

BAB II

LANDASAN TEORI, KERANGA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Auditing

2.1.1.1 Pengertian Audit

Definisi audit berdasarkan *report of the committee on basic auditing concept of the American accounting association* adalah :

Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the result to interest user (1997:538-539)

Auditing memberikan nilai tambah bagi laporan keuangan perusahaan, karena akuntan publik yang ahli dan independen pada akhirnya akan memberikan pendapat mengenai kewajaran posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan laporan arus kas. Dapat dikatakan bahwa audit merupakan salah satu bentuk jasa attestasi, (*attestation service*). Yang dimaksud dengan jasa attestasi (*attestation service*) adalah jasa yang diberikan akuntan publik untuk menilai keandalan sebuah asersi yang menjadi tanggung jawab pihak lain dan kemudian menerbitkan laporan keuangan mengenai penilaian atas keandalan asersi tersebut.

Istilah audit sering disebut juga auditing, auditing merupakan salah satu attestasi. Attestasi secara umum, merupakan suatu komunikasi dari seorang *expert* mengenai kesimpulan tentang realibilitas dan pernyataan seseorang. Sedangkan attestasi secara sempit merupakan komunikasi tertulis yang menjelaskan suatu

kesimpulan mengenai realibilitas dari asersi tertulis yang merupakan tanggung jawab dari pihak lainnya. Pengertian auditing menurut Soekrisno Agoes mengemukakan bahwa Suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. (2006:3)

Pada dasarnya audit adalah membandingkan keadaannya yang sebenarnya dengan keadaan yang seharusnya. Pengertian Audit menurut Mulyadi mengemukakan bahwa:

Proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang ditetapkan, serta menyampaikan hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan. (2002:9)

Sedangkan pengertian Audit menurut Alvin A. Arens yang diterjemahkan oleh Amir Abadi Jusuf mengemukakan bahwa:

Pengumpulan serta pengevaluasian bukti-bukti atas informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian informasi tersebut dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan, auditing harus dilaksanakan oleh seseorang yang kompeten dan independen. (2003:15)

2.1.1.2 Jenis-Jenis Audit

Audit dapat dibedakan menurut jenis-jenis audit, misalnya jenis audit ditinjau dari luasnya dan jenis audit ditinjau dari jenis pemeriksaannya. Menurut Soekrisno Agoes (2006:9) mengemukakan bahwa jenis-jenis audit ditinjau dari luasnya pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas:

1. *General Audit* (Pemeriksaan Umum)

General Audit (Pemeriksaan Umum), merupakan suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan

2. *Special Audit* (Pemeriksaan khusus)

Special Audit (Pemeriksaan Khusus), merupakan suatu pemeriksaan terbatas (sesuai dengan permintaan audit) yang dilakukan oleh KAP independen, dan pada akhir pemeriksaannya auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.

Menurut Soekrisno Agoes (2006:9) mengemukakan bahwa jenis-jenis audit ditinjau dari jenis pemeriksaannya, audit bisa dibedakan atas:

1. *Management Audit* (*Operational Audit*)

Management Audit (*Operational Audit*), adalah suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis.

2. *Compliance Audit* (Pemeriksaan Ketaatan)

Compliance Audit (Pemeriksaan Ketaatan), adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah mentaati peraturan-

peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan maupun pihak ekstern perusahaan.

3. *Internal Audit* (Pemeriksaan Intern)

Internal Audit (Pemeriksaan Intern), adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan.

4. *Computer Audit*.

Computer Audit, adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan EDP (*Electronic Data Processing*) system.

2.1.1.3 Jenis-Jenis Auditor

Jenis-jenis auditor menurut Arens dan Beasley dibagi ke dalam 4 (empat) kategori yaitu :

1. *Certified Public Accounting firms are responsible for auditing historical financial statement of all publicly traded companies. Most other reasonably large companies, and many smaller companies and noncommercial organizations. The title auditors who express audit opinions on financial statements must be licensed as CPA's.*

CPA's firms are often called external auditor or independent auditor to distinguish them from internal auditors.

