

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **A. Teori Atribusi (*Attribution Theory*)**

Teori atribusi akan digunakan untuk menjelaskan hubungan antara karakteristik individu auditor terhadap kinerja auditor. Teori ini menyatakan mengenai bagaimana seseorang menjelaskan penyebab perilaku orang lain atau dirinya sendiri (Luthans 1998). Penyebab seseorang memilih suatu perilaku bisa berasal dari internal (*dispositional attributions*) dan eksternal (*situational attributions*). Penyebab internal cenderung mengarah pada aspek perilaku individual, sesuatu yang telah ada dalam diri seseorang seperti sifat pribadi, persepsi diri, kemampuan dan motivasi. Sedangkan penyebab eksternal lebih mengarah pada lingkungan yang memengaruhi perilaku seseorang seperti kondisi sosial, nilai sosial dan pandangan masyarakat. Berdasarkan teori tersebut, tindakan seorang auditor dalam melaksanakan penugasan audit sesuai dengan prosedur sehingga kinerjanya maksimal dapat disebabkan oleh faktor internal individu yang bersangkutan maupun faktor lingkungan.

#### **1. Etika Profesi**

##### **a. Pengertian Etika Profesi**

Etika profesi adalah cara pandang seseorang dalam melaksanakan pekerjaannya, yang dapat mempengaruhi pertimbangan perilaku etisnya (*ethical judgment*), yang selanjutnya mempengaruhi keinginan untuk melakukan, kemudian diwujudkan dalam perilaku atau perbuatan (*behavior*) (Tandiontong, 2016:110). Dua alasan utama mengapa seseorang bertindak tidak etis antara lain standar etika seseorang berbeda dengan standar etika yang berlaku di masyarakat secara keseluruhan atau orang lebih memilih bertindak mementingkan diri sendiri (Arens et al., 2015:91).

Dari pendapat diatas dapat disimpulkan bahwa etika profesi adalah nilai-nilai dan norma-norma moral yang dianggap baik maupun buruk terhadap orang lain dan standar perilaku bagi profesional bertujuan untuk praktis dan idealis. Didalam

etika profesi berisi tentang apa yang harus dan tidak boleh dilakukan oleh anggota profesi, didahulukan, dikorbankan serta adanya sanksi jika anggota profesi melanggar kode etik. kode etik adalah suatu bentuk persetujuan bersama yang timbul secara murni dari diri pribadi para anggota atau dengan kata lain kode etik merupakan serangkaian ketentuan dan peraturan yang disepakati bersama guna mengatur tingkah laku para anggota organisasi. Kode etik sangat penting untuk membantu auditor mencapai objektivitas penuh dalam pengamatan dan analisis selanjutnya (Jelic, 2012).

Auditor diharapkan dapat berperilaku berdasarkan etika profesi mereka. Auditor dalam kegiatannya dipandu oleh peraturan perundang-undangan, persyaratan profesional dan standar audit, maka auditor harus melindungi citranya sebagai seorang profesional dalam menyediakan informasi keuangan yang akurat, relevan, dan dapat diandalkan untuk para pengguna informasi serta mendapatkan kepercayaan dari pengguna laporan yang diaudit (Arowoshegbe et al., 2017) Auditor dianggap sebagai kunci kesuksesan dalam perlindungan investasi masyarakat. Auditor yang profesional akan memberikan pendapat secara jujur atas kebenaran laporan yang disajikan kepada pemangku kepentingan.

Etika akuntansi akan memainkan peran yang lebih penting dalam meningkatkan keterampilan profesional auditor maka kebutuhan untuk badan pengawas akuntansi dan pemangku kepentingan berusaha bersama memastikan bahwa standar etika akuntansi diberlakukan secara ketat (Arowoshegbe et al., 2017).

#### **b. Dilema Etika Profesi**

Dilema etika (*ethical dilemma*) adalah situasi yang dihadapi oleh seseorang dimana ia harus mengambil keputusan tentang perilaku yang tepat (Arens, A. R. 2015). Contoh adalah para auditor, akuntan, serta pelaku bisnis lainnya menghadapi banyak dilema etika dalam karier bisnis mereka. Seorang auditor menghadapi klien yang mengancam akan mencari auditor baru kecuali bersedia menerbitkan suatu pendapat wajar tanpa pengecualian, auditor akan mengalami dilema etika jika pendapat wajar tanpa pengecualian itu tidak tepat. Dalam hal ini,

auditor akan kebingungan dalam mengambil keputusan yang tepat karena auditor berkewajiban untuk memberikan pendapat berdasarkan kebenaran.

Tujuan kerangka kerja adalah membantu mengidentifikasi isu-isu etis dan memutuskan serangkaian tindakan yang tepat dengan menggunakan nilai dari orang itu sendiri (Arens et al., 2015:93). Pendekatan enam langkah adalah sebagai berikut:

- 1) Memperoleh fakta yang relevan.
- 2) Mengidentifikasi isu-isu etis berdasarkan fakta tersebut.
- 3) Menentukan siapa yang akan terpengaruh oleh akibat dari dilema tersebut dan bagaimana setiap orang atau kelompok itu terpengaruh.
- 4) Mengidentifikasi berbagai alternatif yang tersedia bagi orang yang harus menyelesaikan dilema tersebut.
- 5) Mengidentifikasi konsekuensi yang mungkin terjadi dari setiap alternatif.
- 6) Memutuskan tindakan yang tepat

### **c. Prinsip-Prinsip Etika Profesi**

Etika menjadi faktor yang signifikan dalam perencanaan dan pelaksanaan audit yang berkualitas, ada kebutuhan untuk membangun seperangkat aturan dalam hal itu. Kode etik akuntan profesional menetapkan persyaratan etika untuk akuntan profesional (Arowoshegbe et al., 2017). Prinsip etika menurut Standar Audit 220 Paragraf 9 dalam SPAP terdiri atas 5 prinsip sebagai berikut (Hery, 2017:298-302):

