

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Penelitian Terdahulu**

Beberapa fenomena dan hasil penelitian-penelitian terdahulu tentang pengaruh independensi, obyektivitas, pengalaman kerja, integritas dan kode etik yang mempengaruhi kualitas hasil audit internal telah dilakukan. Pada penelitian Sukriah, dkk (2009) melakukan penelitian tentang pengaruh pengalaman kerja, independensi, obyektivitas, integritas, kompetensi terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Responden penelitian ini adalah Pegawai Negeri Sipil (PNS) yang bekerja pada Inspektorat sepulau Lombok dengan teknik penentuan sampel yaitu *purposive sampling*. Penelitian ini membuktikan bahwa pengalaman kerja, obyektivitas dan kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Sedangkan untuk independensi dan integritas tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Mabruri dan Winarna (2010) tentang analisis faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas hasil audit di lingkungan pemerintah daerah. Populasi penelitian ini adalah semua Pegawai Negeri Sipil (PNS) yang bekerja pada Inspektorat tingkat kabupaten di Surakarta, Karanganyar, Sukoharjo dan Wonogiri. Teknik pengambilan sampel dengan pendekatan *purposive sampling*. Penelitian ini menggunakan variabel independen yaitu independensi, obyektivitas,

pengalaman kerja, pengetahuan dan integritas auditor, sedangkan variabel dependennya adalah kualitas hasil audit.

Kemudian penelitian yang dilakukan oleh (Badjuri A, 2012) mengenai analisis faktor-faktor yang mempengaruhi Kualitas hasil pemeriksaan audit sektor publik (studi empiris pada bpkp Perwakilan Jawa Tengah). Populasi dalam penelitian ini adalah para auditor sektor publik yang merupakan PNS dan bekerja pada Kantor BPKP Perwakilan Jawa Tengah tahun 2011. Pengumpulan data penelitian menggunakan kuesioner. Penentuan kecukupan sampel menggunakan rumus Slovin karena jumlah populasi sudah diketahui secara pasti. Analisis data penelitian menggunakan regresi linear berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengalaman kerja, independensi dan obyektivitas auditor sector publik tidak berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Sedangkan variabel integritas dan kompetensi berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan yang dihasilkan oleh auditor sektor publik pada kantor BPKP Perwakilan Jateng.

Penelitian yang dilakukan oleh (Imansari & Halim, 2016) mengenai Pengaruh kompetensi, independensi, pengalaman dan etika auditor terhadap kualitas audit (studi empiris pada auditor kantor akuntan publik di kota Malang). Metode penelitian yang digunakan adalah metode kuantitatif, dengan pengujian asumsi klasik dan analisis statistik regresi linier berganda. Metode pengambilan sampel yang digunakan adalah purposive sampling. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa secara simultan kompetensi, independensi, pengalaman dan etika auditor berpengaruh signifikan terhadap terhadap kualitas audit

## **2.2 Landasan Teori**

### **2.2.1 Teori Atribusi**

Atribusi adalah proses menyimpulkan motif, dengan maksud melihat perilakunya dapat diketahui sikap atau karakteristik orang tersebut. Untuk mengetahui apa yang menyebabkan faktor situasional atau personal, maka kita dapat mengamati perilaku sosial individu. Harlod Kelley (1972) dalam teorinya menjelaskan bagaimana seseorang menarik kesimpulan tentang “apa yang menjadi sebab” apa yang menjadi dasar seseorang melakukan suatu perbuatan atau memutuskan untuk berbuat dengan cara-cara tertentu.

Teori atribusi dari Harold Kelley adalah teori atribusi yang paling terkenal diantara teori atribusi lainnya. Teori atribusi diperkenalkan oleh Fritz Heider (1958) pertama kali mengenai atribusi kausalitas. Penentuan faktor internal atau eksternal memperhatikan tiga hal : konsesnsus apakah orang lain bertindak sama seperti penanggap, konsistansi apakah penanggap bertindak sama pada situasi lain, dan kekhasan (*distinctiveness*) apakah orang itu bertindak yang sama pada situasi lain atau hanya pada situasi ini saja. Menurut asumsi para ahli teori atribusi yang merupakan ciri dari teori atribusi menjelaskan bahwa manusia itu rasional dan didorong untuk mengidentifikasi dan memahami struktur penyebab dari lingkungan mereka berada. Hal tersebut menjelaskan bahwa perilaku berhubungan dengan sikap dan karakteristik individu, sehingga sikap dan karakteristik tersebut mampu menghadapi situasi di lingkungan tertentu seperti halnya ketika melakukan pengawasan dan pemeriksaan dalam lembaga pemerintah bagaimana