2. *General Accounting Office Auditors working for the General Accounting Office (GAO). Many of GAO's audit responsibilities are the same as those of a CPA firm. An increasing portion of the GAO's audit effort has been devoted to evaluating the operational efficiency and effectiveness of various federal programs.*
3. *Internal Revenue Agency (IRS) is responsible for enforcing the federal tax laws as they have been defined by congress and interpreted by the courts. A major responsibility of the IRS is to audit the taxpayers return to determine whether they have complied with the tax laws.*
4. *Internal auditors are employed by individual companies to audit for management. Internal auditors responsibilities vary considerably, depending, on the employer. Internal auditors provide management with valuable information for making decision concerning effective operation of this business. (Arens,2003:15-16)*

Dari keterangan diatas, dapat disimpulkan bahwa jenis-jenis auditor terdiri dari :

1. Akuntan publik bersertifikat, yang bertanggung jawab atas laporan keuangan historis yang dibuat oleh kliennya.
2. Auditor pemerintah, yang bertanggung jawab secara fungsional atas pengauditan terhadap kekayaan atau keuangan negara.

3. Auditor pajak, yang bertanggung jawab atas penerimaan negara di sektor perpajakan dan penegakan hukum dalam pelaksanaan ketentuan perpajakan.
4. Auditor *intern*, yang berada dalam internal organisasi dan bertanggung jawab dalam menilai dan mengevaluasi efesiensi dan efektivitas kinerja organisasi tersebut.

2.1.1.4 Kantor Akuntan Publik

1. Pengertian Kantor Akuntan Publik

Kantor akuntan publik (KAP) didefinisikan sebagai suatu bentuk organisasi akuntan publik yang memperoleh izin sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berusaha dibidang pemeberian jasa professional dalam praktik akuntan publik. (IAI;2001;20000.1)

Adapun pengertian akuntan publik menurut standar profesional akuntan publik (2010), yaitu:

Seorang akuntan publik harus telah lulus dari jurusan akuntansi fakultas ekonomi atau mempunyai ijazah yang disamakan, telah mendapatkan gelar akuntan dari panitia ahli pertimbangan persamaan ijazah akuntan, dan mendapat izin praktik dari menteri keuangan.

2. Jasa KAP

Kegiatan utama dari KAP adalah memberikan jasa audit atas laporan keuangan yang menjadi kliennya. Sekarang ini KAP memperluas ruang lingkup dengan memberikan jasa atestasi dan jasa assurance service, beberapa diantaranya:

1) Jasa Atestasi

Jasa atestasi adalah jasa yang diberikan kepada perusahaan untuk menyusun laporan keuangan atau menerapkan *software* akuntansi yang baru dikarenakan ketidakmampuan sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan tersebut. Laporan yang dihasilkan berupa *compilation report* dan tidak memberikan *assurance* pada pihak ke-3.

2) Jasa Perpajakan

KAP membantu perusahaan menangani segala hal berkaitan dengan pajak, seperti pajak hadiah, perencanaan pajak lainnya. Untuk beberapa perusahaan kecil, masalah pajak lebih penting daripada audit.

3) Konsultasi Manajemen

Jasa yang di berikan KAP untuk membantu perusahaan dalam meningkatkan efektivitas kegiatan operasionalnya.

3. Hirarki Auditor di KAP

Menurut Mulyadi dan Kanaka Puradireja (1998:31) dalam buku auditing, umumnya hirarki auditor dalam penugasaan audit di dalam KAP yaitu “

1) Partner

Partner menduduki jabatan tertinggi dalam penugasaan audit, bertanggung jawab atas hubungan dengan klien dan bertanggung jawab secara menyeluruh mengenai auditing. Partner menandatangani laporan audit dan management letter, dan bertanggung jawab terhadap penugasan fee dari klien.

2) Manajer

Manajer bertindak sebagai pengawas audit, bertugas untuk membantu auditor senior dalam merencanakan program audit dan waktu audit: mereview kertas kerja laporan audit dan management letter. Biasanya manajer melakukan pengawasan terhadap pekerjaan beberapa auditor senior.

3) Auditor senior

Auditor senior bertugas untuk melaksanakan audit yaitu bertanggung jawab untuk mengusahakan biaya audit dan waktu audit sesuai dengan rencana, bertugas untuk mengerahkan dan mereview pekerjaan auditor junior. Auditor senior biasanya akan menetap di kantor klien sepanjang prosedur audit dilaksanakan. Umumnya auditor senior melakukan audit terhadap satu objek pada saat tertentu.

4) Auditor Junior

Auditor junior bertugas melaksanakan prosedur audit secara rinci, membuat kertas kerja untuk mendokumentasikan pekerjaan audit yang telah dilaksanakan. Biasanya auditor junior melaksanakan audit di berbagai jenis

perusahaan guna memperoleh pengalaman yang banyak dalam menangani berbagai masalah audit. Auditor junior sering juga disebut asisten auditor.

