

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Tinjauan Pustaka

2.1.1 *Due Professional Care*

2.1.1.1 Pengertian *Due Professional Care*

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:42) “*due professional care* merupakan kemahiran profesional yang cermat dan seksama dalam menjalankan tanggung jawabnya di lapangan.”

Menurut Sukrisno Agoes (2012:36) pengertian *due professional care* adalah: “*due professional care* dapat diartikan sebagai sikap yang cermat dan seksama dengan berpikir kritis serta melakukan evaluasi terhadap bukti audit, berhati-hati dalam tugas, tidak ceroboh dalam melakukan pemeriksaan dan memiliki keteguhan dalam melaksanakan tanggung jawab.”

Menurut penelitian (William dan Ketut, 2015) disebutkan bahwa: “*Due professional care* dapat diartikan sebagai sikap yang cermat dan seksama dengan berpikir kritis serta melakukan evaluasi terhadap bukti audit, berhati-hati dalam tugas, tidak ceroboh dalam melakukan pemeriksaan dan memiliki keteguhan dalam melaksanakan tanggung jawab. Kecermatan mengharuskan auditor untuk waspada terhadap resiko yang signifikan. Dengan sikap cermat, auditor akan mampu mengungkap berbagai macam kecurangan dalam penyajian laporan keuangan lebih mudah dan cepat. Untuk itu dalam mengevaluasi bukti audit, auditor dituntut untuk memiliki keyakinan yang memadai.”

Menurut Mulyadi (2011) pengertian *Due Professional Care* atau kecermatan profesional berarti: “Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama berarti penggunaan pertimbangan sehat dalam penetapan lingkup, dalam pemilihan metodologi, dan dalam pemilihan pengujian dan prosedur untuk mengaudit”.

Menurut PSA No. 4 SPAP 2001 dalam penelitian (Putri, 2013) menyebutkan bahwa : “*Due professional care* memiliki arti kemahiran profesional yang cermat dan seksama. Kecermatan dan keseksamaan dalam penggunaan kemahiran profesional menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesional, yaitu suatu sikap auditor yang berpikir kritis terhadap bukti audit dengan selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi terhadap bukti audit tersebut. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan.”

Dari pengertian – pengertian yang telah diuraikan diatas, maka dapat dikatakan bahwa *Due Professional Care* merupakan suatu sikap kecermatan, ketelitian, kesungguhan dan kehati-hatian yang dimiliki seorang auditor dalam menjalankan setiap pemeriksaan yang dilakukan. Dengan adanya kecermatan ini auditor haruslah lebih waspada terhadap kemungkinan – kemungkinan resiko yang muncul dan dapat mempengaruhi terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Due Professional Care merupakan sebuah sikap yang menuntut auditor untuk selalu berpikir kritis terhadap bukti audit yang ada, bersikap skeptis dan teliti

terhadap pekerjaan yang dilakukan. Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:42) terdapat 2 indikator untuk *Due Professional Care* yaitu :

1. Skeptisme Professional

Skeptisme Professional merupakan sikap selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Maka dapat disimpulkan bahwa skeptisisme profesional pada auditor merupakan suatu sikap auditor yang selalu meragukan dan mempertanyakan segala sesuatu, selalu menilai secara kritis bukti-bukti audit yang didapat serta mengambil keputusan audit yang berlandaskan pada keahlian auditing yang dimilikinya. Skeptisisme bukan berarti tidak percaya, tapi mencari pembuktian sebelum dapat memercayai suatu pernyataan.

2. Keyakinan yang Memadai

Merupakan persepsi auditor atas simpulan bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik karena kekeliruan maupun kecurangan. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan.

2.1.1.2 Tujuan *Due Professional Care*

Dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara Tahun 2017 Ref. Para.8 A3 disebutkan bahwa para pemeriksa harus menggunakan kemahiran profesional secara cermat dan seksama dalam menentukan jenis pemeriksaan yang akan dilaksanakan, menentukan lingkup pemeriksaan, memilih metodologi, menentukan jenis dan jumlah bukti yang akan dikumpulkan, atau dalam memilih pengujian dan

prosedur untuk melaksanakan pemeriksaan, serta dalam melakukan penilaian dan pelaporan hasil pemeriksaan

Menurut Sukrisno Agoes dan Hoesada (2012:22) tujuan auditor melaksanakan tugasnya secara cermat dan seksama adalah agar aktifitas audit dan perilaku profesional tidak mempunyai dampak yang dapat merugikan orang lain, kepedulian akan kerusakan masyarakat akibat kecurangcermatan audit yang diseimbangkan dengan keperluan menghindari risiko audit itu. Selain itu, ditegaskan juga bahwa kecermatan profesional akan memberikan jaminan bahwa standar profesi minimum terpenuhi, menumbuhkan kejujuran profesional, kepedulian dampak sosial, dan pelaporan indikasi kecurangan serta berdampak pada peningkatan nilai ekonomis jasa audit dan citra profesi audit.

Tujuan dari penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama yaitu bisa memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan. Auditor harus menggunakan keahlian profesionalnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*) dan secara hati-hati (*prudent*) dalam setiap penugasan. Sikap auditor yang selalu berpikir kritis terhadap bukti audit terbukti dengan sikap selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi terhadap bukti audit (Pancawati dan Rachmawati, 2012).

Berdasarkan uraian - uraian di atas, dapat dikatakan bahwa tujuan dari *Due Professional Care* yaitumenghendaki adanya pemeriksaan yang dilakukan secara kritis pada setiap pemeriksaan dan pengawasan yang dilakukan, agar bisa

mendapat suatu keyakinan bahwa dalam setiap pemeriksaan yang dilakukan bisa menghasilkan suatu kualitas hasil pemeriksaan yang bebas dari salah saji.

Dalam penerapan kecermatan profesional, auditor internal haruslah mempertimbangkan penggunaan teknik audit berbasis teknologi dan analisis data lainnya. Auditor Internal juga harus selalu waspada terhadap risiko yang dapat mempengaruhi tujuan, operasi, atau sumber daya. Meskipun telah dilaksanakannya kecermatan profesional oleh seorang auditor, hal itu tidak selalu menjamin bahwa seluruh risiko dapat teridentifikasi.

Dalam penerapan kecermatan profesionalnya maka auditor Internal harus mempertimbangkan hal-hal seperti yang telah disebutkan dalam Standar Internasional Praktik Profesional Audit Internal Tahun 2016 nomor 1220.A1, sebagai berikut:

1. Luasnya cakupan pekerjaan yang diperlukan untuk mencapai tujuan penugasan;
2. Kompleksitas, materialitas, atau signifikansi yang relatif dari permasalahan, yang prosedur penugasan asurans akan dilaksanakan terhadapnya;
3. Kecukupan dan efektivitas proses tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian; Peluang terjadinya kesalahan signifikan, kecurangan, atau ketidakpatuhan; dan Biaya penugasan asurans dalam kaitannya dengan potensi manfaat.

2.1.1.3 Karakteristik *Due Professional Care*

Due professional care merupakan salah satu dari standar atribut yang terdapat dalam Standar Internasional Praktik Profesional Audit Internal Tahun 2016 nomor 1220, dimana di dalamnya disebutkan bahwa Auditor internal harus

menggunakan kecermatan dan keahlian sebagaimana diharapkan dari seorang auditor internal yang cukup bijak (*reasonably prudent*) dan kompeten. Cermat secara profesional tidak berarti tidak akan terjadi kekeliruan.