#### **1) Prinsip Integritas**

Setiap praktisi harus tegas, jujur, dan adil dalam hubungan profesional maupun hubungan bisnis dalam melaksanakan pekerjaannya. Integritas adalah nilai yang sangat penting untuk kode etik dan dapat diukur dalam hal apa yang benar dan adil (Jelic, 2012). Prinsip integritas membebaskan kewajiban pada semua akuntan profesional untuk tidak terpengaruh, dan tidak terlihat terpengaruh, dengan kepentingan yang bertentangan dari pihak-pihak tertentu (Ayu & Permata, 2021)(Bouhawia et al., 2015). Auditor harus jujur dalam semua hubungan profesionalnya, ini mensyaratkan bahwa auditor tidak boleh dikaitkan dengan

laporan atau informasi yang menyesatkan atau laporan yang dipersiapkan dengan kelalaian, tidak lengkap atau semacam ambiguitas yang menyesatkan, sehingga tidak merugikan pihak yang berkepentingan dalam memperoleh informasi.

## 2) Prinsip Objektivitas

Setiap praktisi diharuskan tidak membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan atau pengaruh yang tidak layak dari pihak-pihak lain yang dapat mempengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya. Prinsip objektivitas membebankan kewajiban pada semua akuntan profesional untuk tidak berkompromi penilaian profesional atau bisnis mereka karena bias, konflik kepentingan atau pengaruh yang tidak semestinya dari orang lain untuk mengesampingkan penilaian profesional. Kepatuhan terhadap etika akuntansi profesional akan membantu memastikan bahwa auditor mampu menahan faktor-faktor seperti insentif dan tekanan mempengaruhi objektivitas terhadap auditor yang diperlukan untuk mempertahankan kredibilitas pelaporan keuangan (Arowoshegbe et al., 2017).

## 3) Prinsip Kompetensi serta Sikap Kecermatan dan Kehati-hatian Profesional

Setiap praktisi wajib meningkatkan pengetahuan dan keahlian profesional yang dibutuhkan untuk menjamin pemberian jasa profesional yang kompeten kepada klien atau pemberi kerja. Kompetensi auditor merupakan tingkat dimana auditor dapat menerapkan dan mematuhi standar profesional (Pflugrath et al., 2006). Menggunakan kemahiran profesional secara seksama (cermat dan hati-hati) sesuai standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya. Keahlian auditor yang mendasari kekhawatiran tentang kualitas audit adalah masalah utama yang berkaitan dengan keahlian individu yang terlibat dalam proses audit. Inti dari semua profesi terletak pada keahlian para anggotanya (Holm & Zaman, 2012). Seorang auditor harus memiliki sikap kehati-hatian profesional agar tidak terjadi salah saji material atas hasil auditnya (Wedemeyer, 2010). Audit yang berkualitas tinggi ketika dilakukan oleh orang yang kompeten. Sementara kita mungkin cukup menganggap bahwa auditor kompeten berdasarkan

kebutuhan pendidikan umum dan perizinan CPA, kenyataannya tetap bahwa kita tahu sedikit tentang orang-orang yang melakukan audit (Defond & Francis, 2005)

#### 4) Prinsip Kerahasiaan

Setiap praktisi wajib menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dan hubungan profesional dan hubungan bisnis kepada pihak diluar KAP atau jaringan KAP tempatnya bekerja tanpa adanya wewenang khusus, kecuali jika terdapat kewajiban untuk mengungkapkan sesuai dengan ketentuan hukum atau peraturan lainnya yang berlaku. Informasi bersifat rahasia yang diperoleh dari hubungan profesional dan hubungan bisnis tidak boleh digunakan untuk keuntungan pribadi atau pihak ketiga. Seorang auditor harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan profesional dan bisnis dan tidak boleh mengungkapkan informasi tersebut kepada pihak ketiga tanpa otoritas yang tepat dan spesifik kecuali ada hak hukum atau profesional atau kewajiban untuk mengungkapkan (Arowoshegbe et al., 2017). Auditor harus menyimpan informasi yang dimilikinya terkait dengan hasil laporan audit secara rahasia, dan tidak boleh mengungkapkan informasi tersebut kepada pihak manapun kecuali diizinkan oleh hukum atau atas persetujuan dari klien.

#### 5) Prinsip Tanggung Jawab

Setiap tenaga kerja yang telah profesional sudah seharusnya bekerja dengan diliputi rasa tanggung jawab yang besar. Pekerjaannya harus dilakukan dengan baik sehingga hasilnya bisa maksimal. Dengan adanya rasa tanggung jawab dalam menjalankan suatu pekerjaan maka Anda bisa dinilai memiliki sumber daya manusia yang berkualitas. Setiap orang yang bekerja secara profesional tentu akan memperhatikan dengan benar bagaimana caranya bekerja. Bila Anda adalah seorang profesional maka sudah seharusnya Anda bekerja dengan memegang teguh etika yang menyangkut profesionalitas diri. Hal ini secara tidak langsung menjadi tanggung jawab Anda sehingga segala hal yang dilakukan berkaitan dengan pekerjaan Anda akan dinilai baik dan berkualitas. (Haryanto, 2021).

#### **d. Ancaman Etika Profesi**

Kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi dapat terancam oleh berbagai situasi, ancaman dapat diklasifikasikan sebagai berikut:

- 1) Ancaman kepentingan pribadi
- 2) Ancaman telaah-pribadi
- 3) Ancaman advokasi
- 4) Ancaman kedekatan
- 5) Ancaman intimidasi (Arowoshegbe et al., 2017; Hery, 2017:304).

