

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Teori yang Terkait dengan Variabel Penelitian

1. Teori Atribusi (*attribution theory*)

Teori atribusi yaitu teori yang menjelaskan mengenai perilaku seseorang. Teori ini menjelaskan tentang proses bagaimana kita atau seseorang dapat menentukan apa motif dan penyebab mengenai perilaku seseorang. Teori atribusi ini mempelajari bagaimana seseorang dapat menginterpretasikan penyebab dan alasan terjadinya perilaku orang lain, yang ditentukan apakah perilaku itu berasal dari faktor internal atau faktor eksternal (Andani & Mertha, 2014). Heider menyatakan perilaku seseorang dapat dijelaskan dengan teori atribusi. Heider mengembangkan teori ini dengan memberikan argumentasi bahwa kombinasi dari kekuatan internal (*internal forces*) dan kekuatan eksternal (*external forces*) yang menentukan perilaku suatu individu. Kinerja serta perilaku seseorang dapat dipengaruhi oleh kemampuannya secara personal yang berasal dari kekuatan internal yang dimiliki oleh seseorang misalnya seperti sifat, karakter, sikap, kemampuan, keahlian maupun usaha. Sedangkan, faktor-faktor yang berasal dari luar kendali individu merupakan kekuatan eksternal seseorang misalnya tekanan situasi, kesulitan atau keberuntungan dalam pekerjaan.

Peneliti ini menggunakan teori atribusi dengan melakukan pengujian secara kuantitatif untuk memperoleh bukti empiris variabel-variabel yang memengaruhi kualitas audit. Baik buruknya kemampuan seorang auditor dalam mendeteksi kecurangan dalam memeriksa laporan keuangan dipengaruhi oleh karakteristik dalam personal auditor maupun dari luar personal auditor. Tidaklah mudah bagi seorang auditor dalam melakukan pendeteksian kecurangan (Koroy, 2008). Mui (2010) berpendapat pendeteksian kecurangan merupakan aktivitas tidak terstruktur yang dilakukan auditor untuk mendapatkan informasi tambahan dari berbagai sumber. Auditor yang dapat menjelaskan ketidakwajaran dari laporan keuangan perusahaan dengan proses identifikasi dan membuktikan kecurangan

yang ada adalah kemampuan dan kualitas yang ditunjukkan oleh seorang auditor (Sucipto, 2007). Keterampilan teknis, kemampuan bekerja didalam sebuah tim dan kemampuan menasehati adalah beberapa kemampuan yang harus dimiliki auditor agar dapat mendukung auditor dalam melakukan pendeteksian kecurangan dalam memeriksa laporan keuangan demi meningkatkan kualitas audit.

Karakteristik personal auditor merupakan salah satu faktor internal yang memacu individu dalam beraktivitas. Dalam konteks audit, teori atribusi banyak digunakan peneliti untuk menjelaskan mengenai penilaian (*judgment*) auditor, penilaian kinerja, dan pembuatan keputusan oleh auditor. Atribusi berhubungan dengan penilaian dan menjelaskan bagaimana seorang auditor berperilaku. Kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan banyak ditentukan oleh atribusi internal, dimana factor-faktor yang menentukan kemampuan lebih banyak berasal dari dalam diri auditor.

Karakteristik personal meliputi skeptisisme profesional yang dimiliki oleh seorang auditor. Pilihan dalam memenuhi kewajiban profesional auditor untuk mencegah konsekuensi yang dapat merugikan dari perilaku orang lain merupakan skeptisisme profesional seorang auditor. Seorang auditor yang memiliki skeptisisme profesional diasumsikan dapat mendeteksi kecurangan dengan baik apabila dibandingkan dengan auditor yang tidak memiliki skeptisisme profesional. Auditor yang memiliki skeptisisme profesional yang baik tidak akan mudah mempercayai bukti audit yang kurang layak atau tidak lengkap selama proses audit berlangsung. Hurtt (2010) menggambarkan bahwa skeptisisme profesional merupakan karakteristik individual multi-dimensi. Sebagai karakteristik individual, skeptisisme profesional dapat berbentuk sifat bawaan masing-masing (*trait*), yakni aspek yang stabil dan bertahan lama dalam diri seseorang dan juga situasional (*state*), yaitu kondisi sementara yang disebabkan oleh situasi tertentu. Skeptisisme merupakan manifestasi dari objektivitas.

2. Teori Sikap dan Perilaku

Sikap menurut Robbins (2006:93) adalah sebagai suatu pernyataan evaluatif terhadap objek, orang, atau peristiwa. Perilaku adalah salah satu komponen sikap untuk berperilaku dalam cara tertentu terhadap seseorang atau

