



Jurusan Akuntansi Masyarakat Akuntansi Multiparadigma Indonesia



Jurnal Akuntansi Multiparadigma

www.jamal.ub.ac.id



## AKUNTABILITAS AKUNTAN PUBLIK DALAM MEMENUHI KUALITAS AUDIT

<sup>1</sup>Ni Nyoman Alit Triani, <sup>2</sup>Widi Hidayat, <sup>2</sup>Ardianto

<sup>1</sup>Universitas Negeri Surabaya, Jl. Lidah Wetan, Surabaya 60213

<sup>2</sup>Universitas Airlangga, Jl. Airlangga No.4 - 6, Surabaya 60115

Surel: [nyomanalit@unesa.ac.id](mailto:nyomanalit@unesa.ac.id),

Volume 11  
Nomor 1  
Halaman 208-226  
Malang, April 2020  
ISSN 2086-7603  
e-ISSN 2089-5879

Tanggal Masuk:  
**28 Januari 2020**  
Tanggal Revisi:  
**17 April 2020**  
Tanggal Diterima:  
**30 April 2020**

### Kata kunci:

akuntan publik,  
etika,  
independensi,  
kompetensi,  
kualitas audit



**Abstrak: Akuntabilitas Akuntan Publik dalam Memenuhi Kualitas Audit.** Tujuan penelitian ini adalah untuk melihat akuntabilitas akuntan publik dengan memenuhi peraturan IAPI Nomor 4 Tahun 2018 melalui kompetensi, etika dan independensi. Metode yang digunakan adalah studi kasus dengan pendekatan *single case with embedded*. Penelitian ini menunjukkan penerapan kompetensi, etika, dan independensi akuntan publik secara keseluruhan telah diaplikasikan oleh akuntan publik untuk meningkatkan kualitas audit. Kantor akuntan publik memiliki standar kebijakan berbeda dalam meningkatkan kualitas audit. Meskipun demikian, akuntan masih bergantung dari kebijakan masing-masing kantor akuntan publik dalam hal peningkatan kompetensi.

**Abstract: Accountability of Public Accountants in Fulfill Audit Quality.** The purpose of this study is to see the accountability of public accountants by fulfilling IAPI regulation number 4 of 2018 through the competence, ethics and independence. The method used is a case study with a single case embedded approach. This research shows that the application of competency, ethics, and independence of accountants as a whole has been applied by accountants to improve audit quality. Public accounting firms have different policy standards for improving audit quality. Nevertheless, accountants still depend on the policies of each public accounting firm in terms of increasing competence.

**Mengutip ini sebagai:** Triani, N. N. A., Hidayat, W., & Ardianto. (2020). Akuntabilitas Akuntan Publik dalam Memenuhi Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 11(1), 208-226. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2020.11.1.13>

Kualitas audit paling umum didefinisikan dari studi DeAngelo (1981) yang menyatakan bahwa probabilitas akuntan publik adalah untuk menemukan dan mengungkapkan semua pelanggaran dalam penerapan akuntansi kliennya (Fauji et al., 2015). Kualitas audit memberikan keyakinan memadamai atas laporan keuangan dan informasi yang bersifat kredibel bagi pengguna. Hal ini sejalan dengan peraturan Pasar Modal Nomor 8 tahun 1995 beserta Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011. Fungsi penting akuntan publik adalah mening-

katkan kualitas informasi keuangan lebih kredibel, guna meningkatkan perekonomian yang sehat dan efisien melalui transparansi kualitas informasi keuangan.

Fenomena menunjukkan banyaknya sanksi administratif yang diterima auditor dalam perikatan audit. Menteri Keuangan melakukan pembinaan dan pengawasan bagi semua akuntan publik yang memberikan jasa audit. Auditor yang melanggar peraturan dari Menteri Keuangan rentan terkena sanksi administratif dalam memberikan jasa audit. Pelanggaran yang dilakukan oleh

akuntan publik berupa pelanggaran ringan, sedang, berat, dan sangat berat. Sanksi administratif yang paling sering dikenakan kepada akuntan publik yaitu peringatan tertulis, pembekuan izin, dan pencabutan izin. Tahun 2018 Otoritas Jasa Keuangan (OJK) memberikan sanksi bagi KAP SBE&R dengan sanksi pembekuan ijin bagi Akuntan Publik berupa pembatalan pendaftaran. Sanksi ini diberikan karena akuntan publik melanggar peraturan POJK Nomor 13/POJK.03/2017. Tahun 2019 Akuntan Publik Sherly Jokom rekan, akuntan dari PS&S (member of Ernst and Young Global Limited) diberikan sanksi pembekuan Surat Tanda Terdaftar (STTD) atas pelanggaran pasal 66 Undang-Undang Pasar Modal jis paragraf A 14, Standar Profesional Akuntan Publik, Standar Audit 200 dan Kode Etik Profesi Akuntan Publik seksi 130. Pada tahun yang sama sanksi juga diberikan pada Akuntan Publik Kasner Sirumapea, yang merupakan Rekan TSFB&R atas pelanggaran pasal 66 Undang-Undang Pasar Modal jis, Peraturan OJK Nomor 13/POJK.03/2017, Standar Audit 315 SPAP, serta Standar Audit 500, 560 dan 700.

Sanksi yang diterima oleh akuntan publik dalam beberapa tahun belakangan menggambarkan rendahnya kualitas audit asuransi. Sanksi administrasi yang masih banyak di terima oleh akuntan publik mendorong Intsitut Akuntan Publik Indonesia mengeluarkan pedoman kualitas audit melalui Keputusan Dewan Pengurus Institut Akuntan Publik No.4 Tahun 2018. Panduan ini dikeluarkan untuk merespon perkembangan tuntutan global dalam jasa audit sesuai dengan *best practice* international. Permasalahan yang ada menunjukkan banyak sanksi administrasi yang diterima oleh akuntan publik dan tentunya mengindikasikan kualitas audit masih rendah, diharapkan panduan indikator kualitas audit mampu meminimalisasi sanksi administratif bagi auditor. Akuntan dan kantor akuntan publik (KAP) menerapkan panduan dalam proses audit merupakan satu upaya dalam meminimalkan sanksi yang diterima oleh masing-masing akuntan publik, dan upaya meningkatkan jasa kualitas audit. Penerapan aturan IAPI No. 4 tahun 2018 berbeda antara satu KAP dengan KAP lainnya, menunjukkan perbedaan budaya kerja dari masing-masing KAP.

Terdapat beberapa studi yang mengungkapkan perilaku auditor. Pertama, studi Suyono & Farooque (2019) yang mene-

mukan bahwa *locus of control* eksternal dan gaya kepemimpinan tim audit mampu meningkatkan kualitas audit. Kedua, studi Jamaluddin & Syarifuddin (2014) yang menemukan bahwa ambiguitas peran dan konflik berpengaruh negatif terhadap independensi, tetapi tidak terhadap kualitas audit internal. Studi terdahulu hanya melihat dari sisi gaya kepemimpinan tim akan berpengaruh terhadap kualitas audit, independensi juga mempengaruhi kualitas audit. Sementara itu, studi ini akan melihat kompetensi, etika dan independensi akuntan publik berdasarkan panduan indikator yang dikeluarkan oleh IAPI tahun 2018 yang diharapkan mampu mengurangi sanksi administrasi bagi akuntan publik dan memperbaiki kualitas audit. Kebaharuan penelitian ini juga ada pada analisis yang digunakan yaitu indikator panduan kualitas audit pada kantor akuntan publik yang dikeluarkan Dewan Pengurus IAPI Nomor 4 Tahun 2018.

Berdasarkan uraian tersebut, maka studi ini bertujuan untuk melihat akuntabilitas akuntan publik dengan memenuhi peraturan IAPI Nomor 4 Tahun 2018 melalui kompetensi, etika dan independensi. Diharapkan hasil pada studi ini berkontribusi secara teoritis menjadi bekal bagi pengembangan penelitian perilaku auditor. Selain itu, studi ini secara praktis menjadi bekal bagi pengambilan keputusan berbagai pihak terkait kebijakan audit.

## METODE

Studi kasus dengan *single case with embeded* digunakan karena penelitian ini dilakukan pada waktu dan wilayah tertentu. Hal ini sejalan dengan yang dinyatakan dalam studi Imawan et al. (2019). Pendekatan studi kasus dipilih karena mampu menjelaskan dan memprediksi hasil yang sama (reflikasi literal) atau memprediksi hasil yang berlawanan, tetapi untuk alasan yang dapat diprediksi (reflikasi teoritis) (Elman et al, 2016). Dasgupta (2015) menyatakan studi kasus memiliki ciri khas dalam penggunaan berbagai sumber data yang menunjukkan suatu strategi untuk meningkatkan kredibilitas data, sementara Haines (2017) menyatakan studi kasus digunakan untuk eksplorasi individu, kelompok, atau satu fenomena yang terjadi. Penelitian ini menggunakan jenis studi kasus *single with embeded* untuk melihat sanksi administratif yang diterima oleh akuntan publik serta menekankan pada keputusan berbeda dari akuntan publik un-

tuk mengurangi sanksi administratif yang diterima dalam penerapan indikator panduan dilihat dari sisi kompetensi, etika, dan independensi auditor di wilayah Surabaya.

Penelitian ini ingin menggambarkan dan mengeksplorasi penerapan indikator kompetensi, etika dan independensi pada KAP di wilayah Surabaya. Kompetensi auditor dipenuhi melalui pendidikan profesional berkelanjutan minimum 40 satuan kredit pendidikan setara dengan 40 jam pelatihan dalam setahun. Etika dan independensi merupakan faktor mendasar dalam perikatan audit. Independensi berlaku bagi auditor dan Kantor Akuntan Publik. Untuk mengetahui kompetensi, etika, dan independensi yang dimiliki oleh masing-masing akuntan publik sudah memenuhi panduan indikator kualitas audit dalam setiap perikatan. Informan dalam penelitian ini antara lain Nana (bukan nama sebenarnya) dengan posisi sebagai managing partner pada akuntan publik yang berafiliasi dengan organisasi audit asing OAA, Nugraha (bukan nama sebenarnya) sebagai manajer pada kantor audit yang berafiliasi dengan OAA, Siti dengan posisi sebagai senior audit pada Kantor akuntan publik lokal, dan Denny (bukan nama sebenarnya) dengan posisi sebagai *managing partner* pada kantor akuntan publik lokal.

