

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Kantor Akuntan Publik merupakan suatu badan usaha yang telah mendapatkan izin dari Menteri Keuangan sebagai wadah bagi akuntan publik dalam memberikan jasanya, sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008. Sebelum memberikan jasanya, kantor akuntan publik wajib terlebih dahulu terdaftar pada Otoritas Jasa Keuangan. Aspek jasa Kantor Akuntan Publik terdiri dari (1) jasa attestasi yang meliputi audit, reviu dan kompilasi, (2) jasa non-attestasi yang berkaitan dengan internal audit, desain internal control dan perpajakan. Profesi dan organisasi akuntan publik di Indonesia semakin hari semakin berkembang hal ini berkesinambungan dengan peningkatan perekonomian, bahwa dapat mengakibatkan lahirnya perusahaan yang bertujuan untuk menghasilkan barang dan jasa. Perusahaan baik swasta badan hukum ataupun milik pemerintah sangat memerlukan jasa audit sebagai fungsi penilaian independen yang dikendalikan oleh entitas perusahaan, guna untuk menguji dan mengevaluasi sistem pengendalian perusahaan. Oleh karena itu, dibutuhkan seseorang yang dapat dipercaya, akurat dan handal dalam pengambilan keputusan.

Profesi akuntan publik sebagai kunci utama dalam menjalankan jasa audit kepada perusahaan. Profesi akuntan publik menjadi profesi yang dapat dipercaya oleh para pengguna, dimana pengguna mengharapkan penilaian dalam menentukan bahwa informasi yang dilaporkan dalam laporan keuangan bersifat bebas dari salah saji material yang disebabkan kekeliruan atau kecurangan. Sebagai acuan keberhasilan dalam menjalankan fungsi dan tugasnya dengan baik, maka diperlukannya kinerja auditor yang berkualitas, profesional dan bertanggung jawab baik moral maupun tanggung jawab akuntan terhadap asosiasi profesi berlandaskan standar profesi yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI).

Keberhasilan kinerja auditor yang berkualitas, professional dan bertanggung jawab tidak terputus hubungannya dengan kualitas sumber daya manusia yang memiliki kompetensi tersebut. Seperti dijelaskan oleh (Hellriegel, Slocum 1998, n.d.) bahwa kinerja yang baik dapat dinyatakan berhasil saat 1) tujuan yang diinginkan telah tercapai, 2) moderator (kemampuan, komitmen) telah tersedia dan, 3) mediator (petunjuk, usaha, ketekunan dan strategi) telah dijalankan.

Berhubungan dengan perilaku seorang auditor, peningkatan kinerja auditor, dan suasana tempat auditor bekerja dapat membentuk kepentingan utama bagi kantor akuntan publik, bagi seorang auditor sendiri dan bagi pihak pengguna jasa. Perilaku individu dan suasana kerja dapat menciptakan tingkat kinerja yang berbeda, keadaan mental psikologis yang berbeda dan dapat menggoyahkan potensi diri auditor untuk tetap atau meninggalkan kantor akuntan publik tersebut. Dalam kenyataannya telah dibuktikan bahwa perilaku individu memiliki pengaruh terhadap tingkat kinerja individu, dengan siapa individu bekerja dan kondisi dimana individu itu bekerja.

Fisher (2001), berpendapat bahwa Kantor Akuntan Publik dapat meningkatkan kinerja auditor dengan mengurangi tekanan di lingkungan kerja professional. Dapat disimpulkan bahwasannya tidak hanya karakter individu saja yang dapat mempengaruhi perilaku seseorang, tetapi faktor eksternal pun dapat mempengaruhi karakter individu itu sendiri. Oleh sebab itu, sangat diperlukan dalam membangun suasana yang kondusif supaya membuat individu, pekerja maupun auditor merasa nyaman sehingga dapat menciptakan keberhasilan organisasi. Faktor kondisi kondusif itu sendiri tergantung kepada persepsi masing-masing individu.