Karakteristik *Due Professional Care* menurut Standar Internasional Praktik Profesional Audit Internal Tahun 2016 nomor 1220 adalah auditor internal harus menerapkan kecermatan profesionalnya dengan mempertimbangkan:

1. Luasnya cakupan pekerjaan yang diperlukan untuk mencapai tujuan penugasan
2. Kompleksitas, materialitas, atau signifikansi yang relatif dari permasalahan, yang prosedur penugasan assurance akan dilaksanakan terhadapnya
3. Kecukupan dan efektivitas proses tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian
4. Peluang terjadinya kesalahan fatal, kecurangan, atau ketidakpatuhan
5. Biaya penugasan assurance yang terkait dengan potensi manfaat

Menurut Sukrisno Agoes (2012:22) terdapat dua karakteristik dalam *Due Professional Care* yang harus diperhatikan oleh auditor, yaitu:

1. Skeptisisme Profesional

Pengawasan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisisme profesional. Skeptisisme profesional adalah sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit. Auditor menggunakan pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan yang dituntut oleh profesi auditor untuk melaksanakan dengan cermat dan seksama, dengan maksud baik dan

integritas, pengumpulan dan penilaian bukti audit secara objektif (SPAP, 2011:230.2).

2. Keyakinan yang memadai

Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan. Keyakinan mutlak tidak dapat dicapai karena sifat bukti audit dan karakteristik kecurangan tersebut. Oleh karena itu, suatu audit yang dilaksanakan berdasar standar audit yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia mungkin tidak dapat mendeteksi salah saji material (SPAP, 2011:230.2).

Sedangkan menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:42) dalam bukunya disebutkan bahwa karakteristik *Due Professional Care* adalah sebagai berikut:

1. Skeptisisme Professional

Skeptisisme profesional merupakan sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit.

2. Keyakinan yang Memadai

Keyakinan yang memadai merupakan persepsi auditor atas simpulan bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik karena kekeliruan maupun kecurangan.

2.1.2 Akuntabilitas

2.1.2.2 Pengertian Akuntabilitas

Menurut Sri Yuliani (2010:44) menyebutkan Akuntabilitas sebagai: “Kewajiban untuk menyampaikan pertanggungjawaban atau untuk menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang / badan hukum / pimpinan kolektif atau atau organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban”.

Menurut Tetclock dalam Ainia dan Hapi (2011) mendefinisikan akuntabilitas sebagai: “bentuk dorongan psikologi yang membuat seseorang berusaha mempertanggungjawabkan semua tindakan dan keputusan yang diambil kepada lingkungannya.”

Menurut penelitian (Putu dan Dewa, 2018) menyebutkan bahwa Akuntabilitas merupakan: “Suatu dorongan secara psikologis bagi seseorang untuk mempertanggungjawabkan segala tindakannya kepada lingkungan. Dalam bidang profesi khususnya bagi profesi auditor dituntut untuk dapat mempunyai integritas yang tinggi, tanggung jawab profesional, mengutamakan kepentingan masyarakat, obyektif dalam bekerja, dan selalu mampu mengembangkan tingkat keahlian dan mutu jasa yang diberikan. Dengan kata lain, auditor bertanggung jawab atas tata kelola suatu entitas melalui pengawasan strategi dan kewajibannya terkait akuntabilitas, termasuk pengawasan atas proses pelaporan keuangan.”

Disebutkan dalam penelitian Made dan Wayan (2015) bahwa Akuntabilitas diartikan sebagai: “Persyaratan dalam melakukan pembenaran supaya orang bertanggung jawab terhadap pertimbangan yang dibuat. Apabila

orang disuruh untuk bertanggung jawab atas keputusan yang dibuatnya, maka orang tersebut bekerja dengan hati-hati sehingga kemungkinan pengambil keputusan membuat keputusan bias menjadi lebih kecil.”

Pengertian Akuntabilitas secara umum menurut Djalil (2014:63) adalah sebagai berikut: “Akuntabilitas merupakan bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai hasil yang telah ditetapkan sebelumnya. Melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilakukan secara periodik.”

Sesuai dengan uraian uraian pengertian akuntabilitas diatas, maka dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas merupakan suatu keadaan mempertanggungjawabkan hal-hal dan tindakan yang telah dilakukan. Akuntabilitas juga bisa dilihat sebagai suatu jawaban dan penjelasan dari tindakan kinerja seseorang kepada pihak-pihak yang mempunyai hak atas jawaban yang telah dihasilkan dari pemeriksaan kinerja yang telah dikelola tersebut.

Rasa kebertanggungjawaban (akuntabilitas) yang dimiliki oleh auditor dapat mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan auditor saat sedang menyelesaikan pekerjaan auditnya. Akuntabilitas merupakan salah satu faktor penting yang wajib dimiliki auditor dalam melaksanakan tugasnya. Variabel akuntabilitas diukur menggunakan 3 indikator yang dikembangkan oleh Kalbers dan Forgaty (1995) yang telah diterjemahkan oleh Aji (2009:51-52) dalam penelitian Emmerisa (2015) sebagai berikut :

1. Motivasi, merupakan keadaan dalam diri seseorang yang mendorong keinginan individu untuk melakukan kegiatan tertentu untuk mencapai tujuan. Dengan

adanya motivasi dalam bekerja, auditor diharapkan lebih memiliki intensitas, arah, dan ketekunan sehingga tujuan organisasi dapat dicapai. Terkait dengan akuntabilitas, seseorang dengan akuntabilitas tinggi akan memiliki motivasi yang tinggi pula dalam mengerjakan sesuatu.

2. Pengabdian pada profesi, dicerminkan dari dedikasi profesionalisme dengan menggunakan pengetahuan dan kecakapan yang dimiliki, serta keteguhan untuk tetap melaksanakan suatu pekerjaan. Sikap ini adalah ekspresi dari pencurahan diri yang total terhadap pekerjaan. Totalitas inilah yang menjadi tanggung jawab dan komitmen pribadi, sehingga kompensasi utama yang diharapkan dari pekerjaan adalah kepuasan rohani, kemudian baru materi.
3. Kewajiban sosial, merupakan pandangan tentang pentingnya peranan profesi dan manfaat yang diperoleh, baik oleh masyarakat maupun professional karena adanya pekerjaan tersebut. Jika auditor menyadari betapa besar perannya, maka ia akan memiliki keyakinan untuk melakukan pekerjaan dengan baik dan penuh tanggung jawab, sehingga ia merasa berkewajiban untuk memberikan yang terbaik bagi masyarakat dan juga profesinya.

2.1.2.2 Aspek Aspek Akuntabilitas

Dalam Buletin Etam yang dipublikasikan oleh BPKP (2012) setidaknya ada 7 aspek akuntabilitas yang harus mendapat perhatian serius dari pemangku kepentingan yaitu :

1. Transparansi, adalah suatu sikap keterbukaan untuk semua kebijakan dan sikap yang telah diambil.

2. Sistem dan Prosedur yang ter-update secara periodik setahun sekali dan maksimal 2 tahun sekali.
3. Partisipatif representatif, keikutsertaan dari karyawan yang kemudian terwakilkan dalam pembahasan kepentingan bersama pada jenjang yang lebih tinggi, tentu akan relatif membawa aspirasi akar-rumput yang cukup jelas, faktual dan lengkap.
4. Evaluasi dan Review, pada tahapan ini, evaluasi dan review difokuskan pada metodologi dan validitas pengumpulan masukan, proses pembuatan kebijakan dan respon penerapan kebijakan dari pengguna akhir di lapangan. Juga perlu diperhatikan apakah konten dan konteksnya masih relevan, memenuhi rasa keadilan, dan proposional
5. Keluhan dan Respon, apakah ada wadah untuk menampung keluhan dari semua pemangku kepentingan dan apakah responnya telah dilakukan dengan cepat, tepat dan efektif sesuai harapan pemangku kepentingan
6. Monitoring, pemantauan bisa dilakukan dengan pengetatan sistem dan prosedur; kesungguhan atasan langsung untuk menjalankan program dan kebijakan; komitmen pimpinan tertinggi untuk memastikan garis kebijakan telah dilakukan dengan sungguh-sungguh dan efektif; pemeriksaan rutin internal audit; pembentukan Dewan Kehormatan; serta pelibatan eksternal audit yang independen bila dirasakan perlu
7. Kebijakan Futuristik, apakah program-program dalam kebijakan itu mengacu pada kepentingan jangka panjang untuk kemaslahatan semua pemangku kepentingan, sesuai trend dan dan atau tuntutan industri sejenis.