Teknik pengumpulan data dilakukan melalui wawancara dengan informan kunci pada dua kantor akuntan publik berafiliasi dengan OAA dan satu dari lokal. Wawancara dilakukan pada setiap *key informant* secara semiterstruktur, dengan alokasi waktu selama satu sampai dengan satu setengah jam. Diskusi dilakukan dengan pengajuan pertanyaan yang komprehensif tentang upaya akuntan publik dalam peningkatan kompetensi akuntan publik melalui pelatihan pendidikan profesional berkelanjutan yang ditunjukkan dengan jumlah SKP yang dimiliki setiap tahun, dan bagaimana penerapan etika dan independensi dari masing-masing kantor akuntan publik dalam upaya pemenuhan tuntutan peraturan dan perundang-undangan di kedua negara serta pemenuhan dari tuntutan global terutama bagi kantor akuntan publik berafiliasi dengan OAA wilayah Surabaya.

Wawancara telah dilakukan dengan akuntan publik akan direduksi untuk memfokuskan diri pada kompetensi, etika, dan independensi akuntan publik. Penelitian ini akan mengamati konsistensi jawaban dari wawancara antarinforman untuk memvali-

dasi data yang terkait dengan akuntabilitas akuntan publik pada kualitas audit. Wawancara dengan informan dilakukan pada setiap hari Sabtu di kantor akuntan publik. Wawancara dimulai dari tanggal 5 Oktober 2019 dengan Nana, tanggal 19 Oktober 2019 dengan Nugraha, tanggal 2 November 2019 dengan Denny, dan tanggal 16 November 2019 dilakukan wawancara dengan Nana dan Siti. Tanggal 23 November 2019 dilakukan wawancara kembali dengan Denny dan tanggal 30 November 2019 dilakukan kembali wawancara dengan Nugraha dan Siti. Peneliti mengamati konsistensi hasil wawancara dari informan untuk menggeneralisasi dan memvalidasi data yang terkait dengan akuntabilitas akuntan publik pada kualitas audit di kantor akuntan publik.

Tahapan selanjutnya menyajikan data berdasarkan *single case embeded*. Penyajian data hasil wawancara juga dilakukan dengan melihat kompetensi, etika, dan independensi dari masing-masing akuntan publik, apakah sudah mematuhi Undang-undang Akuntan Publik tahun 2011 dan panduan indikator kualitas audit tahun 2018.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

Akuntan publik merupakan individu dengan ijin yang dimiliki untuk memberikan jasa asuransi sesuai peraturan dan perundang-undangan di Indonesia. KAP diijinkan untuk kerja sama dengan KAP asing (KAPA) dan dapat mencantumkan nama KAPA serta OAA setelah mendapatkan persetujuan dari Menteri, dan wajib memenuhi peraturan dan persyaratan dari kedua negara yang melakukan kerja sama dan asal kantor akuntan publik. Ijin kerja sama akan diperpanjang setiap lima tahun. KAPA dan OAA melakukan *review* mutu secara periodik dan tercantum dalam perjanjian kerja sama. Akuntan publik mengajukan ijin ke Menteri Keuangan dengan jangka waktu lima tahun dari tanggal penetapan di perpanjang kembali paling lambat 60 hari sebelum jatuh tempo, dan akuntan publik paling cepat mengajukan izin perpanjangan 180 hari sebelum jatuh tempo. Pengunduran diri akuntan dari rekan kantor akuntan publik harus dilaporkan ke menteri keuangan dalam kurun waktu 180 hari, saat menjadi rekan baru pada kantor baru wajib melapor secara tertulis paling lambat 30 hari setelah penetapan. Menteri keuangan melakukan pembinaan dan pengawasan berdasarkan PMK No. 154/PMK.01/2017.

Akuntan publik dalam memberikan jasa dituntut untuk mengenali pengguna jasa dalam memutuskan melanjutkan klien yang ada atau menerima klien baru. Ini digunakan untuk menilai tingkat risiko dari klien sesuai dengan prosedur audit berbasis risiko. Akuntan publik akan memutuskan membatalkan atau menolak untuk memberikan jasa audit ketika klien tidak bersedia memberikan informasi untuk melihat tingkat risiko dari klien. Tingkat risiko yang dimiliki oleh perusahaan ditentukan dari sektor industri klien dan ukuran perusahaan. Perusahaan dalam kategori usaha kecil menengah maupun perusahaan *go public* tentu memiliki resiko sendiri.

Akuntan akan menilai risiko dari pengguna jasa apakah perusahaan termasuk risiko rendah, sedang, atau tinggi yang berdampak pada penerapan profesional *judgement* yang didasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan. Penilaian risiko digunakan sebagai dasar penilaian materialitas, asersi, dan risiko salah saji laporan keuangan. Hal yang sama juga dinyatakan oleh Nana sebagai berikut.

“...dalam memberikan jasa audit di tahap awal kami harus mengidentifikasi dan memahami jenis industri klien baik dalam memutuskan menerima klien baru maupun melanjutkan perikatan dengan klien yang lama. Upaya memahami jenis dan industri klien di tahap awal untuk menilai jenis risiko dari perusahaan klien dan menilai risiko penugasan bagi auditor, yang digunakan untuk menentukan prosedur audit yang akan digunakan. Dalam proses penerimaan klien auditor juga mengidentifikasi ancaman terhadap independensi yang berkaitan dengan perikatan audit yang digunakan untuk mencegah atau mengurangi ancaman terhadap independen tim audit, dengan tujuan untuk tetap menjaga sikap independen dan skeptisme profesional masing-masing tim” (Nana).

Pernyataan Nana menunjukkan sebuah pemikiran bahwa tahap awal yang dilakukan oleh auditor dalam melaksanakan audit adalah melihat risiko penugasan. Ketika akuntan telah memahami risiko audit yang

ada selanjutnya akan menetapkan kesimpulan apakah menerima atau menolak perikatan tersebut. Tahap awal proses ini akuntan juga mengidentifikasi semua ancaman yang mungkin ada dalam pelaksanaan audit terutama ancaman terhadap independensi semua tim perikatan. Penilaian terhadap kemungkinan ancaman yang ada akan dianalisis sampai titik terendah yang bisa diterima.

Akuntan dalam proses awal penerimaan klien tidak hanya memahami sifat industri klien, tetapi juga akan memahami pengendalian internal, sistem informasi, audit internal dan proses pelaporan, serta pemahaman pengendalian internal dari perusahaan yang mencerminkan tata kelola perusahaan digunakan untuk menilai risiko bisnis. Selain itu, akuntan harus menelaah serta penentuan prosedur analisis awal terhadap keberlangsungan usaha klien. Pemahaman jenis industri klien digunakan untuk menentukan metode *sampling* yang digunakan sebagai bukti audit dan penetapan materialitas masing-masing akun. *Sampling* ditentukan untuk mempertimbangkan tujuan prosedur audit dan karakteristik populasi, auditor dalam prosedur audit yang tepat, untuk tujuan yang ingin dicapai dari setiap unsur yang dipilih. Semakin tinggi risiko salah saji material maka semakin besar sampel yang dibutuhkan oleh akuntan yang dipengaruhi oleh tingkat risiko bawaan dan risiko pengendalian. Dalam proses ini auditor harus menyepakati ketentuan yang disepakati dan dituangkan dalam surat perikatan audit, juga menentukan sifat dan luas tanggung jawab manajemen atas laporan keuangan yang dituangkan dalam representasi tertulis dari manajemen yang menyatakan manajemen telah memenuhi tanggung jawabnya secara tertulis. Perikatan audit yang melanjutkan klien terdahulu juga menilai setiap kondisi yang membutuhkan suatu perubahan dalam ketentuan perikatan terdahulu.

Akuntabilitas akuntan publik dalam perikatan audit ditunjukkan dengan pemenuhan semua peraturan yang berlaku, etika profesional, dan standar profesional akuntan publik dalam melaksanakan audit. Proses peningkatan kualitas jasa *assurance* didukung dengan indikator panduan kualitas audit. Panduan dianggap penting dalam upaya memberikan informasi yang kredibel bagi semua pengguna informasi di pasar modal. Pernyataan ini juga didukung dari studi Czerney et al. (2019) dan Gao & Zhang

(2019) yang menunjukkan peran sosial auditor menjadi kontribusi utama terhadap kinerja keuangan dalam mengurangi risiko salah saji laporan keuangan yang bersifat material, sehingga memberikan laporan audit berkualitas tinggi. Hal sejalan diungkapkan oleh Siti sebagai berikut.

“Akuntan publik harus mematuhi semua standar dan aturan yang berlaku karena laporan audit yang dihasilkan menjadi kontribusi terpenting bagi pengguna informasi dalam mengambil keputusan. Laporan audit harus memberikan gambaran tentang keadaan perusahaan sehingga informasi yang diberikan lebih kredibel, dan memberikan jaminan yang memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material” (Siti).

Pernyataan Siti mengandung makna semua pihak harus mematuhi peraturan yang berlaku, baik peraturan pasar modal, SPAP, Etika Profesi, maupun PSAK, yang semuanya bersifat mengikat. Akuntan publik harus memastikan bahwa operasi entitas dijalankan berdasarkan ketentuan. Ketidapatuhan terhadap undang-undang akan memberikan indikasi kesalahan pada penyajian laporan keuangan. Auditor bertanggung jawab mendapatkan keyakinan memadai laporan keuangan bebas dari kecurangan ataupun kesalahan penyajian dan pengungkapan.

Pemenuhan standar yang berlaku umum dan gambaran perusahaan yang sesuai dengan kenyataan akan memberikan kontribusi dalam perbaikan kualitas audit. Kualitas audit berguna untuk menganalisis kompetensi dan independensi auditor sebagai kontruksi yang berbeda, tetapi kedua dimensi ini tidak terpisah (DeAngelo, 1981). Auditor dituntut untuk menggunakan independensi, kompetensi dan selalu mempertahankannya dalam proses audit dengan tujuan meningkatkan kualitas laporan audit. Kompetensi tidak berfungsi jika auditor dalam *collecting* dan mengevaluai bukti audit tidak independen (Budescu et al., 2012). Di sisi lain, Knechel (2016) menunjukkan definisi kualitas audit yang ditinjau dari sisi ekonomi dengan menyatakan secara umum bahwa independensi dan kompetensi auditor harus menunjukkan ciri layanan yang dibutuhkan oleh konsumen.

Secara umum kualitas audit hanya didukung oleh kondisi independen dan pengetahuan dari auditor. Kualitas audit yang tinggi umumnya diperoleh dengan mengorbankan pengetahuan. Sebaliknya kualitas audit yang menuntut pengetahuan yang tinggi harus mengorbankan independensi yang rendah.

