BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Teori Atribusi (*Atribution Theory*)

Robin (2008) mengemukakan teori atribusi yang dikembangkan oleh Fritz Heider (1981) yang memaparkan bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh kombinasi kekuatan internal (*Internal Forces*) yaitu faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang dan kekuatan dari luar (*Eksternal Forces*) yaitu faktor yang mempengaruhi dari luar dirinya. Dasar penggunaan penelitian ini adalah Teori Atribusi yang mana sikap seorang auditor dapat di penagaruhi oleh dirinya sendiri maupun pengaruh dari luar.

Dalam penelitian Robin (2008) yang diambil dari teori Fritz Heider (1981) terdapat beberapa faktor yang mengakibatkan turunya kepercayaan masyarakat publik terhadap profesi akuntan publik antara lain :

A. Faktor Eksternal

1. Kurangnya kesadaraan anggota pada Kantor Akuntan Publik akan kepatuhan terhadap hukum.
2. Praktek-praktek yang tidak benar dari sebagian auditee menyulitkan independensi dari seorang akuntan publik.
3. Honorarium yang relatif rendah untuk pekerjaan audit yang ditawarkan audite tingkat menegah dan kecil.
4. Masih sedikitnya badan usaha yang membutuhkan jasa akuntan publik, khususnya di bidang audit.

B. Faktor Internal

1. Kurangnya kesadaran untuk mengutamakan kode etik dalam menjalankan profesi oleh sebagian anggota yang bekerja di Kantor Akuntan Publik.
2. Mutu pekerjaan audit yang ada kalanya tidak dapat dipertanggung jawabkan karena tenaga yang berkualitas kurang baik.
3. Tidak adanya perhatian yang sungguh-sungguh dari pemimpin Kantor Akuntan Publik akan mutu pekerjaan audit mereka.
4. Orientasi yang lebih mementingkan keuntungan financial dari pada menjaga nama baik Kantor Akuntan Publik yang bersangkutan.

2.1.2 Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) merupakan institusi yang dibentuk untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang dibentuk berdasarkan Perubahan Ketiga Undang-Undang Dasar (UUD) Negara Republik Indonesia Tahun 1945, Pasal 23E menyebutkan bahwa untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan satu Badan Pemeriksa Keuangan yang bebas dan mandiri yang berkedudukan di ibukota negara dan memiliki perwakilan di setiap provinsi. Badan Pemeriksa Keuangan, sebagai badan pemeriksa keuangan eksternal terhadap pengelolaan keuangan negara. Pemeriksaan atas laporan keuangan oleh BPK dilakukan dalam rangka memberikan pendapat atas kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan. BPK adalah satu-satunya pemeriksa keuangan ekternal di Indonesia yang mempunyai kewenangan besar memberikan opini terhadap laporan pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan Negara. Pemeriksaan BPK

mencakup pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu, sesuai dengan standar pemeriksaan keuangan negara/daerah yang hasil pemeriksaannya diserahkan kepada DPR, DPD dan DPRD sesuai dengan kewenangannya untuk ditindak lanjuti. BPK berwewenang menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian negara yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun tidak disengaja oleh bendahara, pengelola keuangan negara, lembaga atau badan yang menyelenggarakan pengelolaan keuangan negara.

Pemeriksaan terhadap pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara ini bertujuan untuk penegakan hukum atas penyimpangan terhadap keuangan negara. Walaupun kenyataannya banyak penyimpangan terhadap keuangan negara yang mengakibatkan kerugian negara. Faktor penyebabnya disebabkan karena penyalahgunaan keuangan negara baik oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Keadaan ini tidak terlepas dari dampak adanya nepotisme dalam penyelenggaraan pemerintahan di Indonesia. Kurangnya keterbukaan baik dari pejabat pengelolaan keuangan negara, maupun keterbukaan dalam penggunaan keuangan negara.

