

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1 Literatur Review

Apa pun tugas yang dilakukan oleh auditor, yang dibutuhkan adalah sebuah hasil kerja yang berkualitas. Kualitas audit telah didefinisikan dengan berbagai cara. Seperti dikatakan oleh De Angelo (1981) dalam Alim dkk. (2007), yaitu sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya dengan standar pengauditan. Sedangkan Christiawan (2005) mengungkapkan, kualitas audit ditentukan oleh dua hal yaitu independensi dan kompetensi. Dari definisi di atas, maka kesimpulannya adalah auditor yang kompeten adalah auditor yang "mampu" menemukan adanya pelanggaran sedangkan auditor yang independen adalah auditor yang "mau" mengungkapkan pelanggaran tersebut. Dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan segala kemungkinan dimana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan auditan, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar auditing dan kode etik akuntan publik yang relevan. Pada penelitian ini yang akan dibahas yaitu faktor-faktor apa saja yang dapat mempengaruhi kualitas audit antara lain pengalaman auditor, independensi, kompetensi, *due professional care* dan etika auditor.

Dalam kaitannya dengan faktor-faktor tersebut, beberapa peneliti telah memberikan bukti yang dapat berpengaruh pada kualitas. Para peneliti tersebut berasal dari Indonesia dan luar negeri. Hasil penelitian yang berasal

dari Indonesia antara lain penelitian dari Mansur (2007); Aji (2009); Rahman (2009); Herliyansyah dan Ilyas (2006); Rahmawati dan Winarna (2002); Christiawan (2002); Singgih & Bawono, (2015); Sutton (1993); Alim (2007). Sedangkan hasil penelitian yang berasal dari luar negeri antara lain penelitian dari Castellani (2008); Irawati (2011); Lauw (2012); dan Angelia et al, (2011); Ashton (1991). Mengacu pada hasil penelitian tersebut dapat diidentifikasi bahwa faktor-faktor yang dapat berpengaruh terhadap kualitas audit yaitu antara lain pengalaman auditor, independensi, *due professional care*, dan etika auditor.

Pengalaman merupakan hal yang sangat penting bagi sebuah profesi yang membutuhkan profesionalisme yang sangat tinggi seperti akuntan publik, karena pengalaman akan mempengaruhi kualitas pekerjaan seorang auditor. Menurut ahli Knoers dan Haditono (1999) dalam Asih (2006 : 12) mengatakan bahwa pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa juga diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi. Variabel pengalaman akan diukur dengan menggunakan indikator lamanya bekerja, frekuensi pekerjaan pemeriksaan yang telah dilakukan, dan banyaknya pelatihan yang telah diikutinya. Dalam hasil penelitian yang dilakukan oleh Mansur (2007); Aji (2009) dan Rahman (2009); Herliyansyah dan Ilyas (2006) menunjukkan hasil yang konsisten yaitu pengalaman auditor mempengaruhi kualitas audit yang menemukan bahwa pendidikan dan pengalaman, pelatihan,

sikap skeptis dan keyakinan yang memadai berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini sesuai dengan pendapat Herliyansyah dan Ilyas (2006) yang mengatakan bahwa penggunaan pengalaman didasarkan pada asumsi bahwa tugas yang dilakukan secara berulang-ulang memberikan peluang untuk belajar melakukannya yang terbaik. Kusharyanti (2003: 26) ; Tubbs (1990) mengatakan bahwa pengalaman berpengaruh terhadap kualitas audit. Dengan kata lain, menurut Mansur (2007); Herliyansyah dan Ilyas (2006); Kusharyanti (2003: 26) ; Tubbs (1990) dengan variabel kualitas audit membuktikan bahwa pengalaman auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Dari beberapa hasil penelitian-penelitian juga terdapat variabel yang tidak signifikan. Sebagai contoh penelitian yang dilakukan oleh Rahmawati dan Winarna (2002) mengatakan bahwa pengalaman tidak berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Selain itu, menurut Ashton (1991) sering sekali dalam keputusan akuntansi dan audit memiliki sedikit waktu untuk dapat belajar, hal tersebut membuktikan bahwa pengalaman tidak berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Pada penelitian Christiawan (2005) mengatakan bahwa independensi dan kompetisi saja yang berpengaruh positif terhadap kualitas audit, tidak dengan pengalaman auditor. Selain pengalaman terdapat faktor-faktor lain yang berpengaruh positif terhadap kualitas audit yaitu independensi, kompetensi, dan etika auditor.