Kepercayaan yang telah diberikan kepada akuntan publik, mengharuskan akuntan publik untuk lebih memperhatikan profesi kinerja auditor. Kinerja auditor yang baik dan berkualitas sangat diperlukan sebagai penunjang keberhasilan dalam menjalankan tugas dan fungsinya (Rahayu & Badera, 2017) . Kinerja auditor merupakan hasil pekerjaan auditor dalam melaksanakan pemeriksaan atas laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi lainnya (Rosally & Jogi, 2015) . Auditor ditugaskan untuk mengumpulkan dan memeriksa bukti audit untuk memastikan

kesesuaian antara informasi dengan kriteria yang ditetapkan dan kemudian dikomunikasikannya terhadap *user* (Natasia et al., 2019) .

Munculnya kasus-kasus yang melibatkan Akuntan Publik maupun Profesi Kinerja Auditor itu sendiri, dapat berakibat menurunnya intensitas kepercayaan masyarakat ataupun pengguna terhadap profesi akuntan publik dan kegagalan peran oleh kinerja auditor yang dapat berdampak besar bagi pelaku bisnis. Di Bandung sendiri kasus-kasus kegagalan audit juga semakin banyak terjadi, kasus yang terjadi pada Kantor Akuntan Publik (KAP) Jamaludin, Ardi, Sukinto dan Rekan. Berdasarkan surat yang dikeluarkan oleh Departemen Keuangan didasarkan pada keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia nomor 445/KM.1/2015 pada tanggal 29 Mei 2015 tentang sanksi pembekuan izin terhadap akuntan publik Ben Ardi.

Penetapan tersebut didasarkan pada peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2018 tentang jasa akuntan publik. Akuntan publik Ben Ardi, telah dikenakan sanksi pembekuan selama 6 (enam) bulan akibat akuntan publik Ben Ardi, CPA belum sepenuhnya mematuhi Standar Audit (SA) dan Standar Professional Akuntan Publik (SPAP) dalam pelaksanaan audit umum atas laporan keuangan PT. Bumi Citra Permai tahun buku 2013. Sanksi pembekuan selama 6 (enam) bulan ditetapkan atas dasar pemeriksaan yang dilakukan oleh tim pemeriksaan dari P2PK. (www.pppk.kemenkeu.go.id)

Fenomena lain adalah kasus pembekuan izin kepada Kantor Akuntan Publik (KAP) Dr. H. E. Ristandi Suhardjadinata. Sesuai dengan keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 424/KM.1/2017 tentang sanksi pembekuan izin akuntan publik Dr. Drs. H. E. Ristandi Suhardjadinata, karena belum sepenuhnya mematuhi peraturan perundang-undangan mengenai Akuntan Publik dalam hal tidak diperolehnya kertas kerja atas Laporan Auditor Independen (LAI) yang diterbitkan kepada klien PDAM Tirta Galuh Kabupaten Ciamis tahun buku 2013 dan PDAM Tirta Anom Kota Banjar tahun buku 2013 (Pasal 25 Ayat (2) UU Nomor 5 Tahun 2011 dan Pasal 44 Ayat (1), Ayat (2) dan Ayat (3) PMK Nomor 17/PMK.01/2008). Pembekuan izin akuntan publik kepada Dr. Drs. H. E. Ristandi Suhardjadinata yang ditetapkan berdasarkan keputusan Meteri Keuangan Nomor

868/KM.1/2016 pada tanggal 31 Agustus 2016 dengan mendapatkan sanksi (6) enam bulan. (www.pppk.kemenkeu.go.id)

Adapun kasus pembekuan izin terhadap akuntan publik Heri Hardani. Seperti yang telah diterbitkan oleh Departemen Keuangan yang didasarkan pada keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 662/KM.1/2018 tanggal 22 Oktober 2018 tentang sanksi pembekuan izin akuntan publik atas nama Heri Hardani. Penetapan sanksi pembekuan izin tersebut berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor PENG-1/MK.1/2018. Akuntan Publik Heri Hardani dikenakan sanksi pembekuan selama 6 (enam) bulan mulai tanggal 22 November sampai dengan 21 Mei 2019. Selama menjalani sanksi tersebut akuntan publik Heri Hardani dilarang memberikan jasa sebagaimana yang telah tercantum pada Pasal 3 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik, antara lain meliputi: jasa audit atas laporan keuangan, jasa reviu dan jasa asuransi lainnya. (www.pppk.kemenkeu.go.id)