Hirarki ini hampir sama dengan level auditor yang dikemukakan oleh Arens dan Beasley dalam *Auditing Assurance Services An Intergrated Approach*.

Tabel 2.1
Level Auditor dan Tanggung Jawabnya

<i>Staff Level</i>	<i>Average Experience</i>	<i>Typical Responsibilities</i>
<i>Staff Assistant</i>	<i>0-2 years</i>	<i>Perform most of the detail work.</i>
<i>Senior Or In Charge Auditor</i>	<i>2-5 years</i>	<i>Coordinates and is responsible for the audit field work, including supervising and reviewing staff work.</i>
<i>Manager</i>	<i>5-10 years</i>	<i>Helps the in-charge plan and manage the audit, reviews the in-charge's work and manages relations with client. A manager maybe responsibilities for more than one engagement at the same time.</i>
<i>Partner</i>	<i>10+ years</i>	<i>Reviews the overall audit work and is involved in significant audit decisions. A partner is an owner of the firm and therefore has the ultimate responsibility for conducting the audit serving client.</i>

Sumber : Arens & Beasley (2003:41)

2.1.1.5 Prosedur Audit

Sesuai dengan standar auditing (IAI, 2001) bahwa untuk menghasilkan laporan audit yang berkualitas maka auditor harus melaksanakan beberapa prosedur audit. Prosedur audit merupakan serangkaian langkah-langkah yang harus dilaksanakan dalam melaksanakan audit.

Standar pekerjaan lapangan ketiga menyebutkan beberapa prosedur audit yang harus dilaksanakan oleh auditor dalam mengumpulkan berbagai tipe bukti audit. Prosedur audit adalah instruksi rinci untuk mengumpulkan tipe bukti audit tertentu yang harus diperoleh pada saat tertentu dalam audit. Prosedur audit yang disebutkan dalam standart tersebut meliputi (Mulyadi, 2002) :

1. Inspeksi

Inspeksi merupakan pemeriksaan secara rinci terhadap dokumen atau kondisi fisik sesuatu. Prosedur audit ini banyak dilakukan oleh auditor. Dengan melakukan inspeksi terhadap sebuah dokumen, auditor akan dapat menentukan keaslian dokumen tersebut.

2. Pengamatan

Pengamatan merupakan prosedur audit yang digunakan oleh auditor untuk melihat atau menyaksikan pelaksanaan suatu kegiatan. Objek yang diamati auditor adalah karyawan, prosedur, dan proses.

3. Permintaan Keterangan

Permintaan keterangan merupakan prosedur audit yang dilakukan dengan meminta keterangan secara lisan. Bukti audit yang dihasilkan dari prosedur ini adalah bukti lisan dan bukti dokumenter.

4. Konfirmasi

Konfirmasi merupakan bentuk penyelidikan yang memungkinkan auditor memperoleh informasi secara langsung dari pihak ketiga yang bebas. Disamping auditor memakai prosedur audit yang disebutkan dalam standart tersebut, auditor melaksanakan berbagai prosedur audit lainnya untuk mengumpulkan bukti audit yang akan dipakai sebagai dasar untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan. Prosedur audit ini sangat diperlukan bagi asisten agar tidak melakukan penyimpangan dan dapat bekerja secara efisien dan efektif (Malone dan Roberts, 1996) dalam Suryanita (2007). Kualitas dari auditor dapat diketahui dari seberapa jauh auditor menjalankan prosedur-prosedur audit yang tercantum dalam program audit.

Generally Accepted Audit Standards (GAAS) yang merupakan standart audit baku merinci prosedur audit sebagai berikut (Cushing and Loebbecke in AAA, 1986) dalam Elen, *et al* (2001):

1. Kegiatan pendahuluan (Pre-engagement Activities) terdiri dari :

1.1 Menerima atau menolak klien baru

1.2 Membuat jangka waktu perjanjian

1.3 Menetapkan staf audit

2. Aktivitas perencanaan (Planning activities), terdiri dari 4 langkah, yaitu:

2.1 Pemahaman tentang bisnis klien, dalam langkah ini auditor harus

melakukan:

2.1.1 Persiapan evaluasi analitik

2.1.2 Menaksir resiko

2.2 Penaksiran atas materialitas

2.3 Mengevaluasi akuntansi pengendalian intern, dilakukan

melalui 2 tahap yaitu :

