

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Orientasi Etika

2.1.1.1 Teori Etika

Etika merupakan suatu prinsip moral dan perbuatan yang menjadi landasan bertindak seseorang sehingga apa yang dilakukannya dipandang oleh masyarakat sebagai perbuatan terpuji dan meningkatkan martabat dan kehormatan seseorang (Munawir, 1997). Etika sangat erat kaitannya dengan perilaku bermoral. Moral adalah sikap mental dan emosional yang dimiliki oleh individu sebagai anggota kelompok sosial dalam melakukan tugas-tugas atau fungsi yang diharuskan kelompoknya serta loyalitas pada kelompoknya (Sukanto, 2010). Etika secara harfiah berasal dari kata Yunani yaitu “*ethos*” (*tunggal*) atau “*ta estha*” (*jamak*) yang berarti kebiasaan hidup yang baik, baik pada diri seorang maupun suatu masyarakat yang diwariskan dari satu generasi ke generasi yang lain. (Velasque, 2005:7). Kamus Bahasa Indonesia (1998) menyebutkan etika memiliki tiga arti yang salah satunya adalah nilai mengenai benar atau salah yang dianut suatu golongan atau masyarakat. Sedangkan etika dalam bahasa latin yaitu *ethica* yang berarti falsafah moral. Etika adalah tatanan moral yang telah disepakati bersama dalam suatu profesi dan ditujukan untuk anggota profesi (Risa 2011). Bertens (2000) menyebutkan bahwa teori etika dapat membantu proses

pengambilan keputusan yang berhubungan dengan moral dan justifikasi terhadap keputusan tersebut.

Menurut Islahuzzaman (2012:139) etika adalah sebagai berikut:

“Seperangkat prinsip atau nilai-nilai moral yang mengindikasikan bagaimana seseorang harus bertingkah laku.”

Sedangkan Menurut Sarimah (2008:5-6) teori etika dikembangkan dalam dua bagian, yaitu:

1. Teori Deontologi (Etika Kewajiban)
2. Teori Teleologi

Adapun penjelasan mengenai hal tersebut adalah sebagai berikut:

1. Teori Deontologi (Etika Kewajiban)

Etika deontologi adalah sebuah istilah yang berasal dari kata Yunani ‘deon’ yang berarti kewajiban dan ‘logos’ berarti ilmu atau teori. Teori deontologi menilai suatu tindakan dinilai baik atau buruk berdasarkan apakah tindakan itu sesuai atau tidak dengan kewajiban. Dengan kata lain, suatu tindakan dianggap baik karena tindakan itu memang baik pada dirinya sendiri, sehingga merupakan kewajiban yang harus kita lakukan. Sebaliknya, suatu tindakan dinilai buruk secara moral sehingga tidak menjadi kewajiban untuk kita lakukan. Bersikap adil adalah tindakan yang baik, dan sudah kewajiban kita untuk bertindak demikian. Sebaliknya, pelanggaran terhadap hak orang lain atau mencurangi orang lain adalah tindakan yang buruk pada dirinya sendiri sehingga wajib dihindari. Ada tiga prinsip yang harus dipenuhi dalam menerapkan teori deontologi yaitu :

1. Supaya tindakan punya nilai moral, tindakan ini harus dijalankan berdasarkan kewajiban.
2. Nilai moral dari tindakan ini tidak tergantung pada tercapainya tujuan dari tindakan itu melainkan tergantung pada kemauan baik yang mendorong seseorang untuk melakukan tindakan itu, berarti walaupun tujuan tidak tercapai, tindakan itu sudah dinilai baik.
3. Sebagai konsekuensi dari kedua prinsip ini, kewajiban adalah hal yang niscaya dari tindakan yang dilakukan berdasarkan sikap hormat pada hukum moral universal.

2. Teori Teleologi

Teleologi berasal dari akar kata Yunani yaitu telos, yang berarti akhir, tujuan, maksud, dan logos, perkataan. Teleologi adalah ajaran yang menerangkan segala sesuatu dan segala kejadian menuju pada tujuan tertentu. Tujuan, hasil, sasaran atau akibat bisa dilihat dari dua segi, yaitu :

1. Dilihat dari sudut apa hasil, sasaran atau akibat tersebut Dilihat dari sudut apa, dikenal ada dua versi teleologi, yaitu hedonisme yang berarti kenikmatan dan eudaimonisme yang berarti kebahagiaan.
2. Dilihat dari sudut untuk siapa hasil, sasaran atau akibat tersebut. Jika dilihat dari sudut untuk siapa hasil, sasaran atau

akibat tersebut, maka hedonism dan eudaimonisme tergolong egois sehingga disebut juga egoism etis.

Audry (2010) menyebutkan etika merupakan suatu prinsip moral dan perbuatan yang menjadi landasan bertindak seseorang sehingga apa yang dilakukannya dipandang oleh masyarakat sebagai perbuatan terpuji dan meningkatkan martabat dan kehormatan seseorang. Dalam kode etik profesi akuntan diatur berbagai masalah, baik masalah prinsip yang harus melekat pada diri auditor, maupun standar teknis pemeriksaan yang juga harus diikuti oleh auditor, juga bagaimana ketiga pihak melakukan komunikasi atau interaksi (Syaikul Falah, 2006). Syarifuddin (2005) mengatakan dalam kode etik yang berkaitan dengan masalah prinsip bahwa auditor harus menjaga, menjunjung, dan menjalankan nilai-nilai kebenaran dan moralitas, seperti bertanggungjawab (responsibility), berintegritas (integrity), bertindak secara objektif (objectivity) dan menjaga independensinya terhadap kepentingan berbagai pihak (independence), dan hati-hati dalam menjalankan profesi (due care).

Auditor BPKP merupakan salah satu profesi yang tidak terlepas dari permasalahan dilema etika. Auditor harus mempertimbangkan berbagai hal didalam mengambil keputusan untuk pihak-pihak yang berkepentingan atas laporan hasil audit.

2.1.1.2 Etika Profesi

Etika profesi merupakan salah satu unsur penting dari setiap profesi, tak terkecuali profesi akuntansi. Auditor merupakan profesi yang keberadaannya tergantung pada kepercayaan dari masyarakat. Sebagai sebuah profesi yang

kinerjanya diukur dari profesionalismenya, auditor harus memiliki keterampilan, pengetahuan, dan karakter. Penguasaan keterampilan dan pengetahuan tidaklah cukup bagi auditor untuk menjadi profesional. Karakter diri yang dicirikan oleh ada dan tegaknya etika profesi merupakan hal penting yang harus dikuasainya pula (Unti Ludigdo, 2007).

Etika profesi yang biasanya diwujudkan dalam kode etik atau kode perilaku profesional, dirancang untuk menyediakan pedoman tentang perilaku para anggota agar jasa yang ditawarkan akan memenuhi standar mutu yang tinggi dan reputasi profesi tidak dikorbankan. Kode etik diperlukan dalam profesi akuntansi karena akuntan memiliki posisi sebagai kepercayaan dan menghadapi benturan kepentingan (Arianti, 2012).

Etika profesi yang biasanya diwujudkan dalam kode etik atau kode perilaku profesional dirancang untuk memberikan pedoman bagi para anggota mengenai perilaku agar jasa yang ditawarkan akan memenuhi standar mutu yang tinggi. Di Indonesia kode etik seorang akuntan diatur dalam Kode Etik Akuntan Indonesia yang mempunyai struktur seperti kode etik AICPA.

Menurut Soekrisno Agoes (2012:42-43) prinsip Etika Profesi yang merupakan landasan perilaku etika professional terdiri atas 8 prinsip, yaitu:

1. Tanggung jawab profesi
2. Kepentingan umum (publik)
3. Integritas
4. Objektivitas
5. Kompetensi dan kehati-hatian professional
6. Kerahasiaan
7. Perilaku professional
8. Standar teknis.

Adapun penjelasan mengenai hal tersebut adalah sebagai berikut:

1. Tanggung jawab profesi

Dalam melaksanakan tanggung jawabnya sebagai profesional, tiap anggota harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukan.

2. Kepentingan umum (publik)

Setiap anggota berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik atau akuntan memegang kepentingan publik dan menunjukkan komitmen atas profesionalisme.

3. Integritas

Untuk memelihara dan meningkatkan kepercayaan publik, tiap anggota harus memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan integritas setinggi mungkin.

4. Objektivitas

Setiap anggota harus menjaga objektivitas dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajiban profesionalnya.

5. Kompetensi dan kehati-hatian professional

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan kehati-hatian, kompetensi dan ketekunan serta memiliki kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan ketrampilan profesional pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa klien atau pemberi kerja memperoleh manfaat dari jasa profesional yang kompeten berdasarkan perkembangan praktik dan teknik yang paling mutakhir.

