik secara simultan berpengaruh terhadap variabel kualitas audit. Berdasarkan besarnya pengaruh secara simultan tersebut, dapat dihitung nilai epsilon yang menggambarkan besarnya variabel lain selain keempat variabel eksogen ini yang diduga dapat mempengaruhi variabel kualitas audit. Besarnya nilai epsilon tersebut adalah 38,94% yang mengisyaratkan bahwa dimungkinkan ada pengaruh variabel eksogen lain selain variabel eksogen yang diteliti yang dapat mempengaruhi variabel kualitas audit. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Deis dan Giroux (1992) salah satunya menunjukkan bukti empiris bahwa kesehatan keuangan klien berpengaruh terhadap kualitas audit. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Widagdo, Lesmana, dan Irwandi (2002) menunjukkan bukti empiris bahwa variabel responsif terhadap kebutuhan pengguna laporan audit, variabel memahami industri klien, variabel komitmen terhadap kualitas audit, dan variabel peran dan tanggung jawab komite audit berpengaruh terhadap kualitas audit. Dengan demikian maka variabel-variabel tersebut diduga sebagai variabel lain yang dapat berpengaruh terhadap variabel kualitas audit.

PENUTUP

Kesimpulan. Kesimpulan hasil penelitian ini adalah sebagai berikut: (1) Karakteristik personal, pengalaman audit, dan independensi akuntan publik berpengaruh baik secara parsial maupun simultan terhadap penerapan etika akuntan publik, dan (2) Karakteristik personal, pengalaman audit, independensi akuntan publik, dan penerapan etika akuntan publik berpengaruh baik secara parsial maupun simultan terhadap kualitas audit.

Saran-saran. Untuk meningkatkan penerapan etika akuntan publik dan kualitas audit, dikemukakan beberapa saran operasional bagi akuntan publik. Akuntan publik hendaknya: (a) Memiliki sikap *professional scepticism*, pemahaman interpersonal yang baik, memiliki rasa percaya diri dalam tingkat yang wajar, dan mampu melakukan pengendalian diri; (b) Selalu meningkatkan pengalaman dalam mengaudit, baik berkenaan dengan lamanya waktu mengaudit, jumlah penugasan audit yang diterima, dan variasi industri klien yang diaudit; (c) Selalu menjaga independensi dalam melaksanakan penugasan audit, baik yang berkenaan dengan *independence in fact*, *independence in appearance*, dan *independence in mind*, dan (d) Mentaati semua peraturan yang ada dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik.

DAFTAR RUJUKAN

Arens, Alvin A., Randal J. Elder & Mark S. Beasley. (2010). Auditing & Assurance Services An Integrated Approach. 13th Edition. Pearson Prentice Hall.

- Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan (BAPEPAM-LK). 2007. Siaran Pers Akhir Tahun 28 Desember (2007). Melalui [http://www.bapepam.go.id/pasar_modal/publikasi_pm/siaran_pers_pm/2007/pdf/SP-281207 .pdf](http://www.bapepam.go.id/pasar_modal/publikasi_pm/siaran_pers_pm/2007/pdf/SP-281207.pdf). Diakses tanggal 15 Maret 2009.
- Biro Hubungan Masyarakat Departemen Keuangan. *Press Release* Menteri Keuangan Tahun 2004 s.d 2009 tentang Pelanggaran Akuntan Publik. dalam: <http://www.depkeu.go.id/Ind/>. Diakses dari tanggal 1 Januari 2009 s.d 15 Desember 2009.
- Boynton, William C, and Walter G. Kell. (2001). *Modern Auditing*. Sixth Edition, John Wiley & Sons, Inc., New York.
- Cohen, Elliot D and Michael Davis. (1997). *Ethics and the Legal Profession*, 2nd Edition, forthcoming Prometheus Books.
- Cooper, Donald R. and Pamela S. Schindler. (2003). *Business Research Methods*. Eighth Edition. Boston: McGraw-Hill Inc.
- Davis, Shawn M and Dana Hollie. (2008). The Impact of Nonaudit Service Fee Levels on Investors' Perception of Auditor Independence *Behavioral Research in Accounting*. Sarasota: 2008. Vol. 20, Iss. 1; pg. 31, 14 pgs
- Deis, D.R. dan G.A. Groux. (1992). Determinants of Audit Quality in The Public Sector. *The Accounting Review*. Juli. p. 462-479.
- De Angelo, L.E. (1981). Auditor Independence, "Low Balling", and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics* 3. Agustus. p. 113-127.
- Duff. (2004). Understanding Audit Quality: The View of Auditors, Auditees and Investors. Melalui http://aaahg.org/AM2005/display.cfm?filename=sub10_1867-.pdf&MIMEType=application%2Fpdf. Diakses tanggal 2 Februari 2009.
- Ed O'Donnell. (2002). Evidence of an Association between Error-Specific Experience and Auditor Performance during Analytical Procedures, *Behavior Research In Accounting*, Vol. 14, 2002.
- Francis, Jere R and Michael D. Yu. (2009). Big 4 Office Size and Audit Quality. *The Accounting Review*. Sarasota: Sep 2009. Vol. 84, Iss. 5; pg. 1521, 32 pgs
- Guy, D.M., & J.D. Sullivan. (1988). The Expectation Gap Auditing Standards. *The Journal of Accountancy*, 165, 36-46.
- Ida Suraida. (2005). Pengaruh Etika, Kompetensi, Pengalaman Audit dan Risiko Audit terhadap Skeptisisme Profesional Auditor dan Ketepatan Pemberian Opini Akuntan Publik. *Sosiohumaniora's Blog*. Jurnal Ilmu-ilmu Sosial dan Humaniora. Volume 7, No. 3, November 2005. <http://sosiohumaniora.wordpress.com/2009/06/03/volume-7-no-3-november-2005/>. Diakses tanggal 15 Juni 2009.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2001). *Standar Profesional Akuntan Publik*, Jakarta: Salemba Empat.
- Institut Akuntan Publik Indonesia. (2009). *Kode Etik Profesi Akuntan Publik*. Edisi April 2009, Penerbit Institut Akuntan Publik Indonesia, Jakarta.
- (2008). *Directory Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik*, Jakarta: Institut Akuntan Publik Indonesia bekerjasama dengan Departemen Keuangan Republik Indonesia Sekretariat Jenderal Pusat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai.
- Jensen, Michael C. dan W.H. Meckling. (1976). Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3. hal. 305-360.