Standar Auditing Seksi 220.1 (SPAP : 2001) menyebutkan bahwa independen bagi seorang akuntan publik artinya tidak mudah dipengaruhi karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Oleh karena

itu ia tidak dibenarkan memihak kepada siapapun, sebab bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis yang dimilikinya, ia akan kehilangan sikap tidak memihak yang justru sangat diperlukan untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya. Maka penilaiannya akan mencerminkan kondisi yang sebenarnya dari sebuah perusahaan yang diperiksa. Jaminan atas keandalan laporan yang diberikan oleh auditor tersebut dapat dipercaya oleh semua pihak yang berkepentingan. Independensi akuntan publik sama pentingnya dengan keahlian dalam praktik akuntansi dan prosedur audit yang harus dimiliki oleh setiap akuntan publik. Akuntan publik harus independen dari setiap kewajiban atau independen dari pemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diauditnya. Klien akan dipandang sebagai sumber pendapatan yang berlangsung terus menerus sehingga secara potensial dapat mengurangi independensi auditor. Faktor lain yang dapat mempengaruhi independensi auditor adalah tekanan dari klien. Dalam kondisi keuangan yang sehat, klien dapat menekan auditor dengan cara melakukan pergantian auditor. Posisi auditor pun menjadi dilematis dimana pada satu sisi auditor harus memenuhi keinginan klien, namun di sisi lain tindakan tersebut dapat melanggar aturan dan etika profesi yang ditetapkan. Apabila auditor tidak mampu mengatasi tekanan dari klien, maka independensinya akan berkurang (Deis dan Giroux, 1992). Semakin tinggi independensi seorang auditor maka kualitas audit yang diberikannya semakin baik. Pada penelitian yang dilakukan oleh Sutton (1993), Alim (2007) dan Castellani (2008) dan Lauw (2012) dengan variabel independensi menunjukkan bahwa independensi auditor berpengaruh positif

pada kualitas proses audit. Hasil penelitian yang sama juga diuraikan dalam hasil penelitian yang dilakukan oleh Christiawan (2002); De Angelo (1981). Namun, hasil penelitian berbeda ditunjukkan oleh penelitian yang dilakukan oleh Hanny, dkk (2011) dan Rapina (2011) dimana independensi auditor tidak berpengaruh positif terhadap kualitas proses audit. Independensi merupakan salah satu faktor yang berpengaruh terhadap kualitas audit yang telah terbukti dari penelitian Sutton (1993), Alim (2007) dan Castellani (2008) dan Lauw (2012) ; Hanny, dkk (2011) dan Rapina (2011) meskipun hasil dari penelitian tersebut memiliki hasil yang berbeda. Christiawan (2002) menyatakan independensi adalah salah satu hal yang harus dimiliki oleh akuntan publik. Auditor tidak seharusnya memihak pihak manapun. Auditor tidak hanya berkewajiban untuk jujur kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga pihak lain yang menaruh kepercayaan atas pekerjaan auditor (Taylor, 1997). Salah satu faktor yang mempengaruhi independensi adalah jangka waktu dimana auditor memberikan jasa kepada klien (*auditor tenure*) (Wibowo, 2009). Di samping itu, klien akan dipandang sebagai sumber pendapatan yang berlangsung terus menerus sehingga secara potensial dapat mengurangi independensi auditor (Yuviza, 2008).

Kompetensi auditor adalah kemampuan auditor untuk mengaplikasikan pengetahuan dan pengalaman yang dimilikinya dalam melakukan audit sehingga auditor dapat melakukan audit dengan teliti, cermat, intuitif, dan obyektif (Ahmad, 2011). Oleh karena itu, dapat dipahami bahwa audit harus dilakukan oleh seseorang yang memiliki kemampuan dan pelatihan teknis

cukup sebagai auditor. Untuk melakukan proses pengauditan, auditor memerlukan pengetahuan pengauditan umum dan khusus, pengetahuan mengenai bidang auditing dan akuntansi serta memahami industri klien (Widiastuty, 2003). Pada penelitian yang dilakukan oleh Sutton (1993), Alim (2007) dan Castellani (2008) dan Lauw (2012) dengan variabel kompetensi auditor menunjukkan bahwa kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Hanny, dkk (2011) dan Rapina (2011) menunjukkan dimana kompetensi auditor tidak berpengaruh positif pada kualitas proses audit. Selain itu variabel kompetensi juga tidak berpengaruh positif terhadap kualitas audit seperti penelitian yang dilakukan oleh Selisteanu (2013). Seperti faktor independensi, bahwa faktor kompetensi juga memiliki hasil yang berbeda meskipun telah diteliti oleh Sutton (1993), Alim (2007) dan Castellani (2008) dan Lauw (2012) ; Hanny, dkk (2011).

Due professional care memiliki arti kemahiran profesional yang cermat dan seksama. Menurut PSA No. 4 SPAP (2001), kecermatan dan keseksamaan dalam penggunaan kemahiran profesional menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesional, yaitu suatu sikap auditor yang berpikiran kritis terhadap bukti audit dengan selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi terhadap bukti audit tersebut. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan. Hasil penelitian yang dilakukan oleh (Singgih & Bawono, 2015) mengatakan bahwa *due*

professional care tidak berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Sedangkan dalam penelitian yang dilakukan oleh Rahman (2009) dan Louwers dkk. (2008) mengatakan bahwa *due professional care* berpengaruh positif terhadap kualitas audit. *Due professional care* menyangkut dua aspek, yaitu skeptisme profesional dan keyakinan yang memadai. Hasil penelitian Kopp, Morley, dan Rennie dalam Mansur (2007 : 38) membuktikan bahwa masyarakat mempercayai laporan keuangan jika auditor telah menggunakan sikap skeptis profesionalnya (*professional skepticism*) dalam proses pelaksanaan audit.

