BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1. Kajian Pustaka

2.1.1. Independensi Akuntan Publik

2.1.1.1. Pengertian Independensi Akuntan Publik

Dalam menjalankan tugasnya, anggota kantor akuntan publik harus selalu mempertahankan sikap mental independen didalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam standar profesional akuntan publik yang ditetapkan oleh IAPI. Sikap mental independen tersebut harus meliputi independen dalam fakta *(in fact)*maupun dalam penampilan *(in appearance)*(Sukrisno,2012:45).

Aamir, et al, (2011:7) menjelaskan mengenai definisi independensi adalah sebagai berikut:

> *"Independence is a requerements for the auditor to cary out his or her audit work freely, and in an objective manner".*

Konrath, et al, (2002:30) menyatakan bahwa independensi auditor adalah:

> *"Auditor independence means that auditors must be independent of management if they are to adequately serve the interests of financial statements user. For example, auditors cannot own stock in a publick company they audit. Auditor independence has two aspects: independence in fact and independence in appearance".*

Menurut Christiawan (2002) menyatakan independensi berarti:

> "Akuntan publik tidak mudah dipengaruhi, akuntan publik tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun, akuntan publik berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik".

Berdasarkan beberapa pengertian diatas maka dapat disimpulkan bahwa 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.

2.1.1.2. Indikator Independensi Akuntan Publik

Menurut Alim dkk (2007), untuk mengukur independensi akuntan publik terdapat empat indikator, yaitu:

1. Lama Hubungan Dengan Klien *(Audit Tenure)*

Masa perikatan audit berturut-turut *(audit tenure)* adalah: *Audit tenure is defined as the audit firm's (auditor's) total duration to hold their certain or the number of consecutive years that the audit firm (auditor) has audited it's certain client (*Suhaib Aamir et. Al, 2011: 6).

Sedangkan menurut Azizkhani, et. Al (2006: 12) *audit tenure* adalah: *Audit tenure* merupakan jumlah tahun berturut-turut bahwa perusahaan telah mempertahankan auditor atau jumlah tahu berturut-turut bahwa laporan audit telah ditanda tangani oleh mitra audit yang sama.

Berdasarkan beberapa pengertian diatas maka dapat disimpulkan bahwa *audit tenure* adalah: jumlah tahun berturut-turut bahwa kantor akuntan publik atau auditor telah mengaudit klien.

2. Tekanan dari klien

Usaha untuk mempengaruhi auditor melakukan tindakan yang melanggar standar profesi kemungkinan berhasil karena pada kondisi konflik ada kekuatan yang tidak seimbang antara auditor dengan kliennya, klien dapat dengan mudah mengganti auditor KAP jika auditor tersebut tidak bersedia memenuhi keinginannya (Alim dkk, 2007).

Masih menurut Alim dkk (2007), bahwa Kondisi keuangan klien berpengaruh terhadap kemampuan auditor untuk mengatasi tekanan klien, klien yang mempunyai kondisi keuangan yang kuat dapat memberikan *fee* audit yang cukup besar dan juga dapat memberikan fasilitas yang baik bagi auditor, selain itu probabilitas terjadinya kebangkrutan klien yang mempunyai kondisi keuangan baik relatif kecil, pada situasi ini auditor menjadi puas diri sehingga kurang teliti dalam melakukan audit.

3. Telaah dari rekan auditor *(Peer Review)*

Peer review adalah suatu penelaahan yang dilakukan terhadap kantor akuntan publik untuk menilai apakah kantor akuntan publik tersebut telah mengembangkan secara memadai kebijakan dan prosedur pengendalian mutu sebagaimana yang disyaratkan dalam pernyataan standar auditing (PSA) No. 20 yang ditetapkan oleh ikatan akuntan indonesia (Sukrisno, 2012: 15).

