

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Penelitian Sebelumnya

Beberapa penelitian telah dilakukan untuk menguji pengaruh variabel-variabel yang mempengaruhi kualitas audit. Penelitian yang dilakukan oleh Wirasuasti, dkk (2014) tentang pengaruh kompetensi, independensi dan motivasi terhadap kualitas audit, menyatakan bahwa kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit. Untuk meningkatkan kualitas audit sangat bergantung pada tingkat kompetensinya. Jika auditor memiliki kompetensi yang baik maka auditor akan dengan mudah melakukan tugas-tugas auditnya dan sebaliknya jika rendah maka dalam melaksanakan tugasnya, auditor akan mendapatkan kesulitan-kesulitan sehingga kualitas audit yang dihasilkan akan rendah pula. Independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Untuk menjaga tingkat independensi sangatlah tidak mudah agar tetap sesuai dengan jalur yang seharusnya, kerjasama dengan klien yang terlalu lama bisa menimbulkan kerawanan atas independensi yang dimiliki auditor. Motivasi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hanya motivasi yang akan membuat seseorang mempunyai semangat juang yang tinggi untuk meraih tujuan dan memenuhi standar yang ada. Respon atau tindak lanjut yang tidak tepat terhadap laporan audit dan rekomendasi yang dihasilkan akan dapat menurunkan motivasi aparat untuk menjaga kualitas audit.

Penelitian tersebut sejalan dengan penelitian yang dilakukan Arisinta (2013) tentang pengaruh kompetensi, independensi, *time budgeted pressure* dan *audit fee*

terhadap kualitas audit yang menyatakan bahwa kompetensi, independensi, time budget pressure, dan audit fee berpengaruh terhadap kualitas audit. Kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit, semakin tinggi tingkat kompetensi yang dimiliki auditor dalam melaksanakan tugasnya maka semakin tinggi pula tingkat kualitas audit yang mereka hasilkan. Demikian juga dengan independensi, Semakin baik tingkat independensi yang dihasilkan, maka semakin baik pula tingkat kualitas audit yang dihasilkan, untuk meningkatkan independensi auditor yang mendapat tugas dari kliennya diusahakan benar-benar independen, tidak mendapat tekanan dari klien dan tidak memiliki perasaan sungkan dengan kliennya sehingga dalam melaksanakan tugas auditnya benar-benar objektif dan dapat menghasilkan audit yang berkualitas. Selain itu para auditor diharapkan dapat menyelesaikan pekerjaannya sesuai dengan waktu yang telah ditentukan karena untuk menghindari adanya tekanan waktu yang dapat mempengaruhi kualitas audit dan besar kecilnya audit fee yang diterima diharapkan tidak mempengaruhi auditor dalam melaksanakan tugasnya yang nantinya akan berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan.

Sementara penelitian Kharismatuti (2012) yang melakukan penelitian tentang pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit dengan etika auditor sebagai variabel moderasi yang dilakukan pada internal auditor yang bekerja di BPKP DKI Jakarta.. Hasil penelitian kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit. Ini berarti bahwa kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit internal. Semakin baik kompetensi yang dihasilkan, maka kualitas audit yang dihasilkan juga akan baik, demikian sebaliknya. Interaksi kompetensi dan etika

tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, artinya auditor yang memiliki tingkat kompetensi yang tinggi dalam hal pengalaman maupun pengetahuan, cenderung memiliki sikap egois yang tinggi pula, sehingga dalam pelaksanaan proses audit, auditor seringkali mengabaikan SOP (Standar Operasional Prosedur) yang harus dilakukan, sehingga kualitas audit yang dihasilkan pun kurang baik. Independensi berpengaruh terhadap kualitas audit. Jika auditor benar-benar independen maka tidak akan terpengaruh dengan auditee. Karena untuk meningkatkan kualitas audit, seorang auditor harus memiliki independensi yang baik.

Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Dewi dan Budiarta (2015) dengan penelitian tentang pengaruh kompetensi dan independensi auditor terhadap kualitas audit dimoderasi oleh tekanan klien. Hasil penelitian memperlihatkan bahwa kompetensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, artinya meskipun auditor tersebut mempunyai pengetahuan maupun pengalaman tetapi keduanya tidak berpengaruh, karena audit masih terpengaruh oleh tekanan klien dalam pelaksanaan proses audit sehingga kualitas audit yang dihasilkan pun kurang baik. Kemudian hipotesis yang kedua variabel kompetensi auditor dan tekanan klien memperlemah hubungan kompetensi auditor dan tekanan klien terhadap variabel kualitas audit. Hipotesis yang ketiga independensi berpengaruh terhadap kualitas audit semakin tinggi independensi yang dimiliki oleh seorang auditor maka kualitas audit yang dihasilkan juga semakin baik. Dan hasil hipotesis yang keempat variabel independensi auditor dan tekanan klien tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Penelitian yang dilakukan Alim, dkk (2007) dengan penelitiannya tentang pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit dengan etika auditor sebagai variabel moderasi. Penelitian ini berhasil membuktikan bahwa kompetensi berpengaruh terhadap kualitas auditor. Sementara itu, interaksi kompetensi dan etika auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas auditor. Penelitian ini juga menemukan bukti empiris bahwa independensi berpengaruh terhadap kualitas audit. Tidak mudah menjaga tingkat independensi agar tetap sesuai dengan jalur yang seharusnya. Kerjasama dengan klien yang terlalu lama bisa menimbulkan kerawanan atas independensi yang dimiliki oleh auditor. Belum lagi berbagai fasilitas yang disediakan klien selama penugasan audit untuk auditor. Bukan tidak mungkin, auditor menjadi “mudah dikendalikan” klien karena auditor berada dalam posisi yang dilematis. Demikian juga Interaksi independensi dan etika berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini berarti kualitas audit didukung oleh sampai sejauh mana auditor mampu bertahan dari tekanan klien disertai dengan perilaku etis yang dimiliki.

Penelitian yang dilakukan oleh Kurnia, dkk (2014) dengan penelitiannya tentang pengaruh kompetensi, independensi, tekanan waktu, dan etika auditor terhadap kualitas audit menyatakan bahwa kompetensi yang diprosikan melalui pengetahuan dan pengalaman auditor berpengaruh terhadap kualitas audit, yang berarti bahwa jika kompetensi yang dimiliki auditor naik maka akan meningkatkan kualitas audit. Independensi yang diprosikan dalam lama hubungan dengan klien, tekanan dari klien, telaah rekan audit dan jasa non audit yang diberikan, mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit yang berarti apabila

auditor benar-benar independen dalam melakukan audit, maka kualitas audit yang dihasilkanpun tidak akan dipengaruhi oleh klien. Tekanan waktu berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, yang berarti bahwa tingginya tekanan waktu yang dimiliki auditor akan sangat mengurangi kualitas audit. Sedangkan etika auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, yang berarti bahwa semakin tinggi etika yang dimiliki oleh auditor, semakin berkualitas audit yang dihasilkan. Etika merupakan faktor yang sangat diperlukan oleh auditor untuk dapat menjalankan prinsip audit dengan baik.

Penelitian yang dilakukan Nur'aini (2013) tentang pengaruh kompetensi, independensi dan etika terhadap kualitas audit menyatakan bahwa nilai t hitung variabel kompetensi sebesar 0.752 dengan nilai signifikan sebesar $0.471 > 0.05$, maka dapat disimpulkan kompetensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, karena pengetahuan dan pengalaman tidak mempengaruhi kualitas audit. Selanjutnya untuk variabel independensi diperoleh nilai t hitung sebesar 0.730 dengan nilai signifikan masing-masing sebesar $0.774 > 0.05$, maka dapat disimpulkan independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit karena egois yang dimiliki auditor yang tinggi. Tetapi pada hasil perhitungan variabel etika diperoleh nilai t hitung sebesar 5.148 dengan nilai signifikan masing-masing sebesar $0.000 < 0.05$, maka dapat disimpulkan etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit, karena Etika merupakan faktor yang sangat diperlukan oleh auditor untuk dapat menjalankan prinsip audit dengan baik.

Penelitian yang dilakukan Lauw Tjun Tjun, dkk (2012) dengan penelitiannya tentang pengaruh kompetensi dan independensi auditor terhadap kualitas audit

menyatakan bahwa kompetensi dan independensi mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit. kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit dilihat dari nilai *sig.* 0,048 (lebih kecil dari $\alpha = 0,05$). Hal ini berarti bahwa kualitas audit dapat dicapai jika auditor memiliki kompetensi yang baik. Kompetensi tersebut terdiri dari pengalaman dan pengetahuan. Apabila pengetahuan yang dimiliki meningkat, Penerapan pengetahuan yang maksimal tentunya akan sejalan dengan semakin bertambahnya pengalaman yang dimiliki dan akan berpengaruh terhadap semakin meningkatnya kualitas audit. Sedangkan independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, dapat dilihat dari nilai *sig.* 0,118 (lebih besar dari $\alpha = 0,05$) dapat disimpulkan bahwa independensi tidak mempunyai hubungan dengan kualitas audit. Hal ini disebabkan ketika mengukur independensi auditor tidak diturunkan dari sikap mental auditor. Menurut Widiastuty dan Febrianto, peneliti yang tertarik melakukan penelitian tentang kualitas audit sebaiknya mempertimbangkan penggunaan ukuran kualitas yang diturunkan dari sikap mental auditor. Variabel independensi dalam penelitian ini sebaiknya diproksikan dengan 4 sub variabel yaitu lama hubungan dengan klien, tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor, dan jasa non audit.