Kualitas audit dikatakan rendah atau tidak memiliki nilai ekonomi apabila auditor tidak memiliki independen dan pengetahuan yang rendah (Kilgore et al., 2011; Knechel, 2016). Kompetensi dan independensi akan memberikan dampak yang sangat besar terhadap kualitas jasa yang diberikan. Ketika kompetensi auditor tetap dijaga dengan memenuhi satuan kredit pendidikan profesional yang berkelanjutan akan memberikan dampak pada pelaksanaan dan proses audit yang lebih baik, di samping pengalaman yang diperoleh dari pelaksanaan audit. Pendidikan profesional yang berkelanjutan akan memberikan perbaikan dengan pembaruan perubahan peraturan dan teori yang baru.

Perbaikan kualitas audit di berbagai negara diupayakan dengan memperbaharui peraturan dalam upaya melindungi investor mereka (Palmrose & Kinney, 2018). Kasus audit yang terjadi di berbagai belahan dunia juga digunakan sebagai dasar untuk menyempurnakan regulasi yang ada. Kasus audit yang ada diharapkan memberikan perubahan konsep pendekatan praktik nilai bisnis ke kualitas audit. Peningkatan kualitas audit mampu mengurangi sanksi bagi akuntan publik. Hal ini didukung dengan pernyataan Baker et al. (2014) bahwa perbaikan regulasi di dunia ditunjukkan dengan perubahan regulasi seperti *International Federation of Accountants* yang mengeluarkan *A Framework for Audit Quality* dan memberikan dasar bagi anggotanya sebagai upaya memperbaiki kualitas audit global. *Framework* memberi penekanan pada elemen penting dalam perikatan, level KAP, dan tingkat nasional. IFAC menekankan pola dan pemahaman pentingnya kualitas audit di berbagai elemen yang mempengaruhi kualitas audit, antara lain auditor, manajemen, audit internal, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, pengguna, dan regulator. Kondisi ini juga di dukung oleh Nugraha sebagai berikut.

“Kualitas audit akan terjaga dengan baik bukan saja menjadi tanggung jawab dari kami akun-

tan publik semata, tetapi juga membutuhkan dukungan dari pihak manajemen dalam *men-support* bukti audit yang dibutuhkan dan laporan keuangan. Kami akuntan publik bertanggung jawab pada opini yang kami berikan. Komite audit juga memberikan sumbangsiah yang sangat besar atas kualitas audit yang kami berikan” (Nugraha).

Pernyataan Nugraha mengandung makna kualitas audit akan didukung oleh semua pihak yang berwenang. Salah satu contoh representasi tertulis dari pihak manajemen merupakan informasi yang sangat dibutuhkan oleh auditor dalam proses audit. Representasi tertulis merupakan salah satu bukti audit, meskipun tidak cukup dan tepat. Artinya, representasi tertulis yang andal tidak akan mempengaruhi sifat ataupun luas bukti yang diperoleh auditor tentang pemenuhan tanggung jawab manajemen, sebagai acuan dalam menentukan jumlah sampel dan luas pengujian dalam mengambil keputusan auditor. Pengendalian internal yang cukup memberikan gambaran dalam mendeteksi risiko audit.

Perbaikan regulasi ke dua melalui *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) tahun 2015 mengeluarkan indikator kualitas audit sebagai panduan untuk melakukan konfirmasi yang terkait dengan laporan keuangan dan proses audit, misalnya antara komite audit dan KAP. Indikator yang diterbitkan PCAOB sebanyak 28 indikator yang diturunkan dalam tiga komponen yaitu audit profesional, proses, dan *result*. Audit profesional terdiri dari komponen *availability*, *competence*, dan *focus*. *Audit process* terdiri dari komponen *tone at the top and leadership*, insentif, *independence*, infrastruktur, pengawasan, dan *remediating*. Hasil akhir audit terdiri dari komponen laporan keuangan, pengendalian internal, *going concern*, komunikasi antara auditor dan komite audit, serta *enforcement and litigation*. Penggunaan indikator mendorong persaingan antara kantor akuntan publik yang berfokus pada kualitas pekerjaan untuk meningkatkan kualitas audit secara keseluruhan meliputi *input*, proses, dan *output*.

*Input* ditunjukkan dari profesionalisme auditor, di mana auditor diharapkan mampu menjaga kompetensi untuk menunjukkan kemampuan profesional individu yang di-

peroleh melalui pendidikan formal dan dari kegiatan pengembangan dan pelatihan profesional yang wajib mereka ikuti diwujudkan dalam jumlah satuan kredit pendidikan dan pelatihan profesional yang wajib dipenuhi dalam kurun waktu satu tahun. Proses audit diharapkan menunjukkan independensi yang harus tetap dijaga oleh auditor dan menjaga independensi dalam pemikiran maupun penampilan. Kepatuhan pada ketentuan etika dan independensi didukung dengan pengalaman, dukungan, dan komitmen pimpinan dalam perikatan audit.

Hasil akhir audit ditunjukkan dengan laporan keuangan dan kelangsungan usaha perusahaan dalam satu tahun kedepan atau lebih. Dalam laporan audit ditunjukkan tanggung jawab auditor dan tanggung jawab manajemen. Keadaan perusahaan yang mengalami kesulitan keuangan atau terjadinya penurunan pendapatan dalam beberapa kurun waktu yang menyebabkan kerugian lebih besar dari jumlah aset, hal ini wajib diungkapkan oleh auditor dalam paragraf penekanan suatu hal yang mengindikasikan keraguan atas keberlangsungan usaha, sehingga memberikan gambaran kualitas laporan keuangan.

Laporan keuangan yang berkualitas menggambarkan peran penting audit eksternal dalam mendukung laporan keuangan perusahaan yang diaudit. Audit laporan keuangan merupakan satu mekanisme pemantauan dalam asimetri informasi dan upaya memberikan informasi yang lebih kredibel bagi pengguna. Informasi yang lebih kredibel didukung dengan bukti audit yang relevan dan andal saat auditor menggunakan dan merancang prosedur substantif dan analitis untuk membantu auditor dalam merumuskan simpulan apakah laporan keuangan sesuai dengan pemahaman auditor terhadap bisnis dan industri klien. Proses audit menunjukkan prosedur audit, serta penerapan *knowledge* dan independensi auditor. Prosedur analitis dilakukan untuk menganalisis dan mengevaluasi informasi keuangan dan nonkeuangan. Hal sejalan juga diungkapkan DeAngelo (1981) yang menunjukkan dua aspek definisi kualitas audit yaitu mendeteksi dan melaporkan kecurangan yang terjadi. Kualitas audit sangat penting untuk menjaga kepercayaan publik (Kilgore et al., 2011; Knechel et al., 2013; Schelker, 2012). Kualitas audit yang rendah mempengaruhi kredibilitas laporan audit dan kepercayaan publik (DeFond &

Zhang, 2014). Auditor sebagai pihak independen dalam memberikan pendapat atas informasi keuangan berdasarkan standar dan regulasi audit sehingga auditor dituntut untuk mempertahankan sikap independensinya. Hal yang sama juga diungkapkan Nugraha sebagai berikut.

“Kami sebagai auditor harus tetap mempertahankan sikap independensi yang kami miliki dalam memberikan jasa audit. Di samping independen kami juga harus berdasarkan pada aturan, standar profesional akuntan publik, dan etika profesi yang berlaku umum, sebagai panduan kami dalam menjaga kualitas audit tetap terjaga dengan baik” (Nugraha).

Pernyataan Nugraha menunjukkan bahwa auditor dituntut untuk memenuhi peraturan yang ada. Di samping itu, standar profesional akuntan publik menjadi satu kitab yang harus dipatuhi oleh auditor dalam memberikan jasa kepada klien. Setiap tahap proses audit telah ditentukan dalam SPAP dan harus dipatuhi oleh auditor. Sementara itu, etika profesi menjadi dasar bertindak auditor dalam pelaksanaan audit, di samping semua peraturan yang ada.

Auditor dituntut selalu profesional dalam memberikan jasa audit dengan mematuhi semua peraturan yang ada. Auditor tidak hanya mempertahankan sikap independensi, tetapi juga menggunakan kompetensinya dalam pelaksanaan audit. Yang et al. (2018) menyatakan bahwa auditor akan tidak independen sepenuhnya dengan klien ketika perikatan terlalu lama. Sementara itu, De Angelo (1981) menyatakan bahwa ketika kontrak di antara agen tidak ada biaya, auditor akan lebih independen dengan klien mereka. Hal ini juga dijelaskan dalam kerangka konseptual menyertakan dua pandangan independensi yang harus dijaga yakni independensi pemikiran dan independensi dalam tampilan. Independensi pemikiran merupakan kerangka pemikiran yang memungkinkan seseorang untuk mengambil simpulan yang tidak dipengaruhi oleh kearifan profesional yang tidak semestinya. Independensi dalam tampilan tercermin dalam menghilangkan situasi penting bagi pihak ketiga yang mendapat informasi fakta dan situasi dalam menyimpulkan integritas, objektivitas, atau kewaspadaan profesional

akuntan profesional. Hal yang sama juga dinyatakan oleh Nana sebagai berikut.

“Kami sebagai auditor dituntut untuk mempertahankan sikap independen dalam pemikiran dan independensi dalam penampilan. Independensi harus kami jaga dengan baik, sementara dalam mempertahankan sikap independen kami harus mematuhi semua regulasi dan etika profesi akuntan publik” (Nana).

Pernyataan Nana memberikan gambaran bahwa auditor dituntut tetap mempertahankan sikap independensinya dalam semua proses audit. Independensi yang dipertahankan digunakan untuk menggambarkan bahwa auditor benar-benar tidak memihak pada salah satu kepentingan antara manajemen dan pengguna informasi lainnya. Sikap independensi yang dijaga dengan baik oleh auditor juga harus didukung dengan mematuhi peraturan dan perundang-undangan yang ada.

**Kompetensi auditor.** Kompetensi auditor merupakan kemampuan atau pengalaman yang digunakan dalam menyelesaikan perikatan audit. Rekan perikatan selalu melihat kompetensi dan kemampuan yang dimiliki masing-masing tim secara keseluruhan. Rekan perikatan juga menggunakan pemahaman bisnis dan industri klien dan pengalaman audit dalam perikatan beserta kompleksitas yang sama dari pelatihan dan pendidikan berkelanjutan yang diikuti oleh tiap akuntan, dan pengetahuan yang relevan dalam bisnis industri klien, serta kemampuan menggunakan *professional judgment* dalam pelaksanaan audit. Akuntan publik dituntut untuk menjaga kompetensi yang mereka miliki, mengikuti pendidikan profesi berkelanjutan, dan wajib melaporkan realisasi pendidikan profesi berkelanjutan yang telah diikuti dalam jangka waktu satu tahun dilaporkan paling lambat tanggal 31 Januari tahun berikutnya.