Masih menurut Sukrisno (2012: 15), bahwa *peer review* sangat bermanfaat bagi profesi akuntan publik dan KAP, dengan membantu KAP memenuhi standar pengendalian mutu, profesi akuntan publik memperoleh keuntungan dari peningkatan kinerja dan mutu auditnya, KAP yang telah menjalani *peer*

review juga memperoleh manfaat jika KAP tersebut dapat meningkatkan reputasinya dan mengurangi kemungkinan timbulnya tuntutan hukum.

4. Jasa Non Audit

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

Masih menurut Kusharyanti (2002: 29), pemberian jasa selain jasa audit berarti auditor telah terlibat dalam aktivitas manajemen klien, jika pada saat dilakukan pengujian laporan keungan klien ditemukan kesalahan yang terkait dengan jasa yang diberikan auditor tersebut, kemudian auditor tidak ingin reputasinya buruk karena dianggap memberikan alternatif yang tidak baik bagi kliennya, maka hal ini dapat mempengaruhi kualitas audit dari auditor tersebut.

2.1.2. Perilaku Disfungsional Akuntan Publik

2.1.2.1. Pengertian Perilaku Disfungsional Akuntan publik

Arfan dan Ishak (2008:43) menyatakan para akuntan harus memahami sikap dalam rangka memahami dan memprediksi perilaku yang akan dilakukan, akuntan publik akan bertindak pada saat mendapat respon atau situasi yang terjadi. Dilema etika merupakan situasi yang dihadapi seseorang, dimana akuntan publik harus

membuat keputusan tentang perilaku yang tepat untuk dilakukannya (Arens, et al, 2012:112).

Menurut Gibson, et al, (2006: 266) definisi disfungsional adalah sebagai berikut:

> *"A dysfuntional conflict is any confrontation or interaction between groups that harms the organization or hinders the achievement organizational goals".*

Hansen dan Mowen (2005: 299) mendefinisikan perilaku disfungsional adalah:

> *"Disfunctional behavior is individual behavior that is in basic conflict with the goals of the organization"*

Kinicki dan Kreitner (2003) mengemukakan bahwa perilaku disfungsional yaitu:

> "Menurunkan kinerja dan mengancam kepentingan organisasi".

Davis dan Newstrom (1995: 44) menyatakan definisi perilaku disfungsional adalah:

> "Perubahan perilaku yang dapat memberikan efek yang kurang menyenangkan pada suatu sistem".

Berdasarkan beberapa pengertian diatas maka dapat disimpulkan bahwa perilaku disfungsional adalah perilaku yang menyimpang dalam berorganisasi, efek negatif yang ditimbulkannya adalah *underreporting of chareable time* dan *premature sign-off*, perilaku disfungsional auditor dapat membahayakan kantor akunta publik, tetapi dapat diminimalisir dengan bantuan team didalam kantor akuntan publik seperti berusaha memahami auditor ketika mengalami disfungsional dan mencari solusi terbaik agar dihasilkan audit yang berkualitas.

2.1.2.2. Indikator Perilaku Disfungsional Akuntan Publik

Menurut Jansen & Gliunow (1985), perilaku individu merupakan refleksi dari sisi personalitasnya sedangkan faktor situasional yang terjadi saat itu akan mendorong seseorang untuk membuat keputusan. Dari pendapat tersebut dapat disimpulkan bahwa perilaku disfungsional audit dapat disebabkan oleh faktor karakteristik personal dari auditor (faktor internal) serta faktor situasional saat melakukan audit (faktor eksternal).