Etika didefinisikan sebagai nilai-nilai tingkah laku atau aturan aturan tingkah laku yang diterima dan digunakan oleh suatu golongan tertentu atau individu (Sukamto, 1991: 1). Etika sebagai seperangkat prinsip-prinsip moral atau nilai-nilai (Alvin A. Arens, et al. 2008). Sedangkan Maryani dan Ludigdo (2001) dalam Alim, et al. (2007) mendefinisikan etika sebagai seperangkat aturan atau norma atau pedoman yang mengatur perilaku manusia, baik yang harus dilakukan maupun yang harus ditinggalkan yang dianut oleh sekelompok atau segolongan manusia atau masyarakat atau profesi. Nugraha Agung Eka Putera (2012) mendefinisikan etika yaitu seperangkat aturan atau norma atau pedoman yang mengatur perilaku manusia, baik yang harus dilakukan maupun yang harus ditinggalkan yang dianut oleh sekelompok atau segolongan manusia atau masyarakat atau profesi. Dalam etika auditor yang tercantum dalam kode etik IAI terdapat prinsip etika auditor diantaranya adalah tanggung jawab profesional, kepentingan publik integritas, objektivitas, kompetensi dan kehati-hatian

profesional, kerahasiaan, perilaku profesional, standar teknis, harus melaksanakan pekerjaan sesuai dengan standar teknis dan standar profesional yang telah ditetapkan. Dalam penelitian yang dilakukan oleh Deli, Fatma, & Syarif (2015) mengatakan bahwa etika auditor tidak berhubungan dengan kualitas audit. Hal tersebut telah di uji dalam uji interaksi yang dilakukan oleh (Deli et al., 2015) dapat diketahui bahwa etika auditor tidak memoderasi hubungan kompetensi auditor dengan kualitas audit. Lain halnya dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Deis dan Giroux (1992) yang mengatakan bahwa etika auditor berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Dari hasil penelitian yang telah dilakukan oleh banyak ahli, terdapat faktor yang konsisten yaitu pengalaman auditor, dimana hasil konsisten tersebut dilakukan oleh Mansur (2007), Aji (2009) dan Rahman (2009). Herliyansyah dan Ilyas (2006). Hasil penelitian yang konsisten selanjutnya yaitu kompetensi yang telah di lakukan penelitian oleh Sutton (1993), Alim (2007), Castellani (2008), Irawati (2011) dan Lauw (2012); (Selisteanu, 2013). Sama halnya dengan *due professional care* yang menunjukkan hasil konsisten dalam penelitian Rahman (2009) dan Louwers dkk. (2008). Etika auditor memiliki hasil konsisten yang telah dilakukan penelitian oleh Deis dan Giroux (1992). Namun, dari faktor tersebut juga terdapat hasil yang tidak konsisten seperti faktor pengalaman yang dilakukan oleh Rahmawati dan Winarna (2002); Ashton (1991); Christiawan (2005). Selanjutnya yaitu faktor independensi yang mempunyai hasil ketidak konsistenan seperti yang dilakukan oleh Hanny, dkk (2011) dan Rapina (2011). Hasil penelitian Hanny, dkk (2011)

dan Rapina (2011); Selisteanu (2013) menunjukkan dimana kompetensi auditor tidak berpengaruh positif pada kualitas proses audit. *Due professional care* yang ditunjukkan hasil penelitian oleh (Singgih & Bawono, 2015) menunjukkan bahwa *due professional care* tidak berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Selanjutnya yaitu faktor etika auditor yang menunjukkan ketidak konsistenan pada hasil penelitian yang dilakukan oleh Deli, Fatma, & Syarif (2015).

Rahmawati dan Winarna (2002), dalam risetnya menemukan terjadinya *expectation gap*. *Expectation gap* terjadi karena kurangnya pengalaman kerja dan pengetahuan yang dimiliki hanya sebatas pada bangku kuliah saja. Pengalaman kerja telah dipandang sebagai suatu faktor penting dalam memprediksi kinerja akuntan publik, dalam hal ini adalah kualitas auditnya. Auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan dalam mendeteksi kesalahan, memahami kesalahan secara akurat, serta mencari penyebab kesalahan, serta pemahaman yang lebih baik Kusharyanti (2002). Auditor yang berpengalaman diasumsikan dapat memberikan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan auditor yang belum berpengalaman. Hal ini dikarenakan pengalaman akan membentuk keahlian seseorang baik secara teknis maupun secara psikis. Secara teknis, semakin banyak tugas yang dia kerjakan, akan semakin mengasah keahliannya dalam mendeteksi suatu hal yang memerlukan treatment atau perlakuan khusus yang banyak dijumpai dalam pekerjaannya dan sangat bervariasi karakteristiknya (Aji, 2009 : 5). Secara psikis, pengalaman akan membentuk pribadi seseorang, yaitu akan

membuat seseorang lebih bijaksana baik dalam berpikir maupun bertindak, karena pengalaman seseorang akan merasakan posisinya saat dia dalam keadaan baik dan saat dia dalam keadaan buruk. Seseorang akan semakin berhati-hati dalam bertindak ketika ia merasakan fatalnya melakukan kesalahan. Dia akan merasa senang ketika berhasil menemukan pemecahan masalah dan akan melakukan hal serupa ketika terjadi permasalahan yang sama. Selain itu terdapat kelemahan yang dilakukan dalam penelitian Tubss (2011) yaitu menemukan terdapat kekeliruan-kekeliruan yang tidak lazim yang telah dilakukan oleh akuntan pemeriksa yang berpengalaman. Maka auditor harus mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasari (Libby et. A.1 1985).

