

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### A. Landasan Teori

##### 1. Independensi

Auditor yang independen adalah auditor yang tidak memihak atau tidak dapat diduga memihak, sehingga tidak merugikan pihak manapun (Pusdiklawas BPKP, 2005 dalam Sukriah dkk, 2009). Arens dkk (2004) dalam Sukriah dkk (2009) menyatakan nilai auditing sangat bergantung pada persepsi publik akan independensi yang dimiliki auditor. Sikap independen dalam fakta (*in fact*) dan independen dalam penampilan (*in appearance*).

Scott dkk (1982) dalam Ulum (2005), menyatakan bahwa independensi adalah kemampuan untuk bertindak (bersikap) dengan integritas dan obyektifitas. Integritas diartikan sebagai sikap yang jujur dan tidak memihak seseorang, berintegritas tinggi memandang dan mengemukakan fakta seperti apa adanya. Obyektifitas didefinisikan sebagai sikap tidak memihak dalam mempertimbangkan fakta, terlepas dari kepentingan pribadi yang melekat pada yang dihadapi.

Menurut Taylor (1997) dalam Herawati dkk (2007), ada dua aspek independensi, yaitu:

- a. Independensi sikap mental (*independence of mind/independence of mental attitude*), independensi sikap mental ditentukan oleh pikiran akuntan publik untuk bertindak dan bersikap independen.

b. Independensi penampilan (*image projected to the public/appearance of independence*), independensi penampilan ditentukan oleh kesan masyarakat terhadap independensi akuntan publik.

Oleh karena independensi adalah masalah sikap auditor, maka selain akan dipengaruhi oleh faktor-faktor eksternal di luar dari auditor (hubungan keuangan dan usaha dengan klien), pemberian jasa selain audit, tekanan dari eksekutif, dan lain-lain) juga akan dipengaruhi oleh internal (orientasi etika seseorang).

Definisi independensi dalam *The CPA Handbook* menurut Wilcox (2002) dalam Alim dkk (2007), adalah merupakan suatu standar auditing yang penting karena opini akuntan independen bertujuan untuk menambah kredibilitas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen. Jika akuntan tersebut tidak independen terhadap kliennya, maka opininya tidak akan memberikan tambahan apapun (Mautz dan Sharaf, 1993 : 246, dalam Alim dkk, 2007).

## 2. Obyektifitas

Pusdiklawas BPKP (2005) dalam Sukriah dkk (2009), menyatakan obyektifitas sebagai bebasnya seseorang dari pengaruh pandangan subyektif pihak-pihak lain yang berkepentingan, sehingga dapat mengemukakan pendapat menurut apa adanya. Unsur perilaku yang dapat menunjang obyektifitas antara lain (1) dapat diandalkan dan dipercaya, (2) tidak merangkap sebagai panitia tender, kepanitiaan lain atau pekerjaan-pekerjaan

lain yang merupakan tugas operasional obyek yang diperiksa, (3) tidak berangkat tugas dengan niat untuk mencari-cari kesalahan orang lain, (4) dapat mempertahankan kriteria dan kebijaksanaan-kebijaksanaan yang resmi, serta (5) dalam bertindak maupun mengambil keputusan didasarkan atas pemikiran yang logis.

### **3. Pengalaman Kerja**

Dalam pelaksanaan audit, auditor harus senantiasa bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan bidang auditing. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formalnya yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit (IAI, 1994). Pengalaman dalam praktik audit juga dipersyaratkan bagi asisten junior. Asisten junior yang baru masuk kedalam auditing harus memperoleh pengalaman profesionalnya dengan supervisi yang memadai dan review pekerjaan oleh atasannya yang lebih berpengalaman.

Pengalaman merupakan atribut yang penting dimiliki oleh auditor, hal ini terbukti dengan tingkat kesalahan yang dibuat oleh auditor yang tidak berpengalaman lebih banyak dari pada auditor yang lebih berpengalaman (Turpen, 1990 dalam Maburi dan Winarna, 2010). Pengalaman akan menghasilkan pengetahuan dan pengetahuan tersebut tersimpan di memori auditor, sehingga memori auditor memainkan peran penting pada kualitas pertimbangannya (Johnson, 1994 dalam Maburi dan Winarna, 2010). Sedang Sutton (1993) dalam Junaidi (2004) menemukan bukti bahwa

penggunaan atribut pengalaman dalam mendukung kualitas didasarkan pada asumsi bahwa tugas memberikan *feedback* yang berguna terhadap bagaimana sesuatu dilakukan secara lebih baik, yang diperlukan oleh pembuat keputusan untuk memperbaiki kinerjanya.