Kompetensi auditor juga diperoleh dari kebiasaan dalam prosedur audit dalam memberikan jasa audit kepada klien. Setiap klien memiliki segmen industri yang berbeda. Ketika seorang akuntan konsisten dalam memberikan jasa audit dalam satu jenis sektor industri, mereka akan memiliki pemahaman yang lebih dalam sehingga mampu memperbaiki kompetensi yang dimilikinya. Semen-

tara itu, kompetensi dapat dikatakan sebagai kemampuan individu ataupun secara tim dalam satu perikatan audit yang berlandaskan pada SPAP, kode etik, dan ketentuan hukum yang berlaku. Prinsip sikap cermat dan kehati-hatian beserta kompetensi yang mewajibkan akuntan menjaga pengetahuan dan keahlian profesional disyaratkan dalam memberikan keyakinan pada klien dan bertindak dengan penuh ketelitian dalam memberikan jasa audit.

Kompetensi dibagi dua tahap, yaitu perolehan dan menjaga kompetensi profesional. Menjaga kompetensi membutuhkan pendidikan dan pelatihan yang berkelanjutan dan pemahaman atas kemajuan teknologi, profesional, serta perkembangan inovasi bisnis yang relevan. Program *update* dalam bidang profesi membuat akuntan mengembangkan dan menjaga kemampuannya secara kompeten dalam lingkungan profesional. Akuntan publik juga dituntut memiliki sertifikasi profesi, yang merupakan bentuk pengakuan dari Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) terhadap kompetensi auditor.

Kompetensi profesional membutuhkan standar pendidikan, diikuti dengan pelatihan dan ujian sertifikasi yang relevan, serta pemahaman di bidang kerja yang sejenis. Pemeliharaan kompetensi profesi membutuhkan kesadaran secara utuh dan pengetahuan kemajuan teknologi informasi. Pelatihan profesi berkelanjutan bertujuan untuk memelihara dan memperbarui kompetensi profesional setiap tim dalam memberikan jasa bagi klien, hubungan kerja atau bentuk kerja sama dengan pemangku kepentingan; tim mampu melakukan peran sebagai akuntan publik atau lainnya secara kompeten; melindungi kepentingan dan menjaga kepercayaan publik terhadap profesi.

Pelatihan profesi berkelanjutan merupakan satu program pendidikan dan pelatihan profesi yang bersifat terus-menerus dan harus diikuti semua akuntan baik yang dilaksanakan oleh Asosiasi Profesi Akuntan Publik maupun Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (PPPK). Auditor secara normatif diharapkan memiliki pola kerja dengan prinsip kehati-hatian. Prinsip kehati-hatian mengharuskan auditor untuk mempertahankan pengetahuan dan keahlian profesional. Hal ini sejalan dengan pernyataan Siti sebagai berikut.

“Kami sebagai akuntan publik diwajibkan mempertahankan kom-

petensi kami dengan mengikuti pendidikan dan pelatihan profesi dalam satu tahun. Pendidikan dan pelatihan profesi ini akan membantu kami dalam memahami perubahan-perubahan aturan yang ada dan kompleksitas transaksi bisnis. Pendidikan dan pelatihan profesional dapat membantu kami dalam memahami kriteria dan jumlah bukti yang dibutuhkan untuk mendukung simpulan yang diambil” (Siti).

Pernyataan Siti memberikan makna bahwa auditor wajib mengikuti pendidikan dan pelatihan untuk memenuhi prasyarat minimum yang telah ditentukan dalam setahun. Jika auditor mengikuti pelatihan profesional akan membantu memperbaharui pemahaman baik pemahaman peraturan terbaru maupun kasus terbaru untuk memperbaiki sistem yang ada. Perubahan peraturan yang ada akan memberikan warning yang baik dan membantu auditor untuk selalu mematuhi peraturan yang ada.

Institut Akuntan Publik Indonesia dalam keputusan Dewan pengurus Nomor 4 tahun 2018 menetapkan akuntan publik harus mengikuti pelatihan profesi berkelanjutan minimal 40 satuan kredit dalam satu tahun. Satuan kredit dengan jumlah minimal 40 tersebut dipenuhi tiga puluh satuan kredit dari Asosiasi Profesi Akuntan Publik dan sisanya dari pelatihan tidak terstruktur dan diverifikasi oleh Asosiasi Profesi Akuntan Publik. Pemenuhan satuan kredit dibebaskan bagi Akuntan publik yang baru memperoleh izin di tahun berjalan. Jika akuntan memperoleh lebih dari 40 satuan kredit dalam satu tahun, kelebihan skp yang dimiliki oleh akuntan diakui maksimum 10 satuan kredit untuk tahun berikutnya. Akuntan publik melaporkan realisasi PPL paling lambat 31 Januari tahun berikutnya kepada Menteri u.p. Kepala PPPK. Akuntan publik yang melanggar ketentuan akan dikenai sanksi administratif dalam bentuk rekomendasi untuk melaksanakan kewajiban tertentu atau sanksi denda sesuai Peraturan Pemerintah. Sanksi administratif ditetapkan dengan Keputusan Menteri. Pelanggaran pada SPAP, kode etik profesi atau peraturan dikenakan sanksi antara lain pelanggaran ringan, sedang, dan berat, hal yang sama juga dinyatakan oleh Nugraha sebagai berikut.



“Akuntan publik yang memiliki sertifikat dan izin yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik baik kantor akuntan publik yang berafiliasi ataupun yang tidak, akan dituntut untuk memenuhi kewajiban pemenuhan satuan kredit dalam satu tahun. Jika kami belum memenuhi jumlah minimum satuan kredit yang ditetapkan maka kami akan dapat sanksi dari Otoritas Jasa Keuangan maupun PPPK. Pelatihan profesi berkelanjutan sudah menjadi kewajiban kami dalam upaya pemenuhan kompetensi kami dalam memberikan jasa asuransi, dan kami dituntut untuk memberikan informasi yang kredibel bagi pengguna informasi” (Nugraha).

Pernyataan Nugraha menunjukkan bahwa semua akuntan publik yang memiliki izin harus memenuhi pemenuhan kewajiban kompetensi sebagai auditor. Kompetensi harus dijaga dalam semua pelaksanaan audit, terlebih bagi kantor akuntan publik yang berafiliasi dengan KAPA atau OAA. Kantor akuntan publik yang berafiliasi memiliki kendali mutu yang lebih tinggi karena harus memenuhi persyaratan di negara asalnya dan selalu dievaluasi secara rutin oleh Kantor akuntan publik afliasinya. Hal yang sama juga dinyatakan oleh Denny sebagai berikut.

“Saat kami sebagai akuntan publik yang memiliki sertifikat profesi, kami berkewajiban untuk menjaga kompetensi kami dengan memenuhi satuan kredit yang telah ditentukan. Satuan kredit ini dipenuhi untuk menjaga kompetensi kami pada saat memberikan jasa asuransi yang memadai dengan pengetahuan audit yang diperoleh melalui pelatihan profesi secara berkelanjutan. Pengetahuan yang *ter-update* akan membantu kami dalam menyelesaikan audit di samping pengalaman yang kami miliki, sehingga kami tetap membutuhkan pelatihan profesional secara berkelanjutan” (Denny).

Pernyataan Deny menunjukkan bahwa, ketika memiliki sertifikat sebagai auditor, mereka dituntut untuk menjaga kompetensi dengan mengikuti semua pelatihan yang ada untuk memperbaiki pemahaman dan pengetahuan tentang perubahan yang ada. Kompetensi menjadi fondasi yang sangat kuat bagi auditor dalam melaksanakan audit. Tanpa kompetensi yang memadai auditor tidak bisa memberikan kualitas jasa yang lebih baik.

Pengakuan satuan kredit pendidikan bagi akuntan publik yang telah mengikuti pendidikan dan pelatihan merupakan pemenuhan kegiatan pendidikan profesional berkelanjutan yang telah ditetapkan oleh dewan pengurus. Akuntan yang memiliki sertifikasi harus mematuhi kode etik profesi, SPAP, dan anggaran dasar dan rumah tangga, peraturan Asosiasi dan ketentuan Institusi lainnya. Akuntan yang bersertifikasi akan terkena sanksi jika tidak memenuhi ketentuan pelatihan profesi berkelanjutan sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Auditor bersertifikasi wajib menjaga kompetensinya melalui pelatihan. Hal yang sama juga dinyatakan dari Nana sebagai berikut.

“Kami sebagai akuntan yang bersertifikasi wajib memenuhi semua ketentuan yang berlaku, seperti pemenuhan satuan kredit pendidikan yang harus dipenuhi dalam setiap tahun yang harus kami laporan ke pusat. Kalau kami telat menyampaikan jumlah SKP yang kami miliki akan terkena sanksi. Terlebih ketika kami akuntan publik yang memiliki posisi sebagai *managing partner*, yang di mana kami memiliki tanggung jawab atas pelaksanaan pemberian jasa asuransi dan menandatangani laporan auditor independen berdasarkan Standar Profesi Akuntan Publik harus memenuhi jumlah satuan kredit pendidikan minimal 40 SKP dalam satu tahun, untuk meningkatkan pemahaman keilmuan akuntansi dan audit beserta pasar modal di setiap tahun” (Nana).

Pernyataan Nana menunjukkan bahwa ketika memiliki sertifikasi sebagai CPA, auditor harus memenuhi semua peraturan yang ada. Standar kompetensi profesi akuntan

publik mencakup standar kompetensi untuk persyaratan dasar, kompetensi teknis, keahlian profesional, pengalaman praktik, penilaian kompetensi, pendidikan profesional berkelanjutan, kompetensi profesional bagi rekan perikatan audit, kompetensi spesifik lain yang diperlukan oleh akuntan publik sesuai IAPI. Akuntan publik harus memenuhi SKP minimum 40. Pemenuhan SKP akan dilaporkan ke PPK setiap awal tahun berikutnya.