perilaku Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) dalam bertindak dilakukan harus sesuai kemampuan, kaidah aturan dan prosedur yang relevan di dalam lingkungan tersebut. Dalam penelitian ini, menggunakan teori atribusi karena peneliti melakukan studi empiris untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas hasil audit internal khususnya karakteristik personal auditor itu sendiri. Karakteristik personal seorang auditor sebagai penentu kualitas hasil audit internal yang dilakukannya berasal faktor internal atau eksternal yang mendorong seseorang untuk melakukan suatu tindakannya. Apabila sikap auditor sesuai dengan etika profesi yang berlaku, maka kualitas hasil audit yang dilakukan semakin baik. Sedangkan apabila sikap auditor tidak sesuai etika profesi yang berlaku, maka dikhawatirkan terjadi penyimpangan yang tidak bertanggung jawab berakibat menurunkan kepercayaan masyarakat terhadap auditor pemerintah.

### **2.3 Kualitas Laporan Hasil Audit Internal**

Kualitas auditor memiliki peranan yang sangat penting dalam menghasilkan audit yang berkualitas sehingga dapat mengurangi penyimpangan yang terjadi di perusahaan. Menurut, (De Angelo, 1981 yang diadopsi oleh Badjuri A, 2012) mendefinisikan bahwa kualitas audit merupakan probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Menurut (Rosnidah, 2010), kualitas audit adalah pelaksanaan audit yang dilakukan sesuai dengan standar sehingga mampu mengungkapkan dan melaporkan apabila terjadi pelanggaran yang dilakukan klien. Pada dasarnya, tidak ada definisi yang pasti mengenai bagaimana dan apa kualitas hasil audit itu. Menurut (Alim dkk, 2007) hal itu menyebabkan tidak

terdapatnya pemahaman secara umum mengenai faktor-faktor dalam penyusunan kualitas audit dan sering terjadi konflik peran antara berbagai pengguna laporan audit. Laporan hasil audit merupakan saran pertanggungjawaban internal auditor atas penugasan pemeriksaan oleh pimpinan. Melalui laporan ini internal auditor akan mengungkapkan dan menguraikan kelemahan yang terjadi dan keberhasilan yang telah dicapai. Internal auditor dalam melakukan pemeriksaan senantiasa diikuti dengan pembuatan laporan, yang mana hal ini adalah merupakan hasil akhir dari pekerjaannya. Laporan harus disusun, sehingga pimpinan perusahaan dapat mengerti permasalahannya dan segera mengambil keputusan mengenai tindakan seperlunya. Laporan ini sedapat mungkin ringkas, jelas dan lengkap. Fakta yang dilaporkan harus menggambarkan seluruh kegiatan perusahaan yang diperiksa. Maksudnya laporan harus objektif dan dapat dipertanggungjawabkan dengan bukti-bukti pendukung yang kuat. Tidak mudah untuk menggambarkan dan mengukur kualitas hasil audit secara obyektif dengan beberapa indikator. Hal ini terbukti dari banyaknya penelitian yang menggunakan dimensi kualitas jasa dengan cara yang berbeda-beda. Dari beberapa definisi diatas dapat disimpulkan bahwa kualitas hasil audit internal merupakan kemungkinan yang dilakukan auditor pada saat mengaudit laporan keuangan dapat menemukan pelanggaran dalam sistem akuntansi serta melaporkan ke dalam laporan keuangan auditan, dimana dalam melaksanakan tugas tersebut auditor berpedoman pada standar dan kode etik profesi yang relevan.

## **2.4 Independensi**

Independen berarti auditor tidak mudah dipengaruhi. Auditor harus mandiri dalam melaksanakan pekerjaannya secara obyektif dan bebas. Hal tersebut dimaksudkan bahwa auditor tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun dalam memberikan pendapat, simpulan dan rekomendasi. Independensi merupakan faktor penting menghasilkan audit yang berkualitas, maka harus memenuhi tanggung jawab profesional dalam setiap melaksanakan pekerjaannya. apabila laporan auditan tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan yang tidak sesuai dengan kenyataan maka salah satu penyebabnya adalah hilangnya independensi yang ada pada diri auditor maka hal ini berakibat fatal terhadap hasil auditan. Independensi juga syarat wajib yang harus dipenuhi auditor sebagai pemeriksa yang dapat menentukan kredibilitas diri pemeriksa.