2.2. Landasan Teori

2.2.1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Kualitas audit tidak dapat dipisahkan dari teori keagenan (*agency theory*). Teori keagenan membahas tentang adanya hubungan keagenan antara *principal* (pemilik) dan *agen* (manajer). Teori keagenan yang dikembangkan oleh Jensen dan Meckling (1976) dan Ng (1978) dalam Mardiyah (2005) mencoba

menjelaskan adanya konflik kepentingan antara manajemen selaku agen dan pemilik serta entitas lain dalam kontrak (misal kreditur) selaku prinsipal.

Prinsipal ingin mengetahui segala informasi termasuk aktifitas manajemen, yang terkait dengan investasi atau dananya dalam perusahaan. Hal ini dilakukan dengan meminta laporan pertanggungjawaban dari *agen* (manajemen). Berdasarkan laporan tersebut, prinsipal dapat menilai kinerja manajemen. Namun yang seringkali terjadi adalah kecenderungan manajemen untuk melakukan tindakan yang membuat laporannya kelihatan baik, sehingga kinerjanya dianggap baik. Untuk mengurangi atau meminimalkan kecurangan yang dilakukan oleh manajemen dan membuat laporan keuangan yang dibuat manajemen lebih dapat dipercaya, maka diperlukan pengujian dan dalam hal ini pengujian tersebut hanya dapat dilakukan oleh pihak ketiga yaitu auditor independen. Dengan demikian, laporan keuangan yang dibuat oleh *agen* dapat lebih *reliable* (dapat lebih dipercaya).

2.2.2. Teori Keutamaan (*Virtue Theory*)

Teori keutamaan berangkat dari manusianya (Bertens, 2000). Teori keutamaan tidak menanyakan tindakan mana yang etis dan tindakan mana yang tidak etis. Teori ini tidak lagi mempertanyakan suatu tindakan, tetapi berangkat dari pertanyaan mengenai sifat-sifat atau karakter yang harus dimiliki oleh seseorang agar bisa disebut sebagai manusia utama. Teori keutamaan ini membahas tentang seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya dan kualitas audit yang dihasilkannya. Independensi seorang auditor sangat penting dalam menentukan kualitas audit, auditor dalam melaksanakan tugasnya sering kali terpengaruh oleh

tekanan klien, tekanan waktu serta besar kecilnya audit fee, hal tersebut membuat auditor tidak bisa mempertahankan sifat ketidakberpihakannya artinya independensi yang dimilikinya menurun sehingga dapat mempengaruhi pengambilan keputusan auditor untuk bersikap tidak jujur dalam menyampaikan temuannya. Untuk itu teori ini menjelaskan bahwa dalam melaksanakan tugasnya auditor harus memiliki sifat utama antara lain: kejujuran, kewajaran (*fairness*), kepercayaan dan keuletan.

Menurut teori ini, auditor dituntut untuk dapat bersikap sempurna. Seorang auditor dalam menjalankan tugasnya diharapkan dapat memiliki sifat yang jujur dan penuh dengan kewajaran dengan cara tetap bersikap objektif dalam membuat berbagai keputusan audit. Untuk itu, auditor perlu mempertahankan independensi yang ada pada dirinya. Auditor juga diharapkan dapat menjaga kepercayaan yang diberikan kepadanya, serta bersikap ulet dalam melakukan proses audit sehingga dapat menghasilkan kualitas audit yang baik.

2.2.3. Kualitas Audit

Audit merupakan suatu proses untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajer dan para pemegang saham dengan menggunakan pihak luar untuk memberikan pengesahan terhadap laporan keuangan. Para pengguna laporan keuangan terutama para pemegang saham akan mengambil keputusan berdasarkan pada laporan yang telah dibuat oleh auditor mengenai pengesahan laporan keuangan suatu perusahaan. Hal ini berarti auditor mempunyai peranan penting dalam pengesahan laporan keuangan suatu perusahaan. Oleh karena itu, kualitas audit merupakan hal penting yang harus dipertahankan oleh para auditor dalam proses pengauditan (Saifuddin; 2004).