Menurut Loehner (2002) dalam Elfarini (2007) pengalaman merupakan akumulasi gabungan dari semua yang diperoleh melalui berhadapan dan berinteraksi serta berulang-ulang dengan sesama benda alam, keadaan, gagasan, dan penginderaan. Marinus dkk (1997) dalam Herliansyah dkk (2006) menyatakan bahwa secara spesifik pengalaman dapat diukur dengan rentang waktu yang telah digunakan terhadap suatu pekerjaan atau tugas (*job*). Purnamasari (2005) dalam Asih (2006) memberikan kesimpulan bahwa seorang karyawan yang memiliki pengalaman kerja yang tinggi akan memiliki keunggulan dalam beberapa hal diantaranya: 1) mendeteksi kesalahan, 2) memahami kesalahan dan 3) mencari penyebab munculnya kesalahan.

#### 4. Pengetahuan

Definisi pengetahuan menurut kamus besar Indonesia (1996) dalam Anwar (2005):

Pengetahuan merupakan kepandaian atau pemahaman seseorang terhadap segala sesuatu. Dalam hal akuntan publik harus mempunyai pengetahuan yang luas dibidangnya, agar dapat memenuhi tuntutan sebagai akuntan publik yang profesional, agar dapat memberikan opini audit kepada

klien sehingga auditor yang berpendidikan tinggi akan mempunyai pandangan yang lebih luas mengenai berbagai hal. Dia akan mempunyai semakin banyak pengetahuan mengenai bidang yang digelutinya, sehingga dapat mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam. Selain itu dengan ilmu pengetahuan etika audit yang cukup luas, auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks. Sehingga kita mengetahui etika dalam menganalisis audit dengan hasil yang berkualitas.

Pengetahuan audit diartikan dengan tingkat pemahaman auditor terhadap sebuah pekerjaan, secara konseptual atau teoritis. Menurut Brown dan Stanner (1983) dalam Mardisar dan Sari (2007), perbedaan pengetahuan di antara auditor akan berpengaruh terhadap cara auditor menyelesaikan sebuah pekerjaan. Lebih lanjut dijelaskan bahwa seorang auditor akan bisa menyelesaikan sebuah pekerjaan secara efektif jika didukung dengan pengetahuan yang dimilikinya.

Kesalahan diartikan dengan seberapa banyak perbedaan (deviasi) antara kebijakan-kebijakan perusahaan tentang pencatatan akuntansi dengan kriteria yang telah distandarkan. Dalam mendeteksi sebuah kesalahan, seorang auditor harus didukung dengan pengetahuan tentang apa dan bagaimana kesalahan tersebut terjadi (Tubbs, 1992 dalam Cristina, 2007).

Secara umum seorang auditor harus memiliki pengetahuan-pengetahuan mengenai *General auditing, Functional Area, computer auditing, Accounting Issue, Specific Industri, General World knowledge*

(pengetahuan umum), dan *Problem solving knowledge* (Bedard & Michelene, 1993 dalam Mabruri dan Winarna 2010).

Cloyd, (1997) dalam Mabruri dan Winarna (2010) menemukan bahwa besarnya usaha (proksi dari variabel akuntabilitas yang dicurahkan seseorang untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan berbeda-beda sesuai dengan tingkat pengetahuan yang dimiliki. Cloyd (1997) dalam Mabruri dan Winarna (2010) juga menemukan bahwa tingkat pengetahuan seseorang dapat meningkatkan kualitas hasil kerja. Spilker (1995) dalam Mabruri dan Winarna (2010), mengungkapkan bahwa karakteristik sebuah pekerjaan seperti tingkat kerumitan dan jumlah informasi yang disajikan tersedia mempengaruhi hubungan pengetahuan, akuntabilitas dan kualitas hasil kerja. Pada pekerjaan yang lebih sederhana faktor usaha dapat menggantikan tingkat pengetahuan yang dimiliki seseorang (bersifat substitusi) dan pengetahuan memiliki hubungan yang positif terhadap kualitas hasil kerja. Sedangkan untuk pekerjaan yang lebih rumit, akuntabilitas tidak lagi bersifat substitusi dengan pengetahuan yang dimiliki seseorang. Penelitian Cloyd (1997) dalam Mabruri dan Winarna (2010) juga membuktikan bahwa akuntabilitas dapat meningkatkan kualitas hasil kerja auditor jika didukung oleh pengetahuan audit yang tinggi.