Menurut (Indonesia, 2014;443) menjelaskan bahwa auditor intern harus memiliki independensi dalam melakukan audit dan mengungkapkan pandangan serta pemikiran sesuai dengan profesinya dan standar audit yang berlaku umum.

## **2.5 Obyektivitas**

Menurut (Indonesia, 2014;443) obyektivitas adalah sikap mental yang independen yang harus dipelihara oleh auditor intern dalam melakukan audit. Sikap mental tersebut tercermin dari laporan yang lengkap, obyektifit serta berdasarkan analisis yang cermat dan tidak memihak. Unsur perilaku yang dapat menunjang obyektivitas antara lain: (1) dapat diandalkan dan dipercaya, (2) tidak merangkap sebagai panitia tender, kepanitiaan lain dan 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.

Setiap auditor harus memiliki sikap yang netral dan menghindari konflik kepentingan dalam merencanakan, melaksanakan, dan melaporkan pekerjaan yang dilakukan. Prinsip obyektivitas mengharuskan anggota bersikap adil, tidak memihak, jujur secara intelektual, tidak berprasangka, serta bebas dari benturan kepentingan atau berada di bawah pengaruh pihak lain.

## **2.6 Pengalaman Kerja**

Pengalaman sangat penting diperlukan seorang auditor dalam melaksanakan tugas sesuai standar umum audit. Dimulai dari pendidikan formal diperoleh pengetahuan kemudian memperluasnya dengan pengalaman melalui praktek audit. Namun, juga diperlukan pelatihan yang cukup untuk meningkatkan profesionalitas sebagai auditor.

Pengalaman merupakan atribut yang penting yang dimiliki oleh auditor, hal ini terbukti dengan tingkat kesalahan yang dibuat oleh auditor yang tidak berpengalaman lebih banyak dari pada auditor yang berpengalaman. Seorang auditor dalam beberapa hal diantaranya: 1) mendeteksi kesalahan, 2) memahami kesalahan dan 3) mencari penyebab munculnya kesalahan (Purnamasari, 2005). Kelebihan yang dimiliki seseorang dalam berbagai pengalaman dapat bermanfaat untuk pengembangan keahlian dalam pelaksanaan tugas.

Lamanya masa kerja menentukan kualitas sumber daya manusia, karena lebih lama masa kerja tentunya auditor telah berpengalaman dalam menghadapi dan menyelesaikan temuan masalah pemerintahan pada khususnya. Pengalaman kerja seseorang menunjukkan jenis-jenis pekerjaan yang pernah dilakukan seseorang dan memberikan peluang yang besar bagi seseorang untuk melakukan pekerjaan yang lebih baik. Semakin luas pengalaman kerja seseorang, semakin trampil seseorang dalam melakukan pekerjaan dan semakin sempurna pula pola berpikir dan sikap dalam bertindak untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan (Puspaningsih, 2004).

## **2.7 Integritas**

Integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan merupakan patokan bagi anggota dalam menguji semua keputusannya. Menurut (Gunawan, 2012) Integritas adalah bebas dari benturan kepentingan dan tidak boleh membiarkan faktor salah saji material yang diketahuinya. Hasil pengawasan yang dilakukan auditor dapat dipercaya oleh pengguna apabila auditor selalu menjunjung tinggi kejujuran dan berani menegakkan kebenaran, serta tidak mudah takut berbagai ancaman. Auditor melaksanakan tugasnya dengan bijaksana berarti tidak tergesa-gesa namun sesuai informasi bukti-bukti yang memadai. Penilaian tanggung jawab auditor apabila hasil pengawasan disampaikan dengan seluruh bukti yang mendukung temuan audit didasarkan pada bukti yang relevan dan kompeten.

integritas auditor internal menguatkan kepercayaan dan karenanya menjadi dasar bagi pengendalian atas *judgement* mereka. Integritas merupakan



kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan merupakan patokan bagi anggota dalam menguji semua keputusannya. Integritas mengharuskan anggota untuk mentaati bentuk standar teknis dan etika. Dengan memiliki integritas yang tinggi, maka dapat meningkatkan kualitas hasil audit internal.