Auditor menghadapi banyak godaan dalam pekerjaan mereka. Dimana auditor mengidentifikasi masalah akun tetapi memutuskan untuk mengabaikan akun tersebut karena fakta bahwa auditor mungkin telah menerima beberapa insentif, auditor dikatakan telah bertindak di luar batas-batas pedoman kode etik (Arowoshegbe et al., 2017). Pencegahan yang dapat menghilangkan atau mengurangi ancaman tersebut ke tingkat yang dapat diterima diklasifikasikan menjadi dua bagian sebagai berikut:

- 1) Pencegahan yang dibuat oleh profesi, perundang-undangan atau peraturan yang mencakup:
  - a) Persyaratan pendidikan, pelatihan, dan pengalaman untuk memasuki profesi.
  - b) Persyaratan pengembangan dan pendidikan profesional berkelanjutan.
  - c) Peraturan tata kelola perusahaan.
  - d) Standar profesi.
  - e) Prosedur pengawasan dan pendisiplinan dari organisasi profesi.
  - f) Penelaahan eksternal oleh pihak ketiga yang diberikan kewenangan hukum atas laporan, komunikasi, atau informasi yang dihasilkan oleh praktisi.
- 2) Pencegahan dalam lingkungan kerja, pencegahan tertentu dapat meningkatkan kemungkinan untuk mengidentifikasi atau menghalangi perilaku yang tidak sesuai dengan etika profesi (Arowoshegbe et al., 2017; Hery, 2017: 304-305).

## 2. Independensi

### a. Pengertian Independensi

Independensi adalah landasan dari profesi akuntan publik, penurunan atau kurangnya independensi auditor adalah sebuah ancaman, dimana akan menyebabkan banyak perusahaan runtuh dan skandal korporasi di seluruh dunia. Tanpa independensi, Kinerja Auditor dan tugas deteksi audit akan dipertanyakan (Mansouri et al., 2009). Independensi auditor dalam SA 200 Paragraf A16 adalah melindungi kemampuan auditor untuk merumuskan suatu opini audit tanpa dapat dipengaruhi. Independensi dapat meningkatkan kemampuan auditor dalam menjaga integritasnya, serta bertindak secara objektif (SPAP, 2013:18). Independensi audit merujuk kepada kemampuan auditor eksternal untuk bertindak dengan integritas dan tidak memihak selama mereka belakukan fungsinya (Akpom dan Dimkpah, 2013). Mulyadi (2014:26) mendefinisikan independensi sebagai sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain serta adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangan fakta secara objektif (tidak memihak dalam diri auditor) dalam merumuskan dan menyatakan suatu pendapat.

Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi biasanya dikarakteristikan dengan menekankan pemisahan atau otonomi kepentingan seorang individu dengan suatu entitas. Independensi berarti bahwa auditor harus objektif dan tidak bias. Auditor tidak menyandarkan penilaiannya berdasarkan tekanan dari pihak lain dan menghindari hubungan yang akan muncul kepada orang lain yang dapat berakibat munculnya konflik kepentingan menyatakan nilai audit sangat bergantung pada persepsi publik akan independensi yang dimiliki auditor. Auditor yang independen adalah auditor yang tidak memihak atau tidak dapat diduga memihak, sehingga tidak merugikan pihak manapun. 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 selama proses audit.

Independensi dalam audit berarti harus bebas dari kepentingan. Bebas dari tekanan klien, bebas dari hubungan istimewa dengan klien, bebas dari bonus kompensasi klien apabila bisa melakukan mark up, dan sebagainya

Terdapat tiga jenis independensi auditor antara lain:

- 1) Independensi dalam fakta (*independence in fact*), sepanjang dalam menjalankan tugasnya memberikan jasa profesional, dapat menjaga integritas dan selalu menaati kode etik profesi dan standar profesional akuntan publik.
- 2) Independensi dalam penampilan (*independence in appearance*), akuntan publik dipandang independen karena pihak eksternal perusahaan atau pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit.
- 3) Independensi dalam pikiran (*independence in mind*), akuntan publik mendapatkan temuan audit yang memiliki indikasi pelanggaran kemudian ia berpikir untuk menggunakan audit findings (Agoes, 2014:34).

Prinsip-prinsip berikut sebagai panduan yang berkaitan dengan independensi menurut AICPA, yaitu:

- 1) Auditor dan KAP tidak boleh tergantung dalam hal keuangan terhadap klien.
- 2) Auditor dan KAP seharusnya tidak terlibat dalam konflik kepentingan yang akan mengganggu objektivitas mereka berkenaan dengan cara-cara yang mempengaruhi laporan keuangan.
- 3) Auditor dan KAP seharusnya tidak memiliki hubungan dengan klien yang akan mengganggu objektivitasnya auditor (Arens et al., 2015:105).

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. Independensi akuntan publik mencakup tiga aspek diantaranya: (1) Independensi dalam fakta; (2) Independensi dalam penampilan; (3) Independensi dari sudut keahliannya. Independensi dalam fakta 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 publik. Selain independensi dalam fakta dan independensi dalam penampilan, independensi akuntan publik juga meliputi independensi dari sudut keahlian. Independensi keahlian berhubungan dengan kemampuan praktik secara individual untuk mempertahankan sikap yang wajar atau tidak memihak dalam perencanaan program, pelaksanaan pekerjaan verifikasi, dan penyusunan laporan hasil pemeriksaan.

Dari pendapat diatas, dapat disimpulkan bahwa independensi merupakan suatu sikap yang bebas dan tidak terpengaruh, tidak memihak, dan melaporkan suatu kejadian sesuai dengan keadaan yang sebenarnya. Seorang auditor harus independen dalam membuat suatu keputusan dan laporan keuangan yang dihasilkan akan dapat dipercaya kredibilitasnya. Melaporkan pelanggaran klien merupakan sikap independensi yang harus dimiliki oleh seorang auditor.