2.1.3 Kualitas Audit

Kualitas audit merupakan bagian dari pengukuran kinerja yang dilakukan oleh seorang auditor. Kinerja sendiri adalah gambaran tingkat pencapaian dan pelaksanaan suatu kegiatan untuk mewujudkan sasaran atau tujuan. Kualitas auditor memiliki peranan yang sangat penting dalam menghasilkan audit yang berkualitas sehingga dapat mengurangi penyimpangan yang dilakukan lembaga pemerintah (Alim dkk, 2007).

Kualitas audit sebagai kemungkinan (*probability*) di mana auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi klien (Kusharyanti, 2003). Adapun kemampuan untuk menemukan salah saji yang material dalam laporan keuangan perusahaan tergantung dari kompetensi auditor sedangkan kemauan untuk melaporkan temuan salah saji tersebut tergantung pada independensinya. Faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit menurut Harhinto (2004) adalah sebagai berikut:

1. Melaporkan semua kesalahan klien.

   Auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran yang terjadi pada sistem akuntansi perusahaan klien dan tidak terpengaruh pada besarnya kompensasi atau fee yang auditor terima.

2. Pemahaman terhadap sistem informasi akuntansi klien

   Auditor yang memahami sistem akuntansi perusahaan klien secara mendalam akan lebih mudah dan sangat membantu dalam menemukan salah saji laporan keuangan klien.

3. Komitmen yang kuat dalam menyelesaikan audit

   Auditor yang berkomitmen tinggi dalam menyelesaikan tugasnya, maka ia akan berusaha memberikan hasil terbaik sesuai dengan anggaran yang telah ditetapkan.

4. Berpedoman pada prinsip auditing dan prinsip akuntansi dalam melakukan pekerjaan lapangan

   Auditor harus memiliki standar etika yang tinggi, mengetahui akuntansi dan auditing, menjunjung tinggi prinsip auditor, dan menjadikan SPAP

(Standar Profesional Akuntan Publik) sebagai pedoman dalam melaksanakan pemeriksaan tugas laporan keuangan.

5. Tidak percaya begitu saja terhadap pernyataan klien

   Pernyataan klien merupakan informasi yang belum tentu benar karena berdasarkan persepsi. Oleh karena itu, aditor sebaiknya tidak begitu saja percaya terhadap pernyataan kliennya dan lebih mencari informasi lain yang relevan.

6. Sikap hati-hati dalam pengambilan keputusan

   Setiap auditor harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan hati-hati, termasuk dalam mengambil keputusan sehingga kualitas auditnya akan lebih baik.

2.1.4 Independensi

Keberadaan profesi auditor tidak dapat dipisahkan dari karakteristik independensinya. Seorang auditor tidak akan dipercaya masyarakat tanpa adanya independensi. Pernyataan standar umum dalam SPKN (Standar Pemeriksaan Keuangan Negara) adalah: "Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, eksternal, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya".

Independensi merupakan salah satu komponen etika yang harus dijaga oleh seorang auditor. Independen berarti auditor tidak mudah dipengaruhi, karena melaksanakan pekerjaan untuk kepentingan umum. Auditor tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun. Independensi merupakan suatu tindakan baik

perbuatan atau mental auditor sepanjang pelaksanaan audit, dimana seorang auditor harus bisa memposisikan dirinya untuk tidak memihak siapapun yang berkepentingan terhadap hasil auditnya. Sehingga independensi adalah sikap mental bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, dan tidak tergantung pada orang lain (Christiawan, 2003 dalam Aditya, 2016).

Menurut Shockley (1981) dalam penelitian Burhanudin (2016) terdapat 4 indikator yang akan mempengaruhi independensi, yaitu :

1. Lama hubungan dengan Klien

   Di Indonesia, masalah Audit Tenure atau masa kerja auditor dengan klien sudah diatur dalam keputusan Menteri Keuangan No.423/KMK.06/2002 tentang jasa akuntansi publik. Keputusan Menteri tersebut membatasi masa kerja auditor yaitu paling lama 3 tahun untuk klien yang sama, sementara untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) boleh sampai 5 tahun. Pembatasan ini dimaksudkan agar auditor tidak terlalu dekat dengan klien sehingga dapat mencegah terjadinya skandal akuntansi.