sesuatu. Teori sikap dan perilaku adalah teori yang menyatakan bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh sikap, aturan-aturan sosial, kebiasaan serta mengetahui akibat dari perilaku tersebut. Teori sikap dan perilaku ingin menjelaskan mengenai sikap yang dimiliki oleh seseorang menentukan perilaku seseorang. Sikap dan perilaku sering dikatakan berkaitan erat. Hasil penelitian juga memperlihatkan adanya hubungan yang kuat antara sikap dan perilaku (Ayuningtyas dan Pamudji, 2012). Teori sikap dan perilaku ini hanya menjelaskan tentang sikap yang dapat menimbulkan suatu perilaku. Dalam penelitian ini, teori sikap dan perilaku dapat digunakan untuk menjelaskan sikap independensi dan sikap skeptisisme profesional auditor terhadap kualitas audit. Etika, tipe kepribadian, maupun pengalaman merupakan atribut personal yang dimiliki oleh seorang auditor. Peraturan dan norma yang mengendalikan perilaku manusia, baik yang diharuskan maupun tidak dan dipatuhi oleh masyarakat maupun profesi disebut etika (Maryani dan Ludigdo, 2001). Etika Profesi merupakan nilai atau peraturan terhadap perilaku yang diterima dan diterapkan oleh profesi akuntan yang meliputi kecakapan profesional tanggung jawab, kepribadian dan penafsiran, pelaksanaan kode etik dan penyempurnaan kode etik (Kusuma, 2012).

3. Audit

Menurut *A Statement of Basic Auditing Concepts* atau yang disingkat *ASOBAC* menyatakan, Audit merupakan sebuah proses sistematis untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti kejadian ekonomi secara objektif mengenai kebijakan serta aktivitas ekonomi untuk menentukan tingkat kecocokan atau kesesuaian antara pernyataan dengan kriteria yang telah ditetapkan dan menyampaikan hasilnya kepada pihak yang berkepentingan. Menurut PSAK Audit adalah suatu evaluasi sistematis atas laporan keuangan dari suatu entitas, yang bertujuan untuk mengungkapkan kebenaran dari laporan tersebut dan hasil akhirnya diberikan kepada yang berkepentingan.

Menurut Sukrisno (2012:2), Audit merupakan salah satu bentuk *atestasi*. *Atestasi* pengertian umumnya, merupakan suatu komunikasi dari seorang *expert* mengenai kesimpulan tentang reliabilitas dari pernyataan seseorang. Dalam pengertian yang lebih sempit, *atestasi* merupakan komunikasi tertulis yang

menjelaskan suatu kesimpulan mengenai reliabilitas dari asersi tertulis yang merupakan tanggung jawab dari pihak lainnya.

Secara umum pengertian di atas dapat diartikan bahwa audit adalah proses sistematis yang dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen dengan mengumpulkan dan mengevaluasi bahan bukti dan bertujuan memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

4. Standar Audit

Auditor harus berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Indonesia (IAI). Standar ini disebut sebagai Pernyataan Standar Auditing (PSA). Standar tersebut digunakan auditor sebagai pedoman pelaksanaan audit atas laporan keuangan klien. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)

1) Standar Umum

Standar umum merupakan standar yang sifatnya pribadi karena berkaitan dengan persyaratan dan mutu seorang auditor. Standar ini terdiri dari tiga bagian yaitu:

- a. Auditor harus memiliki pelatihan teknis dan kecakapan yang memadai untuk melaksanakan audit.
- b. Auditor harus menjaga independensi dalam sikap mental dalam segala hal yang berkaitan dengan audit.
- c. Auditor harus melaksanakan kehati-hatian profesional dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan auditor.

2) Standar Pekerjaan Lapangan

Standar kerja lapangan audit adalah di mana sebagian besar audit berlangsung. Standar ini memiliki tiga standar yang harus diikuti auditor selama fase kerja lapangan yaitu:

- a. Auditor harus merencanakan pekerjaan secara memadai dan harus mengawasi setiap asisten dengan baik.
- b. Auditor harus memperoleh pemahaman yang memadai tentang entitas dan lingkungannya, termasuk pengendalian internalnya, untuk menilai risiko salah saji material dalam laporan keuangan apakah karena

kesalahan atau kecurangan, dan untuk merancang sifat, saat, dan luas audit lebih lanjut. Prosedur.

- c. Auditor harus memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat dengan melaksanakan prosedur audit untuk memberikan dasar yang memadai bagi suatu opini mengenai laporan keuangan yang diaudit.

3) Standar Pelaporan

Standar pelaporan adalah standar terakhir dari pedoman audit. Standar pelaporan ini mengharuskan seorang auditor untuk:

- a. Auditor harus menyatakan dalam laporan auditor apakah laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
- b. Auditor harus mengidentifikasi dalam laporan auditor keadaan-keadaan di mana prinsip-prinsip tersebut tidak dipatuhi secara konsisten dalam periode berjalan dalam kaitannya dengan periode sebelumnya.
- c. Jika auditor menentukan bahwa pengungkapan informatif dalam laporan keuangan tidak cukup memadai, auditor harus menyatakannya dalam laporan auditor.
- d. Laporan auditor harus menyatakan suatu opini mengenai laporan keuangan, secara keseluruhan, atau menyatakan bahwa suatu opini tidak dapat diungkapkan. Ketika auditor tidak dapat menyatakan pendapat secara keseluruhan, auditor harus menyatakan alasannya dalam laporan auditor. Dalam semua kasus di mana nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, auditor harus dengan jelas menunjukkan karakter pekerjaan auditor, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor, dalam laporan auditor.