6. Kerahasiaan

Setiap anggota harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesional dan tidak boleh memakai atau mengungkapkan informasi tersebut tanpa persetujuan, kecuali bila ada hak atau kewajiban profesional atau hukum untuk mengungkapkannya.

7. Perilaku professional

Setiap anggota harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.

8. Standar teknis.

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya sesuai dengan standar teknis dan standar profesional yang relevan.

2.1.1.3 Perilaku Etis Auditor

Menurut Ricky W. Griffin dan Ronald J. Ebert (2006: 58) perilaku etis merupakan perilaku yang sesuai dengan norma-norma sosial yang diterima secara umum sehubungan dengan tindakan-tindakan yang benar dan baik.

Perilaku etis ini dapat menentukan kualitas individu (karyawan) yang dipengaruhi oleh faktor-faktor yang diperoleh dari luar yang kemudian menjadi prinsip yang dijalani dalam bentuk perilaku.

Menurut (Arifiyani, 2012) Faktor-faktor yang mempengaruhi perilaku etis

yaitu:

1. Budaya Organisasi
2. Kondisi Politik
3. Perekonomian global

Adapun penjelasan mengenai hal tersebut sebagai berikut:

1. Budaya organisasi

Budaya organisasi merupakan sistem makna bersama yang dianut oleh anggota-anggota yang membedakan organisasi itu dari organisasi yang lain. Dengan demikian budaya organisasi adalah nilai yang dirasakan bersama oleh anggota organisasi yang diwujudkan dalam bentuk sikap perilaku pada organisasi.

2. Kondisi politik

Kondisi politik merupakan rangkaian asas atau prinsip, keadaan, jalan, cara atau alat yang akan digunakan untuk mencapai tujuan. Pencapaian itu dipengaruhi oleh perilaku-perilaku insan/individu atau kelompok guna memenuhi hak dan kewajibannya.

3. Perekonomian global

Perekonomian global merupakan kajian tentang pengurusan sumber daya materian individu, masyarakat, dan negara untuk meningkatkan kesejahteraan hidup manusia. Perekonomian global merupakan suatu ilmu tentang perilaku dan tindakan manusia untuk memenuhi kebutuhan hidupnya yang bervariasi dan berkembang dengan sumber daya yang ada melalui pilihan-pilihan kegiatan produksi, konsumsi dan atau distribusi.

Kemudian mengenai prinsip-prinsip etis dikemukakan oleh Arens (2006:108) yakni:

- a. Tanggung jawab
- b. Kepentingan public
- c. Integritas
- d. Objektivitas dan Independensi
- e. Keseksamaan
- f. Ruang lingkup dan Sifat Jasa

Adapun penjelasan mengenai hal tersebut adalah sebagai berikut:

a. Tanggung Jawab

Dalam mengemban tanggungjawabnya sebagai profesional, para anggota harus melaksanakan pertimbangan profesional dan moral yang sensitif dalam semua aktivitas mereka.

b. Kepentingan Publik

Para anggota harus menerima kewajiban untuk bertindak sedemikian rupa agar dapat melayani kepentingan publik, serta menunjukkan komitmennya dan profesionalnya.

c. Integritas

Untuk mempertahankan dan memperluas kepercayaan publik, para anggota harus melaksanakan seluruh tanggung jawab profesionalnya dengan tingkat integritas tinggi.

d. Objektivitas dan Independensi

Anggota harus mempertahankan objektivitas dan bebas dari konflik kepentingan dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya.

e. Keseksamaan

Anggota harus mempertahankan standar teknis dan etis profesi, terus berusaha keras meningkatkan kompetensi dan mutu jasa yang diberikannya, serta melaksanakan tanggung jawab profesional serta sesuai dengan kemampuan terbaiknya.

f. Ruang Lingkup dan Sifat Jasa

Anggota yang berpraktik bagi publik harus memperhatikan prinsip-prinsip Kode Perilaku Profesional dalam menentukan ruang lingkup dan sifat jasa yang akan diberikan. Perilaku etis auditor adalah suatu kemampuan auditor untuk mempertimbangkan etika dan perilaku dalam pelaksanaan audit, dengan cara mengakui masalah etika yang timbul pada saat audit (Dani, 2013). Dalam aturan etika IAI-KASP juga memuat tujuh prinsip-prinsip dasar perilaku etis auditor. Ketujuh prinsip dasar tersebut adalah integritas, obyektivitas, kompetensi dan kehati-hatian, kerahasiaan, ketepatan bertindak, dan standar teknis dan profesional.

2.1.1.4 Orientasi Etika

Orientasi etika merupakan alternatif pola perilaku seseorang untuk menyelesaikan dilema etika dan konsekuensi yang diharapkan oleh fungsi yang berbeda. Orientasi etika berhubungan dengan faktor eksternal seperti lingkungan budaya, lingkungan industri, lingkungan organisasi dan pengalaman pribadi yang merupakan faktor internal individu tersebut. Norma etis, standar perilaku individu,

standar perilaku dalam keluarga, serta standar perilaku dalam komunitas mengarahkan perilaku seseorang untuk mengenali permasalahan (Sholihah, 2010).

Orientasi etika merupakan bagaimana pandangan seseorang mengenai etika itu sendiri. Forsyth (1980) menyebutkan bahwa orientasi etis dikendalikan oleh dua karakteristik, yaitu idealisme dan relativisme.

1. Idealisme

Idealisme mengacu pada suatu hal yang dipercaya oleh individu dengan konsekuensi yang dimiliki dan diinginkannya tidak melanggar nilai-nilai moral. Atau dapat dikatakan dalam setiap tindakan yang dilakukan harus berpijak pada nilai-nilai moral yang berlaku dan tidak sedikitpun keluar dari nilai-nilai tersebut (mutlak). Idealisme didefinisikan sebagai suatu sikap yang menganggap bahwa tindakan yang tepat atau benar akan menimbulkan konsekuensi atau hasil yang diinginkan. Seseorang yang idealis mempunyai prinsip bahwa merugikan orang lain adalah hal yang selalu dapat dihindari dan mereka tidak akan melakukan tindakan yang mengarah pada tindakan yang berkonsekuensi negatif. Jika terdapat dua pilihan yang keduanya akan berakibat negatif terhadap individu lain, maka seorang yang idealis akan mengambil pilihan yang paling sedikit mengakibatkan akibat buruk pada individu lain. Orientasi etis idealisme dapat diukur dengan tindakan tidak boleh merugikan orang lain, selalu memikirkan kehormatan dan kesejahteraan anggota, perbuatan bermoral tanpa menimbang positif atau negatif, tindakan bermoral adalah tindakan yang bersifat ideal.

2. Relativisme

Relativisme adalah suatu sikap penolakan terhadap nilai-nilai moral yang absolut dalam mengarahkan perilaku. Dalam hal ini individu masih mempertimbangkan beberapa nilai dari dalam dirinya maupun lingkungan sekitar. Relativisme etis merupakan teori yang menyatakan bahwa suatu tindakan dapat dikatakan etis atau tidak, benar atau salah, yang tergantung kepada pandangan masyarakat. Teori ini meyakini bahwa tiap individu maupun kelompok memiliki keyakinan etis yang berbeda. Dengan kata lain, relativisme etis maupun relativisme moral adalah pandangan bahwa tidak ada standar etis yang secara absolute benar. Dalam penalaran moral seorang individu, ia harus selalu mengikuti standar moral yang berlaku dalam masyarakat dimanapun ia berada. Secara garis besar ada 3 pihak yang melakukan penolakan, mereka sama-sama menolak bahwa nilai-nilai moral yang berlaku mutlak dan umum. Pihak pertama berpendapat bahwa ternyata nilai moral di berbagai masyarakat dan kebudayaan tidaklah sama. Pihak kedua menyatakan bahwa suatu nilai moral tidak pernah berlaku mutlak, mereka memasang nilai atau norma sendiri yaitu bahwa suatu nilai moral tidak boleh mengikat secara mutlak.

Pihak ketiga mendekati nilai moral dari segi yang lain yaitu dari segi metode etika, disini mereka menolak norma moral secara mutlak berdasar logika tiap-tiap individu itu sendiri. Orientasi etis relativisme ini dapat diukur dengan indikator nilai moral di berbagai masyarakat dan kebudayaan tidaklah sama, prinsip moral dipandang sebagai sesuatu yang sifatnya subyektif nilai moral tidak pernah berlaku mutlak, penetapan aturan etika secara tegas akan menciptakan

hubungan manusia yang lebih baik, dan kebohongan dinilai bermoral atau tidak tergantung pada situasi yang mengelilinginya (Lia Nurfarida, 2011).

