

**PENGARUH SKEPTISME PROFESIONAL, KEPATUHAN PADA
KODE ETIK DAN INDEPENDENSI TERHADAP KUALITAS
AUDIT
(Studi Empiris pada BPKP perwakilan Sumatera Utara)**

SKRIPSI



Oleh:

**RAHMATIKA ANANDA
2008/05236**

**PROGRAM STUDI AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI PADANG
2014**

HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI

**PENGARUH SKEPTISME PROFESIONAL, KEPATUHAN PADA
KODE ETIK DAN INDEPENDENSI TERHADAP KUALITAS AUDIT
(Studi Empiris pada BPKP perwakilan Sumatera Utara)**

Nama : Rahmatika Ananda
NIM/BP : 05326/2008
Program Studi : Akuntansi
Keahlian : Akuntansi Sektor Publik
Fakultas : Ekonomi

Padang, Agustus 2014

Disetujui Oleh:

Pembimbing I



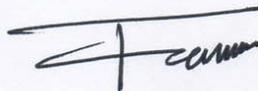
Dr. Efrizal Syofyan, SE, M.Si, CA, Ak
NIP. 19580519 199001 1 001

Pembimbing II



Henri Agustin, SE, M.Sc
NIP. 19771123 200312 1 003

**Mengetahui,
Ketua Program Studi Akuntansi**



Fefri Indra Arza, SE, M.Sc, Ak
NIP. 19730213 199903 1 003

HALAMAN PENGESAHAN LULUS UJIAN SKRIPSI

*Dinyatakan lulus setelah dipertahankan di depan Tim Penguji Skripsi
Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi
Universitas Negeri Padang*

Judul : Pengaruh Skeptisme Profesional, Kepatuhan Pada Kode Etik Dan Independensi Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada BPKP perwakilan Sumatera Utara)

Nama : Rahmatika Ananda

NIM/BP : 05326/2008

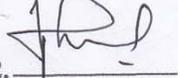
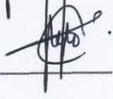
Program Studi : Akuntansi

Keahlian : Akuntansi Sektor Publik

Fakultas : Ekonomi

Padang, Agustus 2014

Tim Penguji

No. Jabatan	Nama	Tanda Tangan
1. Ketua	: Dr. Efrizal Syofyan, SE, M.Si. CA, Ak	1. 
2. Sekretaris	: Henri Agustin, SE, M.Sc	2. 
3. Anggota	: Halmawati, SE, M.Si	3. 
4. Anggota	: Charoline Cheisviyanny, SE, M.Ak, Ak	4. 

SURAT PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Rahmatika Anand
NIM/Thn.Masuk : 05326/2008
Tempat/Tgl Lahir : Padang, 01 Oktober 1990
Program Studi : Akuntansi
Konsentrasi : Akuntansi Sektor Publik
Fakultas : Ekonomi
Alamat : Jalan. Prof. M. Yamin No.28a, Kp. Baru, Pariaman
No. Hp/Telpon : 085693474645
Judul Skripsi : Pengaruh Skepisme Profesionl, Kepatuhan Pada Kode Etik dan Independensi Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada BPKP perwakilan Sumatera Utara)

Dengan ini menyatakan bahwa:

1. Karya tulis atau skripsi saya ini, adalah asli dan belum pernah diajukan untuk memperoleh gelar akademik (Sarjana), baik di UNP maupun di Perguruan Tinggi lainnya.
2. Karya tulis ini murni gagasan, rumusan dan pemikiran saya sendiri tanpa bantuan pihak lain, kecuali arahan dari tim pembimbing.
3. Dalam karya tulis ini tidak terdapat karya atau pendapat orang lain yang telah ditulis atau dipublikasikan kecuali secara eksplisit dicantumkan dalam daftar pustaka.
4. Karya tulis atau skripsi ini sah apabila telah ditandatangani asli oleh tim pembimbing, tim penguji dan ketua program studi.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya dan apabila kemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidak benaran dalam pernyataan ini, maka saya bersedia menerima Sanksi Akademik berupa pencabutan gelar akademik yang telah diperoleh karena karya tulis atau skripsi ini, serta sanksi lainnya sesuai dengan norma yang berlaku di perguruan Tinggi.

Padang, Juli 2014

Yang menyatakan,



Rahmatika Ananda
Bp/Nim: 2008/05326

ABSTRAK

Rahmatika Ananda (2008/05326). Pengaruh Skeptisme Profesional, Kepatuhan pada Kode Etik dan Independensi terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada BPKP perwakilan Sumatera Utara). Skripsi Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang. 2014.

Pembimbing I : Dr. H. Efrizal Syofyan, SE, M.Si, CA, Ak
Pembimbing II : Henri Agustin, SE, M.Sc

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menguji: 1) pengaruh skeptisme profesional terhadap kualitas audit 2) pengaruh kepatuhan pada kode etik terhadap kualitas audit 3) pengaruh independensi terhadap kualitas audit. Populasi pada penelitian ini adalah auditor di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Perwakilan Sumatera Utara. Sampel penelitian ini ditentukan berdasarkan metode simple random sampling, sebanyak 100 auditor di Badan Pengawasan dan Pembangunan Perwakilan Sumatera Utara. Berdasarkan hasil analisis berganda dengan tingkat signifikan 0,05 maka hasil penelitian ini menyimpulkan: 1) skeptisme profesional berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit (H1 diterima) 2) kepatuhan pada kode etik berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit (H2 diterima) 3) independensi berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit (H3 diterima). Dalam penelitian ini disarankan: 1) untuk meningkatkan pelaksanaan pengendalian intern pemerintah dengan meningkatkan kualitas auditor dalam melaksanakan proses audit 2) kepada penelitian selanjutnya untuk tidak meneliti lagi variabel ini dan dapat meneliti variabel-variabel lain yang berpengaruh lebih kuat terhadap kualitas audit 3) penelitian selanjutnya apabila menggunakan metode yang sama yaitu metode survei hendaknya dapat dilakukan juga beserta metode wawancara secara langsung terhadap auditor yang mengisi kuesioner guna mempertajam data yang ada.

Kata kunci: Skeptisme profesional, kepatuhan pada kode etik, independensi, kualitas audit.

KATA PENGANTAR



Puji Syukur penulis ucapkan kehadiran Allah SWT karena atas rahmat dan karunia-Nya penulis dapat menyelesaikan penulisan skripsi ini yang berjudul **“Pengaruh Skeptisme Profesional, Kepatuhan pada Kode Etik, dan Independensi terhadap Kualitas Audit”**. Skripsi ini merupakan salah satu syarat untuk menyelesaikan program Strata Satu (S1) pada program studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

Dalam penyelesaian skripsi ini penulis mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada Bapak Dr. H. Efrizal Syofyan, SE, M.Si, CA, Ak selaku Pembimbing I dan Bapak Henri Agustin, SE, M.Sc selaku Pembimbing II yang telah memberikan ilmu, pengetahuan, waktu dan masukan yang berharga dalam penyelesaian skripsi ini. Selain itu penulis juga menyampaikan ucapan terima kasih kepada:

1. Dekan dan Pembantu Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
2. Ketua dan Sekretaris Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
3. Bapak dan Ibu tim penguji dan penelaah.
4. Bapak dan Ibu Staf Pengajar Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang, khususnya Program Studi Akuntansi serta karyawan yang telah membantu penulis selama menuntut ilmu di kampus ini.

5. Pimpinan dan seluruh aparatur pemerintah pada satuan kerja perangkat daerah (SKPD) Kabupaten Agam atas bantuan data-data yang diperlukan dalam penelitian ini.
6. Staf kepastakaan dan staf administrasi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang yang telah ikut membantu memberikan pelayanan dalam menyelesaikan skripsi ini.
7. Kedua orang tua tercinta, orang terkasih dan segenap keluarga penulis yang telah memberikan dukungan moril dan materil serta motivasi sehingga penulis dapat menyelesaikan studi dan menyelesaikan skripsi ini.
8. Teman-teman mahasiswa pada Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang serta rekan-rekan Prodi Ekonomi Pembangunan, Pendidikan Ekonomi dan Manajemen yang sama-sama berjuang atas motivasi, saran, dan informasi yang sangat berguna dalam penulisan ini.
9. Serta semua pihak yang telah membantu dalam proses perkuliahan yang tidak dapat penulis sebutkan satu-persatu.

Semoga bantuan, bimbingan dan petunjuk yang bapak / ibu dan rekan-rekan berikan menjadi amal saleh dan mendapatkan balasan yang berlipat ganda dari Allah SWT. Dengan pengetahuan serba terbatas penulis berusaha menyajikan skripsi ini walaupun dapat dikatakan jauh dari sempurna. Oleh karena itu kritik dan saran yang membangun penulis harapkan demi kesempurnaan skripsi ini. Akhirnya penulis mengucapkan banyak terima kasih, semoga skripsi ini bermanfaat di masa yang akan datang.