Dalam mengevaluasi auditor, peristiwa-peristiwa yang secara potensial dapat diprediksi dan dapat mengantisipasi sebuah hasil yang menjadi jelas hanya dengan melihat ke belakang. Oleh karena itu, dalam kasus kegagalan audit harus menentukan pada level manakah auditor melakukan kelalaian dengan menilai *standard of care* untuk mengevaluasi apakah pekerjaan audit yang ditunjukkan cukup untuk menghindari kewajiban (Kadous, 2000) dan para penuntut hukum harus menentukan apakah auditor menggunakan *due professional care* dalam melakukan sebuah audit (Anderson dkk, 1997). Penting bagi auditor untuk mengimplementasikan *due professional care* dalam pekerjaan auditnya. Hal ini dikarenakan *standard of care* untuk auditor

berpindah target yaitu menjadi berdasarkan kekerasan konsekuensi dari kegagalan audit. Kualitas audit yang tinggi tidak menjamin dapat melindungi auditor dari kewajiban hukum saat konsekuensi dari kegagalan audit adalah keras. Kegagalan audit dalam kasus fraud transaksi pihak-pihak terkait disebabkan karena kurangnya sikap skeptis dan *due professional care* auditor daripada kekurangan dalam standar auditing.

Sutton (1993), Alim (2007) dan Castellani (2008); Hanny, dkk (2011) dan Rapina (2011) menyarankan untuk lebih konsisten dalam menggunakan pendekatan. Pendekatan tersebut terbagi menjadi 2 yaitu pendekatan yang berorientasi hasil (*outcome oriented*) dan pendekatan yang berorientasi proses (*process oriented*). Hal tersebut disebabkan dalam hasil penelitian yang dilakukan menunjukkan bahwa belum adanya konsistensi hasil penelitian serta belum adanya pendekatan yang pasti yang digunakan dalam mengukur kualitas audit sehingga penelitian mengenai kualitas audit perlu dilakukan.

Berdasarkan kelemahan-kelemahan yang telah diuraikan di atas, pada penelitian ini bertujuan untuk meneliti apakah *due professional care* dan etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Disisi lain, penelitian yang menggunakan pendekatan secara pasti akan mempengaruhi terhadap kualitas audit. Melihat hal tersebut, maka peneliti akan menggabungkan penelitian tentang faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kualitas audit serta pendekatan yang akan digunakan dalam penelitian tersebut. Sehingga saran dari Sutton (1993), Alim (2007) dan Castellani (2008); Hanny, dkk (2011) dan Rapina (2011) untuk menggunakan pendekatan penelitian agar hasil dari

penelitian tersebut lebih konsisten dapat dilakukan dalam penelitian ini. Penelitian ini juga akan menggunakan saran dari Hanny, dkk (2011) dan Rapina (2011); Sari & Sudana (2013) untuk menambahkan variabel independensi auditor sebagai faktor yang mempengaruhi kualitas audit.

2.2. Landasan Teori

2.2.1. Teori Keagenan (Agency Theory)

Teori keagenan dalam audit berkaitan dengan auditor sebagai pihak ketiga yang akan membantu untuk mengatasi konflik kepentingan yang dapat terjadi antara *principal* dan agen. *Principal* sebagai pemilik maupun investor bekerjasama dan menandatangani kontrak kerja dengan agen atau manajemen perusahaan untuk menginvestasikan keuangan mereka. Adanya auditor yang independen untuk melakukan pengujian maupun pemeriksaan diharapkan dapat mencegah terjadinya kecurangan dalam laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen. Selain itu, auditor independen dapat mengevaluasi kinerja agen sehingga akan menghasilkan sistem informasi yang relevan yang berguna bagi investor, kreditor dalam mengambil keputusan rasional untuk investasi (Jensen & Meckling, 1967).

Dalam menjalankan tugasnya sebagai pihak ketiga, auditor seringkali mengalami suatu konflik kepentingan dengan manajemen. Hal tersebut terjadi pada situasi auditor yang dipercaya memiliki kepentingan profesional melakukan auditing sesuai dengan aturan dan kode etik yang telah ditetapkan dan memiliki kepentingan pribadi dimana auditor bergantung pada manajemen

yang membayar jasa auditnya. Kepentingan yang bersaing tersebut dapat mempersulit auditor untuk tidak memihak sehingga auditor berpotensi akan kehilangan independensinya (Gavious, 2007).