## **b. Ancaman Independensi**

Hery (2017:330-345) mengelompokkan ancaman-ancaman terhadap independensi dalam perikatan auditor adalah sebagai berikut:

- 1) Kepentingan keuangan.
- 2) Pinjaman dan penjaminan yang diberikan oleh klien, serta simpanan yang ditempatkan pada klien.
- 3) Hubungan bisnis yang dekat dengan klien.
- 4) Hubungan keluarga dan hubungan pribadi dengan klien.
- 5) Personil KAP yang bergabung dengan klien.
- 6) Personil klien yang bergabung dengan KAP.
- 7) Rangkap jabatan personil KAP sebagai direktur atau pejabat klien.
- 8) Keterkaitan yang cukup lama antara personil KAP dengan klien.
- 9) Imbalan kerja profesional.

Beberapa faktor yang dapat mempengaruhi independensi akuntan publik dalam penelitian Tjun dkk. (2012); Veronica (2017):

### 1) Lama hubungan dengan klien (*audit tenure*)

Di Indonesia, masalah kepemilikan untuk pekerjaan audit masa depan auditor dengan klien diatur dalam keputusan Menteri Keuangan No.17 / PMK.01 / 2008 tentang jasa akuntan publik. Keputusan Menteri membatasi masa jabatan auditor maksimal 3 tahun untuk klien yang sama, sedangkan untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) mungkin sampai 5 tahun. Pembatasan ini dimaksudkan untuk mencegah skandal akuntansi. Rotasi auditor wajib akan meningkatkan kemungkinan pernyataan kembali penyajian keuangan dibandingkan dengan perusahaan-perusahaan non-rotasi (Firth et al., 2012). Baru-baru ini, lamanya masa audit telah menjadi perhatian dalam kaitannya dengan penurunan independensi auditor. Karena masa audit yang panjang dapat menghasilkan hubungan yang erat antara auditor dan klien, menyebabkan auditor bertindak mendukung manajemen sehingga mengurangi objektivitas dan kualitas audit (Enofe et al., 2013). Penelitian lain Defond dan Francis (2005); Jenkins dan Velury (2008) berpendapat

bahwa masa kerja auditor yang lebih lama meningkatkan kualitas audit karena auditor mungkin memerlukan waktu untuk mendapatkan keahlian dalam bisnis yang mereka audit dan memperoleh pengetahuan khusus klien dari waktu ke waktu. Hal ini mengisyaratkan bahwa kualitas audit lebih rendah selama tahun-tahun awal hubungan auditor dengan klien, dan kualitas audit meningkat dengan lamanya masa audit karena pengurangan asimetri informasi antara auditor dan klien. Masa auditor dikaitkan dengan kualitas yang lebih tinggi dari laba yang dilaporkan (Myers et al., 2003). Audit atas klien baru memiliki risiko kekeliruan (*failure*) yang lebih tinggi dibandingkan dengan audit atas klien lama. Bukti empiris menunjukkan bahwa kegagalan audit pada tiga tahun pertama lebih besar dibandingkan dengan audit atas klien yang memiliki hubungan yang lebih panjang dengan auditornya (Carcello dan Nagy, 2004). Masa audit singkat mungkin melibatkan auditor dengan risiko pengetahuan teknis kurang dan kemampuan (Hosseinniakani et al., 2014). Masa audit dapat mempengaruhi kualitas audit akibat dari hubungan erat antara auditor dan klien yang dapat menyebabkan penipuan dengan mengabaikan salah saji material termasuk dalam laporan keuangan (Firth et al., 2012). Kompetensi auditor dapat meningkat sebagai akibat dari masa jabatan auditor yang panjang karena auditor dapat mendasarkan keputusan audit pada pengetahuan klien yang luas yang telah berkembang dari waktu ke waktu, atau dapat menghambat independensi auditor karena masa jabatan yang panjang mendorong kedekatan dan keakraban antara manajemen dan auditor (Knechel dan Vanstraelen, 2007). Lama masa auditor dengan klien dapat menciptakan keakraban yang mungkin mengancam independensi auditor dan kualitas audit (Tepalagul dan Lin, 2015). Hubungan jangka panjang antara auditor dan klien dapat mengurangi independensi auditor, dan dengan demikian, menurunkan kualitas audit (Hosseinniakani et al., 2014). Kompetensi auditor dapat meningkat sebagai akibat dari masa jabatan auditor yang panjang karena auditor dapat mendasarkan keputusan audit pada

pengetahuan klien yang luas yang telah berkembang dari waktu ke waktu, atau dapat menghambat independensi auditor karena masa jabatan yang panjang mendorong kedekatan dan keakraban antara manajemen dan auditor (Knechel dan Vanstraelen, 2007). Lama masa auditor dengan klien dapat menciptakan keakraban yang mungkin mengancam independensi auditor dan kualitas audit (Tepalagul dan Lin, 2015). Hubungan jangka panjang antara auditor dan klien dapat mengurangi independensi auditor, dan dengan demikian, menurunkan kualitas audit (Hosseinniakani et al., 2014).