AAA Financial Accounting Standard Committee (2000) dalam Christiawan (2002) menyatakan bahwa “ kualitas audit ditentukan oleh 2 hal, yaitu kompetensi (keahlian) dan independensi, kedua hal tersebut berpengaruh langsung terhadap kualitas audit dan secara potensial saling mempengaruhi. Lebih lanjut, persepsi pengguna laporan keuangan atas kualitas audit merupakan fungsi dari persepsi mereka atas independensi dan keahlian auditor ”.

De Angelo (1981) dalam Kusharyanti (2003:25) mendefinisikan kualitas audit sebagai kemungkinan (*joint probability*) dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Adapun kemampuan untuk menemukan salah saji yang material dalam laporan keuangan auditing tergantung dari kompetensi auditor sedangkan kemauan untuk melaporkan temuan salah saji tersebut tergantung pada independensinya.

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu. Standar auditing merupakan pedoman audit atas laporan keuangan historis agar hasil audit yang dilakukan oleh auditor berkualitas. Kompetensi dan independensi yang dimiliki oleh auditor dalam penerapannya adalah untuk menjaga kualitas audit dan terkait dengan etika (Sari, 2011).

SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik), yang dikeluarkan IAI tahun 2001 menyatakan bahwa kriteria atau ukuran mutu mencakup mutu profesional auditor. kriteria mutu profesional auditor seperti yang diatur oleh standar umum auditing meliputi independensi, integritas dan objektivitas. Dari pernyataan

tersebut dapat disimpulkan bahwa kualitas audit bertujuan menyakinkan profesi bertanggungjawab kepada klien dan masyarakat umum yang juga mencakup mengenai mutu profesional auditor.

Deis dan Giroux (1992) melakukan penelitian tentang empat hal dianggap mempunyai hubungan dengan kualitas audit yaitu (1) lama waktu auditor telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan (*tenure*), semakin lama seorang auditor telah melakukan audit pada klien yang sama maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin rendah, (2) jumlah klien, semakin banyak jumlah klien maka kualitas audit akan semakin baik karena auditor dengan jumlah klien yang banyak akan berusaha menjaga reputasinya, (3) kesehatan keuangan klien, semakin sehat kondisi keuangan klien maka akan ada kecenderungan klien tersebut untuk menekan auditor agar tidak mengikuti standar, dan (4) *review* oleh pihak ketiga, kualitas audit akan meningkat jika auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan direview oleh pihak ketiga.

Sedangkan Alim *et al.* (2007) meneliti 7 atribut yang dapat dijadikan ukuran dalam mengukur kualitas audit, yaitu (1) Deteksi salah saji, (2) Kesesuaian dengan SPAP, (3) Kepatuhan terhadap SOP, (4) Risiko Audit, (5) Prinsip kehati-hatian, (6) Proses pengendalian atas pekerjaan oleh supervisor, dan (7) Perhatian yang diberikan oleh manajer atau partner. Penelitian tersebut menghasilkan kesimpulan, bahwa ketujuh atribut tersebut dapat digunakan dalam mengukur kualitas audit.

2.2.4. Etika auditor

Etika dapat didefinisikan secara luas sebagai seperangkat prinsip-prinsip moral atau nilai-nilai (Alvin A. Arens, Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley, 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. Etika berkaitan dengan pertanyaan tentang bagaimana orang akan berperilaku terhadap sesamanya (Kell *et al.*, 2002). Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (1995) etika berarti nilai mengenai benar dan salah yang dianut suatu golongan atau masyarakat.

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 professional yang meliputi jasa *assurance* dan jasa selain *assurance*.

Lubis (2009) dalam Samsi (2013), menyatakan bahwa kepatuhan pada kode etik yang baik/tinggi akan berpengaruh terhadap kualitas auditor yang baik/tinggi. Apabila aturan ini tidak dipenuhi berarti auditor tersebut bekerja di bawah standar dan dapat dianggap melakukan malpraktek. Devis (1984) dalam Anitaria (2011) mengemukakan bahwa ketaatan terhadap kode etik hanya dihasilkan dari program

pendidikan terencana yang mengatur diri sendiri untuk meningkatkan pemahaman kode etik.

2.2.5. Kompetensi auditor

Lee dan Stone (1995) dalam Efendy (2010) mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif. Sedangkan menurut Kamus Kompetensi LOMA (1998) dalam Alim, dkk (2007) kompetensi didefinisikan sebagai aspek-aspek pribadi dari seorang pekerja yang memungkinkan dia untuk mencapai kinerja superior. Aspek-aspek pribadi ini mencakup sifat, motif-motif, sistem nilai, sikap, pengetahuan dan keterampilan dimana kompetensi akan mengarahkan tingkah laku, sedangkan tingkah laku akan menghasilkan kinerja.