2.2.2. Teori Atribusi

Menurut Fritz Heider pencetus teori atribusi, teori atribusi merupakan teori yang menjelaskan tentang perilaku seseorang. Teori atribusi menjelaskan mengenai proses bagaimana kita menentukan penyebab dan motif tentang perilaku seseorang. Teori ini mengacu tentang bagaimana seseorang menjelaskan penyebab perilaku orang lain atau dirinya sendiri yang akan ditentukan apakah dari internal misalnya sifat, karakter, sikap, dll ataupun eksternal misalnya tekanan situasi atau keadaan tertentu yang akan memberikan pengaruh terhadap perilaku individu (Luthans, 2005).

Teori atribusi menjelaskan tentang pemahaman akan reaksi seseorang terhadap peristiwa di sekitar mereka, dengan mengetahui alasan-alasan mereka atas kejadian yang dialami. Teori atribusi dijelaskan bahwa terdapat perilaku yang berhubungan dengan sikap dan karakteristik individu, maka dapat dikatakan bahwa hanya melihat perilakunya akan dapat diketahui sikap atau karakteristik orang tersebut serta dapat juga memprediksi perilaku seseorang dalam menghadapi situasi tertentu. Dalam hidupnya, seseorang akan membentuk ide tentang orang lain dan situasi disekitarnya yang menyebabkan perilaku seseorang dalam *persepsi social* yang disebut dengan *dispositional attributions* dan *situational attributions* (Luthans, 2005). *Dispositional attributions* atau penyebab internal yang mengacu pada aspek perilaku

individual yang ada dalam diri seseorang seperti kepribadian, persepsi diri, kemampuan, dan motivasi. Sedangkan *situational attributions* atau penyebab eksternal yang mengacu pada lingkungan sekitar yang dapat mempengaruhi perilaku, seperti kondisi sosial, nilai-nilai sosial, dan pandangan masyarakat. Dengan kata lain, setiap tindakan atau ide yang akan dilakukan oleh seseorang akan dipengaruhi oleh faktor internal dan faktor eksternal individu tersebut.

Psikolog terkenal Harold Kelley dalam Luthans (2005) menekankan bahwa teori atribusi berhubungan dengan proses kognitif dimana individu menginterpretasikan perilaku berhubungan dengan bagian tertentu dari lingkungan yang relevan. Ahli teori atribusi mengamsusikan bahwa manusia itu rasional dan didorong untuk mengidentifikasi dan memahamai struktur penyebabdari lingkungan mereka. Inilah yang menjadi ciri teori atribusi.

Fritz Heider juga menyatakan bahwa kekuatan internal (atribut personal seperti kemampuan, usaha dan kelelahan) dan kekuatan eksternal (atribut lingkungan seperti aturan dan cuaca) itu bersama-sama menentukan perilaku manusia. Dia menekankan bahwa merasakan secara tidak langsung adalah determinan paling penting untuk perilaku. Atribusi internal maupun eksternal telah dinyatakan dapat mempengaruhi terhadap evaluasi kinerja individu, misalnya dalam menentukan bagaimana cara atasan memperlakukan bawahannya, dan mempengaruhi sikap dan kepuasan individu terhadap kerja. Orang akan berbeda perilakunya jika mereka lebih merasakan atribut internalnya daripada atribut eksternalnya.

Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan teori atribusi karena penelitian akan melakukan studi empiris untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi auditor terhadap kualitas audit, khususnya pada karakteristik personal auditor itu sendiri. Pada dasarnya karakteristik personal seorang auditor merupakan salah satu penentu terhadap kualitas audit yang akan dilakukan karena merupakan suatu faktor internal yang mendorong seseorang untuk melakukan suatu aktivitas.

2.3. Kualitas Audit

Audit merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan. Ditinjau dari sudut profesi akuntan publik, audit adalah pemeriksaan secara obyektif atas laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi lain dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, dan hasil usaha perusahaan atau organisasi tersebut (Mulyadi, 2002).

Audit bukan hanya merupakan proses review terhadap laporan keuangan, namun juga mengenai pengkomunikasian yang tepat terhadap pihak-pihak yang berkepentingan. Hal itu digunakan sebagai dasar pengukuran kualitas audit. De Angelo dalam Simanjuntak (2008) mendefinisikan kualitas audit

sebagai gabungan probabilitas seorang auditor untuk dapat menemukan dan melaporkan penyelewengan yang terjadi dalam sistem akuntansi klien.

Deis and Groux (1992) menjelaskan bahwa probabilitas untuk menemukan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor dan probabilitas melaporkan pelanggaran tergantung pada independensi auditor. Deis and Groux (1992) melakukan penelitian tentang empat hal yang dianggap memiliki hubungan dengan kualitas audit yaitu :

1. Lama waktu auditor melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan, semakin lama seorang auditor telah melakukan audit pada klien yang sama maka akan menghasilkan kualitas audit yang semakin rendah.
2. Jumlah klien, semakin banyak jumlah klien maka kualitas audit semakin baik karena auditor akan berusaha menjaga reputasinya.
3. Kesehatan keuangan klien, semakin sehat kondisi keuangan klien maka ada kecenderungan klien tersebut menekan auditor agar tidak mengikuti standar.
4. *Review* oleh pihak ketiga, kualitas audit akan meningkat jika auditor mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan *direview* oleh pihak ketiga. Kualitas audit perlu ditingkatkan karena dengan meningkatnya kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor maka tingkat kepercayaan yang akan diberikan oleh masyarakat semakin tinggi.