## **2.8 Kode Etik**

Auditor wajib mematuhi kode etik sebagai bagian tak terpisahkan dari standar audit. Pengertian etika menurut (Samsi, 2016) adalah seperangkat prinsip moral atau nilai. Kode etik ini dibuat bertujuan untuk mengatur hubungan antara : auditor dengan rekan sekerjanya, auditor dengan atasannya, auditor dengan obyek pemeriksanya, dan auditor dengan masyarakat. Secara umum, etika didefinisikan sebagai nilai-nilai tingkah laku atau aturan-aturan tingkah laku yang diterima dan digunakan oleh suatu golongan tertentu individu (Sari, 2011). Dalam meningkatkan kualitas auditor, maka auditor dituntut selalu menjaga standar dan kode etik profesi. Etika profesi perlu dijunjung tinggi dalam melaksanakan pekerjaannya, hal tersebut dapat meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap auditor itu sendiri. Posisi auditor menjadi sangat dilematis dimana pengguna menuntut untuk dapat memenuhi keinginan mereka, tetapi dalam setiap tindakan auditor dapat melanggar standar profesi sebagai acuan kinerja. Etika membantu manusia melakukan kebebasan dalam bertindak namun harus dapat dipertanggungjawabkan.

Seorang auditor dituntut agar bekerja sesuai profesi dan organisasi serta strandar audit yang merupakan ukuran mutu yang harus dicapai oleh auditor dalam menjalankan tugas auditnya. Apabila auditor tidak dapat memenuhi aturan

tersebut berarti auditor tersebut bekerja dibawah standar dan dapat dianggap melakukan malpraktek. Berdasarkan hal tersebut, etika berkaitan dengan sikap moral berdasar norma-norma yang berlaku, termasuk auditor yang diharapkan masyarakat bertindak dengan prinsip kode etik profesi, jujur, independen, adil dan mengungkapkan kenyataan dengan sebenarnya.

## **2.9 Pengembangan Hipotesis**

Berdasarkan telaah teoritis, hasil-hasil dari penelitian terdahulu serta kerangka pemikiran teoritis tentang independensi, objektivitas, pengalaman kerja, integritas dan kode etik terhadap kualitas laporan hasil audit internal, maka dapat dikembangkan hipotesis dengan penjelasan sebagai berikut :

### **2.9.1 Independensi dan Kualitas Laporan Hasil Audit Internal**

Auditor intern harus memiliki independensi dalam melakukan audit dan mengungkapkan pandangan serta pemikiran sesuai dengan profesinya dan standar audit yang berlaku umum. Independensi tersebut sangat penting agar produk yang dihasilkannya memiliki manfaat yang optimal bagi terselenggara serta terjaminnya kepentingan bank dan masyarakat. Dalam hubungan ini audit intern harus independen dari kegiatan yang diperiksa. Auditor intern dianggap independen apabila dapat bekerja dengan bebas dan objektif. Menurut (Ahmad W, 2011) laporan audit yang dihasilkan tidak akan sesuai kenyataan dan tidak dapat digunakan sebagai pengambilan keputusan jika auditor telah kehilangan independesinya.

Pada penelitian Sukriah dkk (2009) dimana independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Berbeda dari hasil penelitian Alim, dkk

(2007) menunjukkan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Berdasarkan penjelasan tersebut, hipotesis yang dapat dibangun adalah :

**H1: Independensi mempunyai pengaruh terhadap Kualitas Laporan Hasil Audit Internal**

### **2.9.2 Objektivitas dan Kualitas Laporan Hasil Audit Internal**

Obyektifitas merupakan bagian dari prinsip-prinsip perilaku yang harus dipatuhi oleh auditor. Prinsip perilaku obyektifitas berbunyi: “Auditor harus menjunjung tinggi ketidakberpihakan professional dalam mengumpulkan, mengevaluasi, dan memproses data/informasi auditi (Badjuri A, 2012). Setiap auditor harus menjaga objektivitas dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajibannya (Prinsip Etika Profesi Ikatan Akuntan Indonesia, 1998 yang di adopsi oleh Mulyadi, 2002). Dalam prinsip tersebut dinyatakan objektivitas adalah suatu kualitas yang memberikan nilai atas jasa yang diberikan. Prinsip objektivitas mengharuskan anggota bersikap adil, tidak memihak, jujur secara intelektual. Sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Sukriah, dkk (2009) menemukan bahwa obyektifitas berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Berdasar uraian diatas, maka hipotesis yang diajukan adalah :