Menurut Christiawan (2002), kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki akuntan publik dalam bidang auditing dan akuntansi. Sedangkan menurut Mayangsari (2003) dalam Alim *et al.* (2007), kompetensi juga merupakan pengetahuan, ketrampilan, dan kemampuan yang berhubungan dengan pekerjaan, serta kemampuan yang dibutuhkan untuk pekerjaan-pekerjaan non-rutin.

Kompetensi menurut De Angelo (1981) dalam Kusharyanti dapat dilihat melalui berbagai sudut pandang. Namun dalam penelitian ini akan digunakan kompetensi dari sudut auditor individual, hal ini dikarenakan auditor adalah subjek yang melakukan audit secara langsung dan berhubungan langsung dalam proses audit sehingga diperlukan kompetensi yang baik untuk menghasilkan audit yang berkualitas.

Berdasarkan uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa kompetensi auditor adalah keahlian yang cukup yang diperoleh dari pengetahuan dan pengalaman yang dibutuhkan auditor untuk dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama.

1. Pengetahuan

SPAP 2001 tentang standar umum, menjelaskan bahwa dalam melakukan audit, auditor harus memiliki keahlian dan struktur pengetahuan yang cukup. Pengetahuan diukur dari seberapa tinggi pendidikan seorang auditor karena dengan demikian auditor akan mempunyai semakin banyak pengetahuan (pandangan) mengenai bidang yang digelutinya sehingga dapat mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam, selain itu auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks (Meinhard et.al, 1987 dalam Harhinto, 2004:35).

2. Pengalaman

Audit menuntut keahlian dan profesionalisme yang tinggi. Keahlian tersebut tidak hanya dipengaruhi oleh pendidikan formal tetapi banyak faktor lain yang mempengaruhi antara lain adalah pengalaman. Menurut Tubbs (1992) dalam Mayangsari (2003) auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan dalam hal : (1.) Mendeteksi kesalahan, (2.) Memahami kesalahan secara akurat, (3.) Mencari penyebab kesalahan.

Libby dan Frederick (1990) dalam Kusharyanti (2003:5) menemukan bahwa auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik. Mereka juga lebih 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. al, 1985) dalam Mayangsari (2003:4).

2.2.6. Independensi Auditor

Menurut Standar Profesi Akuntan Publik 2001 seksi 220 PSA No.04 Alinea 2, independensi itu berarti tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Dengan demikian, ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak yang justru paling penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya.

Definisi independensi dalam *The CPA Handbook* menurut E.B. Wilcox 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, 1961:246). Kode Etik Akuntan tahun 1994 menyebutkan bahwa independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan obyektivitas. Untuk menjadi independen, auditor harus secara intelektual jujur dan harus bebas dari setiap kewajiban dari kliennya serta tidak mempunyai suatu kepentingan dengan kliennya, baik itu manajemen perusahaan atau pemilik perusahaan untuk diakui pihak lain.

Supriyono (1988) dalam Elfarini (2007) meneliti 6 faktor yang mempengaruhi independensi, yaitu: (1) Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2) Jasa-jasa lainnya selain jasa audit, (3) Lamanya hubungan audit antara akuntan publik dengan klien, (4) Persaingan antar KAP, (5) Ukuran KAP, dan (6) *Audit fee*. Elfarini (2007) mengukur independensi diukur melalui lama hubungan dengan klien, tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor dan pemberian jasa non audit.

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 akuntan publik. Keputusan menteri tersebut membatasi masa kerja auditor paling lama 3 tahun untuk klien yang sama. Pembatasan ini dimaksudkan agar auditor tidak terlalu dekat dengan klien sehingga dapat mencegah terjadinya skandal akuntansi (Elfarini, 2007).

Terkait dengan lama waktu masa kerja, Deis dan Giroux (1992) dalam Elfarini (2007) menemukan bahwa semakin lama *audit tenure*, kualitas audit akan semakin menurun. Hubungan yang lama antara auditor dengan klien mempunyai potensi untuk menjadikan auditor puas pada apa yang telah dilakukan, melakukan prosedur audit yang kurang tegas dan selalu tergantung pada pernyataan manajemen.

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 (Media akuntansi, 1997). Pada situasi ini, auditor mengalami dilema. Pada satu sisi, jika auditor mengikuti keinginan klien maka ia melanggar standar profesi. Tetapi jika auditor tidak mengikuti klien maka klien dapat menghentikan penugasan atau mengganti KAP auditornya.