2. Tekanan dari klien

   Dalam menjalankan fungsinya, auditor sering mengalami konflik kepentingan dengan manajemen perusahaan. Manajemen mungkin ingin operasi perusahaan atau kinerjanya tampak berhasil yakni tergambar melalui laba yang lebih tinggi dengan maksud untuk menciptakan penghargaan. Untuk mencapai tujuan tersebut tidak jarang manajemen perusahaan melakukan tekanan kepada auditor sehingga

laporan keuangan audit yang dihasilkan itu sesuai dengan keinginan klien.

3. Telaah dari rekan auditor

   Tuntutan pada profesi akuntan untuk memberikan jasa yang berkualitas menuntut transparansi informasi mengenai mengenal pekerjaan dan operasi auditor external. Kejelasan informasi tentang adanya sistem pengendalian kualitas yang sesuai dengan standar profesi merupakan salah satu bentuk pertanggung jawaban terhadap klien dan masyarakat luas akan jasa yang diberikan.

4. Jasa non audit

   Jasa yang diberikan oleh auditor external bukan hanya jasa atestasi melainkan juga jasa non atestasi yang berupa jasa konsultasi manajemen dan perpajakan serta jasa akuntansi seperti jasa penyusunan laporan keuangan. Kusharyanti (2002) dalam Ana Wulandari (2013:21) menjelaskan bahwa ketika ada dua jenis jasa yang diberikan oleh suatu auditor menjadikan independensi auditor terhadap kliennya dipertanyakan yang nantinya akan mempengaruhi kualitas audit.

Berdasarkan indikator-indikator independensi auditor menurut shokley, maka peneliti menggunakan indikator-indikator tersebut di atas untuk melihat pengaruhnya terhadap kualitas audit seperti pada penelitian Burhanudin (2016)

2.1.5 Kompetensi

Menurut Rahayu dan Suhayati (2009) dalam Sugiharto (2015) menjelaskan kompetensi auditor artinya auditor harus mempunyai kemampuan, pendidikan, dan

pengalaman dalam memahami kriteria dan dalam menentukan jumlah bahan bukti yang dibutuhkan untuk dapat mendukung kesimpulan yang akan diambil. Selain itu, dengan ilmu pengetahuan yang cukup luas, auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks. Dengan begitu auditor akan dapat menghasilkan audit yang berkualitas tinggi (Agusti dan Pertiwi, 2013). Standar audit APIP (Aparat Pengawasan Intern Pemerintah) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh orang yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor. Dengan demikian, jika seorang auditor tidak memiliki pendidikan dan pengalaman yang memadai dalam bidang audit maka auditor tersebut tidak memenuhi persyaratan atau standar yang sudah ditetapkan.

Sedangkan standar umum pertama SA (Standar Akuntansi) seksi 210, SPAP 2001 (IAI, 2001) menyatakan bahwa audit harus dilakukan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor, sedangkan standar umum ketiga SA seksi 230, SPAP (IAI, 2001) menyebutkan bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama. Kompentensi seorang auditor sangat dibutuhkan dalam melakukan audit.

Menurut De Anggelo (1981) dalam Sugiharto (2015), kompetensi auditor dilihat dalam dua hal yaitu pengetahuan dan pengalaman. Kedua hal tersebut dapat dijabarkan sebagai berikut :

1. Pengetahuan akan prinsip akuntansi dan standar auditing

Hal ini berkaitan dengan pengetahuan auditor akan prinsip akuntansi dan standar auditing yang nantinya akan digunakan pada saat auditor melakukan pemeriksaan.

2. Pengetahuan tentang jenis industry klien

   Pengetahuan auditor atas setiap industri klien yang akan diaudit sangatlah penting untuk mengetahui kompetensi seorang auditor.