Setelah muncul banyaknya kasus mengenai profesi akuntan publik maupun kantor akuntan publik semakin banyak masyarakat baik pengguna meragukan profesionalitas seorang auditor. Profesi auditor yang menjadi harapan bagi pengguna jasa audit dengan mempunyai rasa tanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit dalam memperoleh kepastian bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material baik yang disebabkan oleh kekeliruan, kesalahan maupun kecurangan dari hasil yang telah dikerjakan. Apabila seorang auditor tidak dapat menjalankan tugasnya sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) maka akan dikenakan skorsing dengan pemberlakuan pembatasan pemberian jasa audit terhadap entitas bahkan dapat dicabut gelar menjadi seorang akuntan publik karena telah melanggar SPAP berkaitan dengan laporan audit atas laporan keuangan konsolidasian, hal ini dapat merusak nama baik Akuntan Publik maupun Kantor Akuntan Publik tersebut.

Dalam menunjang kinerja auditor yang berkualitas, profesional dan bertanggung jawab agar dapat menguji dan mengevaluasi sistem pengendalian perusahaan yang baik maka faktor pemicu dari sisi internal akuntan publik diantaranya adalah *due professional care*, *locus of control* internal, *locus of control*

eksternal dan komitmen organisasi harus diperhatikan agar auditor mendapatkan hasil yang sesuai dalam menjalankan tugasnya.

Kinerja auditor dapat dipengaruhi oleh karakteristik individu masing-masing akuntan publik. Karakteristik individu tersebut salah satunya adalah *due professional care* memiliki arti kemahiran professional yang cermat dan seksama. Menurut PSA No. 4 SPAP 2011 menyatakan bahwa kecermatan dan keseksamaan dalam pengguna kemahiran professional memuntut auditor untuk memberlakukan rasa skeptisme professional, merupakan suatu sikap auditor agar berpikir kritis terhadap bukti audit dengan selalu mempertanyakan dalam melakukan evaluasi terhadap bukti tersebut.

Sikap *skeptisme professional* merupakan suatu komponen dari sikap *due professional care*, seorang auditor yang memiliki sikap *skeptisme professional* akan mencerminkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji materi, baik disebabkan, kesalahan, kekeliruan maupun kecurangan. Sikap *skeptisme* yang rendah dapat mengganggu kinerja auditor dalam mendeteksi suatu kecurangan baik itu kecurangan nyata maupun kecurangan yang masih berupa potensi atau mengindikasikan adanya kemunculan sebuah kesalahan atau kecurangan (Putranti & Jatiningsih, 2021). Pemeriksa harus memperhatikan prinsip-prinsip layanan atas kepentingan publik serta memelihara integritas, objektivitas dan independensi dalam menerapkan profesionalnya serta mewajibkan pemeriksa melakukan pemeriksaannya berdasarkan standar pemeriksaan (Satria & Syahputro, 2017).

Penelitian yang dilakukan oleh Ratih & Widia (2019) mengatakan bahwa *skeptisme professional* berpengaruh terhadap kualitas audit. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama (*due professional care*), auditor yang tidak mudah percaya akan bukti-bukti yang ditemukan dan menggunakan sikap profesionalisme sebagai dasar dalam melakukan audit akan menghasilkan kualitas audit yang baik. Fenomena mengenai skeptisme professional yang seringkali dijumpai yakni bahwa seorang auditor tidak menyajikan dukungan yang memadai mengenai pencatatan, seorang auditor kurang waspada terhadap kondisi dan

keadaan yang mengindikasikan adanya kemungkinan salah saji material yang disebabkan kesalahan atau kesengajaan, auditor juga tidak kritis dalam melaksanakan seluruh proses audit (Purnawaningsih, 2018). Hal ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Wini Triarini dan Yeni Latrini (2016) , Fitria Ningsih dan Nadirsyah (2017), Binky Aresia dan Nurul Ilham (2020) yang menunjukkan bahwa skeptisme profesional berpengaruh terhadap kualitas audit.