Hanya doa yang dapat penulis ucapkan semoga Allah SWT berkenan membalas semua kebaikan Bapak, Ibu, Saudara dan teman-teman sekalian. Akhir kata, semoga penelitian ini dapat bermanfaat bagi kita semua.

Padang, Juli 2014

Penulis

DAFTAR ISI

	Halaman
ABSTRAK	i
KATA PENGANTAR	ii
DAFTAR ISI	v
DAFTAR TABEL	vii
DAFTAR GAMBAR	viii
DAFTAR LAMPIRAN	ix
BAB I. PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang Masalah	1
B. Perumusan Masalah	8
C. Tujuan Penelitian	8
D. Manfaat Penelitian	8
BAB II. KAJIAN TEORI DAN KERANGKA KONSEPTUAL	
A. Kajian Teori	10
1. Kualitas Audit	10
a. Definisi Kualitas Audit	10
b. Unsur-Unsur Kualitas Audit	14
c. Dimensi Kualitas Audit	16
d. Upaya Menjaga Kualitas Auditi	17
2. Skeptisme Profesional	18
a. Definisi Skeptisme Profesional	18
b. Karakteristik Skeptisme Profesional	21
c. Faktor Yang Mempengaruhi Skeptisme Profesional	22
3. Kepatuhan Pada Kode Etik	24
a. Definisi Kode Etik	24
b. Prinsip-Prinsip Perilaku Auditor	26
c. Pelanggaran Terhadap Kode Etik	27
4. Independensi	28
a. Definisi Independensi	28

b. Klasifikasi Independensi	31
c. Upaya Memelihara Independensi Auditor	32
5. Penelitian Terdahulu	33
B. Kerangka Konseptual	34
BAB III. METODE PENELITIAN	
A. Jenis Penelitian	37
B. Populasi Dan Sampel	37
C. Jenis Dan Sumber Data	38
D. Teknik Pengumpulan Data	38
E. Variabel Penelitian	39
F. Pengukuran Variabel	39
G. Instrumen Penelitian	40
H. Uji Validitas dan Reliailitas	41
I. Uji Asumsi Klasik	43
J. Teknik Analisis Data	45
K. Definisi Operasional	49
BAB IV. TEMUAN PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	
A. Gambaran Umum Objek Penelitian	51
B. Deskripsi Hasil Penelitian	56
C. Uji Validitas dan Reliabelitas	64
D. Uji Asumsi Klasik	66
E. Uji Model	69
F. Pembahasan	74
BAB V. PENUTUP	
A. Kesimpulan	80
B. Keterbatasan	80
C. Saran	82
DAFTAR PUSTAKA	84
LAMPIRAN	

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1. Tabel Penelitian Terdahulu	33
2. Skala Pengukuran	40
3. Kisi-Kisi Instrumen Penelitian	40
4. Penyebaran dan Pengembalian Kuesioner	52
5. Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin	53
6. Karakteristik Responden Berdasarkan Umur	54
7. Karakteristik Responden Berdasarkan Jenjang Pendidikan	55
8. Karakteristik Responden Berdasarkan Pengalaman Kerja Dibidang Audit	56
9. Distribusi Frekuensi Skor Variabel Kualitas Audit	57
10. Distribusi Frekuensi Skor Variabel Skeptisme Profesional	59
11. Distribusi Frekuensi Skor Variabel Kepatuhan Pada Kode Etik	61
12. Distribusi Frekuensi Skor Variabel Independensi	62
13. Uji Validitas	64
14. Uji Reliabilitas Data	65
15. Uji Normalitas One-Sample Kolmogorov Smirnov Test	66
16. Uji Multikolinieritas	67
17. Uji Heterokedastisitas	68
18. Koefisien Regresi Berganda	69
19. Uji F	71
20. Koefisien Determinasi.....	72

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
1. Kerangka Konseptual	36

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
1. Kuesioner Penelitian	86
2. Tabulasi Data Penelitian	90
3. Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Data Penelitian	100
4. Hasil Uji Asumsi Klasik	104
5. Hasil Uji Multikolinieritas.....	105
6. Hasil Uji Heteroskedastisitas	107
7. Hasil Uji Model dan Uji F	109

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Pemerintah membutuhkan dana yang cukup besar dalam pengelolaan suatu negara. Oleh karena itu, diperlukan adanya suatu pengawasan yang cukup andal dalam pertanggungjawaban atas penggunaan dana untuk penyelenggaraan pemerintah. Dengan adanya suatu pengawasan yang cukup andal, diharapkan dapat menjamin pendistribusian dana yang merata pada semua sektor publik sehingga efektivitas dan efisiensi penggunaan dana bisa dipertanggungjawabkan.

Fungsi auditor sebagai pihak ketiga yang independen dimaksud untuk mengurai teori keagenan (*agency theory*). Kualitas audit sendiri tidak bisa dipisahkan dari teori keagenan. Teori keagenan muncul karena adanya hubungan keagenan antara manajemen dan pemilik. Jensen dan Mecklin dalam Norma (2012), mengungkapkan bahwa dalam hubungan keagenan terjadi kontrak antara prinsipal (pemilik) dan agen (manajer). Kontrak tersebut menunjukkan bahwa agen harus bekerja demi kepentingan pemilik. Pemilik mendelegasikan wewenang kepada agen untuk mengambil keputusan bisnis yang disesuaikan dengan kepentingan pemilik. Proses audit dirancang untuk menentukan apakah angka-angka yang dilaporkan dalam laporan keuangan menyajikan hasil operasi perusahaan dan posisi keuangan dengan cara-cara yang adil. Karena itu, perbaikan atas kualitas audit menjadi hal yang penting dan utama untuk menjamin akurasi dari pemeriksaan laporan keuangan. Kualitas audit sangat berperan penting dalam perkembangan dunia bisnis dan perekonomian di Indonesia.

Pengelolaan keuangan pemerintah yang baik harus didukung audit sektor publik yang berkualitas, karena jika kualitas audit sektor publik rendah, akan memberikan kelonggaran terhadap lembaga pemerintah untuk melakukan penyimpangan anggaran. Selain itu juga mengakibatkan risiko tuntutan hukum terhadap aparatur pemerintah yang melaksanakannya. Dalam beberapa tahun terakhir, permasalahan hukum terutama berkaitan dengan korupsi, kolusi, dan nepotisme (KKN) dengan segala prakteknya seperti penyalahgunaan wewenang, penyuapan, pemberian uang pelicin, pungutan liar pemberian imbalan serta penggunaan uang Negara untuk kepentingan pribadi telah menjadi perhatian masyarakat dan dianggap sebagai suatu hal yang lazim terjadi dinegara ini.

Tuntutan masyarakat akan penyelenggaraan pemerintah yang bersih dan bebas korupsi, kolusi, dan nepotisme (KKN) menghendaki adanya pelaksanaan fungsi pengawasan dan sistem pengendalian intern yang baik atas pelaksanaan pemerintahan dan pengelolaan keuangan Negara untuk menjamin bahwa pelaksanaan kegiatan telah sesuai dengan kebijakan dan rencana yang telah ditetapkan serta untuk menjamin tujuan tercapai secara hemat, efisien, dan efektif.

Sesuai dengan Peraturan Pemerintahan No.60 Tahun 2008 tentang sistem pengendalian internal pemerintah, pelaksanaan pengendalian intern dilaksanakan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP), yaitu Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jendral, Inspektorat Provinsi, dan Inspektorat Kota.

Dengan reposisi dan redefinisi tugas, fungsi, dan peran BPKP yang disesuaikan dengan perkembangan pemerintahan, keberadaan BPKP sebagai internal auditor pemerintah yang independen terhadap jajaran organisasi

pemerintahan diyakini akan memberikan nilai tambah bagi seluruh stakeholders / pihak-pihak yang berkepentingan (BPKP, 2008).

Dalam pelaksanaannya, BPKP memiliki dasar hukum yaitu pasal 52, 53, dan 54 Keputusan Presiden Republik Indonesia No. 103/2001 mengatur tentang kedudukan, tugas, fungsi, kewenangan, susunan organisasi dan tata kerja Lembaga Pemerintah Non Depertemen. BPKP mempunyai tugas melaksanakan tugas pemerintahan dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dalam menjalankan tugasnya tentu harus memperhatikan kode etik dan standar audit. Kharismatutu (2012) dalam Ayu (2013) menyatakan bahwa “kualitas audit merupakan suatu *issue* yang kompleks, karena begitu banyak faktor yang dapat mempengaruhi kualitas audit, yang tergantung dari sudut pandang masing-masing pihak”. Hal tersebut menjadikan kualitas audit sulit pengukurannya, sehingga menjadi suatu hal yang sensitif bagi perilaku individual yang melakukan audit. Secara teoritis kualitas pekerjaan auditor biasanya dihubungkan dengan kualifikasi keahlian, ketepatan waktu penyelesaian pekerjaan, kecukupan bukti pemeriksaan yang kompeten pada biaya yang paling rendah serta sikap independensinya dengan klien. De angelo dalam Ayu (2013) mendefinisikan “kualitas audit sebagai probabilitas seorang auditor dapat menemukan dan melaporkan penyelwengan dalam sistem akuntansi klien”.

