

BAB II

DASAR TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Teori Atribusi

Menurut pencetus teori atribusi yaitu Fritz Heider, teori atribusi adalah teori yang menjelaskan mengenai perilaku seseorang (Heider, 1958). Teori ini menjelaskan mengenai bagaimana cara menentukan sebab dan motif perilaku seseorang yang ditentukan apakah berdasarkan internal seseorang seperti karakter, sifat, dan sikap ataupun eksternal seseorang seperti situasi dalam tekanan dan keadaan tertentu yang dapat mempengaruhi perilaku seseorang tersebut (Luthans, 2005).

Teori atribusi menjelaskan mengenai keterkaitan antara karakteristik dengan sikap dan perilaku individu. Suatu sikap yang mendorong seseorang untuk menilai tentang orang lain serta keadaan di lingkungan sekitarnya disebut dengan *dispositional attributions* dan *situational attributions*. *Dispositional attributions* mengacu pada perilaku seseorang yang ada dalam dirinya (internal) seperti independensi yang dimiliki oleh seorang auditor. *Situational attributions* mengacu pada situasi lingkungan sekitar yang mampu mempengaruhi perilaku seseorang (eksternal) seperti pandangan masyarakat dan kondisi sosial (Luthans, 2005).

Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan teori atribusi karena penelitian ini berkaitan dengan sikap seseorang yang mana dalam penelitian ini, peneliti ingin melakukan penelitian mengenai sikap auditor yang terdiri dari sikap

independensi, profesionalisme, dan skeptisisme profesional terhadap kualitas audit.

2.2 Audit Intern

Audit intern merupakan kegiatan yang independen dan obyektif dalam bentuk pemberian keyakinan dan konsultasi yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan operasional sebuah organisasi (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013). Audit intern membantu organisasi dalam mencapai tujuannya dengan melakukan pendekatan yang obyektif dan sistematis yang berguna untuk menilai dan meningkatkan efektivitas proses manajemen risiko, pengendalian, dan tata kelola. Dalam merencanakan perencanaan penugasan audit intern, auditor harus dapat mengembangkan dan mendokumentasikan rencana untuk setiap penugasan, termasuk tujuan, ruang lingkup, waktu, dan alokasi sumber daya penugasan. Sedangkan dalam melaksanakan penugasan audit intern, auditor harus mengidentifikasi, menganalisis, mengevaluasi, dan mendokumentasikan informasi yang memadai untuk mencapai tujuan penugasan audit intern. Audit internal merupakan sebuah fungsi penilaian yang dikembangkan secara bebas dalam sebuah organisasi yang bertujuan untuk mengevaluasi dan menguji berbagai aktivitas sebagai bentuk layanan terhadap organisasi. Audit internal merupakan sebuah aktivitas yang obyektif dan sistematis yang dilaksanakan oleh auditor internal sebagai bentuk kontrol yang bertujuan untuk menentukan apakah informasi keuangan dan operasi telah akurat dan dapat diandalkan (Hery., 2016).

2.3 Pengendalian Internal Pemerintah

Menurut PP No. 60 Tahun 2008 sistem pengendalian intern merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari aktivitas yang dilaksanakan dengan berkesinambungan oleh manajemen dan semua karyawan yang bertujuan menyediakan jaminan yang memadai untuk mencapai tujuan *auditee* dengan aktivitas yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, perlindungan kekayaan negara, dan kepatuhan terhadap perundang-undangan. SPIP terdiri atas lima elemen yaitu lingkungan pengendalian, pertimbangan risiko, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan.

2.4 Auditor Pemerintahan

Auditor pemerintah merupakan auditor profesional yang bertugas di entitas pemerintahan dan tugas utamanya melaksanakan pemeriksaan atas pertanggungjawaban keuangan yang disiapkan oleh entitas pemerintahan atau pertanggungjawaban keuangan yang ditujukan kepada pemerintah. Audit pemerintahan berbeda dengan audit sektor swasta (Sunyoto, 2014). Audit sektor publik dilaksanakan pada entitas pemerintahan seperti pada sektor pemerintah daerah, BUMD, BUMN, dan berbagai entitas lainnya yang berhubungan dengan penanganan aset negara sedangkan audit sektor swasta dilaksanakan untuk berbagai perusahaan swasta yang mencari keuntungan (Ashari, 2011). Audit pemerintahan merupakan salah satu faktor utama dalam menegakkan *good corporate governance*. Namun demikian, implementasinya masih tidak sesuai dengan yang diharapkan. *Good Corporate Governance* merupakan kesatuan peraturan dan usaha dalam memperbaiki prosedur dan sistem dalam manajemen

organisasi dengan menetapkan kewenangan, hak, dan kewajiban semua *stake holder*. Auditor pemerintah dapat dibedakan menjadi dua yaitu auditor eksternal pemerintah yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan auditor internal pemerintah atau lebih dikenal sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang dilakukan oleh Inspektorat Daerah. Subyek yang digunakan dalam penelitian ini adalah auditor internal pemerintah.