2.3.1 Tahap awal

2.3.2 Tahap pelengkap

2.4 Mengembangkan perencanaan audit secara menyeluruh :

2.4.1 Menjelaskan kepercayaan yang optimal terhadap pengendalian intern

2.4.2 Merancang prosedur compliance test

2.4.3 Merancang prosedur substantif

2.4.4 Pencatatan program audit

3. Kegiatan pengujian kepatuhan, dilakukan melalui 2 langkah, yaitu:

3.1 Melakukan pengujian

3.2 Melakukan evaluasi akhir terhadap pengendalian intern, dengan cara :

3.2.1 Melakukan evaluasi

3.2.2 Modifikasi rencana audit

4. Kegiatan pengujian substantif, dilakukan dengan 5 langkah yaitu :

4.1 Melakukan pengujian substantive dari transaksi

4.2 Melakukan prosedur pemeriksaan analitik

4.3 Memeriksa secara detil terhadap pengujian atas saldo

4.4 Prosedur pemeriksaan post balance sheets

4.5 Memeriksa hasil dari prosedur substantif, dengan cara :

4.5.1 Penemuan agregatif

4.5.2 Melakukan evaluasi

4.5.3 Modifikasi perencanaan audit

4.6 Auditor harus memberikan penjelasan kepada;

4.6.1 Manajemen

4.6.2 Pengacara

4.6.3 Lainnya

5. Kegiatan merancang opini dan laporan, dilakukan melalui 4 langkah, yaitu:

5.1 Mengevaluasi laporan keuangan

5.2 Mengevaluasi hasil audit

5.3 Perumusan opini

5.4 Draft dan menerbitkan laporan

6. Kegiatan berkelanjutan, dilakukan melalui 6 langkah, yaitu :

6.1 Mengadakan pengawasan terhadap pengujian

6.2 Evaluasi pekerjaan asisten

6.3 Mempertimbangkan kelayakan hubungan dengan klien

6.4 Melakukan komunikasi khusus yang diperlukan, mengenai hal berikut:

6.4.1 Kelemahan yang material dalam pengendalian intern

6.4.2 Kesalahan yang bersifat material

6.4.3 Kegiatan illegal oleh klien

6.5 Melakukan konsultasi dengan pihak yang berkompeten tentang masalah-masalah khusus

6.6 Merancang dokumen kerja, memutuskan dan menyimpulkan dalam kertas kerja yang tepat

2.1.2 Perilaku Auditor Dalam Situasi Konflik Audit

2.1.2.1 Pengertian Perilaku Auditor

Sondang P. Siagian (1982) dalam Renata Zoraifi (2005:14), menyatakan bahwa:

“Perilaku merupakan pencerminan keseluruhan tabiat dan sifat seseorang yang tercermin dalam ucapan dan tindakannya sebagai anggota suatu organisasi”.

Auditor merupakan orang yang melakukan audit atau pemeriksaan akuntansi. Untuk mengetahui lebih jelas mengenai pengertian pemeriksaan akuntansi, maka berikut ini akan dikemukakan pengertian pemeriksaan akuntansi menurut Alvin A. Arens, Randal, dan Mark (2008:40) yang dialih bahasakan oleh Herman Wibowo adalah:

“Auditing adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.”

Abdul Halim (2008:11) menyatakan bahwa auditor ditugaskan untuk mengaudit tindakan ekonomi atau kejadian untuk entitas individual atau entitas hukum yang diklasifikasikan menjadi tiga kelompok di antaranya:

1. Auditor Internal

Auditor internal merupakan karyawan suatu perusahaan tempat mereka melakukan audit. Tujuan auditing internal adalah untuk membantu manajemen dalam melaksanakan tanggung jawabnya secara efektif. Auditor internal berhubungan dengan audit operasional dan audit kepatuhan. Meskipun demikian, pekerjaan auditor internal dapat mendukung audit atas laporan keuangan yang dilakukan oleh auditor independen.

2. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas utamanya adalah melakukan audit atas pertanggung jawaban keuangan dari berbagai unit organisasi dalam pemerintah. Auditor ini dilaksanakan oleh auditor pemerintah yang bekerja di BPKP dan BPK. Selain itu, ada auditor pemerintah yang bekerja di Direktorat Jendral Pajak yang tugasnya memeriksa pertanggung jawaban keuangan para wajib pajak baik perseorangan maupun yang berbentuk organisasi kepada pemerintah.

3. Auditor Independen (Akuntan Publik)

Auditor Independen adalah para praktisi individual atau anggota kantor akuntan publik yang memberikan jasa auditing profesional kepada klien. Auditor independen harus independen terhadap klien pada saat melaksanakan audit maupun saat pelaporan hasil audit. Auditor independen menjalankan pekerjaannya di bawah suatu kantor akuntan publik.”