Penting bagi auditor untuk menjaga kualitas audit supaya tidak menyesatkan para pemakainya dalam mengambil keputusan. Kualitas audit adalah terjaminnya kredibilitas dan keandalan informasi yang tersaji dalam laporan audit

karena kepatuhan auditor pada standar audit yang berlaku selama penugasan audit. Unsur-unsur kualitas laporan audit yaitu tepat waktu, lengkap, akurat, obyektif, meyakinkan, jelas dan ringkas (BPK-RI, 2007).

Berdasarkan Dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No.Per/05/M.Pan/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah dinyatakan dalam standar umum audit kinerja dan audit investigasi meliputi standar-standar yang terkait dengan karakteristik organisasi dan individu-individu yang melakukan kegiatan audit harus independen, obyektif, memiliki keahlian (latar belakang pendidikan, kompetensi teknis dan sertifikasi jabatan dan pendidikan dan pelatihan berkelanjutan), kecermatan profesional dan kepatuhan terhadap kode etik.

Seorang auditor yang memiliki sikap skeptisme profesional tidak akan menerima begitu saja penjelasan dari klien, tetapi akan mengajukan pertanyaan untuk memperoleh alasan, bukti dan konfirmasi mengenai proyek yang dipemasalahkan. Jika auditor selalu menjaga profesionalismenya selama penugasan audit maka kualitas audit akan dapat terjamin.

Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP, 2012) menyatakan skeptisme profesional auditor sebagai suatu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit.

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 28 Tahun 2007 tanggal 30 Mei 2007 tentang Norma Pengawasan dan Kode Etik Pejabat Pengawas Pemerintah dalam ketentuan pasal 1 point 2 menyebutkan kode etik Pejabat Pengawas Pemerintah adalah seperangkat prinsip moral atau nilai yang dipergunakan oleh

pejabat pengawas pemerintah sebagai pedoman tingkah laku dalam melaksanakan tugas pengawasan.

Tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) sebagaimana yang menyatakan bahwa kepatuhan terhadap kode etik merupakan salah satu standar umum audit. Kode etik mengikat semua anggota profesi perlu ditetapkan bersama. Tanpa kode etik, maka setiap individu dalam satu komunitas akan memiliki tingkah laku berbeda-beda yang dinilai baik menurut anggapannya dalam berinteraksi dengan masyarakat lainnya. Oleh karena itu nilai etika atau kode etik diperlukan oleh masyarakat, organisasi, bahkan Negara agar semua berjalan dengan tertib, lancar, teratur dan terukur.

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 28 Tahun 2007 tanggal 30 Mei 2007 tentang Norma Pengawasan dan Kode Etik Pejabat Pengawas Pemerintah menyebutkan bahwa dalam semua hal yang berkaitan dengan audit, APIP harus independensi dan para auditornya harus obyektif dalam pelaksanaan tugasnya. Dalam standar ini, bahwa independensi APIP serta obyektivitas auditor diperlukan agar kredibilitas hasil pekerjaan APIP meningkat.

Independensi merupakan suatu sikap tidak memihak. Dalam semua hal yang berkaitan dengan audit. Independensi APIP serta obyektifitas auditor diperlukan agar kredibilitas hasil pekerjaan APIP dapat maksimal.

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) merupakan lembaga pemerintah nonkementerian Indonesia yang melaksanakan tugas pemerintahan dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan yang berupa audit, konsultasi, asistensi, evaluasi, pemberantasan KKN konsultasi serta pendidikan dan pelatihan pengawasan sesuai dengan peraturan yang berlaku. Hasil

pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor BPKP berupa dibuatnya laporan audit terhadap laporan keuangan pemerintah dalam Standar Akuntansi Negara (SAP). Untuk menghasilkan laporan audit yang berkualitas, maka laporan tersebut haruslah disajikan secara tepat waktu, lengkap, objektif, menyakinkan, akurat, jelas, dan ringkas. Dengan demikian, masyarakat sebagai pengguna laporan yakin akan keandalan informasi yang disajikan guna mengambil keputusan.

Faktanya, kualitas audit yang dihasilkan auditor tengah mendapat sorotan dari masyarakat banyak. Hal ini terbukti dari sebuah kasus yang terjadi, seperti pada kasus IM2 dan Indosat dimana audit oleh BPKP dinyatakan gagal. Pengadilan Tata Usaha Negara (PTUN) mengabulkan gugatan mantan dirut IM2 dan Indosat, Indar Atmanto, terkait laporan audit BPKP pada tanggal 31 oktober 2012 yang menyatakan adanya kerugian Negara senilai Rp 1,3 triliun dalam pembangunan jaringan frekuensi IM2 dan Indosat dinyatakan gagal. Majelis Hakim yang diketahui oleh Heri Herianto menyatakan laporan audit BPKP tidak sah dan cacat hukum. Namun Hakim PTUN tidak mengabulkan seluruh gugatan Indar Atmanto, IM2, dan Indosat tersebut, adapun tuntutan uang paksa tidak dikabulkan oleh Majelis Hakim. Maka dengan adanya penetapan PTUN tersebut maka alat bukti laporan BPKP otomatis lumpuh.

Sedangkan di daerah Sumatera Utara fenomena mengenai BPKP yaitu pada 2013, Tribunews.com memberitakan, terdapat kasus dimana BPKP melakukan pemecatan salah satu auditor BPKP, Sudirman, karena telah melanggar kode etik atau diistilahkan dengan sebutan Standar Operational Prosedur (SOP) di institusi BPKP. Atas perbuatannya, Sudirman telah melanggar PP 53/2010. Masalah lainnya yaitu dimana hasil audit di BPKP Sumatera utara

lamban dan tak jua mampu menuntaskan beberapa kasus korupsi yang ada. Mandeknya penuntasan kasus-kasus ini salah satunya dikarenakan hasil audit investigasi BPKP yang belum juga keluar. Padahal hasil audit ini merupakan langkah kuat bagi kejaksaan untuk menuntaskan kasus-kasus yang ada tersebut.

Dalam simposium nasional akuntansi XIII di Purwokerto (2010) penelitian yang dilakukan oleh Havidz Mabruhi dan Jaka Winarna tentang Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Audit di Lingkungan Pemerintah Daerah, terbukti bahwa skeptisme profesional, kepatuhan terhadap kode etik, dan independensi merupakan termasuk faktor yang mempengaruhi kualitas audit.

Peneliti sebelumnya pernah dilakukan oleh Miharni Haviz (2011) dan meneliti pengaruh Independensi, skeptisme profesional auditor dan bahan bukti yang kompeten terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa adanya pengaruh yang signifikan dari etika, skeptisme profesional, dan bahan bukti yang kompeten terhadap kualitas audit pada studi empiris pada KAP Sumbar Riau. Berbeda dengan penelitian sebelumnya, pada penelitian ini peneliti menambahkan variable kepatuhan kepada kode etik dan independensi yang juga merupakan variabel yang mempengaruhi Kualitas Audit, dan penelitian ini akan dilakukan pada BPKP perwakilan Sumatera Utara.

Berdasarkan latar belakang tersebut penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul : **“Pengaruh Skeptisme Profesional, Kepatuhan pada Kode Etik dan Independensi Terhadap Kualitas Audit”** (*Studi Empiris pada BPKP perwakilan Sumatera Utara*).

B. Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah yang diuraikan, maka perumusan masalah dalam penelitian ini adalah:

1. Sejauhmana pengaruh skeptisme profesional terhadap kualitas audit ?
2. Sejauhmana pengaruh kepatuhan terhadap kode etik terhadap kualitas audit?
3. Sejauhmana pengaruh independensi terhadap kualitas audit?

C. Tujuan penelitian

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk memperoleh bukti empiris tentang:

1. Pengaruh skeptisme profesional terhadap kualitas audit.
2. Pengaruh kepatuhan pada kode etik terhadap kualitas audit.
3. Pengaruh independensi terhadap kualitas audit.

D. Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat antara lain:

1. Bagi Penulis

Penelitian ini dapat memberikan atau menambah pengetahuna tentang sejauh mana pengaruh skeptisme profesional, kepatuhan terhadap kode etik, dan independensi terhadap kualitas audit.

2. Bagi auditor

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan kepada auditor bahwa kualitas audit dipengaruhi oleh beberapa faktor.

3. Bagi Akademik

Hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai referensi dan acuan yang dapat dipakai untuk penelitian yang lebih lanjut serta menjadikan input untuk menambah wawasan dan pengetahuan apabila ada penelitian sejenis berikutnya.