3. Pendidikan formal yang di tempuh

   Pendidikan formal merupakan salah satu prasyarat penting yang harus dimiliki oleh seorang auditor sebagai dasar untuk melakukan tugas audit.

4. Pelatihan, kursus, dan keahlian khusus yang dimiliki

   Selain pendidikan formal, auditor juga dituntut untuk memiliki keahlian khusus yang nantinya akan menambah kepercayaan klien.

5. Jumlah klien yang sudah diaudit

   Jumlah klien yang sudah diaudit dapat menjadi ukuran pengalaman seorang auditor, karena semakin banyak klien yang diaudit maka auditor menjadi lebih berpengalaman.

6. Pengalaman dalam melakukan audit

   Pengalaman auditor dalam mengaudit merupakan faktor yang sangat penting untuk melihat kompetensi seorang auditor

7. Jenis perusahaan yang pernah diaudit

   Pengalaman auditor juga dapat dilihat dari jenis perusahaan yang pernah diaudit, karena semakin banyak jenis perusahaan yang pernah diaudit oleh auditor maka keahlian auditor juga akan meningkat.

Berdasarkan indokator-indikator kompetensi auditor menurut De Angelo (1981), maka peneliti menggunakan indikator-indikator di atas untuk melihat pengaruhnya terhadap kualitas audit seperti pada penelitian Sugiharto (2015)

2.1.5 Akuntabilitas

Akuntabilitas sebagai bentuk dorongan psikologi yang membuat seseorang berusaha mempertanggungjawabkan semua tindakan dan keputusan yang diambil kepada lingkungannya dalam melaksanakan tanggungjawabnya sebagai profesional setiap auditor harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya (Tetclock, 1984 dalam Alfatih, 2015).

Peran dan tangungjawab auditor diatur dalam SPAP yang ditetapkan oleh IAI ataupun SAS (*Statement on Auditing Standards)* yang dikeluarkan oleh *Auditing Boards*. Menurut Syahrudin (2003) akuntabilitas adalah kemampuan memberi jawaban kepada otoritas yang lebih tinggi atas tindakan akan penugasan audit.

Menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara Tahun 2007 akuntabilitas diperlukan untuk dapat mengetahui pelaksanaan program yang di biayai dengan keuangan negara, tingkat kepatuhanya terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, serta untuk mengetahui tingkat kehematan, efisiensi dan efektifitas program tersebut.

Menurut Libby dan Luft (1993) dalam Sugiharto (2015) terdapat 3 indikator akuntabilitas seorang auditor, yaitu :

1. Motivasi menyelesaikan pekerjaan

   Motivasi secara umum adalah keadaan dalam diri seseorang yang mendorong keinginan individu untuk melakukan kegiatan-kegiatan tertentu untuk mencapai tujuan. Dalam melakukan tugas audit, auditor dituntut untuk dapat menyelesaikan tugasnya secara tepat waktu dan benar. Hal ini sangat dipengaruhi oleh besarnya motivasi yang dimiliki oleh auditor itu sendiri.

2. Usaha atau daya pikir dalam menyelesaikan pekerjaan

   Hal ini terkait dengan seberapa besar usaha (daya pikir) yang diberikan auditor untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan. Orang dengan akuntabilitas tinggi mencurahkan usaha (daya pikir) yang lebih besar dibanding dengan akuntabilitas rendah ketika menyelesaikan pekerjaan

3. Keyakinan akan hasil kerjanya

   Indikator ini terkait dengan keyakinan bahwa sebuah pekerjaan akan diperiksa atau dinilai orang lain dapat meningkatkan keinginan dan usaha seseorang untuk menghasilkan pekerjaan yang lebih berkualitas. Seseorang dengan akuntabilitas tinggi memiliki keyakinan yang lebih tinggi bahwa pekerjaan mereka akan diperiksa oleh supervisor/manajer/pimpinan dibandingkan dengan seseorang yang memiliki akuntabilitas rendah.