Auditor seharusnya terlepas dari faktor-faktor personalitas dalam melakukan audit. Personalitas akan bisa menyebabkan kegagalan audit sekaligus membawa risiko yang tinggi bagi auditor. Menurut Siegel dan Marconi I Wayan Suartana (2010:146), Ada dua tipe keperilakuan yang dihadapi oleh auditor :

1. Auditor dipengaruhi oleh persepsi mereka terhadap lingkungan audit. Misalnya ketika menilai pengendalian intern yang diterapkan oleh perusahaan. Perusahaan besar akan dianggap memiliki pengendalian intern yang memadai padahal belum tentu demikian.
2. Auditor harus menyelaraskan dan sinergi dalam pekerjaan mereka, karena audit hakikatnya adalah pekerjaan kelompok, sehingga perlu ada proses review di dalamnya. Interaksi ini akan banyak menimbulkan proses keperilakuan dan sosial.”

Perilaku auditor merupakan pencerminan etika, tabiat, dan sifat seseorang (auditor) yang tercermin dalam ucapan dan tindakan berdasarkan etika dan kepatuhan terhadap standar profesi. (Kode etik Profesi IAPI, 2008).

Dalam Abdul Halim (2008:31) terdapat delapan prinsip etika sebagai berikut:

1. Tanggung jawab profesi
Dalam melaksanakan tanggungjawabnya sebagai profesional, setiap anggota harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya.
2. Kepentingan publik
Setiap anggota berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik, menghormati kepercayaan publik, dan menunjukkan komitmen atas profesionalisme.
3. Integritas
Untuk memelihara dan meningkatkan kepercayaan publik, setiap anggota harus memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan integritas setinggi mungkin.

4. Objektivitas

etiap anggota harus menjaga obyektivitasnya dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajiban profesionalnya.

5. Kompetensi dan kehati-hatian profesional

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan kehati-hatian, kompetensi, dan ketekunan, serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan keterampilan profesional pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa klien atau pemberi kerja memperoleh manfaat dari jasa profesionalnya yang kompeten berdasarkan perkembangan praktik, legistasi, dan teknik yang paling mutakhir.

6. Kerahasiaan

Setiap anggota harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesional dan tidak boleh memakai atau mengungkapkan informasi tersebut tanpa persetujuan, kecuali bila ada hak atau kewajiban profesional atau hukum untuk mengungkapkannya.

7. Perilaku profesional

Setiap anggota berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.

8. Standar teknis

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya sesuai dengan standar teknis dan standar profesional yang relevan. Sesuai dengan keahliannya dan dengan berhati-hati, anggota mempunyai kewajiban untuk melaksanakan penugasan dari penerimaan jasa selama penugasan tersebut sejalan dengan prinsip integritas dan obyektivitas.”

Di dalam prinsip etika tersebut disebutkan perilaku profesional yang artinya

Setiap anggota berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi. (Abdul Halim, 2008:31)

Perilaku auditor dapat dikategorikan ke dalam pengertian perilaku profesional.

Profesional merupakan suatu pekerjaan atau mata pencaharian yang dilakukan oleh seseorang.

Prinsip perilaku profesional ini yang tidak secara khusus dirumuskan Ikatan Akuntansi Indonesia tetapi dapat dianggap menjiwai Kode Perilaku IAI berkaitan dengan karakteristik yang harus dipenuhi seorang akuntan.

2.1.2.2 Pengertian Konflik Audit

Situasi konflik audit terjadi ketika auditor dan klien tidak sepakat akan beberapa aspek kinerja fungsi atestasi (Tuban Drijah Herawati dan Sari Atmini 2010:531). Dalam situasi ini, klien berusaha untuk mempengaruhi pelaksanaan fungsi atestasi. Ini berarti bahwa klien berusaha menekan auditor untuk mengambil tindakan yang melanggar standar auditing di antaranya memberikan opini yang tidak sesuai dengan faktanya.

Auditor mempunyai motivasi untuk patuh kepada etika profesi dan standar auditing maka auditor akan menghadapi situasi konflik audit. Asumsi tersebut dikemukakan oleh Nicholas dan price dalam Tuban Drijah Herawati dan Sari Atmini (2010:531) bahwa:

“Jika auditor menuruti permintaan klien berarti auditor melanggar standar auditing, sedangkan jika tidak menuruti permintaan klien akan menyebabkan klien memberikan sanksi termasuk kemungkinan penghentian penugasan.”