Tan dan Alison (1999) dalam Mabruri dan Winarna (2010) melakukan penelitian yang sama dengan Cloyd (1997) dalam Mabruri dan Winarna (2010) dan membuktikan bahwa pengetahuan dapat memperkuat hubungan akuntabilitas dengan kualitas hasil kerja jika kompleksitas

pekerjaan yang dihadapi sedang/menengah. Untuk pekerjaan dengan kompleksitas rendah akuntabilitas dan pengetahuannya tidak memberikan pengaruh yang signifikan terhadap kualitas hasil kerja. Sedangkan untuk kompleksitas pekerjaan tinggi, akuntabilitas dapat meningkatkan kualitas hasil kerja jika didukung oleh pengetahuan dan kemampuan pemecahan masalah yang tinggi.

### **5. Integritas Auditor**

Integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan merupakan patokan bagi anggota dalam menguji semua keputusannya. Integritas mengharuskan seorang auditor untuk bersikap jujur dan transparan, berani, bijaksana dan bertanggung jawab dalam melaksanakan audit. Keempat unsur itu diperlukan untuk membangun kepercayaan dan memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang andal (Pusdiklatwas BPKP, 2005 dalam Sukriah dkk, 2009).

### **6. Kualitas Audit**

Sutton (1993) dalam Junaidi (2004), menyatakan tidak adanya definisi yang pasti mengenai kualitas audit, disebabkan tidak adanya pemahaman umum mengenai faktor penyusun kualitas audit dan sering terjadi konflik peran antara berbagai pengguna laporan audit. Sutton (1993) dalam Junaidi (2004), menjelaskan dengan mengumpulkan beberapa

pendapat penelitian sebelumnya bahwa ada perbedaan persepsi mengenai kualitas audit.

Angelo (1981) dalam Junaidi (2004), mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem informasi klien. Selanjutnya Dies dan Griou (1992) dalam Junaidi (2004), menjelaskan bahwa probabilitas menemukan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor, dan probabilitas pelanggaran tergantung pada independensi.

## **B. Hasil Penelitian Terdahulu dan Penurunan Hipotesis**

### **1. Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Audit**

Profesi auditor merupakan profesi yang menyediakan jasa untuk memeriksa laporan keuangan. Pemeriksaan terhadap laporan keuangan klien dilakukan auditor tidak boleh mengutamakan kepentingan klien. Auditor harus bersikap independen agar hasil pengujian laporan keuangan yang dilakukan dapat dipercaya dan bermanfaat bagi semua pihak. Oleh karena itu dalam menjalankan tugas auditnya, seseorang auditor tidak hanya dituntut untuk memiliki keahlian saja tetapi juga dituntut untuk dapat bersikap independen.

Independen berarti auditor tidak mudah dipengaruhi. Auditor tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun. Menurut Pusdiklatwas BPKP (2005), auditor yang independen adalah auditor yang tidak memihak atau tidak dapat diduga memihak, sehingga tidak merugikan pihak manapun.

Arens dan Beasley (2004) menyatakan nilai auditing sangat bergantung pada persepsi publik akan independensi yang dimiliki auditor. Penelitian yang dilakukan oleh Alim dkk (2007) menemukan bukti empiris bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hasil ini konsisten dengan penelitian Deis dan Giroux (1992) dalam Mayangsari (2003). Selain itu, menurut Alim dkk (2007), interaksi independensi dan etika auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Dalam penelitian Maburi dan Winarna (2010) menemukan bahwa independensi tidak mempengaruhi kualitas audit di lingkungan pemerintah daerah karena dalam penyusunan program audit masih terdapat intervensi dari pimpinan tentang prosedur yang dipilih auditor. Hasil ini tidak mendukung penelitian-penelitian sebelumnya.