5. 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 orang lain, bertindak atau berpikir sesuai

dengan kehendak hati, bebas dari pengendalian orang lain, dan tidak dipengaruhi oleh orang lain. Menurut Arens *et al.*, (2008:111), independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias. Independensi sangat penting bagi auditor untuk dijaga dalam melaksanakan tanggung jawabnya.

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 menegakkan independensinya, tidak akan terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri auditor dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam pemeriksaan. Berdasarkan pengertian di atas, dapat disimpulkan bahwa independensi merupakan sikap seseorang untuk bertindak jujur, tidak memihak, dan melaporkan temuan-temuan hanya berdasarkan bukti yang ada. Di samping itu dengan adanya kode etik, masyarakat akan dapat menilai sejauh mana seorang auditor telah bekerja sesuai dengan standar-standar etika yang telah ditetapkan oleh profesinya.

Berdasarkan Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/05/M.PAN/03/2008 menyebutkan semua hal yang berkaitan dengan audit. Dalam standar ini tidak terdapat indikator-indikator yang jelas. Namun pada standar umum secara implisit tersirat jika independensi atau objektivitas terganggu, baik secara faktual maupun penampilan maka gangguan tersebut harus dilaporkan kepada pimpinan APIP (Aparat pengawasan Intern Pemerintah).

“Independensi akuntan publik merupakan dasar utama kepercayaan masyarakat pada profesi akuntan publik dan merupakan salah satu faktor yang sangat penting untuk menilai mutu jasa audit. Independensi akuntan publik mencakup dua aspek, yaitu: (1) independensi sikap mental, (2) independensi penampilan. Independensi sikap mental berarti adanya kejujuran di dalam diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta-fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak di dalam diri akuntan dalam menyatakan pendapatnya. Independensi penampilan berarti adanya kesan masyarakat bahwa akuntan publik bertindak independen sehingga akuntan publik harus menghindari faktor-faktor yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan kebebasannya. Independensi penampilan berhubungan dengan persepsi masyarakat terhadap independensi akuntan *public*” (Mautz, 1961:204-205) dan (Trisnaningsih, 2007).

Selain independensi sikap mental dan independensi penampilan, Mautz mengemukakan bahwa independensi akuntan publik juga meliputi independensi praktisi (*practitioner independence*) dan independensi profesi (*profession independence*). Independensi praktisi berhubungan dengan kemampuan praktisi secara individual untuk mempertahankan sikap yang wajar atau tidak memihak dalam perencanaan program, pelaksanaan pekerjaan verifikasi, dan penyusunan laporan hasil pemeriksaan. Independensi ini mencakup tiga dimensi, yaitu independensi penyusunan program, independensi investigatif, dan independensi pelaporan. Independensi profesi berhubungan dengan kesan masyarakat terhadap profesi akuntan publik.

Pernyataan standar umum kedua SPKN adalah: “Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat memengaruhi independensinya”. Dengan pernyataan standar umum kedua ini, organisasi pemeriksa dan para pemeriksanya bertanggung jawab untuk dapat mempertahankan independensinya sedemikian rupa, sehingga pendapat, simpulan, pertimbangan atau rekomendasi dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tidak memihak dan dipandang tidak memihak oleh pihak manapun.

6. Skeptisisme Profesional

a) Pengertian

Skeptisisme, berasal dari kata skeptis, dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia (Pusat Bahasa, 2008) dan kamus Oxford (Hornby, 1980) berarti sikap meragukan, mencurigai, dan tidak mempercayai kebenaran suatu hal, teori, ataupun pernyataan. Dalam buku istilah akuntansi dan auditing, skeptisisme berarti bersikap ragu-ragu terhadap pernyataan-pernyataan yang belum cukup kuat dasar-dasar pembuktiannya (Islah Uzzaman, 2012). Sedangkan profesional, menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (Pusat Bahasa, 2008) adalah sesuatu yang bersangkutan dengan profesi, yang membutuhkan keahlian khusus untuk menerapkannya. Kata profesional dalam skeptisisme profesional merujuk pada fakta bahwa auditor telah, dan terus dididik dan dilatih untuk menerapkan

keahliannya dalam mengambil keputusan sesuai standar profesionalnya (Quadackers, 2009). Skeptisisme profesional sendiri belum memiliki definisi yang pasti (Hurt, 2003, dan Quadackers, 2009), namun dari definisi kata skeptisisme dan profesional tersebut, dapat disimpulkan bahwa skeptisisme profesional auditor adalah sikap auditor yang selalu meragukan dan mempertanyakan segala sesuatu, dan menilai secara kritis bukti audit serta mengambil keputusan audit berlandaskan keahlian auditing yang dimilikinya. Skeptisisme bukan berarti tidak percaya, tapi mencari pembuktian sebelum dapat mempercayai suatu pernyataan (Center for Audit Quality, 2010).

Secara khusus dalam audit, Standar Profesional Akuntan Publik (IAPI, 2011) menjelaskan bahwa skeptisisme profesional adalah sikap yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi bukti audit secara kritis. Pengertian serupa dipaparkan dalam *International Standards on Auditing* (IAASB, 2009), skeptisisme profesional adalah sikap yang meliputi pikiran yang selalu bertanya-tanya (*questioning mind*), waspada (*alert*) terhadap kondisi dan keadaan yang mengindikasikan adanya kemungkinan salah saji material yang disebabkan oleh kesalahan atau kesengajaan (*fraud*), dan penilaian (*assessment*) bukti-bukti audit secara kritis. Konsep skeptisisme profesional yang tercermin dalam standar tersebut adalah sikap selalu bertanya-tanya, waspada, dan kritis dalam melaksanakan seluruh proses audit.