## 2) Tekanan dari klien Auditor

Auditor dibayar oleh perusahaan yang laporan keuangannya mereka audit. Kepentingan ekonomi pada klien membawa bobot yang lebih besar dalam portofolio auditor. Oleh karena itu, auditor mungkin memiliki insentif yang lebih tinggi untuk menghasilkan tekanan dari klien yang lebih besar, sehingga mengorbankan independensi (Tepalagul dan Lin, 2015). Alasan kedua untuk kurangnya independensi adalah ketakutan auditor terhadap kehilangan klien audit. Beberapa auditor merasa bahwa hal terburuk yang dapat terjadi pada prospek karier mereka adalah kehilangan klien. Itu berarti bahwa auditor akan melakukan apa saja untuk menghindari ketidaksenangan klien karena perselisihan akuntansi (Staubus, 2005). Auditor memiliki insentif untuk menyerah pada tekanan klien untuk mempertahankan klien utama (Tepalagul dan Lin, 2015). Auditor dengan kualitas audit yang lebih tinggi akan lebih mungkin untuk menolak tekanan manajemen klien daripada auditor dengan kualitas audit yang lebih rendah (Krishnan, 2003).

## 3) Telaah dari rekan seprofesi (*peer review*)

Tuntutan pada profesi akuntan untuk memberikan jasa yang berkualitas menuntut transparansi informasi mengenai pekerjaan dan operasi Kantor Akuntan Publik (KAP). Oleh karena itu pekerjaan akuntan publik dan operasi KAP perlu dimonitor dan diaudit guna menilai kelayakan desain sistem pengendalian kualitas dan kesesuaiannya dengan standar kualitas yang diisyaratkan sehingga output yang dihasilkan dapat mencapai standar

kualitas yang tinggi. Tujuan *peer review* adalah untuk menentukan dan melaporkan apakah KAP yang direview itu telah mengembangkan kebijakan dan prosedur yang memadai bagi kelima unsur pengendalian mutu, dan mengikuti kebijakan serta prosedur itu dalam praktik. Review diadakan setiap 3 tahun, dan biasanya dilakukan oleh KAP yang dipilih oleh kantor yang direview (Tjun dkk., 2012). Penelitian Veronica (2017) menunjukkan bahwa telaah dari rekan seprofesi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Sehingga meningkatkan penerimaan responden mengenai telaah dari rekan seprofesi dapat mengakibatkan peningkatan kinerja Auditor dalam pemeriksaan laporan keuangan.

#### 4) Jasa non audit

Layanan jasa non audit adalah semua layanan yang disediakan oleh perusahaan audit yang tidak melibatkan audit, misalnya, pembukuan, layanan pajak, dan jasa konsultasi manajemen termasuk bantuan perbankan investasi, perencanaan strategis, perencanaan sumber daya manusia, instalasi komputer dan implementasi, dan outsourcing internal audit (Jenkins dan Velury, 2008). Hasil layanan non audit dari klien besar, meningkatkan layanan non audit dapat mengurangi independensi auditor dan juga dapat mempengaruhi kualitas audit (Francis, 2004). Layanan non audit sebagai faktor kualitas audit dapat memiliki dampak yang cukup besar pada independensi auditor. Sebagian besar regulator telah menyatakan bahwa jasa non audit dapat menyebabkan auditor kehilangan kemandirian mereka dalam rangka untuk menangkap layanan non audit yang lebih besar (Thornton dan Shaub 2014).

Ancaman utama untuk independensi auditor adalah biaya yang dirasakan oleh auditor untuk audit dan jasa non audit dan hubungan jangka panjang auditor dengan klien. Independensi dapat terganggu sehingga auditor menghasilkan kualitas audit yang buruk dan memungkinkan untuk manajemen laba yang lebih besar dan kualitas laba lebih rendah (Okolie, 2014). Klien membeli layanan non audit yang lebih menguntungkan,

mungkin mengakibatkan independensi dapat dinegosiasi (Tepalagul dan Lin, 2015). Salah satunya adalah ketakutan bahwa biaya layanan non audit membuat auditor finansial tergantung pada klien mereka dan kurang bersedia untuk bertahan pada tekanan manajemen karena takut kehilangan bisnis mereka.

### **c. Tanggung Jawab Auditor Independen**

Akuntan publik merupakan profesi yang telah memperoleh izin untuk memberikan jasa sesuai ketentuan yang berlaku. Keberadaan profesi auditor diatur melalui peraturan / ketentuan dari regulator (pemerintah) serta standar dan kode etik profesi yang ditetapkan oleh Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI). Sedangkan Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah badan usaha yang didirikan berdasarkan hukum Indonesia dan telah mendapatkan izin usaha dari pihak yang berwenang menurut Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 Tentang Akuntan Publik. Profesi auditor lahir dan besar berasal dari tuntutan publik akan adanya mekanisme komunikasi independen. Komunikasi ini menghubungkan antara entitas ekonomi dengan para *stakeholder* terutama berkaitan dengan akuntabilitas entitas yang bersangkutan. bahwa auditor bertanggung jawab dalam mendeteksi dan melaporkan kecurangan, tanggung jawab dalam mempertahankan sikap independensi, tanggung jawab dalam mengkomunikasikan hasil audit, tanggung jawab mengevaluasi kelangsungan usaha klien, dan tanggung jawab terhadap pendeteksian dan pelaporan tindakan melawan hukum oleh klien.

## **3. Tekanan Anggaran Waktu**

### **a. Pengertian Tekanan Anggaran Waktu**

Prasita dan Adi (2007) menyatakan bahwa anggaran waktu disusun untuk menentukan dan mengukur efektivitas kinerja seorang auditor. dalam menyusun suatu perencanaan program audit yang akan dilaksanakan, KAP biasanya akan menyusun estimasi pelaksanaan program audit yang dikenal dengan anggaran waktu (*Time Budget*). Namun, pada praktiknya anggaran

waktu yang dibuat tidak seimbang dengan pekerjaan yang harus dilakukan. Sehingga anggaran waktu yang harusnya disusun untuk mengukur efektivitas seorang auditor justru dianggap sebagai tekanan bagi auditor dalam melaksanakan tugasnya.