Meskipun idealisme dan relativisme merupakan dua karakteristik, namun bukan berarti bertolak belakang, tetapi merupakan skala yang terpisah, yang terkadang masih saling mempengaruhi di dalam diri setiap individu. Selanjutnya, Forsyth (1980) menyilangkan secara ekstrim idealisme tinggi-rendah dengan relativisme tinggi rendah, sehingga membentuk empat klasifikasi orientasi etika : (1) Situasionisme, (2) Absolutisme, (3) Subyektif dan (4) Eksepsionis. Penjelasan mengenai empat klasifikasi sikap orientasi etika tersebut dijelaskan dalam table.

Tabel 1.1
Klasifikasi Sikap Orientasi Etika

Idealisme	Relativisme	
	Tinggi	Rendah
Tinggi	Situasionis: mendukung analisis individual terhadap tindakan dalam setiap situasi	Absolutis: menganggap bahwa hasil terbaik bias selalu dicapai dengan mengikuti aturan moral universal
Rendah	Subyektivis: penilaian berdasarkan nilai-nilai dan perspektif pribadi	Eksepsionis: aturan moral universal memandu pertimbangan tetapi secara pragmatis terbuka pengecualian

2.1.2 Independensi

2.1.2.1 Pengertian Independensi

Independensi merupakan terjemahan kata independence yang berasal dari Bahasa Inggris, yang artinya “dalam keadaan independen”, adapun arti kata independen bermakna ”tidak tergantung atau dikendalikan oleh (orang lain atau benda), tidak mendasarkan pada diri pada orang lain, bertindak atau berpikir sesuai dengan kehendak hati, bebas dari pengendalian orang lain, tidak dipengaruhi oleh orang lain.

Menurut Arens, Elder, Bealey (2014:111) menjelaskan independensi sebagai berikut:

“independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias. Independensi sangat penting bagi auditor untuk dijaga dalam melaksanakan tanggung jawabnya”.

Menurut Mulyadi (2010:26-27) menjelaskan bahwa independensi adalah sebagai berikut :

”Independensi adalah sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya”.

Tuanakotta (2011:64) menyatakan pengertian independensi adalah sebagai berikut:

“Independensi mencerminkan sikap tidak memihak serta tidak dibawah pengaruh tekanan atau pihak tertentu dalam mengambil suatu tindakan dan keputusan.”

Sedangkan menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN, 2007) menjelaskan bahwa Independensi adalah sebagai berikut:

“Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksa, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya”.

Sedangkan pengertian independensi menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010 : 51) yaitu:

“Independensi adalah cara pandang yang tidak memihak di dalam pelaksanaan pengujian, evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit”.

Dalam menjalankan tugasnya, auditor harus selalu mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam standar profesional akuntan publik yang ditetapkan oleh IAI.

Dalam Kode Etik Akuntan Indonesia pasal 1 ayat 2 menyatakan bahwa setiap anggota harus mempertahankan integritas, objektivitas dan independensi dalam melaksanakan tugasnya. Seorang auditor yang menegakan independensinya, tidak akan terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri auditor dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam pemeriksaan. Independensi dalam penampilan akuntan public dianggap rusak jika ia mengetahui atau patut mengetahui keadaan atau hubungan yang mungkin mengkompromikan independensinya.

Sedangkan Independensi menurut pendapat Sukrisno Agoes dan I Cenik Ardana (2009:146) adalah sebagai berikut:

“Independensi mencerminkan sikap tidak memihak serta tidak dibawah pengaruh atau tekanan pihak tertentu dalam mengambil keputusan dan tindakan.”

Berdasarkan penjelasan di atas, maka Independensi auditor pemerintah adalah sikap tidak memihak kepada kepentingan siapa pun dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan yang dibuat oleh pihak manajemen. Auditor pemerintah berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada pemerintah, namun juga kepada lembaga perwakilan dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan auditor pemerintah.

2.1.2.2 Macam-Macam Independensi dalam *Auditing*

Menurut Hekinus Manao (2002) mengungkapkan ada tiga macam jenis independensi dalam auditing, yaitu :

1. Independensi program
2. Independensi Investigasi
3. Independensi Pelaporan

Berikut ini akan dibahas secara ringkas rasionalisasi (dasar pemikiran) dari independensi program, independensi Investasi, Independensi Pelaporan.

1. Independensi program

Independensi Program adalah kebebasan auditor dari pengaruh dan kendali pihak mana pun, termasuk kliennya, dalam penentuan sasaran dan ruang lingkup pengujiannya, dalam hal penerapan prosedur audit yang

dipandang perlu, dan dalam hal pemilihan teknik audit yang hendak digunakan. Independensi ini harus nyata pada seluruh tahap perencanaan dengan upaya mencegah keinginan manajemen klien yang cenderung menghindari cakupan audit pada bidang-bidang yang sensitif, atau hanya menginginkan dilaksanakannya prosedur atau teknik pemeriksaan tertentu.

2. Independensi Investigasi

Independensi investigasi adalah Independensi investigasi adalah kebebasan auditor dari pengaruh atau kendali pihak lain, termasuk manajemen auditan dalam melakukan aktivitas pembuktian yang diperlukannya, termasuk dalam hal akses terhadap semua sumber data atau informasi yang diperlukan, dukungan teknis dari pihak auditan dalam rangka pemeriksaan lapangan atau pengujian fisik, dan pemerolehan keterangan dari setiap pejabat atau personil organisasi.

3. Independensi Pelaporan

Independensi pelaporan dimaksudkan agar auditor memiliki kebebasan tanpa pengaruh dan kendali klien atau pihak lain dalam mengemukakan fakta yang telah diuji, atau dalam menetapkan judgment serta simpulannya, maupun dalam menyampaikan opini serta rekomendasinya. Termasuk dalam hal ini adalah kebebasan dari pengaruh auditan dalam pemilihan bahasa atau kata-kata, maupun urutan temuan sebagaimana hendak dimuat dalam laporan. Dengan demikian, harus ada jaminan penuh bahwa klien tidak mempengaruhi materi laporan audit.

Menurut Soekrisno Agoes (2012:34-35) mengategorikan independensi kedalam dua aspek yaitu:

1. Independensi *in Fact* (Independensi dalam fakta)
2. Independensi *in Appearance* (Independensi dalam penampilan)

Adapun penjelasannya adalah sebagai berikut:

1. Independensi dalam fakta (*independen in fact*)

Independensi dalam fakta (*independen in fact*) ada bila auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak biasa dan sikap yang tidak memihak sepanjang pelaksanaan auditnya.

2. *Independensi in Appearance* (Independensi dalam penampilan)

Merupakan pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit. Meskipun auditor independen telah menjalankan audit secara independen dan objektif, pendapatnya yang dinyatakan melalui laporan audit tidak akan dipercaya oleh para pemakai jasa auditor independen bila tidak mampu mempertahankan independensi dalam penampilan. Independensi dalam penampilan ditentukan oleh kesan masyarakat terhadap independensi akuntan publik secara maupun keseluruhan.

2.1.2.3 Kode Etik Independensi

Menurut Peraturan BPK RI nomor 2 tahun 2007 terdapat kode etik Independensi Auditor Yaitu:

1. Menghindari upaya meminta dan atau mencari informasi diluar konteks pelaksanaan.

2. Tidak mengkomunikasikan aspek temuan dan/atau hasil audit kepada pihak lain yang tidak ada hubungannya dengan pelaksanaan tugas.
3. Menghindari permintaan pelayanan dan fasilitas kepada auditan baik kepentingan kolektif maupun bersifat pribadi.

2.1.2.4 Faktor-faktor Yang Dapat Mempengaruhi Independensi

Menurut Mulyadi dan Kannaka Puradiredja (2002:52) Faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor independen diantaranya:

1. Hubungan keluarga akuntan berupa suami/istri, saudara sedarah semenda dengan klien
2. Besar audit fee yang dibayar oleh klien tertentu
3. Hubungan usaha dan keuangan dengan klien, keuntungan dan kerugian yang terkait dengan usaha klien
4. Pemberian fasilitas dan bingkisan (*gifts*) oleh klien
5. Keterlibatan dalam usaha yang tidak sesuai
6. Pelaksanaan jasa lain untuk klien audit

Menurut Supriyono (1998) Faktor –faktor yang mempengaruhi independensi antara lain:

1. Ikatan kepentingan keuangan
2. Jasa-jasa lain selain jasa audit
3. Lamanya hubungan atau penugasan audit
4. Ukuran kantor akuntan publik
5. Persaingan antar kantor
6. *Audit Fee*
7. Tekanan peran (*Role Stress*)
8. Tekanan Kesesuaian (*Conformity Pressure*)
9. *Audit Delay*

Adapun penjelasan mengenai hal tersebut diatas adalah sebagai berikut:

1. Ikatan kepentingan keuangan

Auditor dapat kehilangan independensinya apabila mempunyai kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien yang diauditnya.