Untuk menerapkan skeptisisme profesional yang efektif, perlu dibentuk persepsi bahwa sistem pengendalian internal yang paling baik memiliki celah dan memungkinkan terjadinya *fraud* (Center for Audit Quality, 2010). Hanya saja, dalam menerapkan skeptisisme profesional, auditor tidak boleh mengasumsikan bahwa manajemen klien melakukan praktik yang bersih, namun tidak juga berprasangka bahwa manajemen klien melakukan *fraud* (Anugerah dkk, 2011). Menurut Louwers (2011), skeptisisme profesional adalah kecenderungan auditor untuk tidak menyetujui asersi manajemen tanpa bukti yang menguatkan, atau kecenderungan untuk meminta manajemen memberikan fakta atas asersinya (disertai bukti). Basu (2009) menambahkan bahwa skeptisisme profesional auditor hendaknya tidak menjadi kecurigaan yang berlebihan atau membuat auditor sepenuhnya menjadi skeptis. Dalam hal ini, auditor yang memiliki skeptisisme

profesional akan menerapkan sikap skeptisnya hanya sebatas melaksanakan tugas profesinya saja, tanpa sepenuhnya menjadi skeptis. Oleh karena itu, dengan adanya skeptisisme profesional dalam diri auditor akan mengakibatkan, sebagai contoh, auditor memberikan pertanyaan lebih dari yang biasa yang bersifat investigatif, menganalisa jawaban-jawaban dengan kritis dan secara hati-hati membandingkan hasil analisisnya dengan bukti-bukti yang diperoleh.

b) Pentingnya Skeptisisme Profesional

Pentingnya skeptisisme profesional banyak ditekankan oleh berbagai jenis profesi. Umumnya profesi yang membutuhkan skeptisisme profesional adalah profesi yang berhubungan dengan pengumpulan dan penilaian bukti-bukti secara kritis, dan melakukan pertimbangan pengambilan keputusan berdasarkan bukti yang dikumpulkan. Profesi-profesi yang dirujuk antara lain, detektif, polisi, auditor, pengacara, hakim, dan penyidik. Namun, dari berbagai bidang profesi dan akademis yang membutuhkan skeptisisme profesional, hanya auditor yang mensyaratkan skeptisisme profesional dalam standar profesionalnya (Hurtt, 2003).

Seperti yang tercantum dalam SPAP seksi 230 (IAPI, 2011), skeptisisme profesional merupakan unsur yang terkandung dalam Standar Umum ketiga mengenai penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan saksama dalam pelaksanaan pekerjaan auditor (*due professional care*). *Due professional care* merupakan komponen yang penting dalam proses audit. Banyak diskusi telah dilakukan mengenai praktik kerja yang dilakukan oleh manajemen audit supervisor, dan staf untuk menekankan pentingnya *due professional care* (Gallegos, 2003). Pendapat ini diperkuat dengan penelitian yang dilakukan oleh Rahman (dalam Bawono, 2010) dan Louwers dkk (2008), yang menyimpulkan bahwa *due professional care* merupakan faktor yang paling berpengaruh terhadap kualitas audit, dan kegagalan audit cenderung disebabkan karena kurangnya sikap skeptisisme profesional auditor dan *due professional care*. Oleh karena itu, skeptisisme profesional dan *due professional care* adalah prinsip yang fundamental dalam semua tindakan yang dilakukan auditor eksternal (*Center for Audit Quality*, 2010, dan Kopp dkk, 2003). Selain meningkatkan kualitas audit dan mendeteksi terjadinya *fraud*, skeptisisme profesional auditor juga berperan

dalam mencegah terjadinya *fraud*. Penemuan Chen dkk (2009), mempertegas pentingnya skeptisisme profesional auditor yang ditunjukkan dalam bentuk tindakan audit (*audit actions*) karena dapat mengurangi kecenderungan manajer untuk melakukan *fraud*.

Dalam *International Standards on Auditing 200 (IAASB, 2009)*, juga ditekankan pentingnya skeptisisme profesional. Disebutkan bahwa auditor harus merencanakan dan melaksanakan proses audit berlandaskan skeptisisme profesional dengan menyadari kemungkinan terjadinya kesalahan material dalam laporan keuangan. Pekerjaan auditor selalu berhubungan dengan pembuktian dan pencarian kebenaran bukti-bukti dari dokumen dan kertas kerja, dan dari prosedur standar yang mereka anut, namun hal ini bukan berarti auditor hanya bekerja untuk memenuhi prosedur standar yang ada, terutama saat ditemukannya bukti-bukti yang penting (Peurseem, 2010), karena tanpa keberanian untuk beradu argumentasi mengenai asersi manajemen, auditor tidak akan dapat menjalankan fungsinya sebagai pencegah dan mendeteksi *fraud* (*Financial Reporting Council, 2010*). Untuk itu auditor harus mampu menerapkan tingkat skeptisisme profesional yang tepat.