SAS No 82 dalam Donelly et al, (2003) menyatakan bahwa sikap auditor menerima perilaku disfungsional merupakan indikator perilaku disfungsional aktual.Disfunctional audit behavior merupakan reaksi terhadap lingkungan (Donelly et al,2003). Beberapa perilaku disfungsional yang membahayakan kualitas audit yaitu: *Underreporting of time, premature sign-off, altering/replacement of audit procedure. Underreporting of time* menyebabkan keputusan personal yang kurang baik, menutupi kebutuhan revisi anggaran, dan menghasilkan *time pressure* untuk audit dimasa datang yang tidak diketahui. *Premature sign-off* (PMSO) merupakan suatu keadaan yang menunjukan auditor menghentikan satu atau beberapa langkah audit yang diperlukan dalam prosedur audit tanpa menggantikan dengan langkah yang lain (Marxen,1990). Graham (1985) menyimpulkan bahwa kegagalan audit sering disebabkan karena penghapusan prosedur audit yang penting serta tidak dilakukannya prosedur audit secara memadai untuk beberapa item. Sedangkan *altering/replacing audit procedure* adalah penggantian prosedur audit yang seharusnya yang telah ditetapkan dalam standar auditing.

Lebih lanjut Donnelly, et al, (2003) menyatakan bahwa setelah kasus enron muncul tekanan yang kuat dari masyarakat USA kepada akuntan publik untuk meningkatkan perbaikan dalam proses audit dan profesinalitas auditor. Otley dan Pierce (1995) dari hasil penelitiannya pada auditor senior *big five* menunjukan bahwa perilaku disfungsional auditor 89 persen dalam bentuk menghentikan penugasaan sebelum saatnya. Berbagai penelitian menunjukan bahwa perilaku disfungsional auditor merupakan reaksi terhadap lingkungan, seperti sistem pengendalian (Otley dan Pierce, 1995; Lightner et al, 1983; Alderman dan Deitrick,1982). Perilaku-perilaku ini secara langsung atau tidak langsung akan mempengaruhi kualitas audit (Donnelly et al, 2003). Perilaku yang secara langsung akan mempengaruhi kualitas audit berbentuk penghentian lebih awal dari langkah-langkah audit tanpa menyelesaikan prosedur audit (Otley dan Pierce,1985;Rhode,1978), mengumpulkan bahan-bahan audit secara tidak lengkap (Alderman,dan Deitrick,1982), melakukan proses audit secara tidak sempurna (McDaniel,1990), serta menghilangkan tahapan audit (Margheim dan Pany, 1986). Penyampaian penggunaan waktu yang lebih singkat juga memberikan dampak yang tidak langsung terhadap kualitas audit (Smith,1995; Kelley dan Margheim, 1990; Lightner et al, 1982). Penyampaian laporan penggunaan waktu yang lebih singkat juga menghasilkan keputusan yang dibuat seseorang auditor menjadi lebuh buruk, mempersulit kebutuhan untuk merevisi anggaran, serta mengakibatkan timbulnya tekanan penggunaan waktu untuk pelaksanaan audit diwaktu yang akan datang (Donnelly et al,2003).

Donnelly et al, (2003) meneliti faktor yang mempengaruhi terjadinya perilaku auditor yang menyimpang ini. Donnelly et al, (2003) beranggapan bahwa karakteristik individu yang diukur dengan *locus of control*,komitmen organisasi, kinerja auditor merupakan faktor yang memberikan pengaruh terhadap perilaku disfungsional auditor.

Dalam literatur pengendalian manajemen dilaporkan bukti terhadap timbulnya perilaku negatif sebagai respon dari penerapan prosedur-prosedur pengendalian manajemen itu sendiri (Otley dan Pierce, 1996). Hal tersebut didukung oleh (Soobaroyan dan Chengabroyan, 2005) yang mengungkapkan bahwa:

> *"Stiudies carried out within audit firm in the USA, Uk,New Zealand have identified specific type of auditor's dysfunctional behavior (such underreporting of rechargeable time and premature sign-off) and suggested that these behavior were strongly related to the control system in general and to audit time budget in particular"*.

Berdasarkan beberapa pendapat dari hasil penelitian diatas, maka penulis mengukur perilaku disfungsional yaitu:

1. Penghentian lebih awal dari langkah-langkah audit tanpa menyelesaikan prosedur audit.
2. Mengumpulkan bahan-bahan dan bukti audit secara tidak lengkap.
3. Melakukan proses audit yang tidak sempurna.
4. Menghilangkan tahapan audit.
5. Penyampaian penggunaan waktu yang lebih singkat.