Oleh karena itu cukuplah beralasan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas diperlukan sikap independen dari auditor. Karena jika kehilangan independensinya maka laporan audit yang dihasilkan tidak sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan, sehingga dapat diturunkan hipotesis sebagai berikut :

**H<sub>1</sub> :** Independensi Auditor berpengaruh positif terhadap kualitas hasil audit.

## **2. Pengaruh Obyektifitas terhadap Kualitas Audit**

Hubungan keuangan dengan klien dapat mempengaruhi obyektifitas dan dapat mengakibatkan pihak ketiga berkesimpulan bahwa obyektifitas

auditor tidak dapat dipertahankan. Seorang auditor jelas berkepentingan dengan laporan hasil pemeriksaan yang diterbitkan dengan adanya kepentingan keuangan. Standar umum dalam Standar Audit menyatakan bahwa dengan prinsip obyektifitas mensyaratkan agar auditor melaksanakan audit dengan jujur dan tidak mengkompromikan kualitas. Dengan mempertahankan obyektifitas, auditor akan bertindak adil, tanpa dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadinya, maka semakin tinggi tingkat obyektifitas maka semakin baik kualitas hasil pemeriksaannya.

Penelitian Maburi dan Winarna (2010) menyatakan bahwa obyektifitas berpengaruh secara positif terhadap kualitas hasil audit di lingkungan pemerintah daerah. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat obyektifitas auditor, maka semakin baik kualitas hasil auditnya. Hasil penelitian ini mendukung pernyataan Sukriah dkk (2009) dalam Maburi dan Winarna (2010).

Berdasarkan teori dan penelitian sebelumnya yang membuktikan bahwa dengan mempertahankan obyektifitas, auditor akan bertindak adil, tanpa dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadinya. Maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah :

**H<sub>2</sub> : Obyektifitas auditor berpengaruh positif terhadap kualitas hasil audit**

### 3. Pengaruh Pengalaman Kerja terhadap Kualitas Audit

Menurut Loehoer (2002), dalam Maburi dan Winarna (2010) pengalaman merupakan akumulasi gabungan dari semua yang diperoleh melalui dan merupakan faktor yang sangat vital dan mempengaruhi suatu judgement yang kompleks.

Auditor yang tidak berpengalaman akan melakukan atribusi kesalahan lebih besar dibandingkan dengan auditor yang berpengalaman, sehingga dapat mempengaruhi kualitas audit (nataline, 2007 dalam Maburi dan Winarna, 2010). Menurut Libby, 1998 dalam Maburi dan Winarna, 2010) seorang auditor profesional harus mempunyai pengalaman yang cukup tentang tugas dan tanggung jawabnya. Pengalaman auditor akan menjadi bahan pertimbangan yang baik dalam mengambil keputusan dalam tugasnya.

Penelitian Maburi dan Winarna (2010) menunjukkan bahwa pengalaman kerja berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas hasil audit di lingkungan pemerintah daerah. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan Herliansyah dkk, (2006) menunjukkan bahwa pengalaman mengurangi dampak informasi tidak relevan terhadap *judgment* auditor. Kidwel dkk, (1987) dalam Budi dkk, (2004) menemukan bahwa manajer dengan pengalaman kerja yang lebih lama mempunyai hubungan yang positif dengan pengambilan keputusan etis. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan Budi dkk, (2004) dalam Oktivia (2006) bahwa pengalaman

kerja tidak mempunyai pengaruh terhadap komitmen professional maupun pengambilan keputusan etis.

Dari hasil penelitian diatas secara umum dapat direfleksikan bahwa pelatihan dan pengalaman memiliki pengaruh yang positif terhadap kualitas audit yang dilakukan oleh akuntan publik. Sehingga dari telaah penelitian terdahulu diatas. Maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian adalah :

**H<sub>3</sub>** : Pengalaman Kerja berpengaruh positif terhadap kualitas hasil audit.

#### **4. Pengaruh Pengetahuan terhadap Kualitas Audit**

Elfarini (2007)) dalam Maburri dan Winarna (2010), menyatakan bahwa pengetahuan memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Penelitian yang dilakukan Tan dan Alison (1999), membuktikan bahwa pengetahuan dapat mempengaruhi hubungan akuntabilitas dengan kualitas hasil kerja auditor jika kompleksitas pekerjaan yang dihadapi sedang/menengah. Adapun SPAP 2001 tentang standar umum, menjelaskan bahwa dalam melakukan audit, auditor harus memiliki keahlian dan struktur pengetahuan yang cukup.