BAB II

KAJIAN TEORI, KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS

A. Kajian Teori

1. Kualitas Audit

a. Definisi Kualitas Audit

Menurut Sukrisno (2012), auditing adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. Hasil akhir dari keseluruhan proses audit (pemeriksaan) atas laporan keuangan tersebut adalah mempersiapkan laporan hasil audit. Laporan audit merupakan media komunikasi atas temuan-temuan auditor kepada pemakai yang berkepentingan, yang berisi pernyataan kesesuaian laporan dengan standar akuntansi yang berlaku.

Kualitas audit menurut De angelo dalam Ayu (2013) merupakan sebagai probabilitas seorang auditor dapat menemukan dan melaporkan penyelewengan dalam sistem akuntansi klien”.

Kualitas audit tidak dapat dipisahkan dari teori keagenan (*agency theory*). Teori keagenan merupakan bagian dari akuntansi keperilakuan (*behavioral accounting*) yang merupakan cabang akuntansi yang mempelajari hubungan antara perilaku manusia dengan sistem akuntansi. Ruang lingkup dibidang akuntansi keperilakuan sangat luas sekali, tidak hanya meliputi bidang akuntansi manajemen saja, tetapi juga menyangkut penelitian dalam bidang etika, auditing

(pemeriksaan akuntan), sistem informasi akuntansi bahkan juga akuntansi keuangan. Teori keagenan membahas tentang adanya hubungan keagenan antara prinsipal dan agen dalam Norma (2012). Hubungan keagenan ini menimbulkan kontrak antara prinsipal dengan agen. Akan tetapi, Kepentingan dua pihak ini tidak selalu sejalan sehingga muncul benturan-benturan kepentingan antara keduanya apabila kedua pihak berusaha memaksimalkan utilitasnya masing-masing. Ada kemungkinan agen menyalahgunakan kepercayaan dari pemilik untuk mengambil keuntungan pribadi (*Moral hazard*).

Agency problem adalah benturan kepentingan yang potensial antara prinsipal dengan agen. Dan adanya permasalahan keagenan merupakan penyebab munculnya *agency cost*. *Agency cost* adalah biaya yang muncul akibat adanya permasalahan keagenan. Oleh karena itu, aktivitas audit dibutuhkan untuk mengurai *agency cost* tersebut.

Teori keagenan yang dikembangkan oleh Jensen dan Meckling dalam Norma (2012) mencoba menjelaskan adanya konflik kepentingan antara manajemen selaku agen dan pemilik serta entitas lain dalam kontrak (misal kreditur) selaku prinsipal. Prinsipal ingin mengetahui segala informasi termasuk aktifitas manajemen, yang terkait dengan investasi atau dananya dalam perusahaan. Hal ini dilakukan dengan meminta laporan pertanggungjawaban dari agen (manajemen). Berdasarkan laporan tersebut, prinsipal dapat menilai kinerja manajemen. Namun yang sering kali terjadi adalah kecenderungan manajemen untuk melakukan tindakan yang membuat laporannya kelihatan baik, sehingga kinerjanya dianggap baik. Untuk mengurangi atau meminimalkan kecurangan yang dilakukan oleh manajemen dan dapat membuat laporan keuangan yang

dibuat manajemen lebih dapat dipercaya, maka diperlukan pengujian dan dalam hal itu pengujian tersebut hanya dapat dilakukan oleh pihak ketiga yaitu auditor independen.

Dalam sektor publik, *Government Accountability Office* (GOA) mendefinisikan kualitas audit sebagai ketaatan terhadap standar profesi dan ikatan kontrak selama melaksanakan audit. Standar audit menjadi bimbingan dan ukuran kualitas audit yang dilakukan oleh auditor pemerintah itu sendiri. Dalam hal pemeriksaan keuangan Negara yang dilakukan oleh auditor BPKP, berdasarkan dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No.Per/05/M.Pan/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah dinyatakan dalam standar umum audit kinerja dan audit investigasi meliputi standar-standar yang terkait dengan karakteristik organisasi dan individu-individu yang melakukan kegiatan audit harus independen, obyektif, memiliki keahlian (latar belakang pendidikan, kompetensi teknis dan sertifikasi jabatan dan pendidikan dan pelatihan berkelanjutan), kecermatan profesional dan kepatuhan terhadap kode etik. Dengan demikian, semua standar tersebut merupakan standar yang menentukan kualitas audit yang di hasilkan auditor.

Faktor lain yang mempengaruhi kualitas audit menurut penelitian yang dilakukan oleh Dalam simposium nasional akuntansi XIII di Purwokerto (2010) penelitian yang dilakukan oleh Havidz Maburi dan Jaka Winarna tentang Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Audit di Lingkungan Pemerintah Daerah, terbukti bahwa skeptisme profesional, kepatuhan terhadap

kode etik, dan independensi merupakan termasuk faktor yang mempengaruhi kualitas audit.

Pentingnya bagi auditor untuk menjaga kualitas auditnya supaya tidak menyesatkan para pemakainya dalam mengambil keputusan. Kualitas laporan audit adalah terjaminnya kredibilitas dan keandalan informasi yang tersaji dalam laporan audit karena kepatuhan auditor pada standar audit yang berlaku selama penugasan audit. Kredibilitas sangat diperlukan oleh semua organisasi pemeriksaan yang melaksanakan pemeriksaan yang di andalkan oleh para pejabat entitas dan pengguna hasil pemeriksaan lainnya dalam mengambil keputusan, dan merupakan hal yang diharapkan oleh publik dari informasi yang disajikan oleh pemeriksaan (BPK-RI,2007).

Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP, 2012) menyatakan skeptisme profesional auditor sebagai suatu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit.

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 28 Tahun 2007 tanggal 30 Mei 2007 tentang Norma Pengawasan dan Kode Etik Pejabat Pengawas Pemerintah dalam ketentuan pasal 1 point 2 menyebutkan kode etik Pejabat Pengawas Pemerintah adalah seperangkat prinsip moral atau nilai yang dipergunakan oleh pejabat pengawas pemerintah sebagai pedoman tingkah laku dalam melaksanakan tugas pengawasan.

Tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) sebagaimana yang menyatakan bahwa kepatuhan terhadap kode etik merupakan salah satu standar umum audit. Kode etik mengikat semua anggota profesi perlu ditetapkan bersama. Tanpa kode etik, maka setiap individu dalam satu komunitas

akan memiliki tingkah laku berbeda-beda yang dinilai baik menurut anggapannya dalam berinteraksi dengan masyarakat lainnya. Oleh karena itu nilai etika atau kode etik diperlukan oleh masyarakat, organisasi, bahkan Negara agar semua berjalan dengan tertib, lancar, teratur dan terukur.

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 28 Tahun 2007 tanggal 30 Mei 2007 tentang Norma Pengawasan dan Kode Etik Pejabat Pengawas Pemerintah menyebutkan bahwa dalam semua hal yang berkaitan dengan audit, APIP harus independensi dan para auditornya harus obyektif dalam pelaksanaan tugasnya. Dalam standar ini, bahwa independensi APIP serta obyektivitas auditor diperlukan agar kredibilitas hasil pekerjaan APIP meningkat.

Independensi merupakan suatu sikap tidak memihak. Dalam semua hal yang berkaitan dengan audit. Independensi APIP serta obyektifitas auditor diperlukan agar kredibilitas hasil pekerjaan APIP dapat maksimal.

b. Unsur-unsur kualitas audit

Berdasarkan dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara No.Per/05/M.Pan/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 tentang Standar Audit Aparat Pengawasan Intern Pemerintah dinyatakan, terdapat tujuh unsur kualitas hasil audit diantaranya:

a. Tepat waktu

Agar tepat waktu, auditor harus membuat perencanaan mengenai penerbitan laporan audit secara semestinya dan melakukan pemeriksaan dengan dasar maksimal oleh para pemakai yang berkepentingan, seperti lembaga perwakilan, entitas yang diperiksa, pihak yang mempunyai kewenangan untuk

melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kepala pihak lain yang diberi wewenang untuk menerima laporan audit sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

b. Lengkap

Auditor harus membuat laporan audit secara lengkap dengan memasukkan informasi-informasi menyangkut latar belakang permasalahan audit secara memadai. Laporan audit yang lengkap harus memuat semua informasi dari bukti yang lengkap harus memuat semua informasi dari bukti yang dibutuhkan untuk memenuhi tujuan pemeriksaan, memberikan pemahaman yang benar dan memadai atas hal yang dilaporkan, dan persyaratan isi laporan audit.

c. Akurat

Satu ketidakakuratan informasi yang disajikan akan menimbulkan keraguan para pengguna atas keandalan seluruh laporan keuangan dan dapat mengalihkan perhatian pengguna laporan audit dari substansi laporan tersebut, dan akhirnya dapat merusak kredibilitas organisasi pemeriksaan yang menerbitkan laporan audit dan mengurangi efektivitas laporan audit. Penyajian informasi dari bukti yang benar dan temuan yang tepat akan menghasilkan laporan audit yang akurat.