Beberapa jenis ikatan keuangan dan hubungan usaha tersebut diantaranya selama perjanjian kerja atau saat menyatakan opininya, akuntan publik atau kantornya memiliki kepentingan keuangan langsung dan tidak langsung yang material didalam perusahaan yang menjadi kliennya. Misalnya, memiliki utang atau piutang pada perusahaan yang diaudit, menjadi *trustee* atau eksekutor atau administrator atas satu atau beberapa estate memiliki kepentingan keuangan langsung, dan lain sebagainya.

2. Jasa-jasa lain selain jasa audit

Aktivitas auditor selain memberikan jasa audit juga memberikan jasa-jasa lain. Misalnya, jasa perpajakan, jasa konsultasi manajemen, serta jasa akuntansi dan pembukuan. Pemberian jasa lain ini memungkinkan hilangnya independensi akuntan publik karena akuntan publik akan cenderung memihak kepada kliennya.

3. Lamanya hubungan atau penugasan audit

Lamanya penugasan audit digolongkan menjadi dua. Yaitu, lima tahun atau kurang, atau lebih dari lima tahun. Penugasan lebih dari lima tahun dianggap dapat mempengaruhi independensi akuntan publik secara negatif.

4. Ukuran kantor akuntan publik

Kantor akuntan publik yang lebih besar tidak begitu tergantung pada salah satu klien saja. Hilangnya satu klien tidak akan begitu mempengaruhi pendapatnya. Sehingga kantor akuntan publik yang lebih besar dipercaya akan lebih independen dibandingkan dengan kantor akuntan publik yang

kecil.

5. Persaingan antar kantor

Persaingan antar kantor akuntan publik yang tajam kemungkinan akan berdampak secara signifikan terhadap independensi kantor akuntan publik sebab, setiap kantor akuntan publik mempunyai kekhawatiran akan kehilangan kliennya.

Kantor akuntan publik dihadapkan pada dua pilihan. Yaitu, akan kehilangan kliennya karena klien mencari kantor akuntan publik lain atau mengeluarkan opini sesuai dengan keinginan klien.

6. Audit Fee

Audit fee yang besar jumlahnya kemungkinan akan mengakibatkan berkurangnya independensi akuntan publik. Hal ini setidaknya disebabkan oleh dua hal. Pertama, kantor akuntan yang melakukan audit merasa tergantung pada klien sehingga cenderung segan untuk menolak keinginan klien. Kedua, jika memberikan opini yang tidak sesuai dengan keinginan klien, maka akan muncul kekhawatiran kantor akuntan akan kehilangan kliennya mengingat pendapatan yang diterima relatif besar.

7. Tekanan peran (*Role Stress*)

Tekanan peran yaitu seberapa luas ekspektasi serangkaian peran anggota organisasi adalah tidak jelas/ membingungkan (*ambiguous*) atau tidak sesuai satu dengan lainnya/ bertentangan (*conflict*). Tekanan peran mencakup konflik peran (*role conflict*) dan ketidakjelasan peran (*role ambiguity*). Konflik peran didefinisikan oleh Wolfe dan Snoke (1962)

sebagai kejadian yang simultan dari dua tekanan atau lebih seperti ketaatan pada satu hal akan membuat sulit atau tidak mungkin untuk menaati yang lainnya. Sedangkan ketidakjelasan peran adalah tidak adanya informasi yang memadai yang diperlukan seseorang untuk menjalankan perannya dengan cara yang memuaskan (Khan dkk.,1946).

8. Tekanan Kesesuaian (*Conformity Pressure*)

Conformity atau peneliti menyebutnya dengan pengaruh sosial yaitu, mengacu kepada perilaku yang dipengaruhi oleh contoh-contoh yang diberikan oleh rekan kerja, bukan oleh intruksi dari figur otoritas. Seseorang/auditor akan menyesuaikan diri mereka dengan situasi pengaruh normatif karena mereka takut terhadap konsekuensi negatif atas penampilan yang menyimpang.

9. Audit Delay

Audit delay yaitu rentang waktu penyelesaian pelaksanaan audit laporan keuangan tahunan, yang biasanya diukur berdasarkan lamanya hari yang dibutuhkan untuk memperoleh laporan independen atas audit laporan keuangan tahunan perusahaan sejak penugasan audit sampai dengan pelaporan audit independen diterbitkan. Suksesnya audit sangat erat terkait dengan kinerja tim audit serta supervisi oleh pengendali teknis dan pengendali mutu tim audit dituntut untuk dapat memenuhi standar waktu sebagaimana yang tertuang dalam program audit yang sudah ditetapkan.

2.1.2.5 Gangguan Independensi

Di dalam Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan No. 01 Tahun 2007, Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) (2007), juga dijelaskan bahwa terdapat tiga macam gangguan terhadap independensi, yaitu:

1. “Gangguan Organisasi
2. Gangguan Ekstern
3. Gangguan Pribadi”

Penjelasan mengenai ketiga gangguan tersebut adalah sebagai berikut:

1. Gangguan Pribadi

Gangguan pribadi adalah gangguan yang disebabkan oleh suatu hubungan dan pandangan pribadi yang mungkin mengakibatkan auditor membatasi lingkup pertanyaan dan pengungkapan atau melemahkan temuan dalam segala bentuknya.

Gangguan pribadi meliputi antara lain:

- a. Memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung maupun tidak langsung pada entitas atau program yang diperiksa.
- b. Memiliki hubungan pertalian darah ke atas, ke bawah, atau semenda sampai dengan derajat kedua dengan jajaran manajemen entitas atau program yang diperiksa atau sebagai pegawai dari entitas yang diperiksa, dalam posisi yang dapat memberikan pengaruh langsung dan signifikan terhadap entitas atau program yang diperiksa.
- c. Pernah bekerja atau memberikan jasa kepada entitas atau program yang diperiksa dalam kurun waktu dua tahun terakhir.

- d. Mempunyai hubungan kerjasama dengan entitas atau program yang diperiksa.

2. Gangguan Ekstern

Gangguan ekstern adalah gangguan yang berasal dari pihak ekstern yang dapat membatasi pelaksanaan pemeriksaan atau mempengaruhi kemampuan auditor dalam menyatakan pendapat atau simpulan hasil pemeriksaan secara independen dan objektif. Gangguan ekstern meliputi antara lain:

- a. Campur tangan atau pengaruh pihak ekstern yang membatasi atau mengubah lingkup audit secara tidak semestinya.
- b. Campur tangan pihak ekstern terhadap pemilihan dan penerapan prosedur audit atau pemilihan sampel audit.
- c. Pembatasan waktu yang tidak wajar untuk penyelesaian suatu audit.
- d. Campur tangan pihak ekstern mengenai penugasan, penunjukan, dan promosi pemeriksa.

3. Gangguan Organisasi

Auditor yang ditugasi oleh organisasi pemeriksa dapat dipandang bebas dari gangguan terhadap independensi secara organisasi, apabila melakukan pemeriksaan di luar entitas tempat ia bekerja.

2.1.3 Kualitas Audit Auditor

2.1.3.1 Pengertian Audit

Pengertian audit menurut Agoes (2011:4) adalah sebagai berikut

“Auditing adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.”

Audit menurut Whittington, O. Ray dan Kurt Pann (2012:4) adalah:

“Audit adalah pemeriksaan laporan keuangan perusahaan oleh perusahaan akuntan public yang independen. Audit terdiri dari penyelidikan mencari catatan akuntansi dan bukti lain yang mendukung laporan keuangan tersebut. Dengan memperoleh pemahaman tentang pengendalian internal perusahaan, dan dengan memeriksa dokumen, mengamati asset, membuat bertanya dalam dan di luar perusahaan, dan melakukan audit lain, auditor akan mengumpulkan bukti yang diperlukan untuk menentukan apakah laporan keuangan menyediakan adil dan cukup melengkapi gambaran posisi keuangan perusahaan dan kegiatan selama periode yang diaudit.”

2.1.3.2 Standar Audit

Arens (2008:42) menyatakan bahwa standar auditing adalah sebagai berikut:

“Standar auditing merupakan pedoman umum untuk membantu auditor memenuhi tanggung jawab profesionalnya dalam audit atas laporan keuangan historis.

Standar ini mencakup pertimbangan mengenai kualitas professional seperti Kompetensi dan Independensi, persyaratan pelaporan, dan bukti. (Hanny dkk, 2011).