Adapun secara umum ada 5 pengetahuan yang harus dimiliki oleh seorang auditor (Kusharyanti, 2003), yaitu : (1) Pengetahuan pengauditan umum, (2) Pengetahuan area fungsional, (3) Pengetahuan mengenai isu-isu akuntansi yang paling baru, (4) Pengetahuan mengenai industri khusus, (5) Pengetahuan mengenai bisnis umum serta penyelesaian masalah.

Penelitian Mabruhi dan Winarna (2010) menunjukkan bahwa variabel pengetahuan berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas hasil audit di lingkungan pemerintah daerah. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Brown dan Stanner (1983) dalam Mardisar dan Sari (2007), perbedaan pengetahuan di antara auditor akan berpengaruh terhadap cara auditor menyelesaikan sebuah pekerjaan.

Berdasarkan uraian diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa dengan pengetahuan dan pengalaman yang cukup dan eksplisit dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama. Sehingga semakin tinggi pengetahuan yang dimiliki auditor maka semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkannya.

Berdasarkan teori dan penelitian sebelumnya yang membuktikan bahwa pengetahuan berpengaruh positif terhadap kualitas hasil audit. Maka hipotesis yang akan diajukan dalam penelitian ini adalah :

**H<sub>4</sub> : Pengetahuan Auditor berpengaruh positif terhadap kualitas hasil audit.**

## **5. Pengaruh Integritas Auditor terhadap Kualitas Audit**

Sunarto (2003) dalam Sukriah dkk (2009) menyatakan bahwa integritas dapat menerima kesalahan yang tidak disengaja dan perbedaan pendapat yang jujur, tetapi tidak menerima kecurangan prinsip. Dengan integritas yang tinggi maka auditor dapat meningkatkan kualitas hasil auditnya (Pusdiklatwas BPKP, 2005)

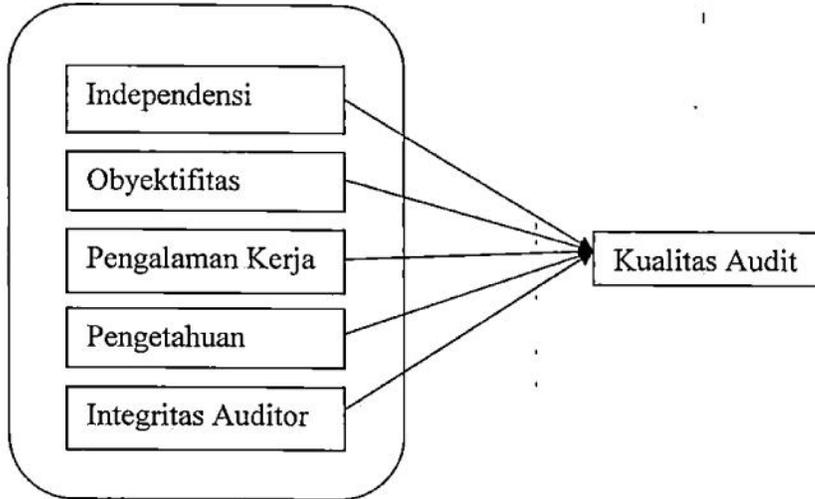
Penelitian yang dilakukan Mabruhi dan Winarna (2010) menguji pengaruh integritas terhadap kualitas audit di lingkungan pemerintah daerah dan hasilnya berpengaruh secara signifikan. Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian Sukriah dkk (2009) dimana variabel integritas tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas hasil audit. Hasil penelitian yang berbeda tersebut disebabkan oleh objek penelitian dan sampel penelitian yang berbeda atas variabel dependen yang berbeda.

Berdasarkan penelitian diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa dengan integritas tinggi yang dimiliki auditor dapat meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan.

Maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah :

H<sub>1s</sub> : Integritas Auditor berpengaruh positif terhadap kualitas hasil audit.

### C. Model Penelitian



**Gambar 2.1**  
**Model Penelitian**