d. Objektif

Penyajian bukti yang memihak akan merusak kredibilitas suatu laporan audit karena informasi yang disajikan tidak mampu meyakinkan para pengguna laporan audit. Meskipun temuan auditor harus disajikan dengan jelas dan terbuka, pemeriksaan harus ingat bahwa salah satu tujuannya adalah untuk meyakinkan,

dan cara terbaik untuk itu dengan menghindari bahas laporan yang menimbulkan adanya sikap membela diri dan menentang dari entitas yang diperiksa.

e. Meyakinkan

Untuk meyakinkan pemakaiannya atas informasi yang disajikan, laporan audit harus dapat menjawab tujuan pemeriksaan, menyajikan temuan, simpulan dan rekomendasi yang logis. Informasi yang disajikan harus cukup meyakinkan pengguna laporan untuk mengakui validitas temuan tersebut dan manfaat penerapan rekomendasi.

f. Jelas

Auditor harus menyakinkan laporan audit secara jelas agar mudah dibaca dan dipahami untuk menyampaikan informasi yang andal pada para pemakainya.

g. Ringkas

Laporan audit yang ringkas dengan penyajian yang tidak lebih panjang dari yang diperlukan dapat meningkatkan kualitas laporan tersebut. Laporan yang terlalu rinci dapat menurunkan kualitas laporan, bahkan dapat menyembunyikan pesan yang sesungguhnya dan dapat membingungkan atau mengurairi minat pembaca.

c. Dimensi Kualitas Audit

Dimensi kualitas audit menurut De anglo (1981) dalam Miharni Haviz (2011), mendefinisikan kualitas dalam dua dimensi. Pertama, auditor harus mampu mendeteksi salah saji material. Kedua, salah saji material tersebut harus dilaporkan. Ada beberapa dimensi kualitas audit menurut para peneliti akuntansi:

a. faktor related to detection

Pendeteksi terhadap salah saji yang material dipengaruhi oleh seberapa baik tim audit, yang dipengaruhi oleh sistem pengendalian kualitas dan sumber daya manajemen.

b. Audit firm factor

Para ahli menghubungkan kualitas tinggi untuk mampu menempatkan orang yang memiliki kecakapan teknis dan profesional.

c. Factor related to reporting

Kemampuan untuk menyajikan salah saji material secara tepat tergantung pada dimensi auditor. Jika auditor jatuh dalam tekanan personal, emosional, dan keuangan maka auditor akan kehilangan independensi. Dalam hal ini menyebabkan kesempatan yang besar terjadinya kualitas audit yang buruk.

d. Upaya menjaga kualitas audit

Untuk menjaga kualitas audit, profesi akuntan telah mengembangkan tingkatan rangka aturan yang terdiri dari:

1. Pembentuk standar adalah sektor swasta yang menetapkan standar akuntansi, standar auditing, kode etik, dan pengendalian kualitas.
2. Aturan kantor akuntan adalah aturan yang diterapkan di dalam kantor akuntan yang berupa aturan dan prosedur untuk menjamin para akuntannya berpraktik sesuai dengan standar profesional.

Mengukur kualitas audit merupakan hal yang agak sulit dilakukan. Karena untuk melihat seseorang itu berkualitas atau tidaknya kita harus melihat hasil kerjanya terlebih dahulu. Karena auditor yang berkualitas tinggi akan mencegah terjadinya kekeliruan dalam laporan keuangan yang di auditnya.

2. Skeptisme Profesional Audit

a. Definisi Skeptisme Profesional

Skeptisme berasal dari kata *skeptic*, dalam kamus besar bahasa Indonesia (pusat bahasa, 2008) berarti sikap meragukan, mencurigai, dan tidak mempercayai kebenaran suatu hal, teori, ataupun pernyataan. Skeptisme profesional auditor adalah suatu sikap dalam melakukan penugasan audit. Dalam buku istilah akuntansi dan auditing, skeptisme berarti bersikap ragu-ragu terhadap pernyataan-pernyataan yang belum cukup kuat dasar-dasar pembuktiannya (Islahuzzaman, 2012).

Sedangkan profesional, menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (pusat bahasa, 2008) adalah sesuatu yang bersangkutan dengan profesi, yang membutuhkan keahlian khusus untuk menerapkannya. Kata profesional dalam skeptisme profesional merujuk pada fakta bahwa auditor telah dan terus dididik dan dilatih untuk menerapkan keahliannya dalam mengambil keputusan sesuai standar keahliannya dalam mengambil keputusan sesuai standar profesionalnya. Namun dari definisi kata skeptisme dan profesional tersebut, dapat disimpulkan bahwa skeptisme profesional auditor adalah sikap auditor yang selalu meragukan dan mempertanyakan segala sesuatu, dan menilai secara kritis bukti audit serta mengambil keputusan audit berlandaskan keahlian auditing yang dimilikinya.

Skeptisme bukan berarti tidak percaya, tapi mencari pembuktian sebelum dapat mempercayai suatu pernyataan.

Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP, 2012) menyatakan skeptisisme profesional auditor sebagai suatu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Skeptisme profesional digabungkan ke dalam literature profesional yang membutuhkan auditor untuk mengevaluasi kemungkinan kecurangan material. Selain itu juga dapat di artikan sebagai pilihan untuk memenuhi tugas audit profesionalnya untuk mencegah dan mengurangi konsekuensi bahaya dan perilaku orang lain. Skeptisme profesional auditor dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor. Faktor-faktor tersebut antara lain independensi dan etika. Etika lebih luas dari prinsip-prinsip moral. Etika tersebut mencakup prinsip perilaku untuk orang-orang professional yang dirancang baik untuk tujuan praktis maupun tujuan idealistis.

Dalam filsafat, skeptisme lebih bermakna khusus untuk suatu atau dari beberapa sudut pandang. Termasuk sudut pandang tentang:

1. Sebuah pertanyaan,
2. Metode mendapatkan pengetahuan melalui keraguan sistematis dan terus menerus pengujian,
3. Kesembarangan, relativitas, atau subyektivitas dari nilai-nilai moral,
4. Keterbatasan pengetahuan,
5. Metode intelektual kehati-hatian dan pertimbangan yang ditangguhkan.

Skeptis juga bisa dianggap sebagai sifat. Orang skeptis bisa memberikan argumen-argumen keberatan terhadap sesuatu hal. Mereka meminta bukti, menyodorkan fakta kenapa cerita itu tak mungkin dan lain sebagainya. Dengan kata lain, Sifat skeptis artinya sifat meragukan sesuatu sesuatu sebelum menemukan bukti bahwa sesuatu tersebut tidak perlu diragukan, tidak mau menerima dengan mudah apa adanya. Selalu meragukan sesuatu jika belum ada bukti yang benar-benar jelas. Jika ada cerita maka tidak langsung mempercayainya.

Pengalaman seorang auditor juga menjadi salah satu faktor yang mempengaruhi skeptisme seorang auditor. Pengalaman yang dimaksud disini adalah pengalaman auditor dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu, maupun banyaknya penugasan yang pernah dilakukan. Semakin banyak seorang auditor melakukan pemeriksaan laporan keuangan, maka semakin tinggi tingkat skeptisme yang dimiliki.

Auditor dituntut untuk melaksanakan skeptisme profesionalnya sehingga auditor dapat menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama, karena kemahiran profesional seorang auditor mempengaruhi ketepatan opini yang diberikannya. Dalam *Internasional Standar Auditing* (IAASB, 2009) juga ditekankan pentingnya skeptisme profesional. Disebutkan bahwa auditor harus merencanakan dan melaksanakan proses berlandaskan skeptisme profesional dengan menyadari kemungkinan terjadinya kesalahan material dalam laporan keuangan. Pekerjaan auditor selalu berhubungan dengan pembuktian dan pencarian kebenaran bukti-bukti dari dokumen dan kertas kerja, dan dari prosedur

standar yang mereka anut, namun hal ini bukan berarti auditor hanya bekerja untuk memenuhi prosedur standar yang ada, terutama saat ditemukannya bukti-bukti yang penting.

b. Karakteristik skeptisme profesional

Meskipun Standar Profesional Akuntan Publik telah mendefinisikan skeptisisme profesional, namun tidak ada pedoman praktis mengenai skeptisisme dalam penerapannya. Setelah meneliti berbagai standar dan riset di berbagai bidang profesi dan akademis yang berkaitan dengan skeptisisme profesional, Hurtt (2003) mengembangkan sebuah model skeptisisme profesional dan memetakan karakteristik yang dimiliki seseorang yang memiliki skeptisisme profesional.