Penerapan tingkat skeptisisme dalam audit sangatlah penting karena dapat mempengaruhi efektivitas dan efisiensi audit. Skeptisisme yang terlalu rendah akan memperburuk efektivitas audit, sedangkan jika skeptisisme terlalu tinggi akan meningkatkan biaya yang harus dikeluarkan (*Financial Reporting Council, 2010*). Oleh karena itu, dalam melaksanakan audit, auditor seharusnya tidak serta-merta membuat pola pikir bahwa dalam informasi keuangan yang disediakan manajemen terdapat salah saji material atau kecurangan yang disengaja. Namun, seiring dengan proses pengumpulan bukti-bukti audit, auditor dapat meningkatkan kewaspadaannya jika terdapat kemungkinan informasi keuangan tersebut memiliki salah saji material atau kecurangan yang disengaja. Skeptisisme profesional sangat diperlukan untuk meningkatkan kualitas audit, karena dengan bersikap skeptis, auditor akan lebih berinisiatif untuk mencari informasi lebih lanjut dari manajemen mengenai keputusan-keputusan akuntansi yang diambil, dan menilai kinerjanya sendiri dalam menggali bukti-bukti audit yang mendukung keputusan-keputusan yang diambil oleh manajemen tersebut (*Financial Reporting*

Council, 2010). Auditor perlu menerapkan skeptisisme profesional dalam mengevaluasi bukti audit. Dengan begitu, auditor tidak menerima bukti-bukti audit tersebut apa adanya, tetapi memperkirakan kemungkinan-kemungkinan yang dapat terjadi, seperti bukti yang diperoleh dapat menyesatkan, tidak lengkap, atau pihak yang menyediakan bukti tidak kompeten bahkan sengaja menyediakan bukti yang menyesatkan atau tidak lengkap. Semakin tinggi risiko audit atau semakin besar risiko salah saji material, maka auditor perlu menerapkan skeptisisme profesional yang tinggi juga (*Financial Reporting Council*, 2010).

Faktanya, skeptisisme profesional dalam auditing adalah penting karena: (1) skeptisisme profesional merupakan syarat yang harus dimiliki auditor yang tercantum di dalam standar audit (SPAP), (2) perusahaan-perusahaan audit internasional mensyaratkan penerapan skeptisisme profesional dalam metodologi audit mereka, (3) skeptisisme profesional merupakan bagian dari pendidikan dan pelatihan auditor, dan (4) literatur akademik dan profesional dibidang auditing menekankan pentingnya skeptisisme profesional (Quadackers, 2009). Selain itu, banyak studi kasus yang oleh SEC (*Security and Exchange Commissions*) dilaporkan sebagai kegagalan auditor dalam mendeteksi salah saji material sebagai hasil dari kurangnya skeptisisme profesional, contohnya skandal Enron, World Com, Adelphia, dan Global Crossing (Quadackers, 2009, dan Kopp dkk, 2003).

7. *Work From Home (WFH)*

Pratiwi dkk (2021), menyatakan bahwa *Work From Home (WFH)* berpengaruh positif terhadap kinerja seseorang. Hal ini menunjukkan bahwa dengan adanya *Work From Home (WFH)* produktivitas kerja seseorang akan semakin meningkat dan membuat kualitas audit yang dihasilkan semakin baik. Hasil audit yang baik tentunya dilakukan oleh auditor yang baik dan berkualitas. Auditor yang memiliki kemampuan profesionalisme tinggi akan melaksanakan proses audit secara benar dan cenderung menyelesaikan setiap tahapan-tahapan proses audit secara lengkap dan mempertahankan sikap skeptisisme dalam mempertimbangkan bukti-bukti audit yang kurang memadai yang ditemukan

selama proses audit untuk memastikan agar menghasilkan kualitas audit yang baik.

Dampak dari pandemi *Covid-19* yang melanda seluruh dunia termasuk Indonesia, membuat pemerintah mengambil langkah kebijakan Pemberlakuan Pembatasan Kegiatan Masyarakat (PPKM) hingga menganjurkan perusahaan untuk memberlakukan *Work From Home (WFH)* bagi karyawan untuk menanggulangi laju penyebaran *Covid-19*. Pemberlakuan *Work From Home (WFH)* menyebabkan pengalihan rutinitas kantor mulai dari tugas harian sampai dengan rapat dikerjakan di rumah tanpa adanya kehadiran fisik secara langsung namun tetap menjaga produktivitas karyawan dan mengupayakan agar tujuan organisasi tetap tercapai.

Pekerjaan yang dilakukan di rumah memberikan dampak positif pada produktivitas kerja. Karyawan tetap menunjukkan produktivitas kerja walaupun pekerjaan yang dilakukan di rumah tidak seperti di kantor, seperti penelitian sebelumnya yang diperkuat oleh (Simarmata, 2020) bahwa produktivitas kerja dipengaruhi positif secara signifikan oleh *Work From Home (WFH)*. Bentuk yang paling mudah dikenali dari bekerja jarak jauh adalah bekerja dari rumah (*home-based telecommuting*) dan bekerja dari kantor cabang (*center-based telecommuting*) (Mungkasa, 2020).