#### **b. Tujuan Penyusunan Anggaran Waktu**

Seperti yang diungkapkan oleh Hill (2005) mengenai tujuan penyusunan anggaran waktu, menyatakan bahwa keuntungan penyusunan anggaran waktu adalah :

- 1) Metode yang efisien untuk menyusun jadwal staf
- 2) Petunjuk yang penting untuk area audit yang berbeda
- 3) Perangsang bagi staf auditor untuk mendapatkan kinerja yang efisien
- 4) Alat untuk menentukan tagihan bagi klien

#### **c. Indikator Tekanan Anggaran Waktu**

Menurut Lautania (2011)

- 1) Tingkat Pengetatan Anggaran
  - a) Efisien terhadap anggaran waktu yaitu auditor bertindak dengan cara meminimalisir kerugian atas pemborosan waktu dalam melaksanakan audit
  - b) Pembatasan waktu yang ketat dalam anggaran pembatasan waktu anggaran yaitu auditor ketika membuat
  - c) anggaran waktu dengan klien harus memikirkan batasan waktu dalam penyelesaian audit sehingga KAP memperoleh hasil yang terbaik
- 1) Ketercapaian Anggaran
  - a) Menyelesaikan audit tepat waktu Menyelesaikan audit tepat pada waktunya yaitu auditor melaporkan hasil audit sesuai dengan anggaran yang direncanakan. Sehingga memaksa auditor untuk menyelesaikan audit tepat pada waktunya.
  - b) Tingkat pemenuhan pencapaian time budget auditor Tingkat pemenuhan pencapaian time budget auditor yaitu seberapa besar dan seberapa banyak auditor memenuhi pencapaian target time budget

dalam melakukan audit.

Sementara indikator time budget pressure menurut Willett (2006)

1) Pemahaman Auditor atas Time Budget

Pemahaman tentang time budget penting karena dapat mengetahui seberapa besar auditor merasakan tekanan yang ditimbulkan oleh time budget. Jika pemahaman auditor tentang time budget sangat tinggi maka tekanan yang ditimbulkan atas time budget itu sendiri akan rendah, sebaliknya jika pemahaman auditor tentang time budget rendah maka tekanan yang ditimbulkan dari time budget akan semakin tinggi.

2) Tanggung Jawab Auditor atas Time Budget

Seorang auditor harus mengetahui tanggung jawab yang harus diselesaikan dan target-target yang harus dicapai serta bertanggung jawab untuk menjaga agar berpengaruh pada kualitas audit yang dihasilkan.

3) Penilaian Kinerja yang dilakukan oleh Atasan Time budget

Merupakan suatu alat bagi manajer untuk mengukur kinerja seorang auditor. Penilaian kinerja dilakukan untuk mengetahui sejauh mana auditor telah memenuhi time budget yang telah ditetapkan, penilaian kinerja yang telah diberikan atasan kepada auditor terkadang menimbulkan tekanan bagi auditor untuk melaksanakan tugas audit dan dapat berpengaruh pada kualitas audit yang dihasilkan.

4) Penentuan Fee Auditor

Penentuan fee akan memberikan pengaruh atas kualitas audit. Jadi penentuan fee akan sangat memberikan tekanan bagi seorang auditor. Maka perlu adanya ketentuan khusus yang mengatur tentang penentuan fee agar nantinya tidak memberikan dampak yang negatif terhadap pemberian opini pada laporan audit.

#### **4. Kinerja Auditor**

Menurut Hasibuan (2009:94) prestasi kerja atau kinerja adalah suatu hasil kerja yang dicapai seseorang dalam melaksanakan tugas-tugas yang dibebankan kepadanya didasarkan atas kecakapan, pengalaman, dan kesungguhan serta waktu. Menurut A.A. Anwar Prabu Mangkunegara (2005:9) adalah hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seseorang karyawan dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggungjawab yang diberikan kepadanya. Menurut Esya (2008) mendefinisikan kinerja auditor adalah sebagai ekspresi potensi kerja auditor berupa perilaku kerja seorang auditor dalam melaksanakan tugas kerja untuk mencapai hasil kerja yang optimal, yang dapat diukur melalui faktor objektif (hasil kerja dan disiplin kerja) dan faktor subjektif (inisiatif, kerjasama dan loyalitas). Menurut Goldwasser dalam Fannani dkk (2008) kinerja auditor merupakan perwujudan kerja yang dilakukan dalam rangka mencapai hasil kerja yang lebih baik atau lebih menonjol ke arah tercapainya tujuan organisasi

#### **B. Keterkaitan antar Variabel Penelitian**

##### **1. Hubungan Etika Profesi Dengan Kinerja Auditor**

Selain itu, Menurut Asriati & Hidayat (2018) tanpa etika, profesi akuntansi tidak akan ada karena fungsi akuntansi adalah penyedia informasi untuk proses pembuatan keputusan bisnis oleh para pelaku bisnis. Menurut Asriati & Hidayat (2018) menunjukkan bahwa etika profesi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor. Etika menjadi faktor yang signifikan dalam perencanaan dan pelaksanaan audit yang berkualitas, ada kebutuhan untuk membangun seperangkat aturan. Kode etik akuntan profesional menetapkan persyaratan etika untuk akuntan profesional (Arowoshegbe et al., 2017).

Untuk menguji pengaruh etika profesi terhadap Kinerja Auditor, maka peneliti menduga bahwa semakin tinggi etika profesi yang dimiliki seorang auditor maka kinerja auditor yang dihasilkan akan semakin tinggi, sebaliknya apabila etika profesi yang dimiliki seorang auditor rendah maka kinerja auditor yang dihasilkan akan rendah.