Penyelenggaraan akuntabilitas merupakan suatu kewajiban yang harus dipenuhi oleh seluruh instansi pemerintah baik di tingkat pusat maupun daerah kepada publik atau masyarakat. Bentuk dari akuntabilitas ini dapat dalam wujud pernyataan, sikap, perilaku organisasi, kebijakan, maupun hasil-hasil penyelenggaraan pembangunan yang dilakukan oleh instansi pemerintah di berbagai sektor yang dapat diakses dan dimanfaatkan oleh masyarakat luas. Agar supaya akuntabilitas kinerja instansi dapat diketahui dan dinilai secara objektif, maka diperlukan media pelaporan yang formatnya sistematis dan mudah dibaca, sekaligus dapat diakses oleh masyarakat luas.

Seperti yang dikemukakan pada Akuntabilitas Kinerja Lembaga Administrasi Negara (LAN) menyebutkan bahwa pembangunan akuntabilitas merupakan salah satu upaya penting, yang harus didukung dengan upaya penerapan manajemen kinerja (*performance management*) di lingkungan instansi pemerintah dalam rangka penerapan *performing government* dengan harapan dapat meningkatkan kualitas pelayanan masyarakat dan akuntabilitas dari aparatur pemerintah secara lebih terukur. Akuntabilitas berbeda dengan *responsibilitas*. Akuntabilitas lebih menekankan pada pertanggungjawaban atas keberhasilan maupun kegagalan atas tugas yang menjadi tanggungjawabnya. Manajemen harus dapat menjawab dan memberikan penjelasan jika tindakan yang dilakukan berhasil atau gagal dilaksanakan (*obligation to answer*). Sedangkan *responsibilitas* lebih menekankan kepada pertanggungjawaban pelaksanaan suatu tindakan, artinya segala tindakan yang telah dilakukan harus dipertanggungjawabkan apakah sudah sesuai dengan peraturan perundang-perundangan yang berlaku, standar dan

prosedurnya. Manajemen bertanggungjawab untuk melaksanakan tindakan dan kegiatan sesuai dengan standar tersebut (*obligation to act*).

Akuntabilitas merupakan tanggung jawab yang wajib dilaksanakan oleh seorang auditor. Peran dan tanggungjawab diatur dalam Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) (2011:305-306) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) ataupun *Statement on Auditing Standards (SAS)* yang dikeluarkan oleh *Auditing Standard Boards (ABS)* dalam (Rizqi, 2019) menyebutkan bahwa peran dan tanggungjawab auditor adalah sebagai berikut:

1. Tanggungjawab mendeteksi dan melaporkan kecurangan (fraud), kekeliruan dan ketidakberesan. Dalam Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) (seksi 316) pendeteksikan terhadap kekeliruan dan ketidakberesan dapat berupa kekeliruan dan pengumpulan dan pengolahan data akuntansi, kesalahan estimasi akuntansi, kesalahan penafsiran prinsip akuntansi tentang jumlah, klasifikasi dan cara penyajian, penyajian laporan keuangan yang menyesatkan serta penyalahgunaan aktiva.
2. Tanggung jawab sikap independensi dan menghindari konflik. Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) (seksi 220) harus bersikap jujur, bebas dari kewajiban klien dan tidak mempunyai kepentingan dengan klien baik terhadap manajemen maupun pemilik.
3. Tanggungjawab mengkomunikasikan informasi yang berguna tentang sifat dan hasil proses audit. Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) (seksi 341) menyatakan bahwa hasil evaluasi yang dilakukan mengindikasikan adanya ancaman terhadap kelangsungan hidup perusahaan, auditor wajib mengevaluasi

rencana manajemen untuk memperbaiki kondisi tersebut. Bila ternyata tidak memuaskan, auditor boleh tidak memberikan pendapat dan perlu diungkapkan.

4. Tanggung jawab menemukan tindakan melanggar hukum dari klien. Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) (seksi 317) memberikan arti penting tentang pelanggaran terhadap hukum atau perundang-undangan oleh satuan usaha yang laporan keuangannya diaudit. Penentuan pelanggaran tersebut bukan kompetensi auditor tetapi hasil penilaian ahli hukum. Indikasinya adalah pengaruh langsung yang material terhadap laporan keuangan sehingga auditor melakukan prosedur audit yang dirancang khusus agar diperoleh keyakinan memadai apakah pelanggaran hukum telah dilakukan.

2.1.2.3 Jenis dan Tipe Akuntabilitas

Dalam konteks organisasi pemerintah, akuntabilitas publik adalah pemberian informasi dan disclosure atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan laporan tersebut. Menurut Lembaga Administrasi Negara (LAN) seperti yang dikutip oleh Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan (BPKP) dalam (Fadli, 2016) disebutkan bahwa ada tiga jenis akuntabilitas yaitu:

1. Akuntabilitas keuangan

Akuntabilitas keuangan merupakan pertanggungjawaban mengenai integritas keuangan, pengungkapan, dan ketaatan terhadap peraturan.

2. Akuntabilitas manfaat

Akuntabilitas manfaat pada dasarnya memberi perhatian kepada hasil dari kegiatan-kegiatan pemerintah.

3. Akuntabilitas procedural

Akuntabilitas prosedural merupakan pertanggungjawaban mengenai apakah suatu prosedur dari pelaksanaan suatu kebijakan telah mempertimbangkan masalah moralitas, etika, kepastian hukum, dan ketaatan pada keputusan politis untuk mendukung pencapaian tujuan akhir yang telah ditetapkan.

Akuntabilitas juga dapat dibedakan ke dalam beberapa tipe, dalam (Fadli, 2016) jenis akuntabilitas dapat dikategorikan menjadi dua kategori, yaitu :

1. Akuntabilitas Internal

Akuntabilitas ini berlaku bagi setiap tingkatan dalam organisasi internal penyelenggara Negara termasuk pemerintah, dimana setiap pejabat dan pengurus publik baik individu atau kelompok secara hierarki berkewajiban untuk mempertanggungjawabkan kepada atasan langsungnya secara build in mengenai perkembangan kinerja atau hasil pelaksanaan kegiatannya secara periodik maupun sewaktu-waktu bila dipandang perlu. Keharusan akuntabilitas internal pemerintah tersebut, telah diamanatkan dalam Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 1999 Akuntabilitas Kinerja Instansi pemerintahan (AKIP).

2. Akuntabilitas Eksternal

Akuntabilitas ini melekat pada setiap lembaga Negara sebagai suatu organisasi untuk mempertanggungjawabkan semua amanat yang telah diterima dan dilaksanakan ataupun perkembangannya untuk dikomunikasikan kepada pihak eksternal dan lingkungan (*publik or external accountability and environment*).

Untuk hal lebih lanjutnya lagi dalam (Fadli, 2016) mengidentifikasi 3 elemen utama akuntabilitas, yaitu diantaranya:

1. Adanya kekuasaan untuk mendapatkan persetujuan awal sebelum sebuah keputusan dibuat. Hal ini berkaitan dengan otoritas untuk mengatur perilaku birokrat dengan menundukkan mereka di bawah persyaratan prosedural tertentu serta mengharuskan adanya otorisasi sebelum langkah tertentu diambil. Tipikal akuntabilitas seperti ini secara tradisional dihubungkan dengan badan/lembaga pemerintah pusat (walaupun setiap departemen/lembaga dapat saja menyusun aturan atau standarnya masing-masing).
2. Akuntabilitas peran, yang merujuk pada kemampuan seorang pejabat untuk menjalankan peran kuncinya, yaitu berbagai tugas yang harus dijalankan sebagai kewajiban utama. Ini merupakan tipe akuntabilitas yang langsung berkaitan dengan hasil sebagaimana diperjuangkan paradigma manajemen publik baru (*new public management*). Hal ini mungkin saja tergantung pada target kinerja formal yang berkaitan dengan gerakan manajemen publik baru.
3. Peninjauan ulang secara retrospektif yang mengacu pada analisis operasi suatu departemen setelah berlangsungnya suatu kegiatan yang dilakukan oleh lembaga eksternal seperti kantor audit, komite parlemen, ombudsmen, atau lembaga

peradilan. Bisa juga termasuk badan-badan di luar negara seperti media massa dan kelompok penekan. Aspek subyektivitas dan ketidak terprediksikan dalam proses peninjauan ulang itu seringkali bervariasi, tergantung pada kondisi dan aktor yang menjalankannya.