2.4. Due Professional Care

Due professional care memiliki arti kemahiran profesional yang cermat dan seksama (PSA No. 04 SPAP 2001). Singgih dan Bawono (2010) mendefinisikan *due professional care* sebagai kecermatan dan keseksamaan dalam penggunaan kemahiran profesional yang menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesional. Penting bagi auditor untuk mengimplementasikan *due professional care* dalam pekerjaan auditnya. Auditor dituntut untuk selalu berpikir kritis terhadap bukti audit dengan selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi terhadap bukti audit tersebut. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan (*fraud*). Standar umum ketiga menghendaki auditor independen untuk cermat dan seksama dalam menjalankan tugasnya. Penerapan kecermatan dan keseksamaan diwujudkan dengan dilakukannya *review* secara kritis pada setiap tingkat *supervise* terhadap pelaksanaan audit. Kecermatan dan keseksamaan menyangkut apa yang dikerjakan auditor dan bagaimana kesempurnaan pekerjaan yang dihasilkan. Auditor yang cermat dan seksama akan menghasilkan kualitas audit yang tinggi.

2.5. Etika Auditor

Etika didefinisikan sebagai nilai-nilai tingkah laku atau aturan aturan tingkah laku yang diterima dan digunakan oleh suatu golongan tertentu atau

individu (Sukamto, 1991: 1). Etika sebagai seperangkat prinsip-prinsip moral atau nilai-nilai (Alvin A. Arens, et al. 2008). Sedangkan Maryani dan Ludigdo (2001) dalam Alim, et al. (2007) mendefinisikan etika sebagai seperangkat aturan atau norma atau pedoman yang mengatur perilaku manusia, baik yang harus dilakukan maupun yang harus ditinggalkan yang dianut oleh sekelompok atau segolongan manusia atau masyarakat atau profesi. Menurut Suseno Magnis (1989: 14) dan Sony Keraf (1991: 20) bahwa untuk memahami etika perlu dibedakan dengan moralitas. Moralitas adalah suatu sistem nilai tentang bagaimana seseorang harus hidup sebagai manusia. Sistem nilai ini terkandung dalam ajaran-ajaran, moralitas memberi manusia aturan atau petunjuk konkrit tentang bagaimana harus hidup, bagaimana harus bertindak dalam hidup ini sebagai manusia yang baik dan bagaimana menghindari perilaku - perilaku yang tidak baik. Sedangkan etika berbicara mengenai nilai dan norma moral yang menentukan perilaku manusia dalam hidupnya.

Prinsip etika profesi dalam Kode Etik IAI diantaranya adalah tanggung jawab profesional, kepentingan publik integritas, objektivitas, kompetensi dan kehati-hatian profesional, kerahasiaan, perilaku profesional, standar teknis, harus melaksanakan pekerjaan sesuai dengan standar teknis dan standar profesional yang telah ditetapkan. Dalam menjalankan profesinya, seorang akuntan diatur oleh suatu kode etik akuntan. Kode Etik Profesi Akuntan Publik (Kode Etik) berisi prinsip dasar dan aturan etika profesi yang harus diterapkan oleh setiap individu dalam kantor akuntan publik (KAP) atau jaringan KAP, baik yang merupakan anggota Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) maupun

yang bukan merupakan anggota IAPI, yang memberikan jasa profesional yang meliputi jasa *assurance* dan jasa *non-assurance*.

2.6. Independensi Auditor

Menurut salah seorang ahli, independensi auditor merupakan sikap tidak memihak kepada kepentingan siapapun dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan yang dibuat oleh pihak manajemen. Dimana auditor mempunyai kewajiban untuk bersikap jujur tidak saja kepada manajemen, tetapi juga terhadap pihak ketiga sebagai pemakai laporan keuangan, seperti: kreditor, pemilik maupun calon pemilik (Kasidi, 2007). Dalam hal ini, sikap mental independen tersebut meliputi independen dalam fakta maupun dalam penampilan. Independensi sikap mental berarti adanya kejujuran dalam diri seorang akuntan ketika mempertimbangkan fakta-fakta dan adanya pertimbangan yang objektif, tidak memihak didalam diri akuntan dalam merumuskan dan menyatakan pendapat.