**H2: Objektivitas mempunyai pengaruh terhadap Kualitas Laporan Hasil Audit Internal**

### **2.9.3 Pengalaman dan Kualitas Laporan Hasil Audit Internal**

Pengalaman merupakan atribut penting dimana auditor memiliki keahlian melaksanakan tugasnya melebihi selektif terhadap informasi mengingat agar tidak terjadi kesalahan lebih besar dalam membuat audit *judgement*. Menurut (Badjuri A, 2012) Auditor yang semakin berpengalaman cenderung mempunyai keunggulan dan kreatifitas dalam mendeteksi, memahami dan mencari sebab dari suatu kesalahan/manipulasi oleh auditee.

Menurut hasil penelitian (Imansari, 2016) menunjukkan hasil bahwa pengalaman auditor mempunyai pengaruh positif terhadap kualitas audit. Demikian juga penelitian (Sukriah, dkk 2009) yang menunjukkan hasil bahwa pengalaman dan lamanya bekerja auditor berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hipotesis ketiga yang dapat diajukan adalah:

**H3: Pengalaman mempunyai pengaruh terhadap Kualitas Laporan Hasil Audit Internal**

### **2.9.4 Integritas dan Kualitas Laporan Hasil Audit Internal**

Integritas merupakan kualitas yang menimbulkan kepercayaan masyarakat dan sebagai pedoman bagi anggota audit melakukan uji keputusan atas pekerjaannya sesuai standar Kode Etik. Teori atribusi digunakan untuk menjelaskan pengaruh integritas terhadap kualitas hasil audit internal. Integritas merupakan faktor internal yang mempengaruhi kualitas hasil audit. Auditor melaksanakan tugas pemeriksaan menjunjung integritas, maka hasil audit yang dilaksanakannya akan berkualitas. Integritas mengharuskan auditor menjalankan segala tugas didasarkan atribut internal dengan menjunjung azaz kejujuran, tidak mencederai

prinsip pada batasan-batasan obyek pemeriksaan yang disepakati, serta dapat mengalahkannya kepentingan diri pribadi.

Penelitian Mabruki dan Winarna (2010) menyatakan bahwa jika auditor memiliki integritas yang baik, maka kualitas audit dapat dicapai. Hasil penelitiannya menemukan bahwa integritas berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil akhir audit. Hipotesis keempat yang diajukan adalah:

#### **H4: Integritas mempunyai pengaruh terhadap Kualitas Laporan Hasil Audit Internal**

##### **2.9.5 Kode Etik dan Kualitas Laporan Hasil Audit Internal**

Kode etik merupakan penjabaran dari definisi auditor internal yang memiliki dua elemen penting, yaitu prinsip (*integrity, objectivity, confidentiality, competency*) dan *rules of conduct* yang mendeskripsikan norma-norma dalam bertindak dan bertingkah laku yang benar (Indonesia, 2014;443). Sesuai teori atribusi yang digunakan untuk menjelaskan pengaruh etika audit terhadap kualitas hasil audit internal. Perilaku auditor beretika dipengaruhi faktor internal yang mempengaruhi kualitas hasil audit internal.

Kualitas audit yang baik dapat dihasilkan oleh auditor yang memiliki norma dan etika tinggi sesuai standar audit. Shaub et al (1993) yang di adopsi dari Hutabarat (2012) menyatakan bahwa auditor yang kurang menjaga atau mempertahankan etika profesi maka cenderung kurang skeptis dalam pelaksanaan audit, sehingga mempengaruhi kualitas audit. Hasil penelitian yang dilakukan oleh (Imansari, 2016) etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Untuk meningkatkan kualitas audit, auditor dituntut dapat menjunjung tinggi etika dan

menjaga profesionalisme sesuai standar dan kode etik profesi. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis yang dirumuskan adalah:

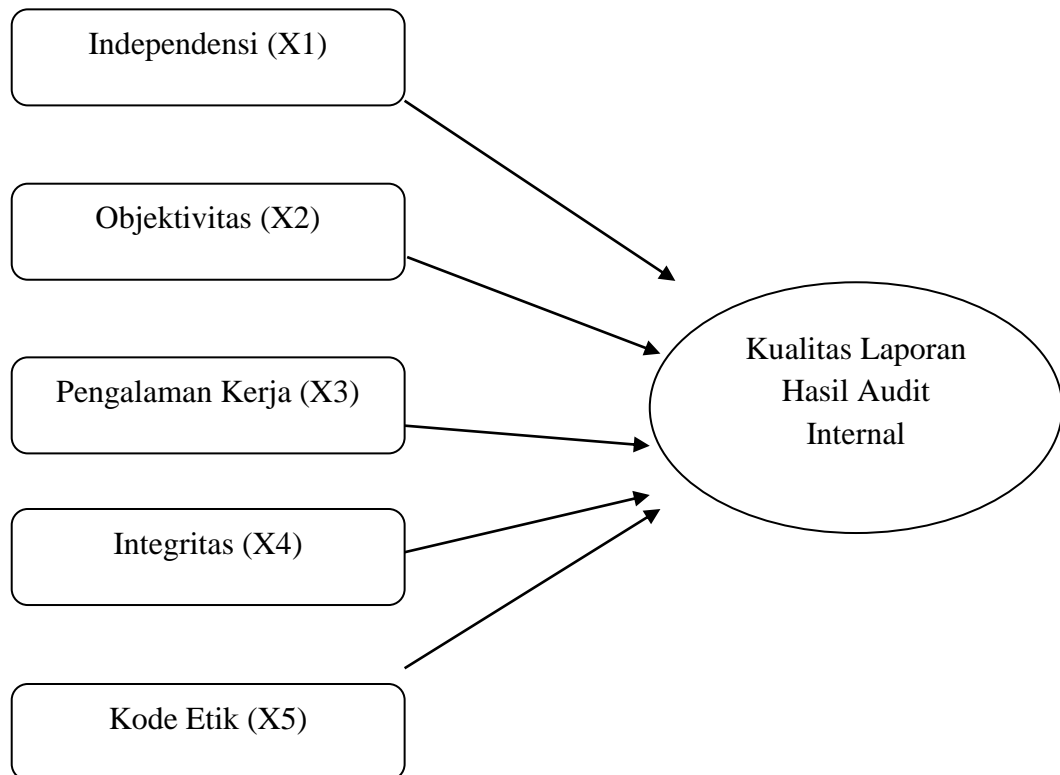
**H5: Etika Auditor mempunyai pengaruh terhadap Kualitas Laporan Hasil Audit Internal**

**2.10 Kerangka Konseptual**

Guna mendapatkan laporan hasil audit yang baik, faktor-faktor berpengaruh diantaranya independensi, obyektivitas, pengalaman kerja, integritas dan kode etik merupakan pemicu keberhasilan auditor dalam menjalankan pekerjaannya, sehingga hasilnya baik dan optimal. Sesuai dengan teori atribusi yang menjelaskan proses bagaimana menentukan penyebab dan motif tentang perilaku seseorang. Dalam hal ini, karakteristik personal Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) sebagai penentu kualitas hasil audit internal apakah berasal dari faktor internal atau eksternal yang mendorong seseorang untuk melakukan suatu tindakan (pemeriksaan) pada lingkungan yang relevan. Dengan independensi menunjukkan auditor tidak dapat dipengaruhi oleh berbagai kepentingan. Seorang auditor yang tinggi independensi, maka semakin baik kualitas hasil auditnya. Obyektivitas menunjukkan auditor yang jujur dan bebas dari pengaruh subyektif pihak-pihak berkepentingan. Seorang auditor yang benar-benar objektif mampu meningkatkan kualitas hasil audit.

Kemudian pengalaman kerja auditor yang memiliki masa kerja semakin lama, mampu meningkatkan kualitas hasil auditnya. Integritas merupakan landasan membangun kepercayaan dan dasar pengambilan keputusan. Dengan

sikap jujur, bijaksana, berani dan tanggung jawab dalam tindakan yang diambil auditor, maka semakin baik kualitas laporan hasil audit internal. Pada dasarnya setiap tindakan harus mematuhi etika sebagai prinsip moral yang wajib dipegang teguh seorang auditor. Semakin tinggi kepatuhan auditor terhadap etika audit maka kualitas hasil audit semakin tinggi pula. Hubungan logis antara variabel independen dan variabel dependen digambarkan secara ilustratif dengan kerangka pemikiran penelitian berikut ini.



**Gambar 2.1 Kerangka Konseptual**