Berdasarkan indikator-indikator akuntabilitas menurut Libby dan Luft (1993), maka peneliti menggunakan indikator-indikator tersebut untuk melihat pengaruhnya terhadap kualitas audit seperti dalam penelitian Sugiharto (2015).

2.2 Penelitian Terdahulu

Berdasarkan penelitian terdahulu tentang pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas audit yang dilakukan oleh Pintasari (2015) menunjukan hasil bahwa kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit yang artinya semakin tinggi kualitas audit maka semakin tinggi juga kualitas audit. Dalam penelitian Pintasari (2015) terdapat beberapa keterbatasan, salah satunya yaitu sebagian responden dalam penelitian tersebut dengan prosentase sebesar 50,7% merupakan auditor junior dimana pengalaman dalam bidang audit belum sebanding dengan auditor senior.

Pada penelitian Burhanudin (2016) menunjukan hasil bahwa independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Penelitian tersebut sejalan dengan penelitian yang dilakukan Aditya (2016) yang menyimpulkan bahwa semakin tinggi independensi seorang auditor dapat mengasilkan kualitas audit yang lebih baik. Dalam penelitian tersebut dijelaskan bahwa independensi berpengaruh terhadap kualitas audit, hal ini dapat dijelaskan bahwa kualitas audit dapat dicapai apabila auditor memiliki kejujuran yang tinggi dan melakukan audit secara obyektif serta tidak mudah dipengaruhi.

Hal ini bertentangan dengan penelitian dari Nur'aini (2013) yang menunjukan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian tersebut menyimpulkan bahwa hanya kompetensi yang dapat mempengaruhi kualitas audit.

Penelitian lainya yang dilakukan oleh Alfatih (2015) menunjukan bahwa akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Penelitian ini menggunakan indikator yang dikembangkan oleh Libby dan Luft (1993). Hasil dari penelitian tersebut berbanding terbalik dengan penelitian yang dilakukan Sugiharto (2015) yang menggunakan indikator yang sama yaitu indikator yang dikembangkan oleh Libby dan Luft (1993). Hasil dari penelitian Sugiharto menunjukan bahwa akuntabilitas tidak memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit.

2.3 Hipotesis Penelitian

2.3.1 Hubungan Independensi dengan Kualitas Audit

Independensi adalah suatu sikap yang harus dimiliki seorang auditor dalam melakukan pekerjaannya. Independensi sendiri adalah ketidak berpihakan auditor terhadap pimpinan maupun obyek yang di audit. Kualitas audit yang baik dipengaruhi oleh sikap independen dari seorang auditor tersebut. (Mulyadi, 2002)

Pada penelitian yang dilakukan Aditya (2016) menyatakan bahwa independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Penelitian lain yang dilakukan Burhanudin (2016) menunjukan hasil bahwa independensi merupakan salah satu factor yang dapat meningkatkan kualitas audit. Dari hasil berbagai penelitian yang telah dilakukan, penulis menyimpulkan bahwa semakin tinggi independensi seorang auditor maka kualitas audit yang diberikan semakin juga semakin tinggi. Maka hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut :

H1 : Independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Audit.

2.3.2 Hubungan Kompetensi dengan Kualitas Audit

Kompentensi adalah kemampuan khusus yang dimiliki auditor tentang proses aduit yang diperoleh baik dari pengalaman sewaktu mengerjakan audit maupun dari pengetahuan yang dimiliki oleh auditor itu sendiri. Hasil audit yang baik adalah jika auditor yang melakukan audit memiliki kompetensi yang tinggi. Kompetensi auditor adalah auditor yang dengan pengetahuan dan pengalamannya yang cukup dan luas dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama Aditya (2016).