- Kell, W.G., W.C. Boynton and R.N. Johnson. (2006). *Modern Auditing*. Edition 7th, John Wiley & Sons Inc
- Knapp, Michael C. (2001). *Contemporary Auditing Real Issues and Cases*, 4th Edition, Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing.
- Kohlberg, Lawrence. (1973). The Claim to Moral Adequacy of a Highest Stage of Moral Judgment. *Journal of Philosophy* 70: 630-646.
- Kreitner, Robert and Angelo Kinicki. (2001). *Organizational Behavior*. Fifth Edition. The Mc Graw-Hill Companies, Inc.
- Lawrence, Janice E and Michael K Shaub. (1997). The ethical construction of auditors: An examination of the effects of gender and career level. *Managerial Finance*. Patrington. Vol. 23, Iss. 12; pg. 52, 17 pgs
- Libby, R. and Frederick. (1990). Experience and The Ability to Explain Audit Findings. *Journal of Accounting Research* 28 (2): 348-367.
- M. Nizarul Alim, T. Hapsari, dan L. Purwanti. (2007). Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi. *SNA X Makassar*, hal. 1-26.
- Malone, Charles F, and Roberts, Robin W. (1996). Factors Associated with The Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors. *Auditing*. Sarasota: Vol. 15, Iss. 2; pg. 49, 16 pgs.
- Maryani, T. dan U. Ludigdo. (2001). Survei atas Faktor-faktor yang Mempengaruhi Sikap dan Perilaku Etis Akuntan. *Jurnal TEMA*. Vol. II, No. 1, Maret; 49-62.
- Mautz, R.K dan H.A. Sharaf. (1993). *The Philosophy of Auditing*. Sarasota: American Accounting Association
- Meixner, Wilda F. and Robert B. Welker. (1988). Judgment Consensus And Auditor Experience: An Examination Of Organizational Relations. *The Accounting Review*. Sarasota: July Vol. 63, Iss. 3; pg. 505, 9 pgs
- Merchant, G.A. (1989). Analogical Reasoning and Hypothesis Generation in Auditing, *The Accounting Review* 60 (July), 500-513.
- Messier, William F, Steven M. Glover, and Douglas F. Prawit. (2006). *Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach*. Fourth Edition. McGraw-Hill Companies Inc. New York.
- Noviyani, Putri dan Bandi. (2002). Pengaruh Pengalaman dan Pelatihan terhadap Struktur Pengetahuan Auditor tentang Kekeliruan, Makalah *Simposium Nasional Akuntansi 5*, Semarang, 5-6 September.
- Pany, K dan M.J. Reckers. (1980). *The Effect of Gifts, Discounts, Personality Characteristics, and Client Size on Perceived Auditor Independence*. *The Accounting Review*. Januari. p. 50-61.
- Pflugrath, Gary, NM Bennie, and L. Chen. (2007). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 6, pp. 566-589.
- Ponemon, L. (1990). Ethical Judgment in Accounting: A Cognitive-Development Perspective. *Critical Perspective on Accounting* I: 191-215.
- Robbins, Stephen P. (2005). *Organizational Behavior*. Eleventh Edition. New Jersey: Prentice Hall Inc.
- Rosenberg, M. (1965). *Society and The Adolescent Selfimage*. Princeton, NJ: Princeton University Press.

- Securities Exchange Commission*. (2009). Kasus Skandal Akuntansi yang terjadi di Amerika Serikat, melalui: [http://www.sec.gov/litigation/litreleases/2009-lr20927.shtml](http://www.sec.gov/litigation/litreleases/2009/lr20927.shtml). Diakses tanggal 1 April 2009.
- Sekaran, Uma. (2003). *Research Methods for Business, A Skill Building Approach*. Fourth Edition. New York: John Milley and Sons, Inc.
- Shaub, M and Larence, J. (1997). Ethics, Experience, and Professional Scepticism: A Situational Analysis. *Behavioral Research in Accounting*. 8 (Supplement), 124-157.
- Shockley, R. (1981). Perceptions of Auditors Independent: An Empirical Analysis. *The Accounting Review*. Oktober. p. 785-800.
- Sukrisno Agoes. (2003). Pengaruh Penerapan Standar Auditing, Penerapan Standar Pengendalian Mutu dan Kualitas Jasa Audit Terhadap Tingkat Kepercayaan Pengguna Laporan Akuntan Publik (Survey pada KAP Anggota FAPM di Indonesia). Disertasi. Bandung: Program Pascasarjana Unpad (Tidak Dipublikasikan).
- Widagdo Lesmana dan S.A. Irwandi. (2002). Analisis Pengaruh Atribut-atribut Kualitas Audit Terhadap Kepuasan Klien (Studi Empiris pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Jakarta). *SNA 5 Semarang*. p. 560-574.
- Wright, Arnold and Wright, Sally. (1997). The Effect of Industry Experience on Hypothesis Generation and Audit Planning Decision, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=8547. Diakses tanggal 2 Februari 2009.
- Yulius Jogi Christiawan. (2005). Aktivitas Pengendalian Mutu Jasa Audit Laporan Keuangan Historis (Studi Kasus pada Beberapa Kantor Akuntan Publik di Surabaya), *Jurnal Akuntansi & Keuangan*, Vol. 7, (1), Mei 2005: 61- 88. <http://puslit.petra.ac.id/puslit/journals/>. Diakses tanggal 3 Januari 2009.
- Yuke Irawati. (2005). Hubungan Karakteristik Personal Auditor Terhadap Tingkat Penerimaan Penyimpangan Perilaku Dalam Audit. *Simposium Nasional Akuntansi VIII Solo*.