2.5 Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) adalah badan pemerintah yang didirikan untuk melakukan tugas utamanya yaitu melakukan pengawasan terhadap sistem pengendalian internal pada pemerintah pusat dan pemerintah daerah, memeriksa dan menyempurnakan Laporan Keuangan, dan mendukung pimpinan daerah dalam menetapkan kewajaran laporan keuangan yang disusun. Penggunaan dana pemerintah daerah diawasi oleh APIP sebagai pelaksana tugas kepada Negara/Undang-undang. APIP terdiri dari Inspektorat Jenderal/Inspektorat Utama/Inspektorat yang berada di bawah dan bertanggung jawab kepada Menteri/Kepala Lembaga Pemerintah Non Departemen; Inspektorat Pemerintah Provinsi yang berada di bawah dan bertanggung jawab kepada Gubernur; Inspektorat Pemerintah Kabupaten/Kota yang berada di bawah dan bertanggung jawab kepada Bupati/Walikota; dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan yang berada di bawah dan bertanggung jawab kepada Presiden Fungsi APIP adalah mencegah terjadinya kecurangan, memberi saran bagi pihak auditor eksternal dalam membenahi pengelolaan dan akuntabilitas keuangan daerah di masa depan. APIP yang independen dan

profesional dapat mendorong peningkatan akuntabilitas dan transparansi pengelolaan keuangan yang dapat meningkatkan kewajaran laporan keuangan (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013).

2.6 Independensi

Independensi adalah tidak adanya kondisi yang mengancam kemampuan audit internal untuk secara objektif melakukan tanggung jawab internalnya. Pimpinan APIP memiliki akses langsung dan tidak terbatas kepada atasan pimpinan APIP untuk mencapai tingkat independensi yang diperlukan dalam melaksanakan tanggung jawab aktivitas audit intern secara efektif. Ancaman terhadap independensi harus dikelola pada tingkat perorangan auditor, penugasan internal, fungsional, dan organisasional auditor (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013). Standar umum kedua dalam SPKN mengatur bahwa dalam segala hal yang berhubungan dengan tugas pemeriksaan, instansi pemerintah dan orang yang melaksanakan audit tidak boleh terpengaruh oleh pengaruh luar yang menyebabkan terganggunya independensi auditor, melakukan pekerjaan bagi kepentingan umum, mempertahankan sikap kebebasan berpendapat, dan jujur kepada semua pihak yang memberikan kepercayaan. Hal tersebut bertujuan agar rekomendasi dan simpulan berdasarkan audit yang telah dilaksanakan tidak menguntungkan atau memihak pada seluruh pihak (SPKN, 2017).

2.7 Profesionalisme

Menurut SPKN No. 1 Tahun 2017, profesionalisme merupakan kemahiran, kewajiban profesional, dan kemampuan melaksanakan tugas dengan ketelitian

dan kehati-hatian (*due care*), serta berpegang pada standar dan ketetapan perundang-undangan. Seorang auditor internal dengan sikap yang profesional akan melakukan pertimbangan terhadap informasi atau informasi yang material tetapi tidak tepat mengenai laporan keuangan sebab hal tersebut akan berhubungan dengan jenis opini yang akan disampaikan oleh auditor. Profesionalisme auditor mengacu pada sikap dan kemampuan profesional. Kemampuan yang dimaksud adalah pengalaman, pengetahuan, kecepatan adaptasi, keahlian teknis, dan keahlian teknologi. Perilaku profesional yang dimaksud adalah faktor tambahan seperti transparansi dan akuntabilitas yang penting untuk menjamin kepercayaan publik (Tugiman, 2011)

Terdapat lima dimensi profesionalisme menurut (Tugiman, 2014) yaitu:

1. Dedikasi terhadap profesi
2. Tanggung jawab sosial
3. Sikap mandiri
4. Ketaatan terhadap kode etik profesi
5. Hubungan dengan rekan profesional

2.8 Skeptisisme Profesional

Skeptisisme profesional adalah sikap yang melibatkan pemikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan pengujian secara kritis terhadap bukti. Auditor dituntut untuk mempertimbangkan relevansi, kompetensi, dan kecukupan bukti. Selain itu, auditor harus mengumpulkan dan memeriksa bukti secara objektif. Skeptisisme profesional harus digunakan selama proses kegiatan audit intern dikarenakan bukti disatukan dan diuji dalam kegiatan audit intern tersebut. Dalam

menerapkan skeptisisme profesional, auditor tidak harus puas dengan bukti yang kurang persuasif karena keyakinannya bahwa manajemen bersifat jujur (Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia, 2013). Skeptisisme profesional auditor sebaiknya tidak menjadi ketidakpercayaan yang berlebihan yang membuat auditor sepenuhnya menjadi skeptis. Auditor yang memiliki sikap skeptisisme profesional hendaknya mengimplementasikan sikap skeptisnya hanya ketika melaksanakan tugas profesionalnya saja tanpa seutuhnya menjadi skeptis. Dengan adanya skeptisisme profesional yang dimiliki dan diimplementasikan oleh auditor akan berdampak pada pemberian pertanyaan yang lebih banyak dari biasanya yang cenderung berisi pertanyaan investigatif, melakukan analisis terhadap jawaban secara kritis serta melakukan evaluasi dengan melakukan perbandingan antara hasil analisis dengan bukti audit yang telah diperoleh (Basu, 2009).

2.9 Kualitas Audit

Kualitas audit merupakan sebuah probabilitas (*joint probability*) dimana auditor dapat mendeteksi dan mengungkapkan kecurangan yang terdapat di dalam sistem akuntansi *auditee* (de Angelo, 1981) dalam (Rosyida, 2020). Kualitas pemahaman auditor (kompetensi) merupakan faktor penting yang memungkinkan auditor menemukan salah saji sedangkan aksi mengungkapkan salah saji bergantung pada independensi auditor (Hardjianti, 2011). Bagi auditor sendiri, kualitas audit merupakan mereka yang dapat menilai risiko organisasi agar dapat mengurangi risiko litigasi, meminimalisir ketidakpuasan audit, mampu menjaga reputasi auditor, dan melakukan pekerjaan audit sesuai dengan standar profesional yang berlaku.

Sedangkan dalam sektor publik, kualitas audit didefinisikan oleh *Government Accountability Office (GAO)* sebagai bentuk kepatuhan atas standar profesi dan ikatan kontrak dalam melaksanakan audit (Lowenshon, 2005). Berdasarkan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 01 Tahun 2007 mengenai Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN, 2017) kualitas audit diukur berdasarkan tiga hal:

1. Kualitas proses

Besarnya manfaat yang didapatkan ketika melaksanakan audit terdapat pada keefektifan penyelesaian yang ditempuh oleh entitas yang diperiksa, bukan pada sesi audit yang dilaporkan dan pertimbangan yang dibuat. Audit harus dilaksanakan dengan baik atau cermat, sesuai dengan standar atau prosedur dan terus mengimplementasikan sikap skeptisisme dalam setiap proses audit.

2. Kualitas hasil

Pimpinan entitas yang diperiksa harus bertanggung jawab untuk menindaklanjuti rekomendasi, menetapkan serta mengatur proses dan sistem informasi, dan melakukan pemantauan terhadap status tindak lanjut berdasarkan rekomendasi auditor.

3. Kualitas tindak lanjut hasil

Pemeriksa harus memberikan rekomendasi kepada manajemen dalam mengawasi status tindak lanjut berdasarkan rekomendasi pemeriksa. Pemantauan secara berkesinambungan terhadap temuan pemeriksaan yang

material serta rekomendasinya bisa membantu pemeriksa untuk menjamin terwujudnya manfaat pemeriksaan yang dilakukan.

2.10 Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu yang menggunakan independensi, profesionalisme, dan skeptisisme profesional sebagai variabel independent dan kualitas audit sebagai variabel dependen pernah dilakukan oleh beberapa peneliti. Dalam penelitian ini, peneliti memilih lima penelitian terdahulu sebagai referensi utama yang mendukung penelitian Pengaruh Independensi, Profesionalisme, dan Skeptisisme Profesional terhadap Kualitas Audit.