Hal ini berbeda dalam hasil penelitian Widya Arum Ningtyan (2018) *due professional care* terhadap kualitas audit menyatakan tidak terdapat pengaruh signifikan disebabkan karena *due professional care* seharusnya dapat dilaksanakan dengan etika profesi yang sudah ada. Akan tetapi pada kenyataannya, di satu sisi auditor harus bersikap profesional dengan cermat dan seksama, tetapi disisi yang lain juga mempunyai dilema etis serta harus menjunjung tinggi etika profesinya (Ningtyas & Aris, 2018) . Penelitian ini searah dengan penelitian yang dilakukan oleh Saripudin (2012), Ardyana (2017) dan Badjuri (2011) yang menyebutkan bahwa tidak berpengaruh signifikan variabel *due professional care* terhadap kualitas audit.

Dalam melakukan penugasan audit auditor diharuskan untuk mampu mengontrol aktivitas dan perilakunya karena akan berpengaruh terhadap kinerja seorang auditor. Sebagaimana dengan melaksanakan tanggung jawabnya seorang auditor juga memerlukan pengendalian untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi dirinya. Salah satu daya upaya agar seorang auditor dapat mengontrol dalam kendalinya dan berperilaku agar tidak menjadi ceroboh dalam mengambil keputusan diperlukannya *locus of control*, *locus of control* terdiri dari *locus of control* internal dan *locus of control* eksternal. Dimana ia merasa yakin bahwa mereka dapat menentukan dirinya sendiri secara sepenuhnya, ketika ia berkinerja dengan baik maka mereka yakin bahwa hal tersebut disebabkan oleh usaha dan tekadnya sendiri, ini yang dinamakan *locus of control* internal, sedangkan *locus of control* eksternal sejauh mana orang-orang mengharapkan bahwa membangun motivasi bukan muncul dalam dirinya melainkan dari suatu lingkungan yang dapat mendorong dirinya.

Locus of Control Internal disebabkan oleh faktor dari dalam dirinya yang dapat mengontrol sebagaimana tolak ukur ia berusaha, ia akan sukses. Seseorang yang memiliki *locus of control* internal yang baik akan senantiasa punya kendali diri yang baik dalam melaksanakan pekerjaan karena berhasil tidaknya seseorang tersebut dalam bekerja sangat tergantung dari dirinya sendiri, bukan ditentukan oleh orang lain (Maryanti & Susilowati, 2021). Sikap tersebut berpengaruh senantiasa berada dalam kendali diri, tidak mudah cemas serta tergesa-gesa dalam pengambilan keputusan atau tindakan. Sedangkan, *locus of control* eksternal disebabkan oleh faktor luar yang mengontrol dan sedikit korelasi antara usaha dengan kesuksesan (Kusnadi & Suputhra, 2015). Seseorang dengan *locus of control* eksternal memiliki keyakinan bahwa capaian yang ia peroleh lebih ditentukan oleh faktor luar kendali mereka seperti nasib, keberuntungan dan kesempatan yang tidak dapat mereka kendalikan, Rotter (1966). Keyakinan tersebut cenderung terpengaruh sebagaimana suasana saat ia bekerja, dengan siapa ia bekerja dan saat pengambilan keputusan bersama tim.