Karakteristik tersebut terdiri dari enam, yakni:

1. Pola pikir yang selalu bertanya-tanya (*questioning mind*)
berkaitan dengan orang-orang yang menyediakan bukti-bukti atau sumber diperolehnya bukti-bukti audit yakni *interpersonal understanding*.
2. Penundaan pengambilan keputusan (*suspension of judgment*)
mencerminkan sikap yang tidak tergesa-gesa dalam melakukan suatu hal. Orang yang skeptis tetap akan mengambil suatu keputusan, namun tidak segera, karena mereka membutuhkan informasi-informasi pendukung lainnya untuk mengambil keputusan tersebut.
3. Mencari pengetahuan (*search for knowledge*)
menunjukkan bahwa orang yang skeptis memiliki sikap keingintahuan akan suatu hal. Berbeda dengan sikap bertanya-tanya, yang didasari

keraguan atau ketidakpercayaan, karakteristik ketiga ini didasari karena keinginan untuk menambah pengetahuan.

4. Kemampuan pemahaman interpersonal (*interpersonal understanding*)
memberikan pemahaman bahwa orang yang skeptis akan mempelajari dan memahami individu lain yang memiliki pandangan dan persepsi yang berbeda mengenai suatu hal.
5. Percaya diri (*self-confidence*)
diperlukan oleh auditor untuk dapat menilai bukti-bukti audit, selain itu, percaya diri diperlukan oleh auditor untuk dapat berhadapan dengan berinteraksi dengan orang lain atau klien, termasuk juga beradu argumentasi dan mengambil tindakan audit yang diperlukan berdasarkan keraguan atau pertanyaan yang timbul dalam dirinya.
6. Determinasi diri (*self-determination*).
diperlukan oleh auditor untuk mendukung pengambilan keputusan, yakni menentukan tingkat kecukupan bukti-bukti audit yang sudah diperolehnya.

c. Faktor yang mempengaruhi skeptisme profesional

Kee dan Knox's dalam Subhan (2011), menyatakan bahwa skeptisme profesional auditor dipengaruhi oleh beberapa faktor:

1. Faktor-faktor kecondongan etika

Faktor-faktor kecondongan etika memiliki pengaruh yang signifikan terhadap skeptisme profesional auditor. Faktor kecondongan etika memiliki pengaruh pengembangan kesadaran etis / moral memainkan peranan kunci dalam semua

area profesi akuntan, termasuk dalam melatih sikap skeptisme profesional akuntan.

2. Faktor-faktor situasi

Faktor-faktor situasi berpengaruh secara positif terhadap skeptisme profesional auditor. Faktor situasi audit yang memiliki resiko tinggi mempengaruhi auditor untuk meningkatkan sikap skeptisme profesionalnya.

3. Pengalaman

Pengalaman yang dimaksud disini adalah pengalaman auditor dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu, maupun banyaknya penugasan yang pernah dilakukan.

Sebagai karakteristik individual, skeptisme dapat berbentuk bawaan (*trait*), yakni aspek yang stabil dan bertahan lama dalam diri seorang individu dan juga situasional (*state*), yakni kondisi sementara yang dipengaruhi oleh situasi (hurt, 2010). Dalam kerangka skeptisme profesionalnya, skeptisme bawaan dan skeptisme situasional akan membentuk pola pikir skeptis dan pola pikir skeptis akan membentuk tindakan skeptis. Kecenderungan bentuk skeptisme yang dimiliki auditor menentukan faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tingkat skeptismenya.

Dalam prakteknya, auditor juga seringkali diwarnai secara psikologis yang kadang terlalu curiga atau sebaliknya terkadang terlalu percaya terhadap asersi yang ada. Padahal seharusnya auditor secara profesional menggunakan

kecakupannya untuk *balance* antara sikap curiga dan sikap percaya tersebut. Ini yang kadang sulit diharapkan, apalagi pengaruh-pengaruh di luar diri auditor yang bisa mengurangi sikap skeptisme profesional tersebut. Untuk mengukurnya adalah digunakan indikator tingkat keraguan auditor terhadap bukti audit, banyaknya pemeriksaan tambahan, dan konfirmasi langsung.

3. Kepatuhan Pada Kode Etik

Profesi akuntan dalam menjalankan pekerjaan melayani kepentingan masyarakat publik dibutuhkan sikap profesional untuk melaksanakan kewajibannya. Untuk menjaga nama baik keahlian dan melindungi kepentingan masyarakat pada umumnya organisasi menetapkan ketentuan mengenai perilaku yang harus dipatuhi oleh para anggotanya secara tertulis, disebut kode etik.

a. Definisi kode etik

Peraturan Menteri Dalam Negeri No.28 Tahun 2007 tanggal 30 Mei 2007 tentang Norma Pengawasan dan Kode Etik Pejabat Pengawas Pemerintah dalam ketentuan pasal 1 point 2 menyebutkan kode etik Pejabat Pengawas Pemerintah adalah seperangkat prinsip moral atau nilai yang dipergunakan oleh pejabat pengawas pemerintah sebagai pedoman tingkah laku dalam melaksanakan tugas pengawasan.

Kode etik pada prinsipnya merupakan sistem dari prinsip-prinsip moral yang diberlakukan dalam suatu kelompok profesi yang ditetapkan secara bersama. Kode etik suatu profesi merupakan ketentuan perilaku yang harus dipatuhi oleh setiap mereka yang menjalankan tugas profesi. Disamping itu, hasil kerja Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) diharapkan bermanfaat bagi pimpinan dan unit-unit kerja serta pengguna lainnya untuk meningkatkan kinerja organisasi

secara keseluruhan. Hasil kerja ini akan dapat digunakan dengan penuh keyakinan jika pemakai jasa mengetahui dan mengakui tingkat profesionalisme auditor yang bersangkutan. Untuk itu disyaratkan diberlakukannya dan dipatuhinya aturan perilaku yang menuntut disiplin dari auditor APIP yang melebihi tuntutan peraturan perundang-undangan berupa Kode Etik yang mengatur nilai-nilai dasar dan pedoman perilaku, yang dalam pelaksanaannya memerlukan pertimbangan yang seksama dari masing-masing auditor.

Kode etik mengikat semua anggota profesi perlu ditetapkan bersama. Tanpa kode etik, maka setiap individu dalam satu komunitas akan memiliki tingkah laku yang berbeda-beda yang dinilai baik menurut anggapannya dalam berinteraksi dengan masyarakat lainnya. Oleh karena itu nilai etika atau kode etik diperlukan oleh masyarakat, organisasi, bahkan Negara agar semua berjalan dengan tertib, lancar, teratur dan terukur.

Kepercayaan masyarakat dan pemerintah atas hasil kerja auditor ditentukan oleh keahlian, independensi serta integritas moral / kejujuran para auditor dalam menjalankan pekerjaannya. Ketidakpercayaan masyarakat terhadap satu atau beberapa auditor dapat merendahkan martabat profesi auditor secara keseluruhan, sehingga dapat merugikan auditor lainnya.

Oleh karena itu organisasi auditor berkepentingan untuk mempunyai kode etik yang dibuat sebagai prinsip moral atau aturan perilaku yang mengatur hubungan antara auditor dengan auditan, antara auditor dengan auditor dan antara auditor dengan masyarakat. Kode etik atau aturan perilaku dibuat untuk dipedomani dalam berperilaku atau melaksanakan penugasan sehingga

menumbuhkan kepercayaan dan memelihara citra organisasi di mata masyarakat (BPKP, 2008).

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 28 Tahun 2007 tanggal 30 Mei 2008 menjelaskan bahwa maksud ditetapkannya Kode Etik APIP adalah tersedianya pedoman perilaku bagi auditor dalam menjalankan profesinya dan bagi atasan auditor APIP dalam mengevaluasi perilaku auditor APIP, Dengan Tujuan adalah:

1. Mendorong sebuah budaya etis dalam profesi APIP
2. Memastikan bahwa seorang profesional akan bertingkah laku pada tingkat yang lebih tinggi dibandingkan dengan PNS lainnya
3. Mencegah terjadinya tingkah laku yang tidak etis, agar terpenuhi prinsip-prinsip kerja yang akuntabel dan terlaksananya pengendalian audit sehingga dapat terwujud auditor yang kredibel dengan kinerja yang optimal dalam pelaksanaan audit.

Kode Etik APIP ini diberlakukan bagi auditor dan PNS / petugas yang diberi tugas oleh APIP untuk melaksanakan pengawasan dan pemantauan tindak lanjutnya.

c. Prinsip-prinsip perilaku auditor

1. Integritas

Auditor harus memiliki kepribadian yang dilandasi oleh unsur jujur, berani, bijaksana, dan bertanggung jawab untuk membangun kepercayaan guna memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang andal.

2. Obyektivitas

Auditor harus menjunjung tinggi ketidakberpihakan profesional dalam mengumpulkan, mengevaluasi, dan memproses data / informasi audit. Auditor APIP membuat penilaian seimbang atas semua situasi yang relevan dan tidak dipengaruhi oleh kepentingan sendiri atau orang lain dalam mengambil keputusan.