2.1.3 Independensi

2.1.3.1 Pengertian Independensi

Menurut Standar profesi Akuntan Publik 2001 seksi 220 PSA No. 04, disebutkan bahwa : “Independensi artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (dibedakan dalam hal ia berpraktik sebagai auditor intern). Dengan demikian, ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapa pun, sebab bagaimana pun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak , yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya. Namun, independensi dalam hal ini tidak berarti seperti sikap seorang penuntut dalam perkara pengadilan, namun lebih dapat disamakan dengan sikap tidak memihaknya seorang hakim. Auditor mengakui kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletak kan kepercayaan (paling tidak sebagian) atas laporan auditor independen, seperti calon-calon pemilik dan kreditur.”

Menurut Arens (2012:74) mendefinisikan independensi sebagai : “sudut pandang yang tidak bias dalam melakukan pengujian audit, evaluasi atas hasil pengujian dan penerbitan laporan audit. Independensi merupakan salah satu

karakteristik terpenting bagi auditor dan merupakan dasar dari prinsip integritas dan objektivitas”.

Menurut Mautz dan Sharaf dalam (Theodorus M. Tuanakotta, 2011:64) menyatakan bahwa independensi yaitu: “Independensi mencerminkan sikap tidak memihak serta tidak dibawah pengaruh tekanan atau pihak tertentu dalam mengambil tindakan dan keputusan”.

Menurut (Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati, 2013:58) independensi adalah sebagai berikut: “Independen artinya tidak mudah dipengaruhi, netral karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum”.

Disebutkan dalam SPKN tentang hal Kode Etik Tahun 2017 bahwa : “Independensi adalah suatu sikap dan tindakan dalam melaksanakan Pemeriksaan untuk tidak memihak kepada siapapun dan tidak dipengaruhi oleh siapapun. Pemeriksa harus objektif dan bebas dari benturan kepentingan (*conflict of interest*) dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya. Pemeriksa juga harus bertanggung jawab untuk terus-menerus mempertahankan independensi dalam pemikiran (*independence of mind*) dan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*).”

Berdasarkan uraian diatas, maka dapat dikatakan bahwa independensi auditor merupakan suatu sikap berdiri sendiri, mandiri dan tidak terikat oleh siapapun serta pihak-pihak manapun guna membantu auditor dalam penentuan keputusan dan pengambilan kebijakan yang tepat sehingga bisa menciptakan kualitas hasil pemeriksaan auditor yang baik.

Kepercayaan masyarakat umum atas independensi auditor sangat penting bagi perkembangan profesi seorang auditor. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika menemukan bukti bahwa independensi auditor ternyata berkurang. Untuk menjalankan sikap independensi, maka para auditor harus memiliki kejujuran secara intelektual.

Dalam penelitian yang dilakukan Emmerisa (2015) ada 2 hal yang menjadi indikator dari sikap independensi, yaitu :

1. Gangguan Pribadi

Gangguan pribadi bisa disebabkan pemikiran, pandangan dan hubungan yang bisa yang disebabkan oleh suatu hubungan dan pandangan pribadi mungkin mengakibatkan Pemeriksa membatasi lingkup pertanyaan dan pengungkapan atau melemahkan temuan dalam segala bentuknya. Pemeriksa bertanggung jawab untuk memberitahukan kepada pejabat yang berwenang apabila memiliki gangguan pribadi terhadap independensi.

2. Gangguan Ekstern

Gangguan ekstern yang bisa bersumber dari lingkungan, tempat kerja bahkan campur tangan pihak lain mampu menghambat pelaksanaan pemeriksaan dan juga bias mempengaruhi kemampuan auditor dalam menyatakan pendapat atau simpulan hasil pemeriksaannya.

2.1.3.2 Aspek – Aspek Independensi

Menurut Arens (2012:134) Independensi di klasifikasikan ke dalam dua aspek, yaitu :

1. *Independence in fact* (independensi dalam fakta)

Artinya auditor harus mempunyai kejujuran yang tinggi dan keterkaitan yang erat dengan objektivitas. Independensi dalam fakta akan ada apabila kenyataannya auditor mampu mempertahankan sikap yang tidak memihak sepanjang pelaksanaan auditnya.

2. *Independence in appearance* (independensi dalam penampilan)

Artinya pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit. Meskipun auditor telah menjalankan auditnya dengan baik secara independen dan objektif, pendapat yang dinyatakan melalui laporan audit tidak akan dipercaya oleh para pemakai jasa auditor independen bila ia tidak mampu mempertahankan independensi dalam penampilan sangat penting bagi perkembangan profesi auditor.

Menurut Asep Irfan (2015) independensi auditor mencakup dua aspek, yaitu :

1. Independen dalam fakta

Independensi dalam fakta berarti adanya kejujuran dalam diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif, tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya serta adanya kedudukan dan jabatan yang tidak sesuai dalam perusahaan

2. Independen dalam penampilan

Independensi dalam penampilan berarti adanya kesan masyarakat bahwa auditor independen bertindak bebas atau independen, sehingga auditor menyenangkan harus menghindari keadaan atau faktor-faktor yang menyebabkan masyarakat meragukan kebebasannya

Dilihat dari aspek-aspek yang telah diuraikan diatas, maka dalam kinerja nya auditor harus mandiri dan terpisah dari berbagai macam kegiatan yang diperiksa. Auditor dianggap telah mandiri apabila auditor itu dapat melaksanakan pekerjaannya secara bebas dan objektif. Kemandirian auditor sangatlah penting terutama dalam memberikkan penilaian yang tidak memihak (netral).

Pada kenyataannya auditor seringkali menemukan gangguan dan hambatan dalam mempertahankan ke-independensiannya. Hal tersebut sesuai dengan yang disebutkan dalam Pernyataan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) Tahun 2017 yang mengatakan bahwa Auditor perlu memperhatikan gangguan pribadi terhadap independensi pemeriksanya. Gangguan pribadi yang disebabkan oleh suatu hubungan dan pandangan pribadi mungkin mengakibatkan Pemeriksa membatasi lingkup pertanyaan dan pengungkapan atau melemahkan temuan dalam segala bentuknya. Pemeriksa bertanggung jawab untuk memberitahukan kepada pejabat yang berwenang apabila memiliki gangguan pribadi terhadap independensi. Gangguan pribadi dari pemeriksa secara individu antara lain:

1. Memiliki hubungan pertalian darah ke atas, ke bawah, atau semenda sampai dengan derajat kedua dengan jajaran manajemen entitas atau program yang diperiksa;
2. Memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung maupun tidak langsung pada entitas atau program yang diperiksa;
3. Pernah bekerja atau memberikan jasa kepada entitas atau program yang diperiksa dalam kurun waktu 2 (dua) tahun terakhir;

4. Mempunyai hubungan kerja sama dengan entitas atau program yang diperiksa; dan
5. Terlibat baik secara langsung maupun tidak langsung dalam kegiatan objek pemeriksaan, seperti memberikan asistensi, jasa konsultasi, pengembangan sistem, menyusun dan/atau mereviu laporan keuangan entitas atau program yang diperiksa.