Penelitian yang dilakukan oleh Tri Maryanti & Endah (2021) menyatakan bahwa *locus of control* internal berpengaruh terhadap kinerja auditor, menunjukkan bahwa kemampuan dalam dirinya dapat mengontrol faktor dari luar seperti nyaman dengan suasa kerja, selalu ikut dalam pengembangan organisasi, dengan adanya hubungan baik terhadap rekan kerja dan atasan dapat mempengaruhi kinerja auditor semakin lebih baik. Hal ini sejalan dengan penelitian Ilmatira, Sosiady & Miftah (2020) menyatakan bahwa *locus of control* internal berpengaruh terhadap kinerja auditor, karena ketika *locus of control* internal semakin baik maka mengakibatkan kinerja yang dihasilkan juga semakin baik, artinya semakin tinggi *locus of control* internal yang dimiliki oleh seorang auditor maka semakin tinggi pula kinerja auditor yang dihasilkan sehingga akan menghasilkan produk yang berkualitas, auditor akan lebih termotivasi buat menuntaskan pekerjaan mereka, sehingga memunculkan kepuasan serta akan semakin giat untuk meningkatkan kinerja mereka didukung oleh faktor lingkungan yang ada di tempat ia bekerja. Penelitian Tri Maryanti & Endah (2021) dan Ilmatira, Sosiady & Miftah (2020) sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Saputra (2012) Natasia, Sihombing & Tarigan (2019).

Namun berbanding terbalik dengan penelitian Gheby & Dharma (2015) bahwa *locus of control* eksternal memiliki pengaruh negative terhadap kinerja auditor, hal ini disebutkan bahwa ketika seorang auditor memiliki *locus of control* eksternal akan merasa lebih mudah terancam dan tidak berdaya, sehingga strategi yang dipilih lebih condong reaktif, jika seorang auditor lebih mempercayai nasib dari pada kemampuan yang dimiliki, maka hal tersebut dapat mengalami penurunan terhadap kinerja auditor. Penelitian ini juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh, Srimindarti, Pancawati & Meita (2015) , Kezia, Rispantyo & Djoko (2018) dan Juliantari, Novitasari & Wenny (2020).

Faktor lain yang dapat mempengaruhi kinerja auditor *due professional care* dan *locus of control* adalah faktor dari segi komitmen organisasi. Komitmen organisasi dapat diciptakan atas dasar rasa saling percaya atas apa yang dikerjakan, sikap loyalitas yang tinggi menjadi anggota organisasi dan sikap kerelaan anggota dalam membantu mewujudkan tujuan organisasi. Dengan adanya anggota dari organisasi menyadari hak dan kewajibannya sebagai anggota tanpa melihat jabatan ataupun kedudukan masing-masing individu, akan dapat membangun komitmen organisasi yang baik dalam kinerja auditor (Amandani & Wirakusuma, 2017) .

Sehubungan dengan penelitian yang dilakukan oleh Amandani & Wirakusuma (2017) menyatakan bahwa komitmen organisasi memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap komitmen organisasi, seorang auditor memiliki sikap loyalitas yang tinggi dan rasa kesetiaan terhadap organisasinya, sehingga akan mendorong auditor untuk bekerja dengan sungguh-sungguh demi menghasilkan pemeriksaan audit yang berkualitas, auditor akan merasa senang dalam bekerja dan akan berusaha sebaik mungkin untuk organisasinya yang akan berdampak baik pada peningkatan kinerja. Dengan adanya rasa aman dan nyaman didalam organisasinya dapat membuat rasa puas tersendiri, adanya rasa menuntaskan tanggungjawabnya dengan nyaman, diakui, serta rasa mempunyai nilai yang tinggi. Penelitian ini sejalan dengan penelitian Indah (2014), Ilmatara, Sosiady & Miftah (2020) dan Natasia, Sihombing & Tarigan (2019) membuktikan bahwa adanya pengaruh positif dan signifikan komitmen organisasi terhadap kinerja auditor.