Akuntan publik yang belum memenuhi kewajiban akan dikenai sanksi administratif. Pemberian sanksi administratif diatur dalam Peraturan Asosiasi No.4 Tahun 2018 yang mengatur disiplin dan sanksi. Peraturan asosiasi ini menegaskan bahwa akuntan publik yang bersertifikat akan dipantau disiplinnya dalam menjaga kompetensi mereka melalui mekanisme pelatihan profesional berkelanjutan. Peraturan asosiasi menunjukkan ada tiga pengenaan sanksi yang diberikan kepada akuntan publik, yaitu sanksi peringatan tertulis, sanksi pembekuan, dan sanksi pemberhentian sebagai anggota. Hal yang sama juga dinyatakan dalam Peraturan Asosiasi Nomor 2 Tahun 2019 dalam tata cara penegakan disiplin yang menunjukkan sanksi administrasi diberikan kepada anggota apabila tidak memenuhi kewajiban administrasi antara lain: tidak membayar iuran tahunan, tidak mengikuti pendidikan profesional berkelanjutan (PPL) yakni pemenuhan jumlah satuan kredit tertentu yang ditetapkan oleh IAPI, dan tidak melaksanakan kewajiban atau melanggar larangan lainnya. Sanksi administrasi diberikan dalam bentuk peringatan tertulis, pembekuan status, dan pemberhentian sebagai anggota.

Sanksi peringatan tertulis dikenakan untuk pelanggaran ringan bagi anggota yang belum memiliki rancangan dan belum mengimplementasikan sistem pengendalian mutu secara memadai. Hasil telaah mutu menunjukkan bahwa masih terdapat pelanggaran signifikan terhadap standar profesi dan peraturan-peraturan yang relevan dengan profesi, dan pelanggaran ringan lainnya. Sanksi pembekuan sebagai anggota diberikan atas pelanggaran berat tidak terdapat itikad baik, niat, dan kemampuan dari anggota untuk memperbaiki diri meskipun upaya pembinaan sudah dilakukan, anggota belum mematuhi standar profesi dan peraturan-peraturan yang relevan dengan profesi secara signifikan, hasil telaah mutu menunjukkan bahwa masih terdapat pelanggaran

yang bersifat menyeluruh terhadap standar profesi dan peraturan-peraturan lain yang relevan dengan profesi. Lamanya sanksi pembekuan sebagai anggota adalah satu bulan sampai 24 bulan. Sanksi terakhir adalah sanksi sangat berat dikenakan sanksi pembekuan sebagai anggota sebanyak dua kali.

Pengenaan kewajiban lain diberikan pada sanksi peringatan tertulis atau sanksi pembekuan terdiri dari rekomendasi pencabutan sertifikat CPA yang disampaikan kepada dewan sertifikasi sekaligus penurunan status keanggotaan, mengikuti tambahan PPL dengan jumlah SKP dalam jangka waktu tertentu, dan ditetapkan sanksi dari anggaran dasar dan rumah tangga beserta peraturan Institut. Akuntan publik dituntut untuk memenuhi semua aturan yang berlaku dalam memberikan jasa asuransi kepada kliennya. Peraturan yang ada seperti Undang-Undang Nomor 5 tahun 2011 mengenai dasar hukum aturan, pembinaan, dan pengawasan bagi profesi Akuntan. Undang-undang menjelaskan bahwa Akuntan Publik adalah profesi yang memberikan jasa asuransi bagi pengguna informasi sebagai pertimbangan dalam mengambil keputusan. Pernyataan yang sama juga diungkapkan oleh Nana sebagai berikut.

“Akuntan publik dalam memberikan jasa asuransi akan selalu berpedoman pada SPAP dan kode etik, sehingga kami bisa memberikan informasi yang bersifat kredibel. Kami sebagai akuntan publik akan selalu memberikan informasi yang bersifat kredibel supaya memberikan asuransi yang memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material” (Nana).

Pernyataan Nana tersebut menunjukkan bahwa akuntan publik dalam setiap pemberian jasa akan selalu berpedoman pada SPAP dan kode etik. SPAP dan kode etik akan membantu memberikan koridor dalam memberikan jasa asuransi. Ketika semua proses audit sesuai dengan standar yang ada akan memberikan informasi yang akurat bagi pengguna informasi. Hal ini didukung dengan pernyataan Nugraha yang menyatakan:

“Akuntan publik mempunyai peran penting dan tanggung jawab

dalam meningkatkan kualitas dan kredibilitas laporan keuangan. Ketika laporan keuangan memiliki kredibilitas yang baik akan membantu pengguna laporan keuangan seperti investor dalam mengambil keputusan yang tepat” (Nugraha).

Pernyataan Nugraha menunjukkan bahwa laporan keuangan yang kredibel tidak terlepas dari sumbangsih akuntan publik dalam menilai laporan keuangan apakah sesuai dengan peraturan yang berlaku dan mengungkapkan jika ada *financial fraud* atau *error* dalam penyusunan laporan keuangan, dan juga jika ada penerapan standar baru dalam laporan keuangan yang ditunjukkan dalam paragraf penekanan suatu hal dalam opini, auditor juga bisa memodifikasi. Opini pemodifikasian akan diterbitkan saat auditor menyimpulkan tidak cukupnya bukti audit yang di peroleh dan secara keseluruhan laporan keuangan tidak bebas dari salah saji material.

**Kompetensi yang tetap dijamin akan mampu meningkatkan kualitas audit.** Sertifikasi profesi merupakan salah satu kompetensi yang terukur yang diakui oleh asosiasi. Idealnya semua auditor bersertifikasi profesi dari IAPI. Hal ini sejalan dengan dinyatakan oleh Budescu et al. (2012) bahwa kompetensi merupakan keterampilan yang dimiliki untuk menyelesaikan audit. Auditor yang kompeten menggunakan keahliannya dalam pelaksanaan audit sehingga penyelesaian laporan lebih mudah, cepat, dan intuitif. Dalam pelaksanaan audit kerja sama tim, pelatihan, dan pendidikan profesional yang telah diikuti oleh tiap akuntan publik akan membantu semua anggota tim audit yang belum berpengalaman dalam memahami tujuan pekerjaan, sehingga kompetensi dari semua tim perikatan akan mempengaruhi kualitas audit secara langsung (Booker et al., 2018; Chang et al., 2019; Deli et al., 2015; Dickins et al., 2018; Hurley & Mayhew, 2019; Rowe, 2019; Zarefar et al., 2016).

Akuntan publik diharuskan menjaga kompetensinya sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Tidak hanya akuntan yang berkontribusi dalam menjaga kompetensinya, setiap kantor akuntan publik juga memiliki kebijakan dalam upaya menjaga dan meningkatkan kompetensi akuntan publik. Kantor akuntan memiliki kebijakan jumlah minimal jam pelatihan dan pengem-

banagan bagi akuntan, dihitung setiap tahun. Kebijakan yang dimiliki oleh kantor akuntan publik mampu meningkatkan kompetensi auditor, dan memberikan spesialisasi pada akuntan publik dalam meningkatkan kualitas jasa dan berpengaruh pada reputasi kantor akuntan publik, yang mempengaruhi permintaan dan penawaran jasa audit. Hal yang sama dinyatakan oleh Nugraha sebagai berikut.

“Kantor Akuntan Publik kami kebetulan memiliki kebijakan yang menurut kami bagus dan membantu kami sebagai akuntan publik. Kantor akuntan publik di tempat kami memiliki kebijakan lima persen dari total pendapatan jasa audit yang kami dapatkan digunakan untuk membayar semua kewajiban yang harus dipenuhi oleh akuntan yang memiliki izin dan sertifikat audit yang dimiliki. Dengan kebijakan yang ada bertujuan untuk mengurangi sanksi yang membayangi kami sebagai akuntan publik jika satuan kredit minimum belum terpenuhi. Ketika akuntan publik tidak memenuhi jumlah satuan kredit akan terkena sanksi administrasi baik dari Otoritas Jasa Keuangan dan PPPK” (Nugraha).

Kompetensi yang dimiliki oleh akuntan publik harus tetap terjaga dan merupakan tanggung jawab akuntan sebagai satu upaya meningkatkan kualitas audit. Kualitas audit berperan penting bagi kantor akuntan publik dan emiten yang menggunakan jasa dari kantor akuntan, sehingga peraturan dan perundang-undangan menuntut akuntan publik untuk selalu menjaga kompetensi.

**Etika profesi.** Kode etik profesi menentukan prinsip dasar yang wajib dipenuhi oleh auditor di kantor akuntan publik. Baik bagi anggota maupun nonanggota IAPI memberikan jasa profesi meliputi jasa asuransi maupun non asuransi. Setiap akuntan publik harus memenuhi prinsip etika profesi antara lain: integritas, objektivitas, kompetensi profesional dan sikap cermat kehati-hatian, kerahasiaan, dan perilaku profesional. Prinsip integritas menetapkan kewajiban bagi semua akuntan bersikap tegas dan jujur pada semua hubungan profesional dalam bisnis. Integritas lebih menekankan sikap berterus

terang dengan mengatakan yang sebenarnya jika akuntan meyakini bahwa informasi mengandung salah saji material, atau opini menyesatkan, ketidakhati-hatian pemberian informasi serta penghapusan atau pengaburan informasi yang diungkapkan ke publik. Prinsip objektivitas menekankan akuntan menjamin informasi yang ada tidak bias, dan meminimalkan pengaruh tidak baik dari pihak lain, yang dapat mempengaruhi keputusan bisnis. Prinsip kerahasiaan mewajibkan akuntan publik untuk tidak memberikan informasi yang bersifat rahasia mengenai perusahaan kepada pihak luar, kecuali untuk suatu perkara hukum yang mewajibkan menyampaikan informasi kepada pengadilan. Hal yang sejalan juga dinyatakan oleh Glover & Prawitt (2014) dan Knipe & Bitter (2011) bahwa tujuan utama etika profesional adalah untuk memberikan layanan kepada pengguna dan melindungi kepentingan pengguna informasi sehingga dibutuhkan komitmen yang tinggi dari auditor. Namun, peraturan etika profesional saja tidak mampu dalam menyelesaikan skandal profesi akuntansi dan masalah yang terjadi di semua bagian dunia. Hal yang sejalan dinyatakan oleh Nana sebagai berikut.

“Etika profesional akan membantu dan mengarahkan perilaku dari setiap akuntan publik dalam memberikan jasa asuransi. Namun, memang masih banyak terjadi kasus yang menimpa para akuntan publik atas pelanggaran yang ada. Hal ini menunjukkan tidak hanya berlandaskan peraturan, namun juga dibutuhkan kesadaran dan kepatuhan dari masing-masing individu” (Nana).