## **2. Hubungan Independensi Dengan Kinerja Auditor**

Audit akan efektif hanya jika auditor diberikan kepercayaan untuk bersikap independen dalam mengungkapkan kecurangan pada laporan keuangan yang disajikan manajemen (Hussey dan Lan, 2001). Independensi adalah sikap mental seorang auditor dimana ia dituntut untuk bersikap jujur dan tidak memihak sepanjang pelaksanaan audit dan dalam memposisikan dirinya dengan auditee-nya. (Putri & Suputra, 2013). Auditor secara konsisten mempertahankan independensi dengan memberikan pernyataan atau pendapat yang tidak terpengaruh oleh hal-hal yang akan membahayakan independensi mereka misalnya hadiah, kebaikan klien, bertindak sebagaimana adanya, dan menyajikan pendapat sesuai dengan fakta aktual (Suseno, 2013).

Untuk menguji pengaruh independensi terhadap Kinerja Auditor, maka peneliti menduga bahwa semakin tinggi independensi yang dipertahankan seorang auditor maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin tinggi, sebaliknya apabila independensi yang seorang auditor rendah maka kualitas audit yang dihasilkan akan rendah.

## **3. Hubungan Tekanan Anggaran Waktu Dengan Kinerja Auditor**

Auditor merasa tertekan dengan adanya tekanan waktu, dapat mengakibatkan stress pada auditor dan pada akhirnya akan mendorong auditor untuk melakukan pelanggaran standar audit atau disfungsi audit yang akan menghasilkan kinerja auditor yang buruk. (Dewi & Merkusiwati, 2017). Tekanan Anggaran Waktu sangat berpengaruh pada proses audit sehingga diharapkan lebih realistis dalam memberikan anggaran waktu dalam proses kinerja audit (Mutimah Rustina Wati., 2017).

### C. Hasil Penelitian yang Sesuai sebagai Rujukan Penelitian

**Tabel 2.1**

#### **Penelitian Terdahulu**

No	Nama Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1	Rizki Utari Daulay (2020)	Pengaruh Integritas Auditor, Independensi Auditor dan Gaya Kepemimpinan Terhadap Kinerja Auditor (Studi Kasus Pada Kantor Akuntan Publik di Kota Medan)	Variabel Independen 1. Integritas Auditor 2. Independensi Auditor 3. Gaya Kepemimpinan Variabel Dependen 1. Kinerja Auditor	1. Integritas Auditor berpengaruh terhadap Kinerja Auditor 2. Independensi Auditor berpengaruh terhadap Kinerja Auditor 3. Gaya Kepemimpinan berpengaruh Auditor Terhadap Kinerja Auditor
2	(Yoanita & shela et al., 2018)	Pengaruh Akuntabilitas, Independensi Auditor, Kompetensi, <i>Due Professional Care</i> , Objektivitas, Etika Profesi,	Variabel Independen 1. Akuntabilitas 2. Independensi Auditor 3. Kompetensi 4. <i>Due Professional Care</i> 5. Objektivitas 6. Etika Profesi	1. Akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kualitas audit. 2. Independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

		Integritas Auditor Terhadap Kualitas Audit. (Studi Empiris pada BPKP Daerah Istimewa Yogyakarta)	7. Integritas Auditor  Variabel Dependen 1. Kualitas Audit.	3.Kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. 4. <i>Due professional care</i> berpengaruh positif terhadap kualitas audit. 5.Objektivitas berpengaruh positif terhadap kualitas audit. 6.Etika profesi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. 7.Integritas auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.
3	(Wayan & Anggreni, 2017)	Pengaruh Pengalaman Auditor, <i>Time Budget Pressure</i> , pada Profesionalisme, dan Implikasinya	Variabel Independen 1.Pengalaman Auditor 2. <i>Time Budget Pressure</i> 3. Profesionalisme  Variabel Dependen	1.Pengalaman berpengaruh positif pada profesionalisme. 2. <i>Time budget pressure</i> berpengaruh

		<p>Terhadap Kinerja Auditor</p>	<p>1. Profesionalisme 2. Kinerja Auditor</p>	<p>negatif pada profesionalisme. 3. Pengalaman auditor berpengaruh positif pada kinerja auditor. <i>4. Time budget pressure</i> berpengaruh negatif pada kinerja auditor. 5. Profesionalisme berpengaruh positif pada kinerja auditor. 6. Pengalaman auditor berpengaruh pada kinerja auditor melalui profesionalisme. <i>7. Time budget pressure</i> berpengaruh pada kinerja auditor melalui profesionalisme.</p>
--	--	---------------------------------	--	---



4	Rindy Wulandari dan Eka Rima Prasetya, (2020)	Pengaruh Penerapan Teknologi Informasi Dan Profesionalisme Terhadap Kinerja Auditor	Variabel Independen 1. Penerapan Teknologi Informasi 2. Profesionalisme Variabel Dependen 1. Kinerja Auditor	1. Teknologi informasi berpengaruh terhadap kinerja auditor. 2. Profesionalisme berpengaruh terhadap kinerja auditor.
5	(Jepry, Marclanta 2018)	Pengaruh Etika Profesi, Independensi, dan Pengalaman Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Kantor Akuntan Publik di Jakarta)	Variabel Independen 1. Etika Profesi 2. Independensi 3. Pengalaman Auditor Variabel Dependen 1. Kualitas Audit	1. Pengaruh positif dan signifikan antara etika profesi terhadap kualitas audit. 2. Pengaruh positif dan signifikan antara independensi terhadap kualitas audit. 3. Pengaruh positif dan signifikan antara pengalaman auditor terhadap kualitas audit.
6	(Tunnisa, Siti fatimah 2020)	Pengaruh Independensi, Profesionalisme,	Variabel Independen 1. Independensi 2. Profesionalisme	1. Diduga Independensi berpengaruh