Tabel 2. 1

Tabel Penelitian Terdahulu

No.	Peneliti dan Tahun Penelitian	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Objek Penelitian	Hasil Penelitian
1.	(Susilawati and Atmawinata , 2014)	Pengaruh Profesionalisme dan Independensi Auditor Internal Terhadap Kualitas Audit. (Studi pada Inspektorat Provinsi Jawa Barat)	Dependen: Kualitas Audit. Independen: Kompetensi dan profesionalisme auditor.	Inspektorat Provinsi Jawa Barat.	Hasil dari penelitian tersebut adalah kompetensi, profesionalisme dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit secara simultan sedangkan secara parsial kompetensi berpengaruh positif dan signifikan

					terhadap kualitas audit, profesionalisme berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit dan independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.
2.	(Rakhmah, 2018)	Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Audit di Lingkungan Pemerintah Daerah (Studi Empiris di Inspektorat Kabupaten Sukoharjo, Karanganyar, Wonogiri, dan Klaten).	Dependen: Kualitas Audit Independen: Objektivitas, Pengalaman Kerja, Independensi, Pengetahuan, Kompetensi, dan Integritas	Inspektorat Kabupaten Sukoharjo, Karanganyar, Wonogiri, dan Klaten.	Hasil dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa objektivitas, pengalaman kerja, dan kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit sedangkan variabel independensi, pengetahuan, dan integritas tidak berpengaruh terhadap kualitas audit

3.	(Savira, Rahmawati and Abid Rahman, 2021)	Pengaruh Kompetensi dan Skeptisisme Profesional terhadap Kualitas Audit	Dependen: Kualitas Audit Independen: Kompetensi dan Skeptisisme Profesional	Inspektorat Luwu Raya (Kota Palopo, Kabupaten Luwu, Kabupaten Luwu Utara, Kabupaten Luwu Timur)	Hasil dari penelitian tersebut adalah kompetensi dan skeptisisme profesional berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas auditor.
4.	(Hafizah, Wahyudi and Azwardi, 2022)	<i>The Effect of Auditor Independency and Complexity on Audit Quality and Its Impact on the Reputation of the Auditor Institution.</i>	Dependen: Kualitas Audit Independen: Independensi dan Kompleksitas Auditor	Inspektorat di Provinsi Sumatra Selatan	Hasil dari penelitian tersebut adalah independensi dan kompleksitas auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit dan peningkatan reputasi institusi.

5.	(Rosyida, 2020)	Pengaruh Profesionalisme dan Independensi Audit Internal terhadap Kualitas Audit pada Inspektorat Kota Makassar	Dependen: Kualitas Audit. Independen: Profesionalisme dan Independensi Auditor.	Inspektorat Kota Makassar	Hasil analisis menunjukkan bahwa secara parsial, profesionalisme berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit, independensi berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap kualitas audit. Sedangkan secara simultan, profesionalisme dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
----	-----------------	---	---	---------------------------	---

2.11 Pengembangan Hipotesis

2.11.1 Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Audit

Independensi artinya sikap seseorang yang tidak mudah dipengaruhi oleh orang lain dan memiliki sudut pandang yang objektif dalam proses menyimpulkan hingga memberikan pendapatnya (Mulyadi, 2006). Menurut SPKN Nomor 1 Tahun 2017, ketika melakukan pemeriksaan, auditor wajib menjaga independensi dalam pikiran dan independensi dalam penampilan setiap saat, selain itu auditor juga harus

objektif dan menghindari benturan kepentingan (*conflict of interest*). Jika auditor bersifat tidak independen maka laporan audit yang dibuat tidak melalui proses yang objektif atau tidak berdasarkan fakta sehingga tidak dapat menjadi acuan dalam membuat keputusan (Supriyono, 1988). Independensi merupakan sikap seorang auditor yang tidak mudah terpengaruh oleh pihak lain, tidak memiliki kepentingan pribadi dalam melaksanakan profesi sebagai seorang auditor sehingga laporan audit yang dibuat selaras dengan fakta yang ada. Laporan audit akan dihasilkan sesuai dengan bukti audit yang ditemukan dan dikumpulkan tanpa dipengaruhi oleh pihak-pihak yang memiliki kepentingan yang dapat membuat kualitas audit semakin baik. Sehingga dapat dikatakan semakin independen sikap yang dimiliki auditor, semakin baik kualitas auditnya. Hal ini didukung oleh penelitian yang dilaksanakan (Wijayanto, 2017) dan (Susilawati and Atmawinata, 2014) yang menunjukkan bahwa independensi auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Menurut deskripsi di atas, hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah:

H1: Independensi berpengaruh secara positif terhadap kualitas audit.