Wolfe dan Snouck (1962) dalam Arfan Ikhsan dan Muhammad Ishak (2005:37), menyatakan bahwa:

“Konflik peran timbul karena adanya dua perintah yang berbeda dan diterima secara bersamaan. Pelaksanaan satu perintah saja akan mengakibatkan terbaikannya perintah yang lain”.

Seorang profesional dalam melaksanakan tugasnya, terutama ketika menghadapi masalah tertentu sering menerima dua perintah sekaligus. Perintah pertama datangnya dari kode etik profesi, sedangkan perintah kedua datang dari sistem yang berlaku di kantor. Bila seorang profesional bertindak sesuai dengan kode etiknya, maka ia akan merasa tidak berperan sebagai karyawan yang baik dalam perusahaan dan ia akan merasa tidak bertindak secara profesional. Kondisi inilah yang disebut sebagai konflik audit yang dikategorikan ke dalam konflik peran (Arfan Ikhsan dan Muhammad Ishak,2005:37).

Konflik audit terjadi saat auditor meminta manajemen klien untuk mengungkapkan informasi yang tidak ingin diungkapkan manajemen klien kepada publik. Konflik ini akan menjadi dilema etika pada saat auditor dihadapkan pada keputusan untuk mengkompromikan independensi dan integritas bagi keuntungan ekonomi (Mautz dan Sharaf dalam Tuban Drijah Herawati dan Sari Atmini 2010:533).

2.1.2.3 Pengertian Perilaku Auditor pada Situasi Konflik Audit

Seperti yang sudah dijelaskan mengenai pengertian perilaku auditor dan konflik audit di sub bab sebelumnya bahwa perilaku auditor tercermin berdasarkan etika dan kepatuhan terhadap standar auditing serta konflik audit terjadi antara akuntan publik dan manajemen (klien) yang tidak sesuai dengan norma, aturan, etika dan otonomi profesional sehingga menjadi dilema etika pada saat auditor dihadapkan pada keputusan untuk mengkompromikan independensi dan integritas bagi keuntungan ekonomi.

Akuntan publik sebagai profesional mengakui adanya tanggung jawab kepada masyarakat, klien, serta rekan praktisi, termasuk perilaku yang terhormat meskipun hal tersebut harus melakukan pengorbanan atas kepentingan pribadi.

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley (2008:105) alasan utama mengharapkan tingkat perilaku profesional yang tinggi oleh setiap profesi adalah :

“Kebutuhan akan kepercayaan publik atas kualitas jasa yang diberikan oleh profesi tanpa memandang individu yang menyediakan jasa tersebut. Bagi akuntan publik, kepercayaan klien dan pemakai laporan keuangan eksternal atas kualitas audit dan jasa lainnya sangatlah penting.”

Ketika auditor sedang dihadapi pada situasi konflik audit, perilaku seorang auditor tetap berpegang teguh kepada etika profesi dan standar auditing untuk mendapatkan hasil audit yang berkualitas (Nicholas dan Price dalam Tuban Drijah Herawati dan Sari Atmini 2010:531)

Sukrisno Agoes (2004:279) di dalam pernyataan etika profesi mengungkapkan bahwa:

“Integritas dan objektivitas adalah sangat penting dalam kehidupan profesional seorang akuntan. Untuk anggota yang bekerja sebagai auditor, disamping integritas dan objektivitas sangat dibutuhkan juga independensi.”

Trevino (1998) dalam Intiyas, dkk (2007) menyatakan bahwa tahapan pengembangan kesadaran moral individual menentukan bagaimana seseorang berpikir tentang dilema etis, menentukan apa yang benar dan salah. Kesadaran atas benar dan salah tidak cukup memprediksi perilaku pengambilan keputusan etis. Tsui dan Gul (1996) dalam Intiyas, dkk (2007) menyatakan bahwa perlu variabel situasional dan

individual lain yang dapat berinteraksi dengan komponen kognitif (kesadaran moral) sehingga dapat menentukan bagaimana individu akan berperilaku dalam merespon dilema etis dalam situasi konflik audit. Akuntan publik diharuskan menjunjung etika profesional sehingga memberikan kepercayaan publik dan mendorong kesadaran akan tanggung jawab akuntan publik pada ketransparanan pelaporan. Tanggung jawab ini tergantung pada integritas dan integritas tergantung pada perilaku dan kepercayaan etis. Perilaku etis ini dipengaruhi oleh pihak lain sebagai seorang individu dalam lingkungan profesinya tanpa memperhatikan perilaku tersebut sesuai kode etik atau tidak, sehingga kesadaran etis tergantung dari individu.