Standar Auditing menurut SPAP (2011) adalah sebagai berikut:

“Standar auditing berbeda dengan prosedur auditing. “Prosedur” menyangkut langkah yang harus dilaksanakan, sedangkan “standar”

berkenaan dengan kriteria atau ukuran mutu pelaksanaan serta dikaitkan dengan tujuan yang hendak dicapai dengan menggunakan prosedur yang bersangkutan.”

Jadi, berlainan dengan prosedur auditing, standar auditing mencakup mutu professional (*Professional Qualities*) auditor independen dan pertimbangan (*Judgment*) yang digunakan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan auditor.”

Menurut SPAP yang disahkan oleh Institut akuntan Publik Indonesia (2011: 150.1-150.2) Standar auditing terdiri dari 10 Standar yang terbagi ke dalam tiga kelompok, yaitu:

1. Standar Umum

- Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor.
- Dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan Independensi dalam sikap mental harus dipertahan oleh auditor.
- Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

2. Standar Pekerjaan Lapangan

- Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
- Pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.

- Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan.

3. Standar Pelaporan

- Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum.
- Laporan audit harus menunjukkan keadaan yang didalamnya prinsip akuntansi tidak secara konsisten diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dalam hubungannya dengan prinsip akuntansi yang diterapkan dalam periode sebelumnya.
- Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.

Laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal yang nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit, jika ada, dan tingkat tanggungjawab yang dipikul.

2.1.3.3 Pengertian Kualitas Audit

Arens et al (2012:130) menyatakan bahwa kualitas audit sebagai berikut:

“Bagi akuntan publik, kepercayaan klien dan pemakai laporan keuangan eksternal atas kualitas audit sangat penting. Jika pemakai jasa audit tidak memiliki kepercayaan kepada kualitas audit yang diberikan oleh akuntan publik atau KAP, maka kemampuan auditor untuk melayani klien serta

masyarakat secara efektif akan hilang. Namun, sebagian besar pemakai jasa audit tidak memiliki kompetensi untuk melihat kualitas audit, karena kompleksitas jasa audit tersebut.”

Menurut Boyton, et al (2006:7) kualitas audit adalah sebagai berikut:

“Kualitas audit mengacu pada standar yang berkenaan pada kriteria atau ukuran-ukuran mutu pelaksanaan serta dikaitkan dengan tujuan yang hendak dicapai dengan menggunakan prosedur yang berkaitan. Kualitas Jasa sangat penting untuk menghasilkan bahwa profesi bertanggung jawab kepada klien, masyarakat umum dan aturan-aturan”.

Menurut De Angelo (1981:183-191) mendefinisikan kualitas audit sebagai berikut :

“kemungkinan bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran dalam sistem akuntansi klien. Temua pelanggaran tergantung kepada dorongan auditor untuk mengungkapkan pelanggaran tersebut. Dorongan ini akan bergantung pada independensi yang dimiliki oleh auditor tersebut.”

Sedangkan menurut Sutton (1993) menjelaskan kualitas audit dapat diartikan sebagai berikut:

“Gabungan dari dua dimensi, yaitu dimensi proses dan dimensi hasil. Dimensi proses adalah bagaimana pekerjaan audit dilaksanakan oleh auditor dengan ketaatannya pada standar yang ditetapkan. Dimensi hasil adalah bagaimana keyakinan yang meningkat yang diperoleh dari laporan audit oleh pengguna laporan keuangan”

Dari dua definisi diatas dapat disimpulkan bahwa kualitas audit suatu hal harus diperhatikan agar hasil kerja auditor dapat memberikan hasil yang baik. Tanpa adanya kualitas audit maka pekerjaan auditor kurang memberikan hasil yang optimal.

2.1.3.4 Indikator Kualitas audit

Handoko (2011) menyatakan terdapat dua belas atribut kualitas audit yaitu:

1. Pengalaman melakukan Audit (*client experience*)
2. Memahami industry klien (*industry client*)
3. Responsif atas kebutuhan klien (*responsiveness*)
4. Taat pada standar umum (*technical competence*)
5. Independensi (*Independence*)
6. Sikap hayi-hati (*due care*)
7. Komitmen yang kuat terhadap kualitas audit (*quality commitment*)
8. Keterlibatan pimpinan KAP
9. Melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat waktu (*field work conduct*)
10. Keterlibatan komite audit
11. Srandar etika yang tinggi (*Ethnical Standard*)
12. Tidak mudah dipercaya

Dari indikator kualitas audit diatas dapat diuraikan penjelasannya sebagai berikut :

1. Pengalaman melakukan Audit

Pengalaman merupakan atribut yang penting yang harus dimiliki oleh auditor. Hal ini terbukti dengan tingkat kesalahan yang dibuat oleh auditor yang tidak berpengalaman.

2. Memahami industry klien

Auditor juga harus mempertimbangkan hal-hal yang mempengaruhi industry tempat operasi suatu usaha seperti kondisi ekonomi, peraturan pemerintah serta perubahan teknologi yang berpengaruh terhadap auditnya.

3. Responsif atas kebutuhan klien

Atribut yang membuat klien memutuskan pilihannya terhadap suatu KAP adalah kesungguhan KAP tersebut memperhatikan kebutuhan kliennya.

4. Taat pada standar umum

Kredibilitas auditor tergantung kepada kemungkinan auditor mendeteksi kesalahan yang material dan kesalahan penyajian serta kemungkinan auditor akan melaporkan apa yang ditemukannya. Kedua hal tersebut mencerminkan terlaksananya standar umum.

5. Independensi

Independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang akuntan public untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas. Bersikap independen artinya tidak mudah dipengaruhi.

6. Sikap hati-hati

Auditor yang bekerja dengan sikap kehati-hatian akan bekerja dengan cermat dan teliti sehingga menghasilkan audit yang baik, dan mendeteksi dan melaporkan kekeliruan serta ketidakberesan.

7. Komitmen yang kuat terhadap kualitas audit

IAI sebagai para anggotanya untuk mengikuti program profesi akuntan (PPA) agar kerja auditnya berkualitas hal ini menunjukkan komitmen yang kuat dari IAI dan para anggotanya.

8. Keterlibatan pimpinan KAP

Pimpinan yang baik perlu menjadi vocal point yang mampu memberikan persepektif dan visi yang luas atas kegiatan perbaikan serta mampu memotivasi, mengakui dan menghargai upaya dan prestasi perorangan maupun kelompok.

9. Melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat waktu

Dalam perencanaan audit, auditor harus mempertimbangkan sifat, luas dan saat pekerjaan yang harus dilaksanakan dan membuat suatu program audit secara tertulis, dengan tepat dan matang akan membuat keputusan bagi klien.

10. Keterlibatan komite audit

Komite audit diperlukan dalam suatu organisasi bisnis dikarenakan mengawasi proses audit dan memungkinkan terwujudnya kejujuran pelaporan keuangan.

11. Standar etika yang tinggi

Dalam usaha untuk meningkatkan akuntabilitasnya, seorang auditor harus menegakkan etika professional yang tinggi agar timbul kepercayaan dari masyarakat.

12. Tidak mudah dipercaya

Auditor tidak boleh menganggap manajemen sebagai orang yang tidak jujur, tetapi tidak boleh juga menganggap bahwa manajer adalah orang yang tidak diragukan lagi kejujurannya, adanya sikap tersebut akan memberikan hasil audit yang bermutu dan akan memberikan kepuasan bagi klien.

Menurut Pernyataan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (2007:113)

kualitas audit meliputi beberapa point, sebagai berikut :

1. Tepat Waktu
2. Lengkap
3. Akurat
4. Obyektif

5. Meyakinkan
6. Jelas

Dari indikator kualitas audit diatas dapat diuraikan penjelasannya sebagai berikut :

1. Tepat Waktu

Agar suatu informasi bermanfaat secara maksimal, maka laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu. Laporan yang dibuat dengan hati-hati tetapi terlambat disampaikan, nilainya menjadi kurang bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan. Oleh karena itu, pemeriksa harus semestinya dan melakukan pemeriksaan dengan dasar pemikiran tertentu. Selama pemeriksaa berlangsung, pemeriksa harus mempertimbangkan adanya laporan hasil pemeriksaan sementara untuk hal yang signifikan kepada pejabat entitas yang diperiksa terkait. Laporan hasil pemeriksaan sementara tersebut bukan merupakan pengganti laporan hasil pemeriksaan terakhir, tetapi mengingatkan kepada pejabat terkait terhadap hal yang membutuhkan perhatian segera dan memungkinkan pejabat tersebut untuk memperbaikinya sebelum laporan hasil pemeriksaan akhir diselesaikan.