2.11.2 Pengaruh Profesionalisme terhadap Kualitas Audit

Profesionalisme adalah saat auditor melakukan tanggung jawab dalam berperilaku yang lebih besar daripada tanggung jawab yang seharusnya dilaksanakan dan lebih dari untuk mematuhi aturan tertulis dan tidak tertulis (Arens, 2009).

Menurut SPKN No. 1 Tahun 2017, profesionalisme merupakan kemahiran, kewajiban profesional, dan kemampuan melaksanakan tugas dengan ketelitian dan kehati-hatian (*due care*), serta berpegang pada standar dan ketetapan perundang-

undangan. Seorang auditor internal dengan sikap yang profesional akan melakukan pertimbangan terhadap informasi atau informasi yang material tetapi tidak tepat mengenai laporan keuangan sebab hal tersebut akan berhubungan dengan jenis opini yang akan disampaikan oleh auditor. Sikap profesional harus dimiliki auditor untuk melakukan kewajibannya sebagai seorang auditor yang bertanggung jawab. Sifat tersebut dapat terwujud apabila auditor selalu bersikap skeptis sepanjang proses audit dan mengutamakan prinsip pertimbangan profesional. Sehingga dapat dikatakan bahwa kualitas audit yang dilaksanakan oleh auditor yang memiliki sikap profesional akan berkualitas baik. Hal ini didukung oleh penelitian (Mardijuwono and Subianto, 2018) yang menunjukkan bahwa profesionalisme auditor berhubungan positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Menurut deskripsi di atas, hipotesis kedua dalam penelitian ini adalah:

H2 : Profesionalisme auditor berpengaruh secara positif terhadap kualitas audit.

2.11.3 Pengaruh Skeptisisme Profesional terhadap Kualitas Audit

Skeptisisme profesional adalah praktik mempersoalkan secara terus menerus mengenai bukti audit dan melakukan penilaian bukti audit secara kritis (Singleton, 2007). Skeptisisme profesional merupakan kewajiban auditor dalam mengimplementasikan dan mempertahankan sikap skeptis terhadap kemungkinan akan terjadi kecurangan selama periode penugasan (Tuanakotta, 2015). Dalam implementasinya, seorang auditor tidak seharusnya menerima jawaban yang kurang dapat dipercaya meskipun jawaban tersebut menurut kejujuran *auditee*. Menurut SPKN Nomor 1 Tahun 2017, skeptisisme profesional berarti auditor memandang

bahwa kejujuran *auditee* dapat dipertanyakan lagi, tetapi tidak memandang bahwa kejujuran *auditee* adalah tidak jujur. Dalam melakukan hal tersebut diperlukan pertimbangan profesional dari auditor yaitu kombinasi dari keterampilan, pengalaman, dan penerapan pengetahuan kolektif. Skeptisisme profesional auditor dapat meningkatkan kualitas audit sehingga auditor perlu mempunyai sikap yang mempersoalkan bukti audit secara terus-menerus. Auditor dapat memiliki kemampuan untuk mengevaluasi bukti audit jika terdapat rasa keingintahuan auditor yang tinggi sehingga auditor mampu mendeteksi salah saji yang dilakukan oleh *auditee* dan mampu mendeteksi penggunaan anggaran yang tidak seharusnya oleh *auditee*. Dengan memiliki sikap skeptisisme profesional, auditor dapat lebih teliti ketika melaksanakan evaluasi bukti audit. Penilaian bukti audit secara terus-menerus oleh auditor dapat menghasilkan laporan audit yang berkualitas. Semakin skeptis auditor, semakin rendah tingkat kesalahan dalam melakukan audit. Sehingga dapat dikatakan bahwa kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor yang memiliki sikap skeptisisme profesional akan berkualitas baik. Hal ini didukung oleh penelitian (Anugerah and Akbar, 2014) yang menunjukkan bahwa skeptisisme profesional auditor berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Menurut deskripsi di atas, hipotesis ketiga dalam penelitian ini adalah:

H3: Skeptisisme profesional auditor berpengaruh secara positif terhadap kualitas audit.