Selain itu persaingan antar akuntan (KAP) semakin besar, KAP semakin bertambah banyak, sedangkan pertumbuhan perusahaan yang tidak sebanding dengan pertumbuhan KAP. Terlebih lagi banyak perusahaan yang melakukan merger atau akuisisi dan akibat krisis ekonomi di Indonesia banyak perusahaan yang mengalami kebangkrutan. Sehingga oleh karena itu KAP akan lebih sulit untuk mendapatkan klien baru sehingga KAP enggan melepas klien yang sudah ada (Media Akuntansi, 1997).

Kondisi keuangan klien berpengaruh juga terhadap kemampuan auditor untuk mengatasi tekanan klien (Knapp, 1985 dalam Harhinto, 2004). Klien yang mempunyai kondisi keuangan yang kuat dapat memberikan *fee audit* yang cukup besar dan juga dapat memberikan fasilitas yang baik bagi auditor.

Pada situasi ini auditor menjadi puas diri sehingga kurang teliti dalam melakukan audit.

3. Telaah dari Rekan Auditor (*Peer Review*)

Tuntutan pada profesi akuntan untuk memberikan jasa yang berkualitas menuntut transparansi informasi mengenai pekerjaan dan operasi Kantor Akuntan Publik. Kejelasan informasi tentang adanya sistem pengendalian kualitas yang sesuai dengan standar profesi merupakan salah satu bentuk pertanggungjawaban terhadap klien dan masyarakat luas akan jasa yang diberikan (Elfarini, 2007). Oleh karena itu, pekerjaan akuntan publik perlu dimonitor dan di audit guna menilai kelayakan desain sistem pengendalian kualitas dan kesesuaiannya dengan standar kualitas yang tinggi. *Peer review* sebagai mekanisme monitoring dipersiapkan oleh auditor dapat meningkatkan kualitas jasa akuntansi dan audit. *Peer review* dirasakan memberikan manfaat baik bagi klien, Kantor Akuntan Publik yang direview dan auditor yang terlibat dalam tim *peer review*.

4. Jasa Non Audit

Jasa yang diberikan oleh KAP bukan hanya jasa attestasi melainkan juga jasa non attestasi yang berupa jasa konsultasi manajemen dan perpajakan serta jasa akuntansi seperti jasa penyusunan laporan keuangan (Kusharyanti, 2002:29). Adanya dua jenis jasa yang diberikan oleh suatu KAP menjadikan independensi auditor terhadap kliennya dipertanyakan yang nantinya akan mempengaruhi kualitas audit (Elfarini, 2007).

Pemberian jasa selain audit dapat menjadi ancaman potensial bagi independensi auditor, karena manajemen dapat meningkatkan tekanan pada auditor agar bersedia untuk mengeluarkan laporan yang dikehendaki oleh manajemen, yaitu wajar tanpa pengecualian (Barkes dan Simmet (1994) dalam Hartinto (2004)). Pemberian jasa selain jasa audit berarti auditor telah terlibat dalam aktivitas manajemen klien. Jika pada saat dilakukan pengujian laporan keuangan klien ditemukan kesalahan yang terkait dengan jasa yang diberikan auditor tersebut.

2.3. Pengembangan Hipotesis

2.3.1. Pengaruh kompetensi terhadap kualitas audit

Menurut Christiawan (2002), kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki akuntan publik dalam bidang auditing dan akuntansi. Sedangkan menurut Mayangsari (2003) dalam Alim *et al.* (2007), kompetensi juga merupakan pengetahuan, ketrampilan, dan kemampuan yang berhubungan dengan pekerjaan, serta kemampuan yang dibutuhkan untuk pekerjaan-pekerjaan non-rutin.

Ashton (1991) dalam Alim *et al.* (2007) menunjukkan bahwa dalam literatur psikologi, pengetahuan spesifik dan lama pengalaman bekerja sebagai faktor penting untuk meningkatkan kompetensi. Pendapat ini didukung oleh penelitian Libby dan Frederick (1990) dalam Kusharyanti (2003) yang menemukan bahwa auditor yang lebih berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik atas laporan keuangan sehingga keputusan yang diambil bisa lebih baik. Sementara itu, Bonner (1990) dalam Alim *et al.* (2007) dalam penelitiannya menunjukkan bahwa

pengetahuan mengenai spesifik tugas dapat meningkatkan kinerja auditor berpengalaman, walaupun hanya dalam penetapan risiko analitis.