2. Lengkap

Agar menjadi lengkap, laporan hasil pemeriksaan harus memuat semua informasi dari bukti yang dibutuhkan untuk memenuhi tujuan pemeriksaan, memberikan pemahaman yang benar dan memadai atas hal yang dilaporkan, dan memenuhi persyaratan isi laporan hasil pemeriksaan. Hal ini juga berarti bahwa laporan hasil pemeriksaan harus memasukkan secara memadai. Laporan harus memberikan perspektif yang wajar

mengenai aspek kedalaman dan signifikansi temuan pemeriksaan, seperti frekuensi terjadinya penyimpangan dibandingkan dengan jumlah kasus atas transaksi yang diuji, serta hubungan antara temuan pemeriksaan dengan kegiatan entitas yang diperiksa tersebut. Hal ini diperlukan agar pembaca memperoleh pemahaman yang benar dan memadai. Umumnya, satu kasus kekurangan/kelemahan saja tidak cukup untuk mendukung suatu simpulan yang luas dan rekomendasi yang berhubungan dengan simpulan tersebut. Satu kasus ini hanya dapat diartikan sebagai adanya kelemahan, kesalahan atau kekurangan data pendukung oleh karenanya dalam laporan hasil pemeriksaan untuk meyakinkan pengguna laporan hasil pemeriksaan tersebut.

3. Akurat

Akurat berarti bukti yang disajikan benar dan temuan itu disajikan dengan tepat. Perlunya keakuratan didasarkan atas kebutuhan untuk memberikan keyakinan kepada pengguna laporan hasil pemeriksaan bahwa apa yang dilaporkan memiliki kreadibilitas dan dapat diandalkan. Satu ketidakakuratan dalam laporan hasil pemeriksaan dapat menimbulkan keraguan atas keandalan seluruh laporan tersebut dan dapat mengalihkan perhatian pengguna laporan hasil pemeriksaan dari pemeriksaan yang tidak akurat dapat merusak kreadibilitas organisasi pemeriksa yang menerbitkan laporan hasil pemeriksaan dan mengurangi efektifitas laporan hasil pemeriksaan. Laporan hasil pemeriksaan harus memuat informasi, yang didukung oleh bukti yang kompeten dan relevan dalam kertas kerja

pemeriksa. Apabila terdapat data yang signifikan terhadap temuan pemeriksaan tidak melakukan pengujian terhadap data tersebut, maka pemeriksa harus secara jelas menunjukkan dalam laporan hasil pemeriksanya bahwa data tersebut tidak diperiksa dan tidak membuat temuan atau rekomendasi berdasarkan data tersebut. Bukti yang dicantumkan dalam laporan hasil pemeriksaan haru masuk akal dan mencerminkan kebenaran mengenai masalah yang dilaporkan. Penggambaran yang benar berarti menjelaskan secara akurat tentang lingkungan dan metodologi pemeriksaan, serta penyajian temuan yang konsisten dengan lingkungan pemeriksaan. Salah satu cara meyakinkan bahwa laporan hasil pemeriksaan telah memenuhi standar pelaporan adalah dengan menggunakan proses pengendalian mutu, seperti proses referensi. Proses Referensi adalah proses dimana seorang pemeriksa yang tidak terlibat dalam proses pemeriksaan tersebut menguji bahwa suatu fakta, angka tanggal telah dilaporkan dengan benar, bahwa temuan telah didukung dengan dokumentasi pemeriksaan, dan bahwa simpulan dan rekomendasi secara logis didasarkan pada data pendukung.

4. Obyektif

Obyektifitas berarti penyajian seluruh laporan harus seimbang dalam isi dan nada. Kreadibilitas suatu laporan ditentukan oleh penyajian bukti yang tidak memihak, sehingga pengguna laporan hasil pemeriksaan dapat diyakinkan oleh fakta yang disajikan. Laporan hasil pemeriksa harus adil dan tidak menyesatkan. Ini berarti pemeriksa harus menyajikan hasil

pemeriksa secara netral dan menghindari kecenderungan melebih-lebihkan kekurangan yang ada. Dalam menjelaskan kekurangan suatu kinerja, pemeriksa harus menyajikan penjelasan pejabat yang bertanggung jawab, termasuk pertimbangan atas kesulitan yang dihadapi entitas yang diperiksa.

5. Meyakinkan

Agar meyakinkan, maka laporan harus dapat menjawab tujuan pemeriksaan, menyajikan temuan, simpulan, dan rekomendasi yang logis. Informasi yang disajikan harus cukup meyakinkan pengguna laporan untuk mengakui validasi temuan tersebut dan manfaat penerapan rekomendasi. Laporan yang disusun dengan cara ini dapat membantu pejabat yang bertanggung jawab untuk memusatkan perhatiannya atas hal yang memerlukan hal perhatian itu, dan dapat membantu untuk melakukan perbaikan sesuai rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan.

6. Jelas

Laporan harus mudah dibaca dan mudah dipahami. Laporan harus ditulis dengan bahasa yang jelas dan sesederhana mungkin. Penggunaan bahasa yang lugas dan tidak teknis sangat penting untuk menyederhanakan penyajian. Jika digunakan istilah teknis, singkatan, dan akronim yang tidak begitu dikenal, maka hal itu harus didefinisikan dengan jelas.

2.1.3.5 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit

Mathius Tandiontong (2016:246) Faktor –faktor yang mempengaruhi kualitas audit antara lain:

1. Budaya dalam sebuah perusahaan audit
2. Keterampilan dan kualitas pribadi dari partner audit dan staf
3. Efektivitas proses audit
4. Keandalan dan kegunaan pelaporan audit
5. Faktor di luar kendali auditor mempengaruhi kualitas audit

Adapun penjelasan mengenai hal diatas sebagai berikut:

1. Budaya dalam sebuah perusahaan audit
 - a. Menciptakan lingkungan di mana kualitas audit mencapai dihargai.
 - b. Menekankan pentingnya melakukan hal yang benar untuk reputasi.
 - c. Pastikan mitra dan staf punya waktu untuk berurusan dengan masalah audit yang sulit.
 - d. Mempromosikan manfaat dari konsultasi untuk mendukung penilaian pribadi.
 - e. Pastikan Pertimbangan keuangan tidak negatif mempengaruhi kualitas audit.
 - f. Pastikan sistem penerimaan klien dan kelanjutan.
 - g. Menumbuhkan sistem reward yang mempromosikan kualitas audit.
 - h. Pastikan bahwa kualitas audit dimonitor dalam perusahaan audit.
2. Keterampilan dan kualitas pribadi dari partner dan staff
 - a. Memahami bisnis klien, proses audit dan standar etika
 - b. Melarang skeptisisme profesional selama proses audit
 - c. Staf Audit memiliki pengalaman yang cukup dan diawasi dengan baik

- d. Staf Audit memiliki mentoring yang tepat dan dalam pelatihan kerja
 - e. Staf Audit telah terlatih dalam audit, akuntansi dan sepsial industri
3. Efektivitas proses audit
- a. Metodologi audit dan alat-alat yang terstruktur dengan baik
 - b. Mendorong mitra dan manajer yang terlibat dalam perencanaan audit yang
 - c. Menyediakan prosedur untuk memperoleh bukti secara efektif dan efisien
 - d. Mendorong dokumentasi audit yang tepat
 - e. Menyediakan sesuai dengan standar auditing
 - f. Pastikan Ulasan efektif untuk pekerjaan audit
 - g. prosedur pengendalian kualitas audit secara efektif diterapkan
 - h. dukungan teknis berkualitas tinggi tersedia di perusahaan
 - i. Tujuan dari standar etika(integritas, objektivitas, independensi) yang dicapai oleh tim audit Pengumpulan bukti tidak berpengaruh negatif terhadap tekanan keuangan
4. Keandalan dan kegunaan pelaporan audit
- a. Laporan audit ditulis dengan benar dalam hukum dan peraturan yang berlaku
 - b. Auditor benar menyimpulkan kewajaran laporan keuangan
 - c. komunikasi yang tepat dengan komite audit
5. Faktor diluar kendali auditor mempengaruhi kualitas audit
- a. Kepatuhan terhadap tata kelola perusahaan dalam entitas pelapor

- b. Keterlibatan aktif dari komite audit yang selama audit
- c. Dukungan dari pemegang saham mana yang tepat
- d. tenggat waktu pelaporan yang wajar dari laporan audit
- e. perjanjian yang tepat untuk tanggung jawab hukum jika ada
- f. Adanya peraturan untuk mendukung pemeriksaan kualitas pelayanan tertinggi

Menurut Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor: PER-1274/K/JF/2010 Tentang Pendidikan, Pelatihan, dan Sertifikasi Auditor Aparat Pengawasan Intern Pemerintah diatur dalam Pasal 3 dan 4, yaitu:

- Pasal 3
 - a. Diklat auditor bertujuan untuk meningkatkan pengetahuan, keahlian/keterampilan, dan sikap profesional dengan dilandasi kepribadian dan etika agar dapat melaksanakan tugas-tugas pengawasan secara profesional, efisien dan efektif serta sesuai dengan peraturan perundang-undangan.
 - b. Sertifikasi Auditor bertujuan untuk menentukan kelayakan dalam memenuhi syarat kompetensi.
- Pasal 4
 - a. Sasaran Diklat Auditor adalah terwujudnya Auditor yang:
 - Memiliki pengetahuan, keahlian/keterampilan dan sikap profesional sesuai dengan Standar Kompetensi Auditor.