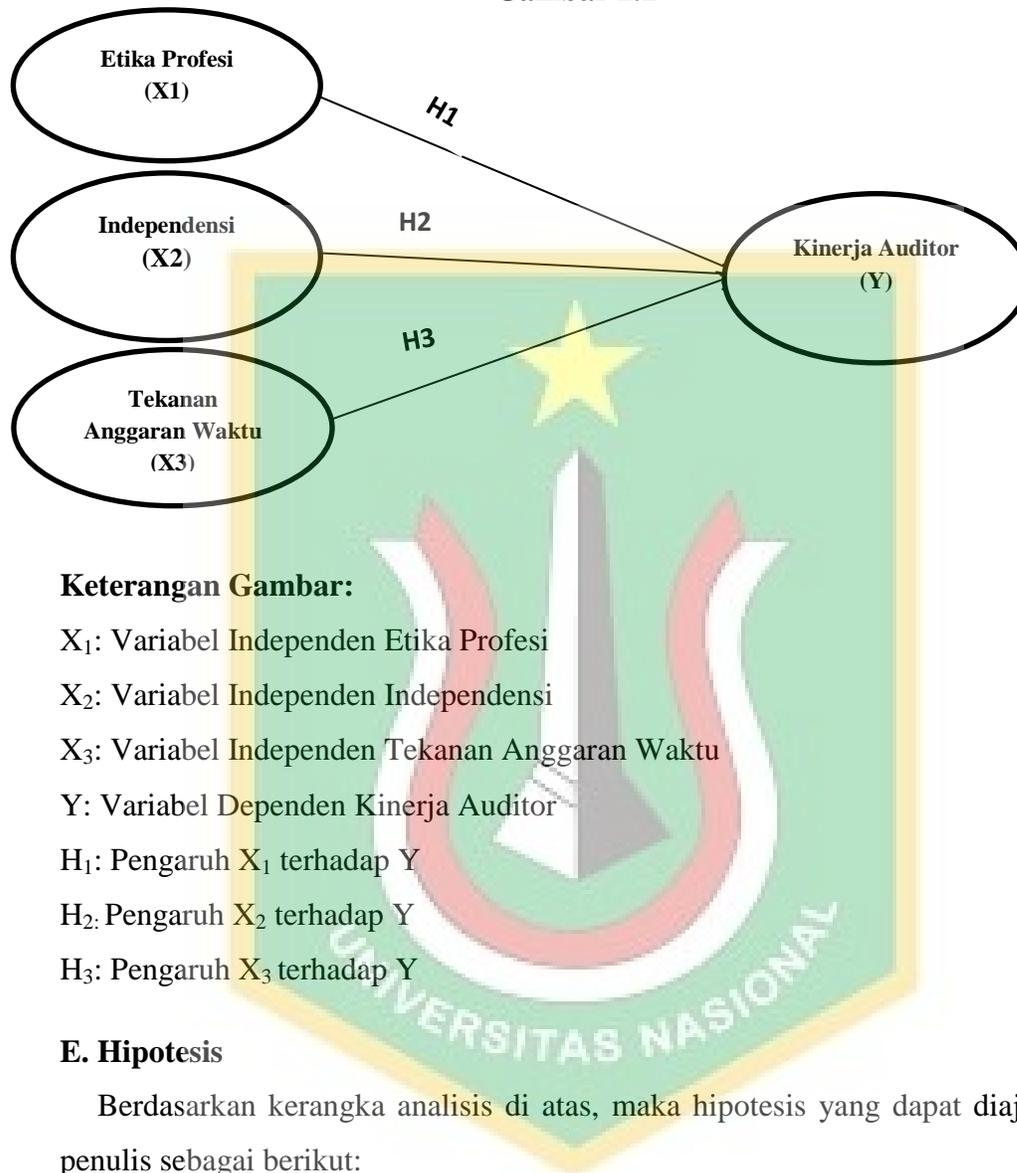
		Etika Profesi, dan Budaya Organisasi terhadap Kinerja Auditor (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Pekanbaru)	3. Etika Profesi 4. Budaya Organisasi Variabel Dependen 1. Kinerja Auditor	terhadap Kinerja Auditor 2. Diduga Profesionalisme berpengaruh terhadap Kinerja Auditor 3. Diduga Etika Profesi berpengaruh terhadap Kinerja Auditor 4. Diduga Budaya Organisasi berpengaruh terhadap Kinerja Auditor
--	--	---	---	--

Sumber: Data diolah penulis, 2021

#### D. Kerangka Analisis

Kerangka analisis merupakan bagian dari penelitian yang menggambarkan alur peneliti dalam memberikan penjelasan kepada orang lain. Berdasarkan landasan teori dan hasil beberapa penelitian terdahulu yang telah dipaparkan sebelumnya, maka kerangka konseptual penelitian ini digambarkan sebagai berikut:

Gambar 2.1



**Keterangan Gambar:**

X<sub>1</sub>: Variabel Independen Etika Profesi

X<sub>2</sub>: Variabel Independen Independensi

X<sub>3</sub>: Variabel Independen Tekanan Anggaran Waktu

Y: Variabel Dependen Kinerja Auditor

H<sub>1</sub>: Pengaruh X<sub>1</sub> terhadap Y

H<sub>2</sub>: Pengaruh X<sub>2</sub> terhadap Y

H<sub>3</sub>: Pengaruh X<sub>3</sub> terhadap Y

**E. Hipotesis**

Berdasarkan kerangka analisis di atas, maka hipotesis yang dapat diajukan oleh penulis sebagai berikut:

H<sub>1</sub>: Etika Profesi berpengaruh positif terhadap Kinerja Auditor

H<sub>2</sub>: Independensi berpengaruh positif terhadap Kinerja Auditor.

H<sub>3</sub>: Tekanan Anggaran Waktu berpengaruh positif terhadap Kinerja Auditor