Independensi penampilan berarti adanya kesan masyarakat bahwa akuntan publik bertindak independen sehingga akuntan publik harus menghindari keadaan atau faktor yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan kebebasan (Amani dan Sulardi, 2005; Arnan, et. Al., 2009). Oleh karena itu rusaknya independensi penampilan akuntan publik akan merusak kepercayaan masyarakat terhadap akuntan publik yang bersangkutan, bahkan terhadap profesi akuntan publik secara keseluruhan dan menurunkan nilai laporan keuangan yang diaudit (Kartiningtyas, 1994). Kenyataannya auditor seringkali

menemukan kesulitan untuk mempertahankan independensinya dalam melaksanakan kewajibannya. Dimana menurut Ruchjat Kosasih (2000), ada empat jenis risiko yang dapat merusak independensi akuntan publik, yaitu:

a. *Self interest risk*

Merupakan resiko yang terjadi apabila akuntan publik menerima manfaat dari keterlibatan keuangan klien.

b. *Self review risk*

Merupakan resiko yang terjadi apabila akuntan publik melaksanakan penugasan pemberia jasa keyakinan yang menyangkut keputusan yang dibuat untuk kepentingan klien atau melaksanakan jasa lain yang mengarah pada produk atau pertimbangan yang mempengaruhi informasi yang pokok bahasan dalam penugasan pemberian jasa keyakinan.

c. *Advocacy risk*

Merupakan resiko yang terjadi apabila tindakan akuntan publik menjadi terlalu erat kaitannya dengan kepentingan klien.

d. *Client influence risk*

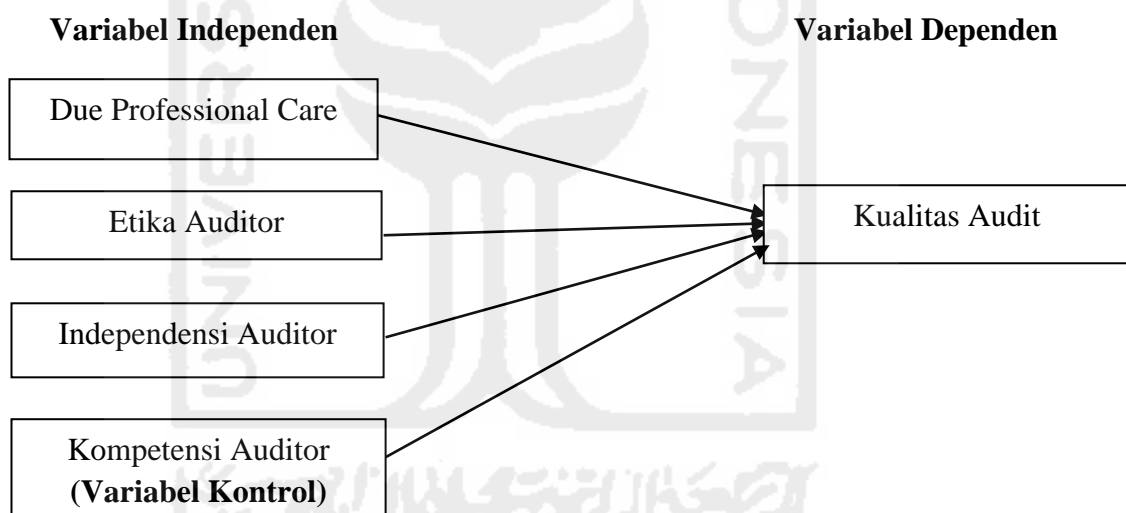
Merupakan resiko yang terjadi apabila akuntan publik mempunyai hubungan erat yang *continue* (berlanjut) dengan klien, termasuk

hubungan pribadi yang dapat mengakibatkan intimidasi oleh atau keramah-tamahan yang berlebihan dengan klien.

2.7. Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran ini dibuat tujuannya adalah untuk mempermudah dalam memahami pengaruh *due professional care*, etika auditor, independensi auditor, dan kompetensi auditor terhadap kualitas audit.

Gambar 2.1.
Kerangka Pemikiran



2.8. Pengembangan Hipotesa

2.8.1. Pengaruh *Due Professional Care* Terhadap Kualitas Audit

Due professional care merupakan hal yang penting yang harus diterapkan setiap akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya agar dicapai

kualitas audit yang memadai. *Due professional care* menyangkut dua aspek, yaitu skeptisme profesional dan keyakinan yang memadai.

Menurut GAO (2007: 116) dalam Mansur (2007: 42), audit kinerja yang sesuai dengan GAGAS harus memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) bahwa bukti audit telah mencukupi dan sesuai untuk mendukung temuan dan kesimpulan auditor.

Dalam Teori Keagenan bahwa auditor dalam melakukan maupun pemeriksaan secara cermat dan seksama yang nantinya dapat mencegah terjadinya kecurangan dalam laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen. Auditor harus tetap menjaga sikap skeptis profesionalnya selama proses pemeriksaan, karena ketika auditor sudah tidak mampu lagi mempertahankan sikap skeptis profesionalnya, maka laporan keuangan yang diaudit tidak dapat dipercaya lagi, dan memungkinkan adanya litigasi paska audit. Keyakinan yang memadai atas bukti-bukti yang ditemukan akan sangat membantu auditor dalam menentukan *scope* dan metodologi yang akan digunakan dalam melaksanakan pekerjaan audit agar tujuan dapat tercapai (Nirmala & Cahyonowati, 2013).