8. Kualitas Audit

Kualitas audit adalah pelaksanaan audit yang dilakukan sesuai dengan standar sehingga mampu mengungkapkan dan melaporkan apabila terjadi pelanggaran yang dilakukan klien. Kualitas audit biasanya diukur dengan pendapat profesional auditor yang didukung oleh bukti dan penilaian objektif. Dimana auditor memberikan pelayanan yang berkualitas kepada pemegang saham jika mereka memberikan laporan audit yang independen, dapat diandalkan dan didukung dengan bukti audit yang memadai (FRC, 2006). Christiawan (2002) menyatakan kualitas audit ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi dan independensi. Auditor yang kompeten adalah auditor yang mampu menemukan

adanya pelanggaran, sedangkan auditor yang independen adalah auditor yang secara profesional mengungkapkan pelanggaran tersebut.

9. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah merupakan auditor yang bekerja untuk pemerintah dan mempunyai tugas untuk menilai kewajaran informasi laporan keuangan instansi pemerintah atas pelaksanaan program dan penggunaan aset milik pemerintah. Di Indonesia, audit pada instansi pemerintah umumnya dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP) (Messier, 2014).

10. Badan Pemeriksa Keuangan

1. Pengertian

Pasal 1 ayat (1) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan mengatur bahwa Badan Pemeriksa Keuangan adalah lembaga negara yang bertugas memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar 1945. BPK berkedudukan di ibu kota negara, dan memiliki perwakilan di setiap provinsi, hal ini tercantum dalam Pasal 3 ayat (1), ayat (2) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan. BPK mempunyai sembilan anggota yang keanggotaannya diresmikan dengan Keputusan Presiden. Susunan BPK terdiri atas seorang ketua merangkap anggota, seorang wakil ketua merangkap anggota dan tujuh orang anggota.

Pasal 2 Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan mengatur bahwa BPK merupakan satu lembaga negara yang bebas dan mandiri dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Bebas diartikan dapat melakukan segala tindakan yang terkait pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara dengan tidak melanggar ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Sementara itu, mandiri diartikan dalam melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara tidak boleh dipengaruhi oleh siapapun termasuk pihak eksekutif, legislatif, yudikatif dan dari dalam Badan Pemeriksa Keuangan sendiri.

2. Fungsi Badan Pemeriksa Keuangan

Badan Pemeriksa Keuangan merupakan badan yang memeriksa tanggung jawab tentang keuangan negara, yang dalam pelaksanaan tugasnya terlepas dari pengaruh kekuasaan pemerintah, akan tetapi tidak berdiri di atas pemerintah. Dalam kedudukan yang semakin kuat dan kewenangan yang semakin besar fungsi BPK terdiri atas tiga bidang, yaitu (Jimly Asshiddiqie, 2006;168):

- 1) Fungsi operatif, yaitu berupa pemeriksaan, pengawasan, dan penyelidikan atas penguasaan, pengurusan dan pengelolaan kekayaan atas negara.
- 2) Fungsi yudikatif, yaitu berupa kewenangan menuntut perbendaharaan dan tuntutan ganti rugi terhadap perbendaharaan dan pegawai negeri bukan bendahara yang karena perbuatannya melanggar hukum atau melalaikan kewajiban yang menimbulkan kerugian keuangan dan kekayaan negara
- 3) Fungsi advisory, yaitu memberikan pertimbangan kepada pemerintah mengenai pengurusan dan pengelolaan keuangan negara.

3. Jenis-jenis Pemeriksaan pada Badan Keuangan Negara

Menurut Undang-undang No. 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara, Terdapat tiga jenis pemeriksaan yang dilaksanakan oleh BPK, yaitu:

- 1) Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Pemeriksaan keuangan ini dilakukan oleh BPK dalam rangka memberikan pernyataan opini tentang tingkat kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan pemerintah. Pemeriksaan keuangan bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Pemeriksaan atas laporan keuangan dilakukan setelah laporan keuangan disusun oleh objek pemeriksaan (kementerian/lembaga, pemerintah pusat, pemerintah daerah), dan diserahkan kepada BPK paling lambat 3 bulan setelah tahun anggaran dimaksud berakhir.

- 2) Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas aspek ekonomi dan efisiensi, serta pemeriksaan atas aspek efektivitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen oleh aparat pengawasan intern pemerintah. Pasal 23E Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 mengamanatkan BPK untuk melaksanakan pemeriksaan kinerja pengelolaan keuangan negara. Tujuan pemeriksaan ini adalah untuk mengidentifikasi hal-hal yang perlu menjadi perhatian lembaga perwakilan. Adapun untuk pemerintah, pemeriksaan kinerja dimaksudkan agar kegiatan yang dibiayai dengan keuangan negara/daerah diselenggarakan secara ekonomis dan efisien, serta memenuhi sarannya secara efektif. Maksud pemeriksaan adalah untuk memberikan rekomendasi yang dapat mendorong ke arah perbaikan.
- 3) Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu, atau biasa disebut dengan PDTT, adalah pemeriksaan yang dilakukan dengan tujuan khusus, diluar pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja. Termasuk dalam pemeriksaan tujuan tertentu ini adalah pemeriksaan atas hal-hal lain yang berkaitan dengan keuangan dan pemeriksaan investigatif. PDTT dalam bentuk pemeriksaan kepatuhan keuangan bertujuan untuk menilai apakah hal pokok yang diperiksa sesuai (patuh) dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Sedangkan PDTT dalam bentuk pemeriksaan investigatif bertujuan untuk mengungkap adanya indikasi kerugian negara/daerah dan/atau unsur pidana.