Pernyataan dari Nana menunjukkan bahwa peraturan yang ada walaupun bersifat mengikat, masih terdapat beberapa pelanggaran. Oleh karena itu, hal penting dalam proses audit ini adalah kesadaran serta kepatuhan terhadap peraturan, dan penerapan etika profesi. Hal ini juga di dukung Alderman (2017) dan Norton (2018) yang mengemukakan bahwa etika dimulai dari individu, dengan perasaan batin mereka, yang kemudian diterjemahkan ke dalam perilaku etis. Individu belajar untuk menyesuaikan prinsip etika melalui proses sosialisasi,

pengalaman hidup, dan refleksi kritis bersama dengan budaya yang tergambar dalam standar secara eksplisit dan implisit dari setiap individu. Hal ini juga didukung oleh Bishop (2013) yang menyatakan bahwa etika menggambarkan sikap dan moral individu yang berlandaskan pada standar berlaku umum yang tercermin dalam nilai individu secara keseluruhan.

Kegagalan bisnis yang berbeda-beda terkadang menimbulkan tuduhan perilaku tidak etis. Auditor menghadapi kritik yang semakin meningkat selama bertahun-tahun. Profesi audit menghadapi krisis kepercayaan karena kegagalannya mempertahankan kepercayaan publik. Perilaku auditor yang tidak etis dapat dikaitkan dengan berbagai macam tekanan, seperti tekanan organisasi dan lingkungan. Auditor menghadapi banyak tekanan berbeda yang mungkin mempengaruhi kemampuan mereka untuk mengambil sikap dalam situasi konflik. Auditor yang dihadapkan dengan dilema etis oleh kolega mereka harus mengevaluasi potensi ancaman dalam waktu dekat ataupun jangka panjang dari konsekuensi tindakan yang mereka lakukan baik dari perspektif organisasi maupun profesional. Upaya ini digunakan untuk menyelesaikan *trade-off* yang ada (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018; Svanberg et al., 2019). Sementara itu, Sampet et al. (2019) menyatakan bahwa kode etik adalah bentuk budaya yang paling konkret di mana profesi mengakui kewajiban sosial mereka. Oleh karena itu, kode etik dianggap sebagai salah satu upaya untuk meningkatkan reputasi dan citra perusahaan. Hal sejalan juga diungkapkan oleh Nugraha sebagai berikut.

“Kode etik yang ada akan menggambarkan budaya kerja dalam organisasi atau perusahaan. Ketika budaya perusahaan berjalan dengan baik sesuai norma yang ada akan berdampak pada penerapan kode etik yang ada. Ketika kode etik terjaga dengan baik akan berdampak pada reputasi perusahaan. Ketika reputasi kami baik maka perusahaan akan mampu mencapai kompetitif yang *advantage*. Sehingga kami sebagai akuntan publik harus berpegang teguh pada kode etik yang ada.”

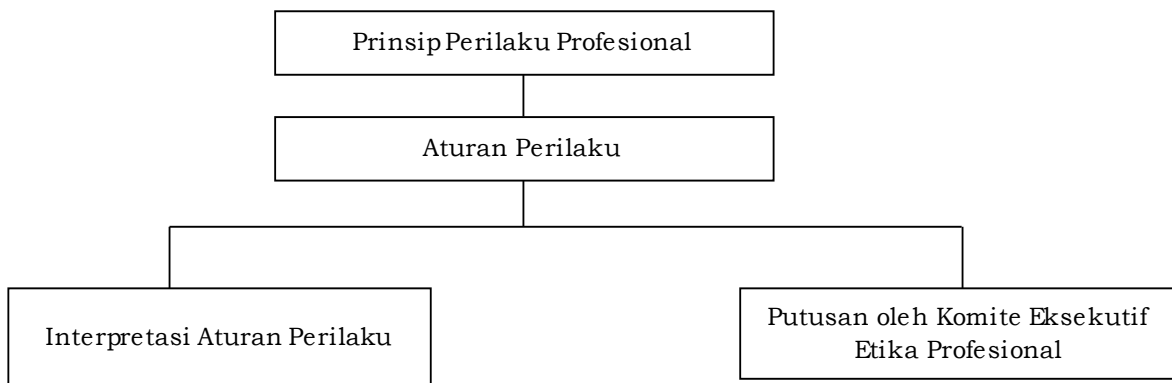
Pernyataan Nugraha menggambarkan bahwa kode etik memiliki peran penting dalam semua proses audit. Penerapan etika profesi menggambarkan bagaimana penerapan budaya kerja setiap kantor akuntan publik. Hal ini didukung dengan dikeluarkannya aturan perilaku oleh *American Institute of Certified Public Accountant* dengan memberikan empat bagian prinsip, yaitu aturan perilaku, interpretasi, penilaian, dan moral yang kemudian dirumuskan dalam istilah filosofi yang tidak wajib seperti aturan perilaku, merupakan standar minimum dari perilaku etis yang telah dirumuskan dalam bentuk aturan wajib. Hal yang sama juga dinyatakan dalam kode etik profesi yang menyatakan prinsip etika profesional mewajibkan akuntan publik memenuhi standar serta menghindari setiap tindakan yang disadari tidak memenuhi standar yang akan menurunkan nilai profesi di mata publik. Akuntan publik harus menjaga nama baik profesi dengan menjaga sikap jujur dan tidak memberikan opini yang tidak semestinya mengenai jasa yang diberikan, dan tidak melakukan pernyataan yang membandingkan hasil pekerjaan pihak lain tanpa didukung oleh data yang tepat. Hal yang sama juga nampak pada Gambar 1.

Gambar 1 menunjukkan prinsip perilaku profesional yang ada diturunkan dan diimplikasikan dalam aturan perilaku kantor akuntan publik, dengan melihat kondisi di masing-masing negara yang tercermin dalam prinsip budaya kerja. Aturan perilaku juga sangat didukung oleh setiap individu, sehingga memberikan gambaran yang sangat konkrit dalam menginterpretasikan aturan perilaku. Aturan perilaku juga akan ditetapkan oleh komite eksekutif etika profesional yang wajib dilaksanakan oleh akun-

tan publik dan menjadi satu regulasi utama dan diterapkan di semua negara. Hal yang sejalan juga dinyatakan oleh Siti sebagai berikut.

“Prinsip perilaku profesional yang ada akan menjadi aturan perilaku dari masing-masing individu yang menjadi dasar bagi setiap akuntan publik dalam melaksanakan audit. Masing-masing kantor akuntan publik akan menginterpretasikan aturan perilaku dalam melaksanakan audit dengan baik dan benar sesuai dengan aturan yang berlaku secara umum, namun tidak memungkiri jika akuntan publik kemungkinan berbeda dalam menginterpretasikan aturan yang ada karena perbedaan karakteristik individu dari akuntan tersebut yang di gambarkan dalam budaya kerja dari masing-masing kantor akuntan publik. Masing-masing kantor akuntan publik memiliki budaya dan sistem kerja atau kendali mutu yang berbeda antarkantor akuntan publik” (Siti).

Pernyataan Siti menunjukkan bahwa prinsip perilaku profesional merupakan satu aturan wajib yang harus diterapkan oleh akuntan dan masing-masing kantor akuntan publik pada umumnya. Individu dari masing-masing auditor akan memiliki interpretasi berbeda, sehingga budaya kerjalah yang akan memberikan arahan ketika terdapat interpretasi berbeda satu sama lainnya.



**Gambar 1. Kerangka kerja yang Komprehensif untuk Auditor**  
 Sumber: AICPA (2014)

**Independensi.** Independensi merupakan atribut penting dalam memberikan jasa asuransi yang harus tetap dijaga oleh akuntan. Independensi yang terjaga dengan baik akan meningkatkan kredibilitas laporan audit. Kredibilitas laporan keuangan dibutuhkan oleh pengguna informasi internal dan eksternal dalam mengambil keputusan. Tanggung jawab auditor independen ada di semua proses audit, dan memenuhi standar audit. Independensi auditor bertujuan untuk menjaga kemampuan dan pemahamannya dalam merumuskan opini, meningkatkan integritas, bertindak secara objektif, dan memelihara sikap skeptisme profesionalnya.

Skeptisme profesional ini mencakup sikap dan pemikiran untuk mempertanyakan semua hal yang mengindikasikan kemungkinan terjadi kesalahan penyajian yang disebabkan oleh *financial fraud* ataupun *error* yang tidak disengaja, pada penilaian atas bukti audit yang ada. Laporan keuangan yang disusun oleh manajemen menggunakan pertimbangan dalam membuat estimasi akuntansi yang wajar sesuai dengan kondisi perusahaan, serta memilih dan menerapkan kebijakan akuntansi. Auditor dalam merencanakan dan melaksanakan audit menerapkan skeptisme profesional mengingat hal tertentu dapat terjadi yang menyebabkan laporan keuangan mengandung salah saji material. Akuntan dalam menjaga independensinya akan menggunakan pertimbangan profesional, dalam penerapan ilmu yang diperoleh dari pelatihan, pengetahuan, serta pengalaman yang dimiliki, dan juga menerapkan etika profesi dalam proses pengambil keputusan yang tepat sesuai dengan kondisi dalam perikatan audit. Standar audit mengizinkan auditor menerapkan pertimbangan profesional dalam pelaksanaan audit. Sementara itu, Budesco et al. (2012) dan Grossman & Welker (2011) menyatakan independensi sebagai sikap yang tidak memihak pada satu pihak seperti pihak manajemen atau investor dalam proses audit dengan tujuan untuk mengurangi benturan kepentingan. Akuntan publik dituntut untuk selalu menjaga independensi baik dalam *independensi in fact* maupun *independence in appearance*.

Independensi pemikiran menunjukkan sikap profesional dalam memberikan pendapat yang bebas dari tekanan yang akan mempengaruhi pertimbangan profesional yang digunakan oleh auditor, sehingga auditor dapat menerapkan integritas, objektivi-

tas, dan skeptisme profesional. Hal yang sama juga dinyatakan oleh Tepalagul & Lin (2015) dan Ramadhan & Arifin (2019) bahwa independen auditor sangat penting karena independen akan mempengaruhi kualitas audit. Kantor akuntan publik dalam memberikan jasa seharusnya berpedoman pada *knowledge* yang dimiliki. Jasa asuransi yang diberikan oleh akuntan sangat rawan dengan ancaman independensi. Ancaman yang ada bisa diminimalisasi dengan kerangka konseptual yang mewajibkan semua kantor akuntan dan timnya untuk mengevaluasi, mengidentifikasi, dan mengatasi ancaman terhadap independensi sehingga mencegah akuntan dalam memberikan simpulan yang keliru. Ancaman terhadap independen umumnya berupa telaah pribadi, kepentingan pribadi, dan advokasi. Untuk mengurangi ancaman ini dengan perkembangan teknologi yang ada kantor akuntan publik akan menyusun list jasa yang telah diberikan untuk membatasi lama perikatan dengan masing-masing klien. Hal yang sama juga diungkapkan oleh Siti.