2.1.3. Kualitas Audit

2.1.3.1. Pengertian Kualitas Audit

Kualitas audit merupakan hal yang sangat penting, tidak hanya bagi klien ataupun bagi kantor akuntan publik itu sendiri, tetapi juga bagi publik (Nor dan Smith, 2009).

Arens, et al, (2012 :105), definisi kualitas audit mencakup pengertian sebagai berikut:

> *"Audit quality means how tell an audit detects and report material misstatements in financial statements. The detection aspect is a reflection of auditor competence, while repoiting is a reflection of ethics or auditor integrity, particularly independence".*

Knetchel et al, (2012) definisi kualitas audit adalah sebagai berikut:

> "Gabungan dari proses pemeriksaan sistematis yang baik, yang sesuai dengan standar yang berlaku umum, dengan *auditors judgments* (skeptisme dan pertimbangan profesional) yang bermutu tinggi, yang dipakai oleh auditor kompeten dan independen, dalam menerapkan proses pemeriksaan tersebut, untuk menghasilkan audit yang bermutu tinggi".

Menurut penelitian Aamir, et al, (2011:1-3), definisi kualitas audit adalah:

> *"Audit quality is defined as a positive constructives process used to assess,verify and validate the quality of audit process and activities performed by an auditor".*

Sedangkan Boon dan Mc Kinnon (2008) menyatakan definisi kualitas audit adalah sebagai berikut:

> "*Audit quality is an increasingly important area of examination*".

Dari beberapa pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa kualitas audit adalah ukuran dimana seorang akuntan publik dalam menemukan dan melaporkan suatu kekeliruan dan penyelewengan yang terjadi dalam sistem akuntansi klien.

Kemampua akuntan publik untuk menemukan agar dapat memperbaiki kemurnian data dalam akuntansi.

Berbagai penelitian tentang kualitas audit pernah dilakukan, salah satunya oleh Deis dan Giroux (1992) mereka meneliti faktor penentu kualitas audit di sektor publik dengan menggunakan sampel KAP yang mengaudit institusi sektor publik. Studi ini menganalisis temuan-temuan *Quality Control Review*.Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa lama hubungan dengan klien (*audit tenure*), jumlah klien, telaah dari rekan auditor (*peer review*), ukuran dan kesehatan keuangan klien serta jam kerja audit secara signifikan berhubungan dengan kualitas audit. Faktor lain yang dapat mempengaruhi kualitas audit adalah pendidikan, struktur audit, kemampuan pengawasan (*supervisor*), profesionalisme dan beban kerja. Semakin lama *audit tenure*, kualitas audit akan semakin menurun. Sedangkan kualitas audit akan meningkat seiring dengan meningkatnya jumlah klien, reputasi auditor, kemampuan teknis dan keahlian yang meningkat.

2.1.3.2. Indikator Kualitas Audit

Wooten (2003) telah mengembangkan model kualitas audit dari membangunteori dan penelitian empiris yang ada. Model yang disajikan oleh Wooten dalam penelitiannya dijadikan sebagai indikator untuk kualitas audit, yaitu:

1. Kesesuaian dengan SPAP (Standar Pelaporan Akuntan Publik).
2. Kepatuhan terhadap SOP (Standar Operasional Prosedur).
3. Risiko audit.

4. Prinsip kehati-hatian.
5. Diteksi salah saji.

2.2. Kerangka Pemikiran

2.2.1. Pengaruh Independensi Akuntan Publik terhadap Kualitas Audit

Arens et al, (2012: 134-135) menjelaskan bahwa: nilai audit (kualitas audit) sangat bergantung pada persepsi publik terhadap independensi auditor.

Selanjutnya Louwers. Ramsay et al, (2008: 16-22) menyatakan bahwa para auditor harus selalu menjaga independensi dalam sikap mental, dalam semua hal yang berkaitan dengan pemberian jasa audit, untuk meningkatkan kualitas audit.