Hasil penelitian yang dilakukan Arisinta (2013) kompetensi yang ditimbulkan berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Untuk meningkatkan kualitas audit, seorang auditor sangat bergantung pada tingkat kompetensinya. Semakin tinggi tingkat kompetensi yang dimiliki auditor dalam melaksanakan tugasnya maka semakin tinggi pula tingkat kualitas audit yang dihasilkan. Wirasuasti (2014) menyatakan kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Untuk meningkatkan kualitas audit sangat bergantung pada tingkat kompetensinya. Jika auditor memiliki kompetensi yang baik maka auditor akan dengan mudah melakukan tugas-tugas auditnya dan sebaliknya jika rendah maka dalam melaksanakan tugasnya, auditor akan mendapatkan kesulitan-kesulitan sehingga kualitas audit yang dihasilkan akan rendah pula.

H1: Kompetensi berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit

2.3.2. Pengaruh Interaksi Kompetensi dan Etika auditor terhadap Kualitas Audit

Interaksi kompetensi yang dilakukan seorang auditor harus didukung dengan etika auditor yang baik dan sudah melalui prosedur-prosedur yang telah ditetapkan karena etika auditor berhubungan langsung dengan klien. Oleh karena itu, jika auditor memperhatikan etika dalam interaksi kompetensi akan menghasilkan kualitas audit yang baik.

Hasil penelitian dari Kharismatuti (2012) menyatakan bahwa kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Semakin baik kompetensi yang dilakukan, maka kualitas audit yang dihasilkan juga akan baik, demikian sebaliknya semakin buruk tingkat kompetensi yang dihasilkan, maka kualitas audit yang dihasilkan juga akan buruk. Penelitian dari Nur'aini (2013) menyatakan bahwa kompetensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, karena kompetensi seorang auditor ditentukan oleh dua (2) faktor yaitu pengetahuan dan pengalaman yang apabila faktor tersebut tidak dimiliki auditor maka akan berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan.

Selanjutnya, Behn *et al.* (1997) dalam Widagdo *et al.* (2002) mengembangkan atribut kualitas audit yang salah satu diantaranya adalah standar etika yang tinggi, sedangkan atribut-atribut lainnya terkait dengan kompetensi auditor. Audit yang berkualitas sangat penting untuk menjamin bahwa profesi akuntan memenuhi tanggung jawabnya kepada investor, masyarakat umum dan pemerintah serta pihak-pihak lain yang mengandalkan kredibilitas laporan keuangan yang telah diaudit, dengan menegakkan etika yang tinggi (Widagdo *et al.*, 2002).

H2 : Interaksi kompetensi dan etika auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit

2.3.3. Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Audit

Faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor menurut Supriyono (1988) dalam Alim *et al.* (2007) yaitu (1) Ikatan keputusan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2) Persaingan antar KAP, (3) Pemberian jasa lain

selain jasa audit, (4) Lama penugasan audit, (5) Besar kantor akuntan, dan (6) Besarnya *audit fee*.

Sedangkan hasil penelitian Kusharyanti (2003), independensi ditentukan oleh tiga hal, yaitu (1) Jangka waktu auditor memberikan jasa kepada klien (*auditor tenure*), (2) Penetapan harga (*pricing*), dan (3) Pemberian jasa non audit. Selain itu, Shockley (1981) dalam Alim et al. (2007) juga mengemukakan hasil penelitian yaitu terdapat empat faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik, yaitu (1) Pemberian jasa konsultasi kepada klien, (2) Persaingan antar KAP, (3) Ukuran KAP, dan (4) Lama hubungan audit dengan klien.

Hasil penelitian Dewi dan Budiarta (2015) independensi berpengaruh terhadap kualitas audit, artinya semakin tinggi independensi yang dimiliki oleh seorang auditor maka kualitas audit yang dihasilkan juga semakin baik. Begitu pula sebaliknya semakin rendah independensi yang dimiliki auditor, maka kualitas audit yang dihasilkan juga akan rendah.

Hasil penelitian mengenai independensi yang telah dilakukan oleh Alim *et al.* (2007) mengemukakan bahwa tidak mudah menjaga tingkat independensi agar tetap sesuai dengan jalur yang seharusnya. Kerjasama dengan klien yang terlalu lama bisa menimbulkan kerawanan atas independensi yang dimiliki oleh auditor. Belum lagi berbagai fasilitas yang disediakan klien selama penugasan audit untuk auditor. Bukan tidak mungkin, auditor menjadi “mudah dikendalikan” klien karena auditor berada dalam posisi yang dilematis. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis yang dapat dikembangkan adalah:

H3: Independensi berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit.