“Akuntan publik selalu menjaga independensi dalam memberikan jasa baik jasa asuransi dan non-asuransi selalu membuat daftar jasa yang diberikan pada klien yang sama, dengan tujuan untuk menjaga independensi dan mengurangi berbagai ancaman yang akan mempengaruhi independensi kami dalam memberikan jasa audit” (Siti).

Pernyataan Siti menggambarkan independensi juga ditunjukkan dalam pemberian jasa audit, ketika auditor memberikan jasa secara bersamaan antara jasa asuransi dan non-asuransi, karena auditor memeriksa pekerjaan mereka sendiri. Ketika jasa diberikan secara bersamaan inilah yang disebut dengan ancaman terhadap independensi. Auditor juga akan mengatur waktu perikatan sesuai dengan aturan POJK tahun 2017, yang mengatur lama perikatan audit paling lama tiga tahun, dengan tujuan untuk independensi auditor.

Auditor dan klien cenderung memiliki insentif yang berbeda sehingga menimbulkan perbedaan persepsi tentang independensi auditor dan pengaruhnya. Insentif dan persepsi ini menyebabkan perilaku dan independensi auditor yang berbeda di antara

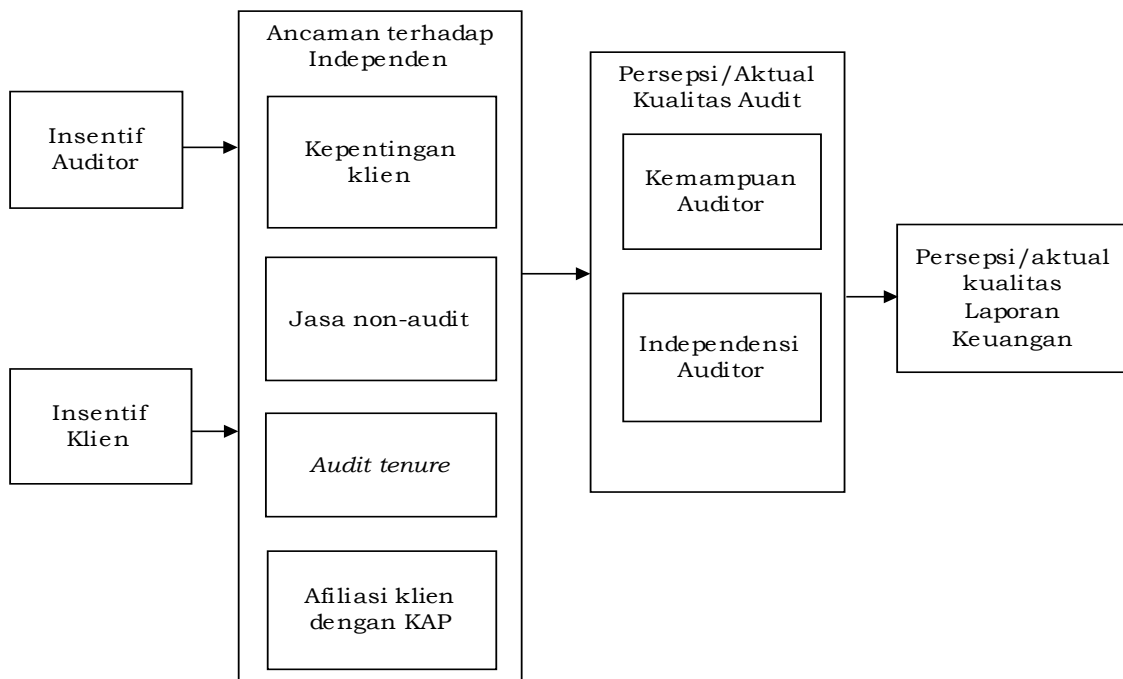
kantor akuntan publik (Beaulieu & Rein-stein, 2010) Hal yang sama juga dijelaskan dalam gambar oleh Tepalagul & Lin (2015) pada Gambar 2.

Kerangka kerja di atas menunjukkan ada empat dimensi untuk menilai independensi auditor terhadap kualitas audit. Empat ancaman terhadap independensi ini terdiri dari kepentingan klien, jasa non-audit, lama perikatan, dan afiliasi klien dengan kantor akuntan publik. Kantor akuntan akan mengidentifikasi dan mengevaluasi berbagai ancaman yang mempengaruhi independensi melalui pemilihan tim audit untuk memutuskan menerima klien baru atau melanjutkan klien. *Managing partner* harus meyakini semua prosedur telah dilakukan dalam proses penerimaan dan keberlanjutan dalam masa perikatan audit telah dipenuhi. Rekan perikatan mengidentifikasi ancaman yang bisa mempengaruhi independensi auditor berkaitan dengan perikatan audit. Proses penerimaan klien diikuti dengan pemilihan tim audit yang baru dengan tujuan untuk mengurangi benturan kepentingan dan membatasi *audit tenure* akuntan publik di masing-masing klien.

Entitas atau klien yang berelasi karena pengaruh merger dan akuisisi kepemilikan saham menimbulkan benturan kepentingan

antara tim audit dan klien. Akuntan publik dalam memberikan layanan jasa asuransi dan non-asuransi tidak boleh secara bersamaan karena ancaman independensi audit. Begitu juga *audit tenure* yang panjang akan mengakibatkan kedekatan antara akuntan dengan emiten yang merupakan satu ancaman terhadap independensi. Empat ancaman terhadap independensi akan mempengaruhi kemampuan dan independensi auditor terhadap kualitas audit dan laporan keuangan. Auditor melakukan tindakan yang tepat untuk menghilangkan ancaman atau mengurangnya ke tingkat yang dapat diterima dengan menerapkan pencegahan atau mengundurkan diri dari perikatan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. *Managing partner* melaporkan ke kantor akuntan publik atas ketidak mampuannya dalam menyelesaikan ancaman yang akan mempengaruhi independensi auditor. *Framework* yang tersaji pada Gambar 2 juga didukung dengan pernyataan dari Siti dan Denny sebagai berikut:

“...independensi juga mengatur auditor tidak diperkenankan mengaudit perusahaan yang di mana salah satu *family* dari auditor memiliki kepentingan atau



**Gambar 2. Kerangka untuk Menilai Dampak Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit**

Sumber: Tepalagul & Lin (2015)

memiliki saham pada perusahaan. Independensi kami juga akan berkurang ketika kami memiliki kedekatan dengan klien, yang ditimbulkan dari tenure yang panjang, sehingga POJK mengatur lama perikatan dalam POJK No13/POJK.03/2017. Kami juga dilarang memberikan jasa asuransi dan non-asuransi secara bersamaan pada klien yang sama” (Siti).

“...untuk menjaga independensi kami sebagai auditor diimbau untuk menjaga kedekatan kami dengan klien dengan mengatur lamanya perikatan. Semakin lama perikatan dapat mengurangi serta mengancam independensi kami sebagai auditor” (Denny).

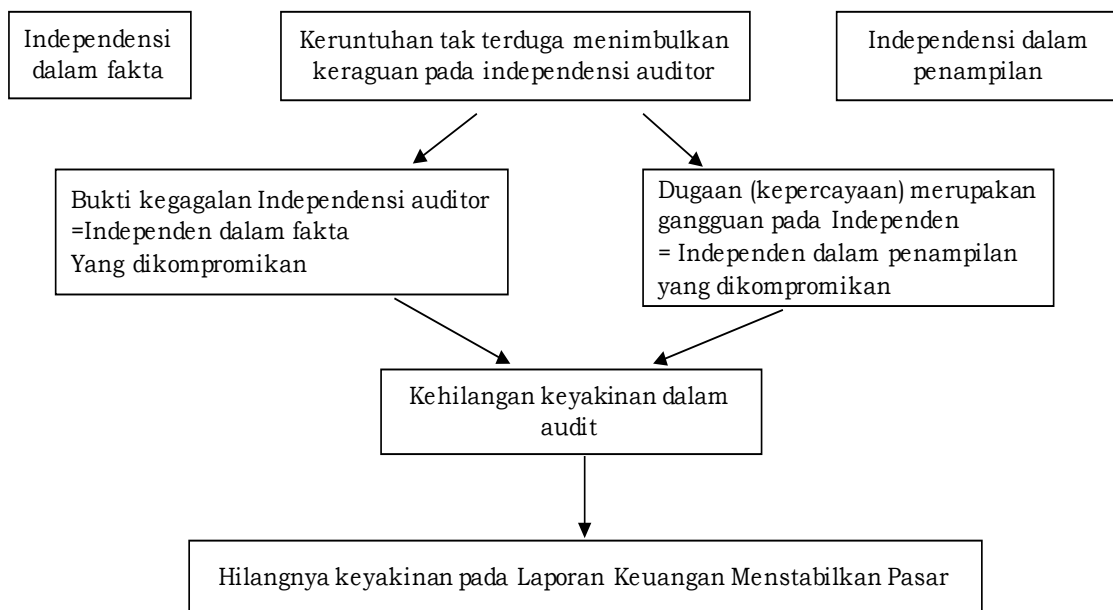
Pernyataan Siti dan Denny menunjukkan bahwa independensi harus dijaga untuk memberikan kualitas yang lebih abik dan untuk menaati peraturan yang ada. Kedekatan antara klien dan akuntan sangat mempengaruhi kualitas laporan audit. Kegagalan independen dapat merusak kepercayaan pada audit laporan keuangan. Hal ini menimbulkan kecurigaan (kepercayaan) bahwa independensi akan terganggu karena perilaku auditor. Kegagalan audit akan menurunkan

kepercayaan publik atas laporan keuangan beserta pasar modal, seperti yang ditunjukkan dalam Gambar 3.

Gambar 3 menunjukkan hilangnya kepercayaan pada independensi yang menimbulkan risiko pada independensi. Kegagalan independensi dapat merusak kepercayaan pada audit laporan keuangan. Hal yang sama juga diungkapkan oleh Denny.

“...runtuhnya independensi auditor akan mempengaruhi independensi dalam fakta dan independensi dalam penampilan. Kegagalan independensi dapat berdampak pada lunturnya kepercayaan pada laporan audit. Ketika kepercayaan pada laporan audit hilang, kredibilitas laporan keuangan dan kualitas audit juga melemah” (Denny).

Pernyataan Denny menunjukkan hilangnya independensi auditor akan mempengaruhi kepercayaan investor terhadap laporan audit. Laporan keuangan yang tidak memberikan informasi sesuai keadaan perusahaan akan sangat berdampak pada perusahaan ataupun auditor seperti banyak sanksi administratif yang diterima auditor dari dewan pengawas seperti OJK dan P2PK.