2.1.3.3 Dimensi Independensi

Menurut Mautz dan Sharaf dalam (Theodorus M. Tuanakotta, 2011:7) menekankan tiga dimensi dari independensi yang diuraikan sebagai berikut:

1. Programming independence

Programming independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih teknik, prosedur audit, berapa dalamnya teknik dan prosedur audit itu ditetapkan.

2. Investigative independence

Investigative independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih area, kegiatan, hubungan pribadi dan kebijakan manajerial yang akan diperiksa. Ini berarti tidak boleh ada sumber informasi yang legitimasi (sah) yang tertutup bagi auditor.

3. Reporting independence

Reporting independe adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk menyajikan fakta yang

terungkap dari pemeriksaan atau pemberian rekomendasi atau opini sebagai hasil pemeriksaan.

Berdasarkan ketiga dimensi independensi yang telah diuraikan diatas, Mautz dan Sharaf mengembangkan sebuah petunjuk yang mengindikasikan apakah ada pelanggaran atas independensi. Maka dari itu, Mautz dan Sharaf dalam (Theodorus M Tuanakotta, 2011:7) menyarankan:

1. Programming Independence

- Bebas dari tekanan atau intervensi manajerial atau friksi yang dimaksudkan untuk menghilangkan (*eliminate*), menentukan (*specify*) atau mengubah (*modify*) apapun dalam audit.
- Bebas dari intervensi apapun dari sikap tidak kooperatif yang berkenaan dengan penerapan prosedur audit yang dipilih.
- Bebas dari upaya pihak luar yang memaksakan pekerjaan audit itu direview diluar batas-batas kewajaran dalam proses audit.

2. Investigative Independence

- Akses langsung dan bebas atas seluruh buku, catatan, pimpinan pegawai perusahaan dan sumber informasi lainnya mengenai kegiatan perusahaan, kewajiban dan sumber-sumbernya.
- Kerjasama yang aktif dari pimpinan perusahaan selama berlangsungnya kegiatan audit.
- Bebas dari upaya pimpinan perusahaan untuk menugaskan atau mengatur kegiatan yang harus diperiksa atau menentukan dapat diterimanya suatu evidential metter (sesuatu yang mempunyai nilai pembuktian).

- Bebas dari kepentingan atau hubungan pribadi yang akan menghilangkan atau membatasi pemeriksaan atas kegiatan, catatan atau orang yang seharusnya masuk dalam lingkup pemeriksaan

3. *Reporting Independence*

- Bebas dari perasaan loyal kepada seseorang atau merasa berkewajiban kepada seseorang untuk mengubah dampak dari fakta yang dilaporkan.
- Menghindari praktik untuk mengeluarkan hal-hal penting dari laporan formal dan memasukkannya kedalam laporan informal dalam bentuk apapun.
- Menghindari penggunaan bahasa yang tidak jelas (kabur, samarsamar) baik yang disengaja maupun yang tidak didalam pernyataan fakta, opini dan rekomendasi dalam interpretasi.
- Bebas dari upaya untuk memveto (judgement) auditor mengenai apa yang seharusnya masuk dalam laporan audit, baik yang bersifat fakta maupun opini.

Semua petunjuk yang telah diberikan dan dijelaskan oleh Mautz dan Sharaf dalam (Theodorus M Tuanakotta, 2011) sangat jelas dan masih relevan bagi para auditor pada hari ini. Semua petunjuk-petunjuk tersebut bisa menentukan Independen atau tidak independennya seorang auditor.

2.1.4 Kualitas Hasil Pemeriksaan

2.1.4.1 Pengertian Kualitas Hasil Pemeriksaan

Definisi pemeriksaan menurut Alvin (2012:14) adalah sebagai berikut :
 “Pemeriksaan adalah suatu proses pengumpulan dan pengevaluasian bukti tentang informasi yang dapat diukur dari suatu economic entity yang dilakukan oleh

seseorang yang kompeten dan independen dengan tujuan untuk menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dimaksud dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan.”

Kualitas Audit menurut (Cecep Yadi, 2018) adalah: “Melaporkan semua kesalahan klien, Komitmen yang kuat dalam menyelesaikan audit. Berpedoman pada prinsip auditing dan prinsip akuntansi dalam melakukan pekerjaan lapangan. Tidak percaya begitu saja terhadap pernyataan klien. Sikap kehati-hatian dalam pengambilan keputusan.”

Definisi kualitas hasil pemeriksaan yang disebutkan dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara yaitu : “Laporan hasil pemeriksaan yang memuat adanya kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan, dan ketidakpatutan, harus dilengkapi tanggapan dari pimpinan atau pejabat yang bertanggung jawab pada entitas yang diperiksa mengenai temuan dan rekomendasi serta tindakan koreksi yang direncanakan.”

Menurut (Rian Wiguna, 2020) menyebutkan bahwa : “Kualitas hasil pemeriksaan adalah karakteristik atau gambaran praktik dan hasil pemeriksaan sesuai dengan standar pengendalian dan standar auditing kualitas yang berfungsi sebagai tolok ukur untuk pelaksanaan tanggung jawab dan tugas profesional untuk penguji. Kualitas pemeriksaan tergantung pada seberapa baik pekerjaan diselesaikan dibandingkan dengan standar yang ditentukan.”

Kualitas hasil pemeriksaan dalam (Riana, 2016) didefinisikan : “sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya

suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Kualitas hasil pemeriksaan juga berarti pelaporan tentang kelemahan pengendalian intern dan kepatuhan terhadap ketentuan, tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab, merahasiakan pengungkapan informasi yang dilarang, pendistribusian laporan hasil pemeriksaan dan tindak lanjut dari rekomendasi auditor sesuai dengan peraturan perundang-undangan.”

Kualitas hasil pemeriksaan merupakan pelaporan tentang kelemahan pengendalian intern dan kepatuhan terhadap ketentuan, tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab, merahasiakan pengungkapan informasi yang dilarang, pendistribusian laporan hasil pemeriksaan dan tindak lanjut dari rekomendasi auditor sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Ketika suatu laporan hasil pemeriksaan telah mendapatkan reviu dan tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab pada entitas yang diperiksa maka bisa dikatakan bahwa laporan hasil pemeriksaan telah dibuat secara wajar, lengkap dan obyektif. Tanggapan atau pendapat dari pejabat yang berwenang bisa meliputi penemuan kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan terhadap peraturan perundang – undangan, dan hal lainnya. Namun, ketika para pejabat yang berwenang memberikan tanggapannya maka pemeriksa harus meminta tanggapan tertulis terhadap temuan, simpulan, rekomendasi serta tindakan perbaikan yang diberikan pejabat berwenang tersebut. Tanggapan yang dimuat haruslah obyektif dan seimbang, apabila tanggapan dari entitas yang diperiksa bertentangan dengan simpulan, temuan dan rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan serta menurut pemeriksa tanggapan tersebut tidak benar atau rencana

perbaikannya tidak sesuai dengan rekomendasi maka pemeriksa haruslah menyampaikan ketidaksetujuannya beserta alasannya. Penyampaian ketidaksetujuan itupun haruslah disampaikan secara obyektif dan seimbang juga.