B. Keterkaitan Antara Variabel

1. Pengaruh independensi terhadap kualitas audit

Penelitian Nugroho Adinoto (2016) dilakukan di Kantor Akuntan Publik di daerah Jawa Tengah yang melibatkan 45 responden yang bekerja di 8 KAP. Penelitian ini merupakan studi kuantitatif dengan sampel ditentukan menggunakan *convenience sampling*. Penelitian tersebut menunjukkan adanya pengaruh independensi yang signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini membuktikan bahwa independensi auditor sangat menentukan kualitas audit yang dihasilkan.

Penelitian yang dilakukan oleh Komang Asri Pratiwi dkk, (2015) mengkombinasikan variabel yang digunakan oleh peneliti sebelumnya untuk dianalisis pengaruhnya pada peningkatan kualitas audit. Penelitian ini dilakukan mengingat banyaknya kasus yang mempertanyakan kualitas audit serta tidak mudahnya menjaga independensi auditor dalam menghasilkan suatu kualitas audit yang baik. Penelitian ini berperan untuk mengukur sejauh mana auditor konsisten menjaga kualitas audit yang dihasilkan.

2. Pengaruh skeptisisme profesional terhadap kualitas audit

Skeptisisme profesional adalah kewajiban bagi auditor untuk menggunakan dan mempertahankan sikap skeptis sepanjang periode penugasan, terutama kewaspadaan akan terjadinya kecurangan (*fraud*). Skeptisisme profesional akan meningkatkan kewaspadaan auditor dalam mengevaluasi bukti audit yang diberikan manajemen. Auditor yang memiliki sikap skeptis cenderung lebih waspada, berhati-hati dan memiliki pikiran yang selalu mempertanyakan kebenaran dari bukti yang diberikan klien, hal ini akan mendukung terjaminnya kualitas audit yang dihasilkan (Tuanakotta,2013:321).

Penelitian yang dilakukan oleh Mislinawati (2012), menyatakan bahwa sikap skeptis dapat mencerminkan kemahiran profesional seorang auditor yang dapat memengaruhi ketepatan dalam melakukan *review* laporan keuangan. Dengan adanya sikap skeptisisme profesional diharapkan auditor dapat melaksanakan tugas sesuai dengan standar yang telah ditetapkan, menjunjung tinggi norma agar dapat terjaganya kualitas hasil audit dan citra profesi auditor. Dari hasil penelitian Handoyo (2011), menunjukkan bahwa peningkatan skeptisisme profesional sangatlah penting bagi auditor, dalam pelaksanaan pemeriksaan perlu diperhatikan tingkat keraguan dan konfirmasi langsung. Tingkat keraguan auditor terhadap bukti audit menggambarkan sikap kritis auditor, banyaknya pemeriksaan tambahan dan konfirmasi langsung terhadap klien dilakukan untuk menghilangkan keraguan auditor mengenai objektivitas, kecukupan dan relevansi bukti audit yang diperiksa.

3. Pengaruh *Work From Home (WFH)* Pada Masa pandemic *Covid-19* Terhadap Kualitas Audit

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Ma'rifah (2020), dampak positif implementasi *Work From Home (WFH)* Pada Masa pandemi *Covid-19* yaitu:

- a) Fleksibilitas, para informan baik laki-laki maupun perempuan mengakui bahwa sistem kerja *WFH* memberikan mereka kebebasan dalam mengatur waktu kerja dan tempat kerja mereka. Mereka tidak harus mengikuti aturan dimulai dan berakhirnya jam kerja seperti yang biasanya diberlakukan di kantor. Hal tersebut memberikan dampak yang positif terhadap hasil kerja mereka karena mereka dapat secara fleksibel menentukan jam mulai kerja sesuai dengan yang dibutuhkan. Selain itu, pengaturan jam kerja tersebut tidak berpengaruh terhadap gaji yang diterima.
- b) Menghemat waktu sistem kerja *WFH*, secara nyata dapat menghemat waktu, dikarenakan pegawai tidak perlu menghabiskan waktu dalam perjalanan dari rumah menuju ke kantor dan juga sebaliknya. Selama menjalankan *WFH*, para pegawai dapat menggunakan waktu yang awalnya dihabiskan dalam perjalanan menuju dan dari kantor, untuk melakukan pekerjaan kantor maupun pekerjaan rumah. Hal ini tentu saja memberikan keuntungan bagi pegawai karena waktu mereka tidak ada yang terbuang habis di perjalanan.
- c) Waktu yang berkualitas, pegawai yang bekerja dari rumah merasakan bahwa mereka memiliki lebih banyak waktu berkualitas bersama keluarga. Pegawai dapat menikmati waktu kebersamaan dengan keluarga tanpa harus meninggalkan pekerjaan mereka meskipun terkadang mereka tetap harus fokus pada penyelesaian pekerjaan.
- d) Kenyamanan, dengan bekerja dari rumah, pegawai merasakan kebebasan dalam menyelesaikan pekerjaan dikarenakan tidak ada pengawasan langsung dari atasan seperti saat mereka bekerja di kantor. Para pegawai dapat menyelesaikan pekerjaan dengan menyesuaikan gaya dan kebiasaan