3. Kerahasiaan

Auditor harus menghargai nilai dan kepemilikan informasi yang diterimanya dan tidak mengungkapkan informasi tersebut tanpa otorisasi yang memadai, kecuali diharuskan oleh peraturan perundang-undangan.

4. Kompetensi

Auditor harus memiliki pengetahuan, keahlian, pengalaman, dan keterampilan yang diperlukan untuk melaksanakan tugas.

d. Pelanggaran terhadap kode etik

1. Tindakan yang tidak sesuai dengan Kode Etik tidak dapat diberi toleransi meskipun dengan alasan tindakan tersebut dilakukan demi kepentingan organisasi, atau diperintahkan oleh pejabat yang lebih tinggi.

2. Auditor tidak diperbolehkan untuk melakukan atau memaksa karyawan lain melakukan tindakan melawan hukum atau tidak etis.

3. Pimpinan APIP harus melaporkan pelanggaran Kode Etik oleh auditor kepada pimpinan organisasi.

4. Pemeriksaan, investigasi dan pelaporan pelanggaran Kode Etik ditangani oleh Badan Kehormatan Profesi, yang terdiri dari pimpinan APIP dengan anggota yang berjumlah ganjil dan disesuaikan dengan kebutuhan Anggota Badan Kehormatan.

Kelangsungan hidup profesi auditor di Indonesia sangat bergantung kepada kepercayaan masyarakat terutama para pengguna jasa auditor terhadap kualitas jasa yang dihasilkan profesi. Apabila para pemakai jasa auditor tidak memiliki kepercayaan terhadap profesi auditor, maka pelayanan jasa profesi tersebut.

4. Independensi

a. Defenisi Independensi

Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 28 Tahun 2007 tanggal 30 Mei 2007 tentang Norma Pengawasan dan Kode Etik Pejabat Pengawas Pemerintah menyebutkan bahwa dalam semua hal yang berkaitan dengan audit, APIP harus independensi dan para auditornya harus obyektif dalam pelaksanaan tugasnya. Dalam standar ini, bahwa independensi APIP serta obyektivitas auditor diperlukan agar kredibilitas hasil pekerjaan APIP meningkat. Penilaian independensi dan obyektivitas mencakup dua komponen berikut, yaitu (1) status APIP dalam organisasi dan (2) kebijakan untuk menjaga obyektivitas auditor terhadap objek audit.

Mulyadi (2002) mengatakan bahwa independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya pertimbangan yang objektif dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

Independensi merupakan suatu sikap tidak memihak. Dalam semua hal yang berkaitan dengan audit, APIP harus independen dan para auditornya harus melaksanakan tugas dengan objektif. Independensi APIP serta objektivitas auditor diperlukan agar kredibilitas hasil pekerjaan APIP dapat maksimal.

Dalam kode etik akuntan disebutkan bahwa independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya. Yang bertentangan dengan prinsip-prinsip integritas dan objektivitas. Setiap auditor harus independen dari semua kepentingan yang bertentangan atau pengaruh yang tidak layak. Ia juga harus menghindari situasi yang bias menimbulkan kesan pada pihak ketiga bahwa ada pertentangan kepentingan dan keobjektifan sudah tidak dipertahankan.

Posisi APIP harus ditempatkan secara tepat sehingga bebas dari intervensi dan memperoleh dukungan yang memadai dari pimpinan tertinggi organisasi sehingga dapat melaksanakan pekerjaan dengan leluasa.

Auditor harus memiliki sifat yang netral dan tidak bias serta menghindari konflik kepentingan dalam merencanakan, melaksanakan dan melaporkan pekerjaannya. Prinsip objektivitas mensyaratkan agar auditor melaksanakan audit dengan jujur dan tidak mengkompromikan kualitas. Pimpinan APIP tidak diperkenankan menempatkan auditor dalam situasi yang membuat auditor tidak mampu mengambil keputusan berdasarkan pertimbangan profesionalisme.

Jika independensi atau objektivitas terganggu, baik secara faktual maupun penampilan, maka gangguan tersebut harus dilaporkan pada pimpinan APIP. Auditor harus melaporkan pada pimpinan APIP mengenai situasi adanya dan atau adanya konflik kepentingan, ketidak independennya. Pimpinan APIP harus

menggantikan auditor yang menyampaikan situasinya dengan auditor lain yang bebas dari situasi tersebut.

Independensi merupakan salah satu komponen etika yang harus dijaga oleh akuntan publik. Independensi berarti bahwa auditor harus jujur, tidak mudah dipengaruhi dan tidak memihak kepentingan siapapun, karena ia melakukan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Auditor berkewajiban untuk jujur tidak hanya pada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan pada pekerjaan auditor tersebut. Sikap mental independen tersebut meliputi independen dalam fakta maupun independen dalam penampilan.

Menurut BPKP (2008) dikatakan bahwa independensi pada dasarnya merupakan sesuatu yang dirasakan oleh masing-masing menurut apa yang diyakini sedang berlangsung. Dengan adanya independensi yang dimiliki oleh auditor intern untuk dapat melakukan pekerjaannya secara bebas dan objektif, memungkinkan para auditor membuat pertimbangan penting secara mental dan tidak menyimpang. BPKP juga menjelaskan selain sifat independensi yang dimiliki oleh auditor, independensi organisasi juga sangat diperlukan. Status APIP dalam organisasi yang ditempatkan langsung dibawah pimpinan tertinggi instansi merupakan contoh keindepsian yang tinggi dari organisasi tersebut. Dalam praktiknya kedudukan dan status organisasi dimana APIP ditempatkan adalah kewenangan pemerintah yang dituangkan dalam suatu peraturan.

b. Klasifikasi Independensi

Pusdiklat BPKP (2008) menjelaskan independensi pada dasarnya merupakan sesuatu yang dirasakan oleh masing-masing menurut apa yang diyakini sedang berlangsung. sehubungan dengan hal tersebut, independensi auditor dapat ditinjau dan dievaluasi dari:

1. Independensi Praktisi

independensi praktisi yaitu independensi yang nyata atau faktual yang diperoleh dan dipertahankan oleh auditor dalam seluruh kegiatan audit, mulai dari tahap perencanaan, pelaksanaan sampai tahap pelaporan. Independensi dalam fakta ini merupakan tinjauan terhadap kebebasan yang sesungguhnya dimiliki oleh auditor, sehingga merupakan kondisi ideal yang perlu diwujudkan oleh auditor.

2. Independensi profesi

independensi profesi yaitu independensi yang ditinjau menurut citra auditor dari pandangan publik atau masyarakat umum terhadap auditor yang bertugas. Independensi profesi ini sangat krusial karena tanpa keyakinan publik bahwa seorang auditor adalah independen, maka segala hal yang dilakukannya dan pendapatnya tidak akan mendapatkan penghargaan dari publik atau pemakainya. Agar independensi ini mendapat pengakuan publik, maka cara efektif untuk mewujudkannya adalah dengan menghindari segala hal yang dapat menyebabkan penampilan auditor dalam kaitannya dengan kliennya mendapat kecurigaan dari publik.

Setiap auditor harus memiliki kedua sikap independensi tersebut. kedua aspek independen tersebut mempunyai hubungan yang erat dan saling berkaitan satu dengan yang lain.

Independensi sangat penting bagi profesi akuntan publik karena profesi akuntan publik merupakan profesi yang mengemban kepercayaan dari masyarakat. Namun, dalam kenyataannya auditor seringkali menemui kesulitan dalam mempertahankan sikap mental independen.

Terdapat tiga aspek independensi seorang auditor menurut Abdul Halim (2001) dalam Norma (2012), yaitu sebagai berikut:

1. *Independensi in fact* (independensi senyatanya) yakni auditor harus mempunyai kejujuran yang tinggi.
2. *Independensi in appearance* (independensi dalam penampilan) yang merupakan pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit.
3. *Independensi in competence* (independensi dari sudut keahlian) yang berhubungan erat dengan kompetensi atau kemampuan auditor dalam melaksanakan dan menyelesaikan tugasnya.

c. Upaya memelihara independensi auditor

Upaya memelihara independensi auditor dapat dilakukan dengan cara sebagai berikut:

1. Tidak boleh berpartisipasi dalam aktivitas atau hubungan yang dapat menurunkan penilaian mereka terhadap aktivitas yang sedang di uji.

2. Tidak boleh menerima apapun yang dapat menurunkan atau dianggap menurunkan atau dianggap menurunkan kepentingan profesional mereka.
3. Harus mengungkapkan semua fakta yang diketahui jika tidak diungkapkan harus mendistorsi laporan yang mereka telah berikan.