Reiner Quick (2008: 3-5) mengemukakan bahwa: untuk meningkatkan kualitas audit, atributnya adalah meningkatkan tingkat independensi auditor dan objektivitas auditor terhadap kliennya.

Sedangkan menurut Paino et al, (2010: 37-38) menyatakan bahwa: kualitas audit bergantung pada ‘kompetensi’ dan “independensi” auditor untuk melakukan pemeriksaan menyeluruh mulai dari rekening dalam neraca, sampai dengan mendeteksi kesalahan yang mungkin terjadi dalam laporan keuangan klien (kompetensi teknis), dan kesediaannya tanpa dipengaruhi oleh pihak lain (independensi auditor), untuk memberikan pendapat yang objektif tentang tingkat kewajaran rekening tersebut dalam laporan keuangan auditan klien.

Jamal, K. and Sunder, S. (2011) dalam penelitiannya menyatakan sebagai berikut: *Independence (infact as well as in appearance) is widelay thought to be*

necessary for the quality of audit, and audit quality is often equated with independence.

Selanjutnya menurut Defond et al, (2000) dalam penelitiannya di China, menyatakan sebagai berikut: *There is a changes in the audit quality in Chinese audit market in response to the adoption of the new auditing standards in China, which standards provide an incentives for auditor to become more independence.*

Watt and Zimmerman (1986: 313) menyatakan sebagai berikut: *An increase in auditor independence is also consistent with increased in audit quality, whereby audit quality is defined as the probability of both detecting and reporting breach in the financial statements.*

Penelitian Krishnamurty (2002) memberikan bukti dan dukungannya dari gagasan bahwa independensi auditor memiliki dampak signifikan terhadap kualitas audit. PenelitianAlim, dkk (2007) menunjukan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Mayangsari (2003) menyimpulkan dari hasil penelitan ANOVA *Post Hoc* (Uji *Benferroni)* menunjukkan dengan jelas yang menyebabkan perbedaan pendapat adalah faktor independensi.Auditor yang independen memberikan pendapat yang lebih tepat dibanding auditor yang tidak independen.Dalam penelitian tersebut, pendapat auditor yang independen dapat lebih dipercaya oleh pemakai laporan keuangan di banding yang tidak independen sehingga dapat mempengaruhi kualitas audit itu sendiri.

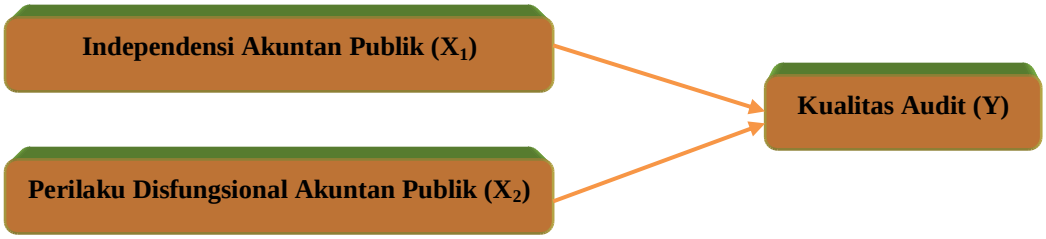
2.2.2. Pengaruh Perilaku Disfungsional Akuntan Publik terhadap Kualitas Audit

Hasil penelitian Donelly (2003) serta Malone dan Robert (1996) menyatakan bahwa: perilaku disfungsioal berhubungan langsung dengan kualitas audit.

Sedangkan DeZoort (1997) dalam penelitiannya menemukan bahwa: perilaku disfungsional berhubungan kuat dengan *time budget pressure* dan mempunyai dampak terhadapa kualitas audit.

Selanjutnya Raghunathan (1991) menyatakan bahwa: efek dari perilaku disfungsional yaitu terjadinya *premature sign-off* berpengaruh terhadap kualitas audit.