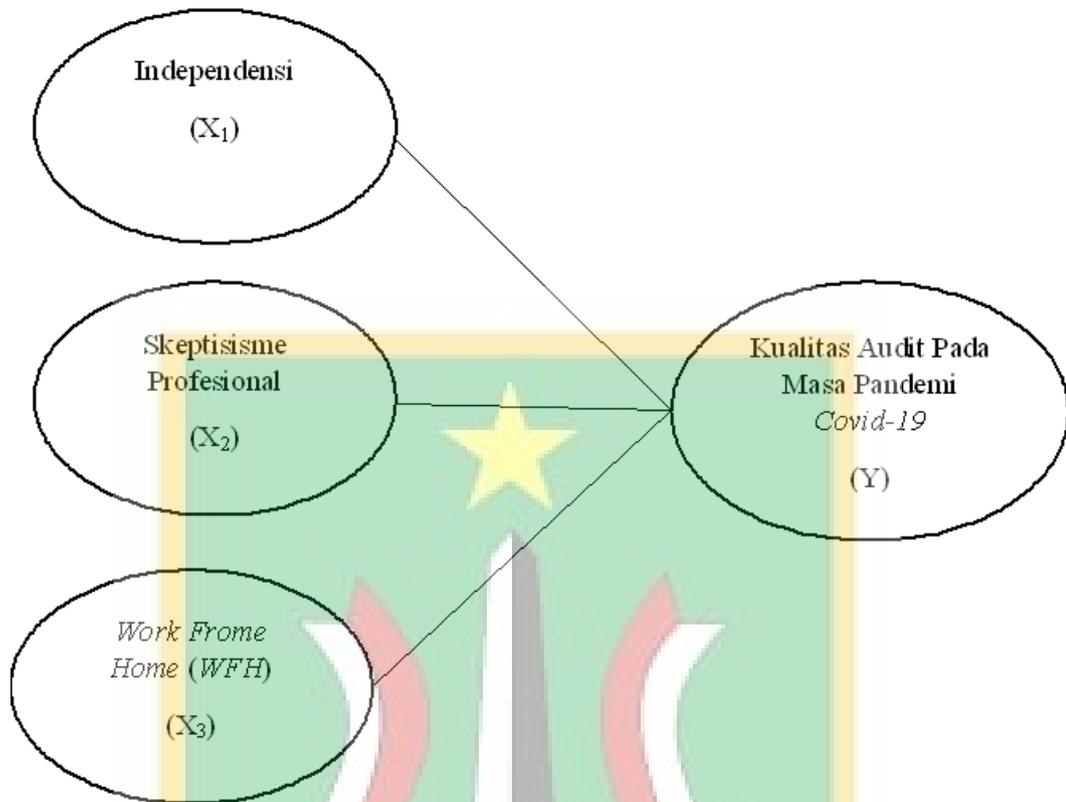
mereka dalam bekerja, tanpa harus secara formal menjaga sikap dan perilaku mereka.

C. Penelitian Terdahulu

Tabel 2. 1 Penelitian Terdahulu

No	Nama Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Rahmatika Ananda 2014	Pengaruh Skeptisisme profesional, kepatuhan pada kode etik dan independensi terhadap kualitas audit (studi empiris pada BPKP perwakilan Sumatera Utara)	Skeptisisme profesional (X_1) Kepatuhan kode etik (X_2) dan independensi (X_3) terhadap kualitas audit (Y)	Skeptisism profesional, kepatuhan kode etik dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit
2	Yoga Tadasana van 2013	Pengaruh <i>time budget pressure</i> terhadap kualitas audit dengan independensi sebagai variabel intervening (studi kasus pada BPK RI perwakilan provinsi Jawa Tengah)	<i>Time budget pressure</i> (X_1) Independensi sebagai intervening (X_2) Kualitas audit (Y)	<i>Time budget pressure</i> dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit
3	Br. Simatupang	Pengaruh sikap Skeptisisme profesional auditor terhadap kualitas audit di era pandemi <i>Covid-19</i>	Skeptisisme profesional (X) Kualitas audit (Y)	Skeptisisme profesional berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit

D. Kerangka Analisis



E. Hipotesis

Hipotesis adalah dugaan sementara yang diformulasikan oleh peneliti atas dasar teori, yang kebenarannya masih dibutuhkan adanya pembuktian secara empiris (Chandrarin, 2017:110).

Berdasarkan latar belakang masalah peneliti yang telah dipaparkan sebelumnya, maka hipotesis dalam penelitian ini dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Hipotesis Pertama

H₁ :Independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.

2. Hipotesis Kedua

H₂ :Skeptisisme Profesional berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.

3. Hipotesis Ketiga

H₃ :*Work From Home (WFH)* pada masa pandemi *Covid-19* berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.