Menurut (Rizal, 2008) dalam penelitiannya menyebutkan bahwa ada 5 indikator dari kualitas hasil pemeriksaan, yaitu :

1. Kelemahan pengendalian intern, dalam laporan hasil pemeriksaan audit yang dilakukan oleh seorang auditor akan memuat adanya kelemahan pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan terhadap ketentuan yang berlaku yang ditemukan selama pemeriksaan.
2. Penyimpangan dari peraturan perundang-undangan, jika ada penyelewengan atau ketidak taaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku akan mampu mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan yang dihasilkan.
3. Pendistribusian laporan hasil pemeriksaan, laporan hasil pemeriksaan audit diberikan kepada pihak yang bertanggung jawab untuk melakukan tindak lanjut dari hasil pemeriksaan.
4. Laporan hasil pemeriksaan harus sesuai dengan fakta yang terjadi
5. Tindak lanjut dari rekomendasi, merupakan tindak lanjut dari laporan hasil pemeriksaan

2.1.4.2 Pengukuran Kualitas Hasil Pemeriksaan

Dalam sektor publik, kualitas audit untuk inspektorat disebutkan dalam buku Manajemen Fungsi Audit Internal Sektor Publik (STAN, 2007:94-96) dalam (Afriyani, 2014) dalam (Riana, 2016), yang mengatakan pengukuran terhadap kualitas audit inspektorat dilihat dari:

1. Temuan material dan rekomendasi yang dapat ditindaklanjuti, jika terdapat rekomendasi dan temuan material yang sesuai dengan kebenaran yang ada maka dapat ditindaklanjuti oleh auditor.
2. Tanggapan dan umpan balik dari auditee, ketika organisasi atau instansi yang di audit memeriksa laporan hasil pemeriksaan auditor dan memberikan tanggapan serta umpan balik kepada auditor tentang hasil pemeriksaan laporan audit tersebut.
3. Penerapan profesionalisme auditor dalam pelaksanaan pekerjaan audit mengharuskan auditor untuk selalu menggunakan keahlian dan kecermatan professional dalam setiap pekerjaan yang dilaksanakan
4. Kepatuhan terhadap rencana audit, dengan mematuhi semua aturan dan tahapan tahapan dalam melakukan pemeriksaan itu sudah menunjukkan sikap auditor dalam hal kedisiplinan dan bertanggung jawab akan tugasnya.
5. Tidak adanya kejutan dalam pekerjaan audit yang dilaksanakan, semua pekerjaan pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor tentunya sesuai dengan system pengendalian dan peraturan yang berlaku.

6. Penggunaan biaya seefektif mungkin untuk pekerjaan audit, meminimalisir kemungkinan pengeluaran dalam hal pengumpulan kelengkapan yang dibutuhkan oleh auditor.
7. Pembinaan dan pengembangan staf audit, para auditor yang melakukan pemeriksaan haruslah memiliki keahlian dan pendidikan tentang audit yang selanjutnya bias lebih di efektifkan kembali melalui pembinaan serta pengembangan kemampuan para auditor agar bisa memberikan kualitas hasil pemeriksaan yang baik.
8. Evaluasi dari auditor eksternal
9. Permintaan audit oleh auditee, auditor akan melaksanakan pengauditan jika organisasi atau instansi meminta auditor untuk melakukan audit.
10. Review internal, review yang dilaksanakan oleh pihak internal terhadap hasil pemeriksaan yang dilakukan.
11. Peer review, proses penelusuran atas kualitas suatu karya tulis ilmiah oleh pakar lain di bidang yang bersesuaian dengan tujuan untuk membuat penelitian memenuhi standar disiplin ilmiah dan standar keilmuan pada umumnya.
12. Kualitas kertas kerja, dalam kertas kerja yang dibuat auditor tercermin kecakapan teknis dan keahlian profesional didalamnya. Kertas kerja yang bermanfaat merupakan bukti bahwa auditor yang mengerjakannya merupakan auditor yang berkompeten.

2.2 Kerangka Pemikiran

Untuk menghasilkan sebuah kualitas audit yang baik erat kaitannya dengan sikap *Due Professional Care*, independensi dan rasa tanggung jawab yang besar. Karena ketika seorang auditor menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama, memiliki sikap yang netral dan tidak memihak atas apa yang dikerjakannya maka kualitas hasil pemeriksaannya pun dapat dipertanggungjawabkan dan juga auditor dapat memperoleh keyakinan bahwa laporan keuangan yang diperiksa telah bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kekeliruan.

Sukrisno Agoes (2012:36) menyatakan bahwa *Due Professional Care* dapat diartikan sebagai sikap yang cermat dan seksama dengan berpikir kritis serta melakukan evaluasi terhadap bukti audit, berhati-hati dalam tugas, tidak ceroboh dalam melakukan pemeriksaan dan memiliki keteguhan dalam melaksanakan tanggung jawabnya. Ketelitian dan kemahiran profesional yang dimiliki dan dilaksanakan oleh seorang auditor dapat memperlihatkan seberapa berkompeten dan bijaksananya auditor tersebut. Dari penerapan sikap cermat, teliti dan hati-hatinya auditor bisa lebih waspada terhadap kemungkinan resiko-resiko yang akan muncul dan bisa mengungkapkannya secara tepat. Namun, pada pelaksanaannya auditor dituntut untuk memiliki keyakinan yang memadai agar bisa menghasilkan kualitas hasil pemeriksaan auditor yang baik. Adapun Indikator yang digunakan untuk *Due Professional Care* adalah (1) Skeptisme Professional, (2) Keyakinan yang Memadai (Siti Kurnia dan Ely Suhayati, 2010:42)

Auditor sudah seharusnya menggunakan keahlian profesionalnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*) dan secara hati-hati (*prudent*) dalam setiap pekerjaan yang dilakukan. *Due professional care* dapat diterapkan dalam pertimbangan profesional (*professional judgment*), meskipun penarikan kesimpulan yang tidak sesuai dapat saja terjadi namun ketika audit sudah dilakukan dengan seksama maka penerapan kecermatan dan keseksamaan dilaksanakan dengan dilakukannya review secara kritis terhadap pelaksanaan audit. Kecermatan dan keseksamaan menyangkut apa yang dikerjakan auditor dan bagaimana kesempurnaan pekerjaan yang telah dihasilkan (Aman Faturachman, 2015).

Pernyataan mengenai adanya keterikatan antara *Due Professional Care* dengan Kualitas Hasil Pemeriksaan Auditor sesuai dengan yang dimuat dalam penelitian (Yenny, Vera, Sherine, Devy, Wilsa dan Rika, 2019), dikatakan bahwa *Due professional care* berpengaruh positif terhadap kualitas audit pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Medan. Hasil ini menunjukkan bahwa auditor selalu melakukan review secara kritis pada setiap tingkat supervise dan selalu menerapkan sikap skeptis dalam dirinya. Dengan demikian, semakin tinggi *due professional care* yang dimiliki oleh seorang auditor, maka akan semakin baik pula kualitas audit yang dihasilkan.

Seorang auditor harus memiliki tingkat keterampilan yang umumnya dimiliki oleh auditor dan harus menggunakan keterampilan tersebut dengan kecermatan dan keseksamaan wajar secara tinggi guna menghasilkan kualitas hasil pemeriksaan auditor yang berkualitas baik. Untuk itu auditor dituntut untuk

memiliki keyakinan yang tinggi dan memadai dalam mengevaluasi bukti audit (Reni, 2014)

Pernyataan tersebut juga sejalan dengan penelitian lain yang dilakukan (Putu dan I Dewa, 2018) pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Provinsi Bali yang menyebutkan bahwa *due professional care* berpengaruh positif signifikan pada kualitas audit yang dimiliki oleh auditor di Kantor Akuntan Publik (KAP) Provinsi Bali. Semakin tinggi *due professional care* yang dimiliki oleh auditor dapat meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan.

Dari penelitian-penelitian terdahulu yang sudah penulis kemukakan sebelumnya, terdapat 9 penelitian terdahulu yang mengungkapkan bahwa sikap *Due Professional Care* berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas audit yang dihasilkan baik itu secara simultan maupun secara parsial. Untuk meminimalisir adanya kesalahan yang disengaja, kecurangan, kesalahan dan kelalaian maka auditor harus selalu menggunakan kecermatan profesionalnya. Auditor yang tidak mampu menerapkan *Due Professional Care* saat melakukan pekerjaannya, terutama dalam pemeriksaan bukti audit, maka akan berdampak pada opini yang dihasilkan menjadi kurang berkualitas (I Made dan I Wayan, 2015).

Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama mampu membuat auditor memperoleh keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan. Oleh karena itu, *Due Professional Care* memiliki keterikatan dengan Akuntabilitas seorang auditor karena tanggung jawab auditor terletak pada

menemukan salah saji yang disebabkan karena kekeliruan maupun kecurangan dan memberikan pendapat atas bukti audit yang ditemukan (Hadi, 2017).

Menurut Sri Yuliani (2010:44) menyebutkan Akuntabilitas sebagai Kewajiban untuk menyampaikan pertanggungjawaban atau untuk menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang / badan hukum / pimpinan kolektif atau atau organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban. Akuntabilitas juga bisa dilihat sebagai suatu jawaban dan penjelasan dari tindakan kinerja seseorang kepada pihak-pihak yang mempunyai hak atas jawaban yang telah dihasilkan dari pemeriksaan kinerja yang telah dikelola tersebut. Adapun Indikator yang digunakan untuk Akuntabilitas adalah: (1) Motivasi, (2) Pengabdian pada profesi, dan (3) Kewajiban sosial (Emmerisa, 2015)

Dalam penugasan audit, seorang auditor dituntut untuk bisa bertanggung jawab terhadap hasil pemeriksaan yang dilakukan, dengan berpedoman pada kode etik dan standar profesi. Hasil pemeriksaan tersebut harus dapat menyajikan akuntabilitasserta penilaian kewajaran laporan keuangan suatu entitas, serta kesesuaian informasi keuangan tersebut dengan kriteria atau aturan-aturan yang telah ditetapkan (Melody dan Stefani, 2015). Kesimpulan akhir yang dibuat oleh auditor akan memperlihatkan berkualitas atau tidaknya pekerjaan auditor dan kesimpulan akhir itu juga secara tidak langsung akan mempengaruhi tepat atau tidaknya keputusan yang akan diambil berdasarkan kualitas hasil pemeriksaan tersebut (Taufik, 2011).

Hal-hal yang telah disampaikan diatas sesuai dengan penelitian dari (I Made dan I Wayan, 2015) yang menyatakan bahwa akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini berarti bahwa terdapat hubungan searah antara akuntabilitas dengan kualitas audit tersebut. Semakin baik nilai akuntabilitas yang dimiliki auditor maka akan semakin baik pula kualitas audit yang dihasilkan. Motivasi yang tinggi pada pengabdian profesi dan kewajiban sosial merupakan perwujudan dari akuntabilitas yang baik. Dimana, kewajiban seseorang auditor untuk mempertanggungjawabkan setiap tugas yang diembannya kepada rekan seprofesi dan lingkungannya membuat akuntabilitasnya semakin tinggi. Hal tersebut membuat auditor terpacu untuk menyelesaikan tugasnya dengan baik karena mendapat tanggungjawab yang besar sehingga kualitas hasil pemeriksaan auditor yang dihasilkannya meningkat.

Dalam penelitian lain yaitu pada (Cecep, Magnas dan Mey, 2018) juga menyebutkan bahwa Akuntabilitas memiliki pengaruh positif secara parsial dan signifikan terhadap kualitas audit, artinya semakin tinggi rasa kebertanggungjawaban seorang auditor maka akan meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan auditor yang dijalankannya.

Tingginya rasa akuntabilitas yang dimiliki oleh auditor akan mampu meningkatkan proses kognitif auditor dalam mengambil keputusan sehingga mampu menghasilkan kualitas audit yang tinggi. Rasa tanggung jawab ini merupakan suatu keadaan yang dirasakan oleh auditor bahwa pekerjaan yang dilakukan telah sesuai dengan prosedur dan standar yang dapat

dipertanggungjawabkan mengenai kesimpulan yang dibuat untuk pihak-pihak yang berkepentingan baik langsung maupun tidak langsung (Ahmad, 2015).

Dari penelitian-penelitian terdahulu yang sudah penulis kemukakan sebelumnya, terdapat 6 penelitian terdahulu yang mengungkapkan bahwa sikap akuntabilitas berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas audit yang dihasilkan baik itu secara simultan maupun secara parsial. Semakin tinggi rasa akuntabilitas auditor maka akan berdampak pada kualitas hasil pemeriksaan auditor yang dihasilkan akan semakin baik. Dalam profesi auditor, akuntabilitas menuntut auditor untuk mempunyai komitmen dalam menjaga kerahasiaan informasi, hal tersebut dimulai dari ketika seorang auditor memperoleh data yang diberikan klien sampai dengan hasil temuan yang didapat pada saat pemeriksaan (Putu dan I Dewa, 2018).

Hubungan yang dimiliki antara akuntabilitas dan independensi perihal tanggung jawab seorang auditor dalam mendeteksi kecurangan dan kekeliruan ketika melakukan audit bisa dilihat dari aspek independensi auditor berupa perlunya sikap kejujuran seorang auditor ketika memberikan pendapatnya ketika melihat adanya fakta yang terlihat ketika menemukan sebuah kesalahan, kekeliruan atau ketidakberesan yang ditemukan oleh auditor. Oleh karena itu, penggunaan kejujuran dalam melakukan audit bisa membuat hasil pemeriksaan audit yang baik dan bisa dipertanggungjawabkan kebenarannya (Agnesia, 2016).

Disebutkan dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) tentang hal Kode Etik Tahun 2017 bahwa Independensi merupakan suatu sikap dan tindakan dalam melaksanakan Pemeriksaan untuk tidak memihak kepada siapapun

dan tidak dipengaruhi oleh siapapun. Pemeriksa harus objektif dan bebas dari benturan kepentingan (*conflict of interest*) dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya. Pemeriksa juga harus bertanggung jawab untuk terus-menerus mempertahankan independensi dalam pemikiran (*independence of mind*) dan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*). Adapun indikator yang digunakan untuk Independensi adalah: (1) Gangguan pribadi, dan (2) Gangguan ekstern. (Emmerisa 2015)

Auditor yang independen tidak akan mudah terpengaruh, tidak akan berpihak pada siapapun dan mempunyai kewajiban untuk jujur kepada para pihak yang memerlukan hasil pekerjaannya. Seorang auditor yang independen akan memberikan penilaian yang real apa adanya terhadap laporan keuangan yang diperiksanya sehingga kualitas hasil pemeriksaan auditor yang diberikan bisa dipercaya dan terjamin keandalannya oleh para pihak yang berkepentingan (Jenny dan Arie, 2019).

Uraian diatas didukung dengan kesesuaian pada penelitian (William dan Ketut, 2015) Yang menyebutkan bahwa Independensi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini berarti bahwa hubungan antara independensi searah dengan pelaksanaan kualitas audit, yang berarti semakin baik independensi seorang auditor akan semakin baik kualitas hasil pemeriksaan auditor-nya. Auditor dalam melaksanakan tugas audit, haruslah didukung dengan sikap independensi, baik itu independen dalam fakta maupun independen dalam penampilan sehingga hasil audit menyatakan keadaan yang sebenarnya dan terbebas dari tekanan-tekanan dari pihak terkait. Hal terkait independensi ini juga

diatur dalam standar umum kedua SPAP (2001) yaitu “Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor“.

Dalam penelitian lain yang dilakukan (Putri dan Nur, 2013) juga sejalan dengan penelitian sebelumnya, disini disebutkan bahwa Independensi berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit. Hal ini berarti bahwa makin tinggi independensi yang dimiliki oleh auditor, maka kualitas hasil pemeriksaan auditor yang dihasilkan akan semakin baik.

Independensi merupakan salah satu faktor penting untuk menghasilkan kualitas hasil pemeriksaan auditor yang berkualitas. Ketika seorang auditor menjunjung tinggi sikap tidak memihak, tidak mempunyai kepentingan dan tidak mudah dipengaruhi oleh pihak-pihak yang berkepentingan dalam memberikan pendapat akan sangat membantu auditor untuk memberikan opini yang tepat (Elisabeth, 2016).