- Mampu mengimplementasikan pengetahuan, keahlian/keterampilan, dan sikap profesional yang dimiliki dalam melaksanakan tugas-tugas pengawasan secara efisien dan efektif; dan
 - Mampu memelihara dan mengembangkan pengetahuan, keahlian/keterampilan dan sikap profesional secara berkelanjutan sesuai dengan kemajuan ilmu pengetahuan dan teknologi di bidang pengawasan.
- b. Sasaran Sertifikasi Auditor adalah terwujudnya pegawai yang mempunyai sertifikat Auditor yang dapat melaksanakan tugas-tugas pengawasan intern pemerintah secara profesional, efisien, efektif dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

2.1.4 Penelitian Terdahulu

Penelitian sebelumnya yang telah dilakukan beberapa orang terkait penelitian ini dan menjadi bahan masukan atau bahan rujukan bagi penulis dapat dilihat dalam tabel berikut:

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Nama Peneliti/Tahun	Judul Penelitian	Hasil Penelitian	Perbedaan
1	Akhmad Samsul Ulum (2005)	Pengaruh Orientasi Etika terhadap Independensi dan Kualitas Audit Auditor BPK-RI	Terdapat pengaruh yang positif dan signifikan antara idealism yang merupakan karakteristik orientasi etika terhadap	– Objek dan Tempat penelitian berbeda.

			independensi, namun tidak terdapat pengaruh langsung dari idealism terhadap kualitas audit. Karakteristik orientasi etika yang lainnya yaitu relativisme berpengaruh secara negative dan signifikan terhadap independensi namun tidak terdapat pengaruh langsung ataupun tidak langsung terhadap kualitas audit.	
2	Winda Kurnia, Khomsiyah, Sofie (2014)	Pengaruh Kompetensi, Independensi, Tekanan Waktu, dan Etika Auditor Terhadap Kualitas Audit	Diperoleh hasil bahwa kompetensi, independensi, tekanan waktu, dan etika mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Kompetensi, independensi, dan etika memiliki pengaruh yang positif. Sedangkan tekanan waktu memiliki pengaruh yang negative.	<ul style="list-style-type: none"> – Variabel yang diteliti – Tempat penelitian dilakukan di tempat berbeda.
3	Muhamad Kadhafi, Nadirsyah, Syukriy Abdullah (2014)	Pengaruh Independensi, Etika dan Standar Audit Terhadap Kualitas Audit Inspektorat Aceh	Diperoleh hasil bahwa independensi, etika, dan standar audit berpengaruh baik secara parsial maupun secara bersama-sama terhadap kualitas audit.	<ul style="list-style-type: none"> – Variabel yang diteliti. – penelitian dilakukan di tempat berbeda.
4	Fajriyah Melati Sholihah (2010)	Pengaruh Orientasi Etika, Kompetensi,	Orientasi Etika, Kompetensi, dan	– Variabel yang diteliti.

		dan Independensi terhadap Kualitas Audit	independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.	– Penelitian dilakukan di tempat berbeda.
--	--	--	--	---

2.2 Kerangka Pemikiran

Laporan keuangan merupakan hasil dari proses akuntansi yang berisi informasi keuangan. Informasi keuangan yang terdapat dalam laporan keuangan tersebut digunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan baik pihak internal maupun pihak eksternal. Dilihat dari sisi manajemen perusahaan (pihak internal), laporan keuangan merupakan alat pengendalian dan evaluasi kinerja manajerial dan organisasi. Sedangkan dari sisi pemakai eksternal, laporan keuangan merupakan salah satu bentuk pertanggungjawaban dan sebagai dasar untuk pengambilan keputusan. Laporan keuangan yang berguna bagi kepentingan pihak internal dan eksternal perusahaan harus disusun secara baik dan memenuhi karakteristik kualitatif laporan keuangan sehingga laporan keuangan yang dihasilkan berkualitas.

2.2.1 Pengaruh Orientasi Etika Terhadap Independensi.

Pengaturan agar auditor bersikap independen merupakan pengakuan profesi akuntan akan tanggungjawabnya kepada publik (pemakai jasa akuntan). Prinsip independensi ini meminta auditor untuk berperilaku terhormat, bahkan dengan pengorbanan keuntungan pribadi, karena auditor diperlukan untuk menilai dapat atau tidak dapat dipercayainya suatu laporan keuangan dan laporan lainnya yang disampaikan oleh pemerintah.). E. B. Wilcox pada The CPA Handbook

(dalam Mautz dan Syaraf, 1993:246) menyatakan: “.....jika auditor tidak Independen terhadap manajemen kliennya, maka pendapatnya tidak mempunyai arti apapun”. Jika auditor bersikap tidak independen, tidak jujur dan tidak objektif dalam mengemukakan fakta karena memihak kepada manajemen (pemerintah, BUMN, BUMD, dan lainnya), maka akan merugikan pada para pemakai jasanya (DPR, DPRD, masyarakat, LSM, investor atau calon investor, dan kreditur). Independensi merupakan sikap auditor dalam merespon fakta (misal: bukti audit, sikap pimpinan dan para pegawainya) yang dijumpainya selama melakukan tugas pemeriksaan. Sikap independen auditor akan tercermin apakah ia bebas dan tidak memihak ketika menyusun program (dalam memilih dan menerapkan teknik-teknik dan prosedur pemeriksaan), bebas dan tidak memihak ketika memilih bidang-bidang, kegiatan-kegiatan, dan kebijaksanaan manajerial yang akan diperiksa, bebas dan tidak memihak ketika menyatakan fakta-fakta yang ditemukan dalam pemeriksaan atau dalam memberikan rekomendasi atau pendapat sebagai hasil pemeriksaan (Mautz & Syaraf, 1993). Oleh karena independensi merupakan sikap auditor, maka akan dipengaruhi oleh faktor eksternal (diluar dirinya) dan internal (dari dalam diri auditor). Faktor internal merupakan faktor yang timbul dari dalam diri auditor yang merupakan refleksi dari orientasi etikanya. Forsyth (1980) membuat suatu taxonomy of ethical ideologies dan menyatakan bahwa orientasi etika digerakkan oleh idealisme dan relativisme. Auditor dengan idealisme tinggi akan cenderung lebih independen karena lebih concern akan kesejahteraan orang lain (tidak mementingkan kepentingan pribadi) dan akan berusaha keras untuk tidak merugikan orang lain

dalam hal sekecil apapun. Auditor yang bersikap tidak idealis (bersifat pragmatis) akan bersikap sebaliknya. Independensi merupakan prinsip atau aturan etika yang diterima oleh profesi akuntan diseluruh dunia. Auditor dengan relativisme tinggi akan cenderung bersikap tidak independen karena akan cenderung menolak prinsip (aturan) moral yang bersifat universal atau absolut. Auditor yang bersifat non-relativis akan cenderung bersikap lebih independent karena akan menerima independensi sebagai aturan moral universal yang mengarahkan perilakunya dalam menjalankan tugasnya. Di dalam perspektif teori interaksionisme simbolik, “Aku” yang telah menginternalisasi nilai-nilai, prinsip, norma atau etik. dari komunitas masyarakat (profesi, organisasi, lingkungan tempat ia berada) akan membimbing “Saya” untuk melakukan tindakan (bersikap) yang merupakan respon terhadap lingkungannya. Apabila nilai-nilai yang terinternalisasi oleh “Aku” mengarah pada sifat idealis dan non relativis, maka “Saya” akan bertindak atau bersikap independen dan jika nilai-nilai yang terinternalisasi oleh “Aku” mengarah pada sifat pragmatis dan relativis, maka “Saya akan bertindak atau bersikap tidak independen. Penelitian yang dilakukan oleh Shaub, et. al (1993) terhadap auditor di empat kantor akuntan publik memberikan bukti empiris bahwa idealisme auditor berpengaruh positif terhadap komitmen profesi, relativisme auditor berpengaruh negatif terhadap komitmen profesi. Khomsiyah & Indriantoro (1996) dalam penelitiannya terhadap auditor pemerintah (BPKP) menemukan bukti bahwa idealisme berpengaruh positif terhadap komitmen profesi, dan relativisme tidak berpengaruh terhadap komitmen profesi. Komitmen profesi atau organisasi menurut Aranya & Ferris (1984) dalam Shaub et. al. (1993) didefinisikan sebagai

suatu kepercayaan dan penerimaan tujuan dan nilai-nilai organisasi atau profesi, kemauan untuk melakukan upaya hebat atas nama organisasi atau profesi dan hasrat untuk memelihara keanggotaan dalam organisasi atau profesi. Salah satu nilai-nilai yang dijunjung tinggi oleh profesi akuntan adalah sikap independen, oleh karena itu mengacu pada penelitian Shaub, et. al (1993) maka auditor dengan idealisme tinggi akan percaya dan menerima nilai-nilai dari profesi, melakukan upaya hebat atas nama profesi dengan bertindak independen. Auditor yang bersifat relativis akan cenderung untuk tidak menerima nilai-nilai dalam profesi akuntan, sehingga akan mempunyai efek yang negatif terhadap independensi

2.2.2 Pengaruh Independensi Terhadap Kualitas Audit.

Independensi merupakan sikap yang diharapkan dari seorang auditor untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas. Oleh karena itu cukuplah beralasan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas diperlukan sikap independen dari auditor. Karena jika auditor kehilangan independensinya maka laporan audit yang dihasilkan tidak sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan.