Peneliti sebelumnya yang sudah meneliti tentang *due professional care* adalah Singgih & Bawono (2015) mengatakan bahwa *due professional care* tidak berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Sedangkan dalam penelitian yang dilakukan oleh Rahman (2009) dan Louwers dkk. (2008) mengatakan bahwa *due professional care* berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Rahman (2009) dan

Louwers dkk. (2008) mengatakan bahwa semakin auditor menjaga sikap skeptis profesionalnya, maka semakin baik pula kualitas audit yang akan dihasilkan.

H₁ : *Due professional care* berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

2.8.2. Pengaruh Etika Auditor Terhadap Kualitas Audit

Etika merupakan aturan atau norma yang mengatur tingkah laku maupun perilaku seseorang. Seorang Akuntan Publik dalam menjalankan tugasnya dan keputusan auditnya harus mempertimbangkan kode etik etika profesinya sebagai standar pekerjaan. Etika profesi dibutuhkan untuk meyakinkan masyarakat karena masyarakat akan mempercayai profesi seseorang jika telah menerapkan standar mutu yang tinggi dalam pelaksanaan pekerjaannya.

Etika profesi berkaitan erat dengan masalah prinsip yang dipegang Akuntan Publik untuk menjaga, menjunjung, serta menjalankan nilai-nilai kebenaran dan moralitas, seperti tanggung jawab profesi dan perilaku profesional. Semakin tinggi etika yang dijunjung Akuntan Publik maka diharapkan kualitas audit yang dihasilkan semakin tinggi pula.

Menurut Hery (2006), seorang auditor dalam membuat keputusan pasti menggunakan lebih dari satu pertimbangan rasional yang didasarkan pemahaman etika yang berlaku dan membuat suatu keputusan yang adil (*fair*) serta tindakan yang diambil harus mencerminkan kebenaran dan keadaan yang sebenarnya.

Dalam Teori Atribusi ini mengacu tentang bagaimana seseorang menjelaskan penyebab perilaku orang lain atau dirinya sendiri yang akan

ditentukan apakah dari internal misalnya sifat, karakter, sikap, dan lain sebagainya. Dalam hal ini auditor tidak memihak kepada siapapun, auditor hanya mengevaluasi dan meneliti kinerja dari klien (agen dan *principal*) yang nantinya akan menghasilkan informasi yang relevan (Hanjani, 2014).

Peneliti sebelumnya yang sudah meneliti tentang etika auditor adalah Deli, Fatma, & Syarif (2015) mengatakan bahwa etika auditor tidak berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Sedangkan dalam penelitian yang dilakukan oleh Deis dan Giroux (1992) mengatakan bahwa etika auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Menurut Deis dan Giroux (1992) mengatakan bahwa semakin auditor menjaga etikanya dalam menjalankan proses auditnya, maka semakin baik kualitas audit yang akan dihasilkannya. Berdasarkan paparan penjelasan di atas maka hipotesa dirumuskan sebagai berikut :

H2 : Etika auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

2.8.3. Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Independensi auditor merupakan sikap tidak memihak kepada kepentingan siapapun dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan yang dibuat oleh pihak manajemen. Dimana auditor mempunyai kewajiban untuk bersikap jujur tidak saja kepada manajemen, tetapi juga terhadap pihak ketiga sebagai pemakai laporan keuangan, seperti: kreditor, pemilik maupun calon pemilik (Kasidi, 2007).

Sikap mental independen meliputi independen dalam fakta maupun dalam penampilan. Independensi sikap mental berarti adanya kejujuran dalam diri

seorang akuntan ketika mempertimbangkan fakta-fakta dan adanya pertimbangan yang objektif, tidak memihak didalam diri akuntan dalam merumuskan dan menyatakan pendapat. Sedangkan independensi penampilan berarti adanya kesan masyarakat bahwa akuntan publik bertindak independen sehingga akuntan publik harus menghindari keadaan atau faktor yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan kebebasan (Amani dan Sulardi, 2005; Arnan, et. Al., 2009).

Dalam Teori Keagenan auditor yang independen untuk melakukan pengujian maupun pemeriksaan yang diharapkan dapat mencegah terjadinya kecurangan dalam laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen. Selain itu, dalam teori ini juga mengatakan bahwa auditor independen dapat mengevaluasi kinerja agen sehingga akan menghasilkan informasi yang relevan yang nantinya akan berguna bagi investor, kreditor dalam pengambilan keputusan rasional untuk investasi (Kharismatuti, 2012).

Peneliti sebelumnya yang sudah meneliti tentang independensi auditor adalah Hanny, dkk (2011) dan Rapina (2011) mengatakan bahwa independensi auditor tidak berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Sutton (1993), Alim (2007) dan Castellani (2008) dan Lauw (2012), Christiawan (2015) dan De Angelo (1981) mengatakan bahwa independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit dan mengatakan semakin independensi yang dimiliki oleh auditor tinggi, maka semakin baik pula kualitas audit yang akan dihasilkan. Berdasarkan paparan diatas maka hipotesa dirumuskan sebagai berikut :

H₃ : Independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