Dari penelitian-penelitian terdahulu yang sudah penulis kemukakan sebelumnya, terdapat 6 penelitian terdahulu yang mengungkapkan bahwa sikap akuntabilitas berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas audit yang dihasilkan baik itu secara simultan maupun secara parsial dan ada 2 penelitian terdahulu yang mengungkapkan bahwa independensi tidak berpengaruh secara positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Dengan adanya sikap independensi auditor yang tidak mempengaruhi kualitas audit, hal ini kemungkinan disebabkan oleh sikap independensinya lebih mengacu pada sikap yang timbul dari persepsi orang lain terhadap independensi seorang auditor dari pada kejujuran dalam

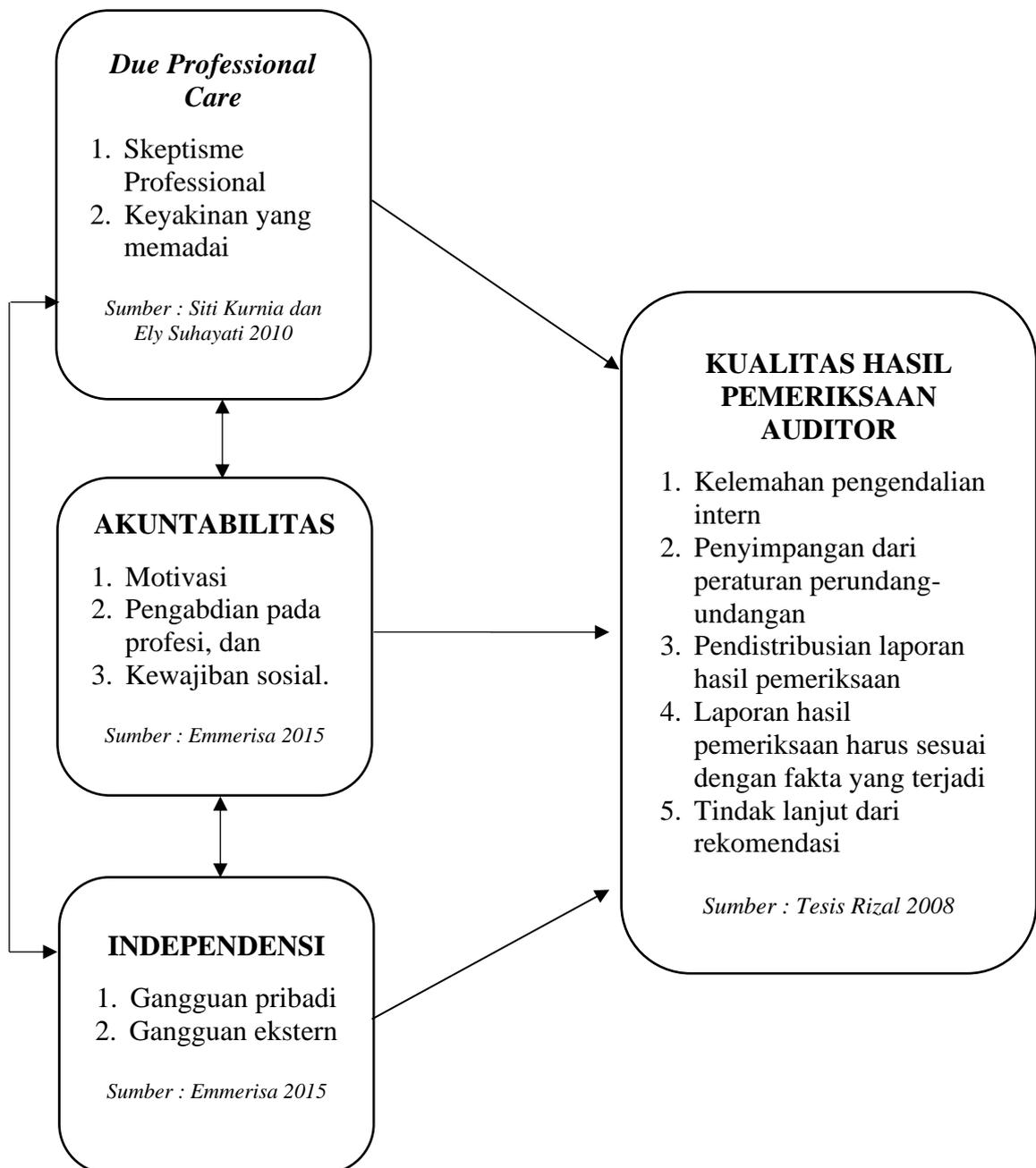
pemeriksaan. Tanpa independensi kualitas hasil pemeriksaan audit dan kemampuan deteksi audit seorang auditor akan dipertanyakan (Putri dan Nora, 2013).

Menurut (Rian Wiguna, 2020) menyebutkan bahwa Kualitas hasil pemeriksaan adalah karakteristik atau gambaran praktik dan hasil pemeriksaan sesuai dengan standar pengendalian dan standar auditing kualitas yang berfungsi sebagai tolok ukur untuk pelaksanaan tanggung jawab dan tugas profesional untuk penguji. Kualitas pemeriksaan tergantung pada seberapa baik pekerjaan diselesaikan dibandingkan dengan standar yang ditentukan. Kualitas hasil pemeriksaan merupakan suatu pelaporan tentang kelemahan pengendalian intern dan kepatuhan terhadap ketentuan, tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab, merahasiakan pengungkapan informasi yang dilarang, pendistribusian laporan hasil pemeriksaan dan tindak lanjut dari rekomendasi auditor sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Adapun indikator yang digunakan dalam kualitas hasil pemeriksaan adalah: (1) Kelemahan pengendalian intern, (2) Penyimpangan dari peraturan perundang-undangan, (3) Pendistribusian laporan hasil pemeriksaan, (4) Laporan hasil pemeriksaan harus sesuai dengan fakta yang terjadi, dan (5) Tindak lanjut dari rekomendasi. (Rizal, 2008)

Kualitas hasil pemeriksaan auditor yang baik yang bisa dipertanggungjawabkan dari segi isi yang teliti, cermat dan ke-transparasian informasi di dalamnya. Auditor harus dapat menunjukkan bahwa hasil pemeriksaan audit yang diberikan berkualitas dan dapat dipercaya. Hasil akhir mengenai berkualitas atau tidaknya pekerjaan auditor akan mempengaruhi kesimpulan akhir auditor dan secara tidak langsung juga akan mempengaruhi tepat atau tidaknya

keputusan yang akan diambil oleh pihak-pihak yang berkepentingan serta bisa dijadikan review untuk hal-hal yang mungkin bisa dilakukan di masa yang mendatang (Putri dan Nur, 2013).

Berdasarkan dari hasil pengujian secara teoritis dan empiris dari penelitian – penelitian terdahulu menunjukkan bahwa *Due Professional Care*, Akuntabilitas dan Independensi merupakan variabel yang saling berhubungan satu sama lain dan ketiga variabel tersebut berpengaruh positif terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan Auditor atau dengan kata lain terhadap Kualitas Audit sehingga dapat disimpulkan bahwa ketika penerapan dari *Due Professional Care*, Akuntabilitas dan Independensi dilakukan secara benar dan baik, maka kualitas hasil pemeriksaan auditor yang diterima akan berkualitas. Dilihat dari tinjauan pustaka dan beberapa penelitian terdahulu yang telah diuraikan, maka kerangka pemikiran dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran

2.3 Hipotesis

Berdasarkan kerangka pemikiran yang telah diuraikan diatas, maka penulis mengemukakan hipotesis sebagai berikut :

1. *Due Professional Care*, Akuntabilitas dan Independensi berpengaruh positif secara parsial terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan Auditor pada Inspektorat di Kota tasikmalaya.
2. *Due Professional Care*, Akuntabilitas dan Independensi berpengaruh positif secara simultan terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan Auditor pada Inspektorat di Kota Tasikmalaya.