Berbeda dengan penelitian yang dilakukan Aminah (2015) menunjukkan bahwa komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap kinerja auditor, seorang auditor yang hanya menjaga sikap profesionalitas dalam bekerja dan memiliki motivasi dalam melakukan tugas tertentu dalam mencapai suatu tujuan bukan berarti sepenuhnya organisasi menjadi bagian dari mereka. Sependapat dengan penelitian yang dilakukan oleh Wahyuni (2019) dan Juliantari, Novitasari & Wenny (2020) menyatakan bahwa komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap kinerja auditor, hal ini menunjukkan bahwa auditor hanya menjaga sikap profesionalitas dalam bekerja dan memiliki motivasi dalam melakukan tugas tertentu dalam mencapai tujuan, baginya organisasi bukan sepenuhnya dan menjadi bagian dari mereka yang bekerja sebagai auditor.

Objek penelitian ini dilakukan di Kantor Akuntan Publik (KAP) di Wilayah Kota Bandung. Alasan penulis mengambil objek penelitian di Wilayah Bandung karena jumlah KAP di Bandung merupakan terbanyak ke-tiga di Indonesia dengan jumlah 36 KAP setelah wilayah Jakarta dan Surabaya (www.iapi.com). Kemudian, karena dengan adanya beberapa kasus yang dilakukan auditor yang telah menyalahgunakan profesinya. Dengan itu, berdasarkan latar belakang yang telah dipaparkan, penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul “Pengaruh *Due Professional Care*, *Locus of Control* dan Komitmen Organisasi Terhadap Kinerja Auditor (Studi Terhadap Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bandung)” karena seorang auditor eksternal harus menjunjung tinggi sikap profesionalisme, berfikir kritis dan rasa loyalitas kepada organisasinya.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang, maka rumusan masalah penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Apakah *due professional care* berpengaruh terhadap kinerja auditor?
- 2.1 Apakah *locus of control* internal berpengaruh terhadap kinerja auditor?
- 2.2 Apakah *locus of control* eksternal berpengaruh terhadap kinerja auditor?
3. Apakah komitmen organisasi berpengaruh terhadap kinerja auditor?

4. Apakah *due professional care*, *locus of control* internal, *locus of control* eksternal dan komitmen organisasi berpengaruh terhadap kinerja auditor?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah yang telah diuraikan, maka tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk mengetahui apakah *due professional care* berpengaruh terhadap kinerja auditor
- 2.1 Untuk mengetahui apakah *locus of control* internal berpengaruh terhadap kinerja auditor
- 2.2 Untuk mengetahui apakah *locus of control* eksternal berpengaruh terhadap kinerja auditor
3. Untuk mengetahui apakah komitmen organisasi berpengaruh terhadap kinerja auditor
4. Untuk mengetahui apakah *due professional care*, *locus of control* dan komitmen organisasi berpengaruh terhadap kinerja auditor

1.4 Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat kepada banyak pihak. Adapun manfaat yang diharapkan dalam penelitian ini dibagi menjadi dua manfaat, yaitu manfaat teoritis dan manfaat praktis.

1. Manfaat Teoritis

Secara teoritis hasil penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat, sebagai berikut :

Penelitian ini diharapkan dapat menambah pengetahuan mengenai pengaruh *due professional care*, *locus of control* internal, *locus of control* eksternal dan komitmen organisasi terhadap kinerja auditor serta sebagai wawasan untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja auditor dalam rangka menjaga dan meningkatkan kualitas kinerjanya, memberikan nilai tambah bagi

perusahaan sebagai pemilik laporan keuangan dan kepada masyarakat sebagai pengguna laporan keuangan.

2. Manfaat Praktis

- a. Penelitian ini diharapkan mampu memberikan masukan dan bahan evaluasi untuk menyusun suatu kebijakan dan pertimbangan dalam meningkatkan kinerja auditor pada Kantor Akuntan Publik.
- b. Bagi Auditor dan Kantor Akuntan Publik, agar dapat mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja auditor sehingga dapat membangun motivasi mereka untuk meningkatkan kinerjanya.
- c. Dapat dijadikan sebagai tolak ukur untuk menilai Kantor Akuntan Publik yang konsisten memberi kepercayaan pengguna dalam menjaga kinerja auditor yang berkualitas , professional dan bertanggung jawab baik moral maupun tanggung jawab akuntan.