Sehingga berdasarkan logika diatas maka independensi akuntan publik dan perilaku disfungsional akuntan publik memiliki pengaruh terhadap kualitas audit, maka kerangka pemikiran penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:



Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran

2.2.3 Hasil Penelitian Sebelumnya

Adapun tabel yang menjelaskan mengenai perbedaan dan perbandingan penelitian ini dengan penelitian terdahulu yaitu seperti dibawah ini:

Tabel 2.1
Tabel Penelitian Terdahulu

NO	PENELITI	SUMBER	JUDUL	HASIL PENELITIAN
1	Lilis Ardini (Staf Pengajar STIESIA Surabaya)	Majalah Ekonomi (Tahun XX, No. 3 Desember 2010)	Pengaruh Kompetensi, Independensi, Akuntabilitas Dan Motivasi terhadap Kualitas Audit	1. Variabel kompetensi, independensi, akuntabilitas dan motivasi secara bersama-sama Berpengaruh terhadap kualitas audit adalah signifikan 2. Dari hasil uji t diketahui bahwa masing-masing variabel kompetensi, independensi dan akuntabilitas mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.
2	Fitrini Mansyur, SusfaYetti, dan Andi Mirdah	Volume 12, Nomor 1, Hal.1-8 Januari - Juni 2010	Pengaruh *Time Budget Pressure* dan Prilaku Disfungsional Terhadap Kualitas Audit	Pengaruh perilaku disfungsional terhadap kualitas audit yaitu signifikan.
3	M.Nizarul Alim, Trisni Hapsari, dan Liliek Purwanti	Simposium Nasional Akuntansi X	Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit dengan Audit sebagai Variabel Moderasi	1. Kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. 2. Independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
4	Rita Yuniarti	*2012 International Conference on Economics, Business and Marketing Management IPEDR vol.29 (2012) © (2012) IACSIT Press, Singapore*	*The Effect of Tenure Audit and Dysfunctional Behavior on Audit Quality*	*1. Tenure audit and dysfunctional behaviors jointly influence the quality of audits.* *2. The dysfunctional behavior significantly affects the auditing quality in public accounting firm in Bandung.*
5	Achmat Badjuri	Vol. 3 No. 1, Nopember 2011 Dinamika Keuangan dan Perbankan	Faktor-Faktor yang Berpengaruh terhadap Kualitas Audit Auditor Independen Pada Kantor AkuntanPublik (Kap) Di Jawa Tengah	1. Independensi dan akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. 2. semakin auditor mampu menjaga independensinya dalam menjalankan penugasan profesionalnya maka kualitas audit yang dihasilkan akan meningkat.
6	Elisha Muliani Singgih dan Icuk Rangga	Simposiun Nasional Akuntansi XIII	Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due	1. Independensi, pengalaman, due professional care dan akuntabilitas secara

	Bawono	Purwokerto 2010	Professional Care dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit (Studi Pada Auditor Di Kap "Big Four" Di Indonesia)	simultan berpengaruh terhadap kualitas audit. 2. Independensi, due professional care dan akuntabilitas secara parsial berpengaruh terhadap kualitas audit, sedangkan pengalaman tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. 3. Independensi merupakan variabel yang dominan berpengaruh terhadap kualitas audit.

2.3. Hipotesis

Menurut Suad Husnan (2001: 133) dalam proses pengambilan kesimpulan mengenai populasi yang telah didapat, biasanya didahului oleh pengandaian atau asumsi mengenai populasi yang bersangkutan. Pengandaian ini, yang mungkin betul ataupun tidak betul yang kemudian disebut dengan hipotesis.

Berdasarkan identifikasi dan kerangka pemikiran yang telah diuraikan sebelumnya, maka terdapat hipotesis penelitian bahwa:

1. Independensi akuntan publik berpengaruh terhadap kualitas audit.
2. Perilaku disfungsional akuntan publik berpengaruh terhadap kualitas audit.
3. Independensi akuntan publik dan perilaku disfungsional akuntan publik berpengaruh terhadap kualitas audit.