**Gambar 3. Independensi Auditor dalam Fakta dan Penampilan**  
 Sumber: Strohm (2005)



**SIMPULAN**

Akuntabilitas akuntan publik dalam menjaga kualitas audit telah dilaksanakan di tingkat akuntan dan kantor akuntan publik berafiliasi dengan organisasi audit asing maupun lokal. Dari hasil penelitian dapat diambil simpulan bahwa akuntan publik telah berkomitmen dalam menerapkan Peraturan Dewan Pengurus IAPI Nomor 4 Tahun 2018. Indikator kompetensi telah diterapkan dengan baik dengan memenuhi jumlah SKP minimum untuk pelatihan profesional berkelanjutan dalam setiap tahun. Etika dan independensi akuntan tetap terjaga dengan baik dengan prinsip etika profesional telah diterapkan dalam setiap perikatan. Independensi dijaga dalam setiap perikatan yang ditunjukkan dengan pembatasan pemberian jasa audit untuk mencegah terjadinya kedekatan antara akuntan publik dan klien. Kompetensi, etika, dan independensi yang tetap terjaga akan meningkatkan kepercayaan publik terhadap laporan keuangan.

Penelitian ini menunjukkan bahwa akuntan publik dalam memenuhi SKP bergantung dari kebijakan masing-masing kantor akuntan publik dalam mendanai dan memberikan dukungan akuntannya dalam memenuhi SKP minimum dalam satu tahun. Budaya kerja kantor akuntan publik akan mencerminkan etika dan independensi yang berbeda-beda, terutama dalam menginterpretasikan aturan. Hal ini karena adanya perbedaan karakteristik individu. Setiap kantor akuntan publik juga memiliki budaya kerja, kendali mutu, dan sistem kerja yang berbeda antara KAP berafiliasi maupun lokal.

Keterbatasan penelitian ini adalah hanya menggunakan dua indikator yang ada karena banyak fenomena yang ada atas sanksi yang diterima oleh akuntan publik masih banyak berkaitan dengan kompetensi, etika, dan independensi. Penelitian selanjutnya diharapkan untuk menggunakan indikator pengendalian mutu perikatan, rentang kendali perikatan, serta organisasi dan tata kelola KAP. Penelitian selanjutnya juga bisa mengubah metode pengumpulan datanya, dengan menggunakan kuesioner dan wawancara. Disamping itu, bisa menggunakan metode eksperimen dengan memberikan treatment pada saat pengujian eksperimen dengan menggunakan subjek eksperimen akuntan publik dari KAP lokal dan yang berafiliasi asing.

**DAFTAR RUJUKAN**

- AICPA. (2014). *AICPA Code of Professional Conduct*. <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/codeofconduct/downloadabledocuments/2014december15contentasof2015april23codeofconduct.pdf>
- Alderman, J. (2017). Does Auditor Gender Influence Auditor Liability? Exploring the Impact of the Crime Congruency Effect on Jurors' Perceptions of Auditor Negligence. *Advances in Accounting*, 38, 75-87. <https://doi.org/10.1016/j.adiaac.2017.07.006>
- Baker, C. R., Bédard, J., & Hauret, C. P. D. (2014). The Regulation of Statutory Auditing: An Institutional Theory Approach. *Managerial Auditing Journal*, 29(5), 371-394. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2013-0931>
- Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2018). The Influence of Auditors' Professionalism on Ethical Judgement: Differences among Practitioners and Postgraduate Students. *Revista de Contabilidad*, 21(2), 176-187. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.07.001>
- Beaulieu, P., & Reinstein, A. (2010). Belief Perseverance among Accounting Practitioners Regarding the Effect of Non-Audit Services on Auditor Independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(4), 353-373. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2010.06.005>
- Bishop, W. H. (2013). The Role of Ethics in 21st Century Organizations. *Journal of Business Ethics*, 118, 635-637. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1618-1>
- Booker, K. (2018). Can Clients of Economically Dependent Auditors Benefit from Voluntary Audit Firm Rotation? An Experiment with Lenders. *Research in Accounting Regulation*, 30(1), 63-67. <https://doi.org/10.1016/j.ra-creg.2018.03.008>
- Budescu, D. V., Pecher, M. E., & Solomon, I. (2012). The Joint Influence of the Extent and Nature of Audit Evidence, Materiality Thresholds, and Misstatement Type on Achieved Audit Risk. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 31(2), 19-41. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10239>
- Chang, Y. T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The Impact of Internal Audit Attributes on the Effectiveness of Internal Control over Operations and Compli-

- ance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(1), 1-19. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002>
- Czerney, K., Jang, D., & Omer, T. C. (2019). Client Deadline Concentration in Audit Offices and Audit Quality. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 38(4), 55-75. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52386>
- Dasgupta, M. (2015). Exploring the Relevance of Case Study Research. *Vision: The Journal of Business Perspective*, 19(2), 147-160. <https://doi.org/10.1177/0972262915575661>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
- Deli, L., Fatma, A., & Syarif, F. (2015). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Moderating Variabel. *Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis*, 15(1), 52-64. <https://doi.org/10.30596/jrab.v15i1.422>
- Dickins, D., Johnson-Snyder, A. J., & Reisch, J. T. (2018). Selecting an Auditor for Bradco Using Indicators of Audit Quality. *Journal of Accounting Education*, 45, 32-44. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2018.07.001>
- Elman, C., Gerring, J., & Mahoney, J. (2016). Case Study Research: Putting the Quant Into the Qual. *Sociological Methods & Research*, 45(3), 375-391. <https://doi.org/10.1177/0049124116644273>
- Fauji, L., Sudarma, M., & Achsin, M. (2015). Penerapan Sistem Pengendalian Mutu dalam Meningkatkan Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 6(1), 38-52. <https://doi.org/10.18202/jamal.2015.04.6005>
- Gao, P., & Zhang, G. (2019). Auditing Standards, Professional Judgment, and Audit Quality. *The Accounting Review*, 94(6), 201-225. <https://doi.org/10.2308/accr-52389>
- Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 1-10. <https://doi.org/10.2308/ciaa-50895>
- Grossman, A. M., & Welker, R. B. (2011). Does the Arrangement of Audit Evidence According to Causal Connections Make Auditors More Susceptible to Memory Conjunction Errors? *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), 93-115. <https://doi.org/10.2308/bria-10063>
- Haines, D. (2017). Ethical Considerations in Qualitative Case Study Research Recruiting Participants with Profound Intellectual Disabilities. *Research Ethics*, 13(3-4), 219-232. <https://doi.org/10.1177/1747016117711971>
- Hurley, P. J., & Mayhew, B. Y. (2019). Market Reactions to a High-Quality Auditor and Managerial Preference for Audit Quality. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 38(4), 131-149. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52478>
- Imawan, A., Irianto, G., & Prihatiningtias, Y. W. (2019). Peran Akuntabilitas Pemerintah Desa dalam Membangun Kepercayaan Publik. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 10(1), 156-175. <https://doi.org/10.18202/jamal.2019.04.10009>
- Jamaluddin, & Syarifuddin. (2014). Ambiguitas dan Konflik Peran serta Independensi sebagai Determinan Kualitas Audit Internal. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 5(3), 421-431. <https://doi.org/10.18202/jamal.2014.12.5031>
- Kilgore, A., Radich, R., & Harrison, G. (2011). The Relative Importance of Audit Quality Attributes. *Australian Accounting Review*, 21(3), 253-265. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2011.00141.x>
- Knechel, W. R. (2016). Audit Quality and Regulation. *International Journal of Auditing*, 20(3), 215-223. <https://doi.org/10.1111/ijau.12077>
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice*, 32(S1), 385-421. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50350>
- Knipe, P. J., & Bitter, M. E. (2011). The Central Florida Emphysema Foundation Audit: A Case Study of Personal and Professional Responsibility. *Issues in Accounting Education*, 26(2), 377-389. <https://doi.org/10.2308/iace-10002>

- Norton, S. D. (2018). Suspicion of Money Laundering Reporting Obligations: Auditor Compliance, or Sceptical Failure to Engage? *Critical Perspectives on Accounting*, 50, 56-66. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.09.003>
- Palmrose, Z. V., & Kinney, W. R. (2018). Auditor and FASB Responsibilities for Representing Underlying Economics—What U.S. Standards Actually Say. *Accounting Horizons*, 32(3), 83-90. <https://doi.org/10.2308/acch-52074>
- Ramadhan, M., & Arifin, J. (2019). Efektivitas Probit Audit dalam Mencegah Kecurangan Pengadaan Barang dan Jasa. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 10(3), 550-568. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2019.10.3.32>
- Rowe, S. P. (2019). Auditors' Comfort with Uncertain Estimates: More Evidence is Not Always Better. *Accounting, Organizations and Society*, 76, 1-11. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2019.01.002>
- Sampet, J., Sarapaivanich, N., & Patterson, P. (2019). The Role of Client Participation and Psychological Comfort in Driving Perceptions of Audit Quality: Evidence from an Emerging Economy. *Asian Review of Accounting*, 27(2), 177-195. <https://doi.org/10.1108/ARA-09-2017-0144>
- Schelker, M. (2012). Auditor Expertise: Evidence from the Public Sector. *Economics Letters*, 116(3), 432-435. <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2012.04.051>
- Strohmer, C. (2005). *United States and European Union Auditor Independence Regulation: Implications for Regulators and Auditing Practice*. Deutscher Universitäts-Verlag.
- Suyono, E., & Farooque, O.A. (2019). Auditors' Professionalism and Factors Affecting It: Insights from Indonesia. *Journal of Asia Business Studies*, 13(4), 543-558. <https://doi.org/10.1108/JABS-03-2018-0073>
- Svanberg, J., Ohman, P., & Neidermeyer, P. E. (2019). Auditor Objectivity as a Function of Auditor Negotiation Self-Efficacy Beliefs. *Advances in Accounting*, 44, 121-131. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.10.001>
- Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121. <https://doi.org/10.1177/0148558X14544505>
- Yang, S., Liu, Y., & Mai, Q. (2018). Is the Quality of Female Auditors Really Better? Evidence Based on the Chinese A-Share Market. *China Journal of Accounting Research*, 11(4), 325-350. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2018.07.004>
- Zarefar, A., Andreas, & Zarefar, A. (2016). The Influence of Ethics, Experience and Competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Scepticism as a Moderating Variable. *Procedia - Social and Behavioural Sciences*, 219, 828-832. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2016.05.074>