Sesuai dengan teori Atribusi terdapat faktor internal yang dapat mempengaruhi perilaku seorang auditor dalam melaksanakan audit. Auditor yang berpendidikan tinggi akan mempunyai banyak pengetahuan mengenai bidang yang digelutinya, sehingga dapat mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam. Dengan ilmu pengetahuan yang cukup luas, auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks. Selain itu auditor yang memiliki pengalaman yang banyak akan dapat lebih mudah untuk untuk menemukan kesalahan dalam laporan keuangan sehingga auditor dapat menyelesaiakn tugasnya lebih cepat dan tepat. (Purba, 2012)

Penelitian yang dilakukan mengenai kompetensi terhadap kualitas audit oleh Aditya (2016) dan Harahap (2018) mengatakan bahwa variabel kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Dengan ini penulis menyimpulkan semakin tinggi kompentensi yang dimiliki oleh seorang auditor maka kualitas dari hasil audit yang dilakukan auditor akan semakin baik. Maka hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut:

H2 : Kompetensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Audit

2.3.3 Hubungan Akuntabilitas dengan Kualitas Audit

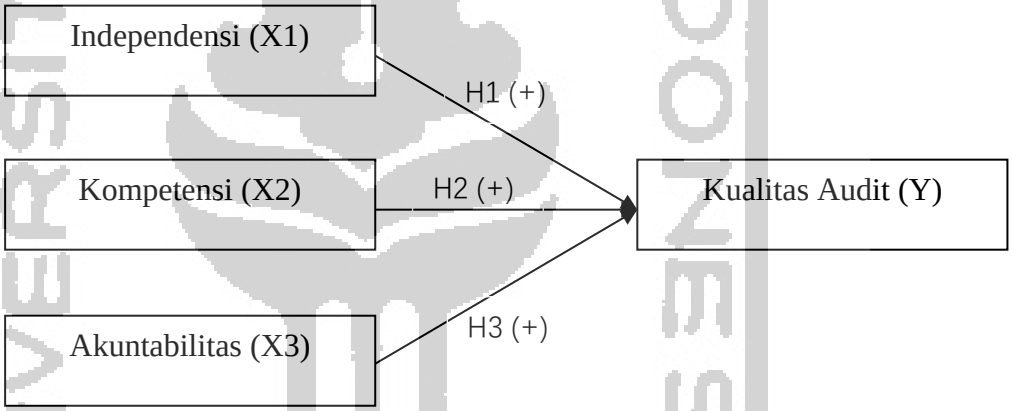
Akuntabilitas adalah bentuk dorongan psikologi yang membuat seseorang berusaha mempertanggungjawabkan semua tindakan dan keputusan yang diambil kepada lingkungannya. Menurut Supardi dan Mutakim (2008) rasa tanggungjawab atau akuntabilitas merupakan suatu keadaan yang dirasakan oleh auditor bahwa pekerjaan yang dilakukan telah sesuai dengan prosedur dan standar akuntan publik sehingga dapat dipertanggungjawabkan mengenai simpulan yang dibuat untuk pihak-pihak yang berkepentingan. Dengan kata lain akuntabilitas adalah tanggungjawab seorang auditor terhadap keputusan yang diambilnya. Laporan hasil audit yang baik atau yang berkualitas adalah laporan yang dapat dipertanggungjawabkan. (Tetclok,1984)

Sesuai dengan teori atribusi, akuntabilitas seorang audior dapat dipengaruhi oleh 2 faktor yaitu faktor internal dan faktor external yaitu terkait pertanggung jawaban terhadap klien maupun pertanggung jawaban terhadap dirinya sendiri (Purba, 2012). Penelitian yang dilakukan oleh Alfatih (2015) menunjukkan bahwa akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Dengan begitu semakin tinggi akuntabilitas atau tanggungjawab yang dimiliki auditor maka kualitas audit yang disajikan akan semakin bagus. Maka hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut:

H_3 : Akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Audit.

2.4 Kerangka Konseptual

Penelitian kali ini akan menguji faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit dengan variabel independen berupa independensi, kompetensi dan akuntabilitas. Berdasarkan gambaran tersebut, hubungan antar variabel akan diperlihatkan dalam kerangka konseptual berikut:

Gambar 2.1

Kerangka Konseptual