2.3.4. Pengaruh Interaksi Independensi dengan Etika Auditor terhadap Kualitas Audit

Penelitian Nichols dan Price (1976) dalam Alim, dkk (2007) menemukan bahwa ketika auditor dan manajemen tidak mencapai kata sepakat dalam aspek kinerja, maka kondisi ini dapat mendorong manajemen untuk memaksa auditor melakukan tindakan yang melawan standar, termasuk dalam pemberian opini. Kondisi ini akan sangat menyudutkan auditor sehingga ada kemungkinan bahwa auditor akan melakukan apa yang diinginkan oleh pihak manajemen.

Sedangkan Deis dan Giroux (1992) dalam Alim, dkk (2007) mengatakan bahwa pada konflik kekuatan, klien dapat menekan auditor untuk melawan standar profesional dan dalam ukuran yang besar, kondisi keuangan klien yang sehat dapat digunakan sebagai alat untuk menekan auditor dengan cara melakukan pergantian auditor. Hal ini dapat membuat auditor tidak akan dapat bertahan dengan tekanan klien tersebut sehingga menyebabkan independensi mereka melemah.

Posisi auditor juga sangat dilematis dimana mereka dituntut untuk memenuhi keinginan klien namun di satu sisi tindakan auditor dapat melanggar standar profesi sebagai acuan kerja mereka. Hipotesis dalam penelitian mereka terdapat argumen bahwa kemampuan auditor untuk dapat bertahan di bawah tekanan klien mereka tergantung dari kesepakatan ekonomi, lingkungan tertentu, dan perilaku termasuk di dalamnya mencakup etika profesional. Berdasarkan teori dan penelitian sebelumnya yang memberikan bukti bahwa etika auditor dalam

melakukan audit mempunyai dampak signifikan terhadap kualitas audit. Oleh karena itu, dapat dibuat hipotesis bahwa :

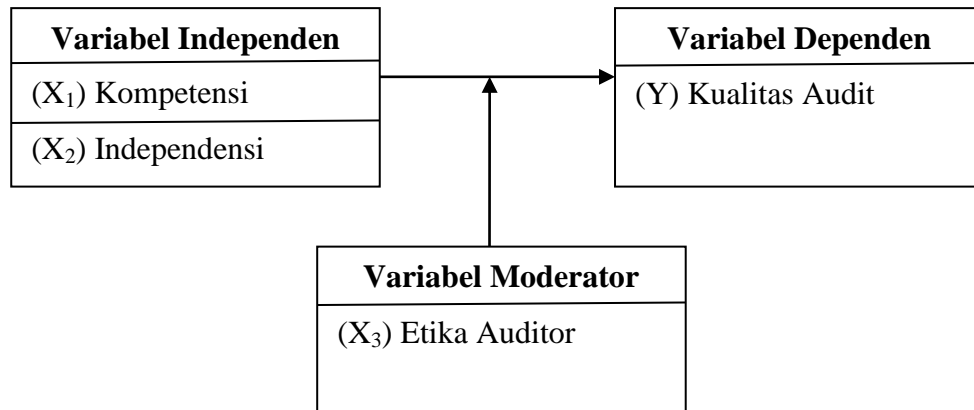
***H4: Interaksi Independensi dan Etika Auditor berpengaruh positif
terhadap Kualitas Audit***

2.4. Kerangka Konseptual

Variabel independen yang terdapat dalam penelitian ini adalah kompetensi, independensi, dan etika. Sedangkan variabel dependen dalam penelitian ini adalah kualitas audit. Dimana peneliti mengambil tiga variabel independen dari penelitian sebelumnya dikarenakan dari ketiga variabel independen tersebut merupakan faktor-faktor yang dapat mempengaruhi kualitas audit. De Angelo (1981) dalam Kusharyanti (2003:25) mendefinisikan kualitas audit sebagai kemungkinan (*joint probability*) dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Lee dan Stone (1995) dalam Efendy (2010) mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif yang diperoleh dari pengetahuan dan pengalaman. Sedangkan independensi menurut Mulyadi (2010) dapat diartikan sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain.

Pengaruh antara variabel independen terhadap variabel dependen ini yaitu naik turunnya kualitas audit dapat dipengaruhi oleh kompetensi, independensi, dan etika. Apabila auditor mempunyai kompetensi, independensi dan etika yang

tinggi maka akan menambah kualitas audit yang lebih baik lagi. Dari pengaruh antar variabel independen terhadap variabel dependen dapat diperoleh kerangka konseptual sebagai berikut :



Gambar 2.1
Kerangka Konseptual

Kerangka konseptual pada gambar tersebut menunjukkan etika auditor sebagai variabel moderator dimana etika auditor dapat memperkuat ataupun memperlengah hubungan antara variabel independen yaitu kompetensi (X₁) dan Independensi (X₂) dengan variabel dependen yaitu kualitas audit (Y).