Penelitian ini didukung oleh pernyataan Abdul Halim (2008:29) yang menyatakan bahwa:

“Faktor yang mempengaruhi kualitas audit adalah ketaatan auditor terhadap kode etik yang terefleksikan oleh sikap independensi, objektivitas dan integritas”.

Arens et al, (2012: 134-135) menyatakan bahwa:

“Nilai audit (Kualitas audit) sangat bergantung pada persepsi public terhadap independensi auditor.”

Di perkuat oleh Eunike (2007) yang menyatakan bahwa:

“Independensi merupakan sikap yang diharapkan dari seorang akuntan public untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas. Oleh karena itu cukuplah beralasan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas diperlukan sikap independen dari auditor. Karena jika auditor kehilangan independensinya maka laporan audit yang dihasilkan tidak sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan”.

Enofe, et.al (2013:11) menyatakan:

“Auditors independence increase, the quality of the audit also improves.”

2.2.3 Pengaruh Orientasi Etika Terhadap Kualitas Audit

Orientasi etika merupakan kemampuan individu untuk mengevaluasi dan mempertimbangkan nilai etika dalam suatu kejadian (Forsyth, 1992 dalam Sasongko 2004). Setiap tindakan yang diputuskan untuk dilakukan oleh auditor tergantung pada pandangan setiap auditor terhadap nilai-nilai etika. Dunia bisnis dan para pengambil keputusan yang menggunakan *audited financial statement* sangat mengharapkan agar akuntan public atau auditor bekerja dengan independen, jujur, dan memiliki orientasi etika yang tinggi. Dengan demikian dapat diketahui bahwa ketika auditor yang dengan cara pandangya masing-masing mempertimbangkan nilai-nilai etika dalam bersikap maka akan mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan. Dalam penelitian Fajriah (2010) menyimpulkan orientasi etika berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Hal ini diperkuat oleh *Shaub, et al* (1993) menyatakan bahwa:

“auditor yang kurang menjaga atau memperahankan etika profesi akan cenderung kurang skeptis dalam pekerjaan audit sehingga akan mempengaruhi kualitas audit.”

2.2.4 Pengaruh Orientasi Etika Terhadap Kualitas Audit melalui Independensi

Kualitas audit adalah probabilitas seorang auditor untuk menemukan dan melaporkan pelanggaran sistim akuntansi kliennya (De Angelo, 1981). Salah satu komitmen organisasi adalah melakukan audit yang berkualitas. Menurut *Shaub, et. al* (1993), auditor dengan idealisme tinggi akan percaya dan menerima nilai-nilai dari profesi, malakukan upaya hebat atas nama profesi dengan bertindak independen. Kualitas audit tergantung dari kemampuan teknik dan independensi auditor. Hal ini diungkapkan oleh DeAngelo (1981) menyatakan bahwa:

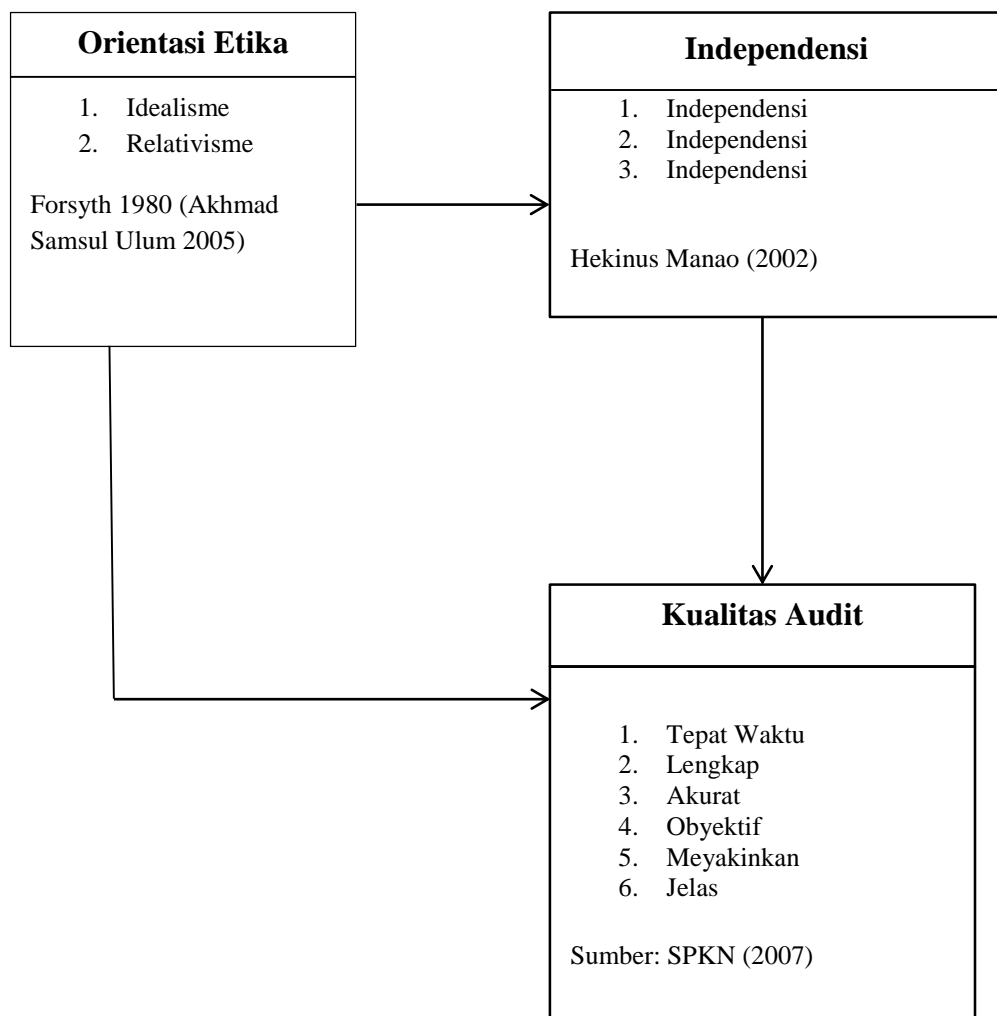
“Jadi, independensi merupakan prasarat mutlak yang diperlukan agar pemeriksaan yang dilakukan dapat menghasilkan audit yang berkualitas (kualitas audit yang tinggi)”.

Juga diperkuat oleh *Akhmad Samsul Ulum* (2005) yang menyatakan bahwa:

”Auditor dengan orientasi etika (idealism) tinggi akan lebih independen karena lebih concern pada kesejahteraan orang lain (masyarakat/publik) tidak mementingkan kepentingan pribadi dan berusaha keras untuk tidak merugikan orang lain, sehingga auditor yang idealis akan berhubungan positif dengan audit yang berkualitas”.

2.2.5 Bagan Kerangka Pemikiran

Berdasarkan uraian kerangka pemikiran dan keterkaitan antara variabel orientasi etika, independensi dan kualitas audit maka dapat dirumuskan kerangka sebagai berikut



Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran

2.3 Hipotesis

Berdasarkan kerangka pemikiran yang telah diuraikan, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

Hipotesis 1: Orientasi etika berpengaruh terhadap independensi.

Hipotesis 2: independensi berpengaruh terhadap kualitas audit auditor

Hipotesis 3: orientasi etika berpengaruh secara langsung terhadap kualitas audit

Hipotesis 4: Orientasi etika berpengaruh terhadap Kualitas Audit melalui
Independensi