Auditor independen adalah profesi yang rawan akan konflik kepentingan. Baik itu kepentingan klien ataupun kepentingan pengguna jasa keuangan lainnya. Dalam hal konflik kepentingan ini, seorang auditor diharapkan dapat menjadi penengah. Auditor harus menjaga sikap dan perilakunya sesuai dengan aturan yang ada. Klien dalam hal ini manajemen akan mempertahankan segala sesuatunya agar dapat bertahan dalam segala kondisi dan akan cenderung untuk menekan auditor dalam keadaan tertentu, sedangkan para pengguna laporan keuangan lainnya ingin mendapatkan laporan dari auditor independen yang benar dan terbebas dari manipulasi yang dapat merugikan mereka. Perbedaan kepentingan dapat menimbulkan konflik antara manajemen sebagai pembuat dan penyaji laporan keuangan dengan para pemakai laporan keuangan dimana auditor menjadi pihak penengah. Manajemen mempunyai kepentingan untuk mempertahankan jabatannya. Para pemakai laporan keuangan mengharapkan kepastian

dari auditor independen bahwa laporan keuangan bebas dari pengaruh konflik kepentingan terutama kepentingan manajemen (Abdul Halim, 2001:48).

Menurut Robin (1994) dalam Hariri dan Maslichah (2006) konflik adalah perilaku organisasi yang dicurahkan untuk berposisi terhadap anggota lain. Situasi konflik adalah situasi yang terjadi apabila kepentingan kita sebagai auditor berbentur dengan keinginan klien atau pihak lain yang membutuhkan hasil pekerjaan kita. Sebagai seorang auditor sering kali mendapat tekanan dari berbagai pihak. Hal ini berawal dari salah satu pihak yang berkepentingan merasa dirugikan dan ada pihak lain yang mengambil keuntungan dari kerugian salah satu pihak.

Konflik kepentingan merupakan situasi yang dapat merusak pertimbangan akuntan publik. Konflik kepentingan terbagi menjadi 2 jenis yaitu (Muawanah, 2000) dalam Hariri dan Maslichah (2006):

- *Real Conflict*, adalah konflik yang mempunyai pengaruh pada *judgement problem* yang ada.
- *Potential Conflict*, adalah konflik yang mempengaruhi *judgement* dimasa mendatang.

Auditor dihadapkan oleh potensial konflik peran maupun ketidakjelasan peran dalam melaksanakan tugasnya. Konflik peran muncul karena adanya ketidaksesuaian antara pengharapan yang disampaikan pada individual di dalam organisasi dengan orang lain di dalam dan di luar organisasi (Tsai dan Shis, 2005) dalam (Zaenal, dkk 2007), sedangkan ketidakjelasan peran muncul karena tidak cukupnya informasi yang

diperlukan untuk menyelesaikan tugas-tugas atau pekerjaan yang diberikan dengan cara yang memuaskan (Peterson dan Smith, 1995) dalam (Zaenal dkk 2007). Kondisi ini terjadi karena kadangkala klien juga meminta layanan lain yang dimaksudkan untuk meningkatkan kinerja keuangan perusahaan. Di sini timbul konflik antara tugas yang diaman oleh KAP dan permintaan yang disampaikan klien sehingga mempengaruhi kinerja auditor. Penelitian pada auditor Korea menunjukkan bahwa tekanan ekonomi membuat auditor tidak terlalu memperhatikan konflik peran agar dapat memperoleh klien dan kadang-kadang mereka mengorbankan etika profesional sehingga dalam bekerja mereka cenderung berkompromi dengan motif ekonomi.

2.1.2.4 Pengukuran Perilaku Auditor pada Situasi Konflik Audit

Prinsip Kode Etik Perilaku Profesional merupakan prinsip yang mendasari perilaku etis dan profesional serta memandu para auditor dalam melaksanakan tanggung jawab profesinya. Ini tercermin bahwa seorang auditor harus memiliki sikap yang ada dalam prinsip etika. Auditor yang memiliki profesi sebagai penyedia jasa pemeriksa laporan keuangan menyimpan banyak konflik dalam pekerjaannya. Hal ini berhubungan dengan kedudukan auditor sebagai pihak independen.

Anggota profesi harus menjaga objektivitas dan bebas dari pertentangan kepentingan dalam melaksanakan tanggung jawab profesional. Anggota profesi harus bersikap independen pada saat memberikan jasa auditing atau jasa attestasi lainnya (Boynton dan Kell (1996) dalam Tuban Drijah Herawati dan Sari Atmini, 2010:533).