4. Penelitian Terdahulu

Penelitian-penelitian pada skripsi terdahulu yang berkaitan dengan variabel-variabel yang dibahas dalam penelitian saya kali ini. Sebagai bahan perbandingan bagi penelitian ini, kesimpulan dari beberapa penelitian-penelitian skripsi terdahulu yang pernah dilakukan terkait kualitas audit, dapat dilihat pada tabel 1 berikut:

Tabel 1: Tabel Penelitian Terdahulu

No	Peneliti/ Tahun	Judul	Variabel Independen	Pengaruh terhadap Kualitas Audit (Opini)
1.	Ayu, dewi (2013)	Pengaruh Keahlian, Independensi, dan Etika Terhadap Kualitas Audit.	-Keahlian - Independensi - Etika	- Berpengaruh - Berpengaruh - Berpengaruh
2.	Norma, Kharismatuti. (2012)	Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi.	- Kompetensi - Independensi - Etika	- Berpengaruh - Berpengaruh - Berpengaruh
3.	Subhan (2011)	Pengaruh Kecermatan Profesi, Obyetifitas, Independensi dan Kepatuhan Pada Kode Etik	- Kecermatan Profesi - Obyetifitas - Independensi	- Berpengaruh - Berpengaruh - Berpengaruh

		Terhadap Kualitas Pemeriksaan.	-Kepatuhan Pada Kode Etik	- Berpengaruh
4.	Miharni (2011)	Pengaruh Independensi, Skeptisme Profesional, dan Bahan Bukti Yang Kompeten Terhadap Kualitas Audit.	-independensi -skeptisme profesional -bahan bukti	- Berpengaruh - Berpengaruh - Berpengaruh
5.	Sari, Nughy Nurmalita (2011)	Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas, Kompetensi Dan Etika Terhadap Kualitas Audit	-Pengalaman kerja -Independensi -Objektifitas - Integritas -Kompetensi -Etika	- Berpengaruh - Berpengaruh - Berpengaruh - Berpengaruh - Berpengaruh

Berbeda dengan penelitian sebelumnya, pada penelitian ini peneliti meneliti variabel skeptisme profesional, kepatuhan pada kode etik, dan independensi yang merupakan variabel yang mempengaruhi kualitas audit dan akan dilakukan pada BPKP perwakilan Sumatera Utara.

B. Kerangka Konseptual

Variabel *dependent* (terikat) dalam penelitian ini adalah Kualitas Audit, yang akan diteliti hubungannya terhadap 3 variabel *independent* (bebas), yang terdiri dari: Skeptisme Profesional, Kepatuhan Pada Kode Etik dan Independensi. Pengaruh masing-masing variabel bebas terhadap variabel terikat adalah sebagai berikut:

1. Pengaruh skeptisme profesional terhadap kualitas audit

Skeptisme profesional seorang auditor berpengaruh pada kualitas audit, karena hal tersebut dapat meningkatkan kualitas audit. Tanpa menerapkan skeptisme profesional auditor tidak akan menemukan salah saji yang diakibatkan

kecurangan. Rendahnya tingkat skeptisme profesional dapat menyebabkan kegagalan dalam mendeteksi kecurangan.

Skeptisme profesional seorang auditor terbukti berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit dalam penelitian terdahulu yang telah dilakukan oleh Miharni Haviz (2011). Oleh karena itu, variabel ini kembali diuji pada auditor yang bekerja di BPKP perwakilan Sumatera Utara.

2. Pengaruh kepatuhan pada kode etik terhadap kualitas audit

Kepatuhan pada kode etik berpengaruh terhadap kualitas audit, karena kode etik merupakan pedoman yang menjadi dasar bagi seorang berprilaku dan hal ini akan meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap kualitas jasa profesional seorang auditor.

Berpengaruhnya kode etik terhadap kualitas audit telah dibuktikan dalam penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Subhan (2011). Oleh karena itu, variabel ini kembali diuji pada auditor yang bekerja di BPKP perwakilan Sumatera Utara.

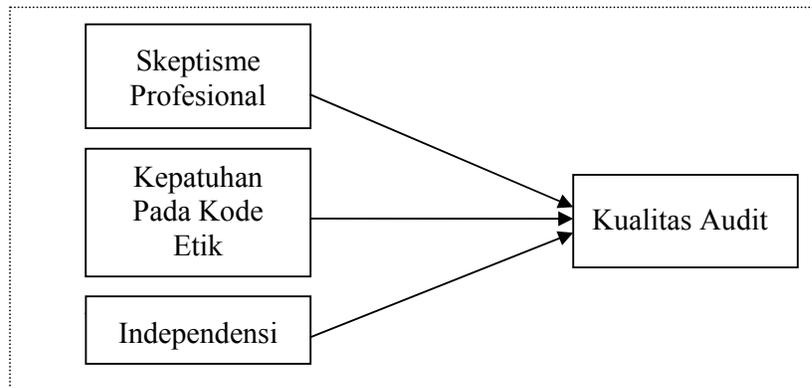
3. Pengaruh independensi terhadap kualitas audit

Independensi juga berpengaruh terhadap kualitas audit, karena dengan adanya sikap independen, auditor tidak akan dapat dipengaruhi oleh pihak manapun dan tidak akan memihak dalam melaksanakan pekerjaannya sehingga dapat melaksanakan audit dengan baik sehingga dapat melaksanakan audit dengan baik pula.

Variabel independensi ini terbukti berpengaruh terhadap kualitas audit dalam penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Ayu (2013), Norma (2012),

Subhan (2011) dan Sari (2011). Oleh karena itu, variabel ini kembali diuji pada auditor yang bekerja di BPKP perwakilan Sumatera Utara.

Berdasarkan penjelasan yang telah diuraikan sebelumnya, maka kerangka konseptual penelitian ini dapat disampaikan dalam gambar dibawah ini:



Gambar 1: Kerangka Konseptual

E. Hipotesis Penelitian

Sebagai jawaban sementara dari permasalahan yang dikemukakan diatas dan mengacu pada kajian teori dan kerangka konseptual, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

- H1 : Skeptisme Profesional berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit
- H2 : Kepatuhan pada kode etik berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit
- H3 : Independensi berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit

BAB V

PENUTUP

A. Kesimpulan

Kesimpulan yang dapat diambil dari penelitian ini mengenai Pengaruh skeptisme profesional, kepatuhan pada kode etik, dan independensi terhadap kualitas audit adalah sebagai berikut:

1. Skeptisme profesional auditor berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit pemerintah di BPKP perwakilan Sumatera Utara. Di mana, semakin baik skeptisme profesional maka akan semakin baik pula kualitas audit pemerintah.
2. Kepatuhan pada kode etik berpengaruh signifikan positif terhadap terhadap kualitas audit pemerintah di BPKP perwakilan Sumatera Utara. Di mana, semakin baik kepatuhan pada kode etik maka kualitas audit pemerintah akan semakin baik.
3. Independensi berpengaruh signifikan positif terhadap terhadap kualitas audit pemerintah di BPKP perwakilan Sumatera Utara. Di mana, semakin tinggi independensi auditor maka semakin baik kualitas audit yang dihasilkan auditor pemerintah di BPKP perwakilan Sumatera Utara.

B. Keterbatasan

Meskipun peneliti telah berusaha merancang dan mengembangkan *Adjusted R Square* penelitian sedemikian rupa, namun masih terdapat beberapa keterbatasan dalam penelitian ini yaitu:

1. Dari hasil penelitian ini, besarnya rendah yaitu 0,569. Hal ini mengindikasikan bahwa kontribusi variabel skeptisme profesional,

kepatuhan pada kode etik, dan independensi terhadap variabel terikat yaitu kualitas audit yaitu sebesar 56,9% dan 46,9% ditentukan oleh faktor lain.

2. Penelitian ini merupakan penelitian dengan metode survei menggunakan kuesioner tanpa dilengkapi dengan wawancara.

C. Saran

Berdasarkan pada pembahasan dan kesimpulan di atas, maka peneliti menyarankan bahwa:

1. Dari hasil penelitian ini, besarnya Adjusted R Square rendah. Hal ini mengindikasikan bahwa kontribusi variabel skeptisme profesional, kepatuhan pada kode etik, dan independensi terhadap variabel terikat kualitas audit dipengaruhi oleh faktor lain yaitu integritas, obyektif, memiliki keahlian (latar belakang pendidikan, kompetensi teknis dan sertifikasi jabatan dan pendidikan dan pelatihan berkelanjutan), kecermatan profesional, dan bahan bukti yang kompeten. Oleh karena itu jangan diteliti lagi.
2. Penelitian ini masih memiliki keterbatasan, yaitu pada metode penelitian yang dipakai. Untuk penelitian selanjutnya apabila menggunakan metode yang sama yaitu metode survei, hendaknya menambahkan wawancara. Wawancara secara langsung dilakukan terhadap auditor yang mengisi kuesioner. Pertanyaan yang akan ditanyakan pada wawancara masih mengenai kuesioner yang diteliti yaitu dengan tujuan untuk mengkonfirmasi jawaban yang telah ada. Dengan demikian dapat menjamin dan mempertajam data yang ada.