Secara teoritis, profesi *auditing* memiliki pedoman yang jelas bagi auditor untuk selalu mempertahankan independensinya. Namun secara praktik pada saat

menghadapi tekanan dari manajemen klien, seorang auditor mungkin akan memenuhi manajemen klien dan secara sadar auditor tersebut meninggalkan prinsip objektivitas dan independennya (Knapp dalam Tuban Drijah Herawati dan Sari Atmini, 2010:534)

Di bawah ini akan dijelaskan pengertian dari masing-masing perilaku auditor yaitu integritas, objektivitas dan independensi tersebut di antaranya:

1. Integritas

Pengertian integritas di dalam Sukrisno Agoes (2004:279) adalah:

“Integritas merupakan kualitas yang menjadikan timbulnya kepercayaan masyarakat dan tatanan nilai tertinggi bagi anggota profesi dalam menguji semua keputusannya yang mengharuskan auditor dalam berbagai hal untuk jujur dan terus terang dalam batasan kerahasiaan objek pemeriksaan.”

Dalam hal ini integritas merupakan unsur yang mendasar bagi pengakuan profesional (Sukrisno Agoes, 2004:279).

Kepercayaan dan masyarakat tidak dapat dikalahkan demi kepentingan dan keuntungan pribadi. Dengan mempertahankan integritas, maka seorang auditor dapat bertindak jujur, patuh terhadap standar profesi, dan bertanggung jawab.

2. Objektivitas

Setiap anggota akuntan publik harus menjaga objektivitasnya dalam kewajiban profesionalnya. Untuk mengetahui lebih jelas mengenai pengertian objektivitas, di dalam Sukrisno Agoes (2004:267) menjelaskan pengertian objektivitas sebagai berikut:

“Objektivitas adalah suatu kualitas yang memberikan nilai atas jasa yang diberikan auditor. Objektivitas mengharuskan auditor untuk bersikap adil, tidak memihak, tidak berprasangka atau bias (melaporkan sesuai fakta),

serta bebas dari benturan kepentingan atau berada di bawah pengaruh pihak lain.”

Auditor dalam melaksanakan tugasnya harus selalu bersikap objektif, yang artinya dalam menyatakan hasil audit harus sesuai fakta atau kondisi sebenarnya tanpa dipengaruhi oleh tekanan-tekanan yang dapat merusak objektivitas seorang auditor.

3. Independensi

Menurut Sukrisno Agoes (2004:279) pengertian independensi adalah sebagai berikut:

“Independensi adalah sikap yang diharapkan seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas. Auditor harus menghindari situasi yang bisa menimbulkan kesan pada pihak ketiga, bahwa ada pertentangan kepentingan dan objektivitasnya sudah tidak dapat dipertahankan.”

Sedangkan menurut Alvin A.Arens, Randal J.Elder, dan Mark S.Beasley (2008:111) menyatakan bahwa:

”Independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias. Auditor tidak hanya harus independen dalam fakta, tetapi juga harus independen dalam penampilan. Independensi dalam fakta (*independen in fact*) ada bila auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang audit, sedangkan independensi dalam penampilan (*independen in appearance*) adalah hasil dari interpretasi lain atas independen ini.”

Dalam menjalankan tugasnya, anggota KAP harus selalu mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAI. Sikap mental independen tersebut harus meliputi independen dalam fakta (*in Fact*) maupun dalam

penampilan (*in Appearance*) Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S, Beasley (2003:98) sebagai berikut:

1. Independen dalam fakta (*Independence in Fact*)

Independen dalam fakta (*Independence in Fact*) adalah independen dalam diri auditor, yaitu kemampuan dalam melakukan penugasan audit. Hal ini berarti bahwa auditor harus memiliki kejujuran yang tidak memihak dalam menyatakan pendapatnya dan dalam mempertimbangkan fakta-fakta yang dipakai sebagai dasar pemberian independen dalam fakta atau independen dalam kenyataan harus memelihara kebebasan sikap dan senantiasa jujur menggunakan ilmunya.

2. Independen dalam penampilan (*Independence in Appearance*)

Independen dalam penampilan (*Independence in Appearance*) adalah independen dipandang dari pihak-pihak yang berkepentingan terhadap perusahaan yang diaudit yang mengetahui hubungan antara auditor dengan kliennya. Auditor akan dianggap tidak independen apabila auditor tersebut mempunyai hubungan tertentu (misalnya hubungan keluarga, hubungan keuangan) dengan kliennya yang dapat menimbulkan kecurigaan bahwa auditor tersebut akan memihak kliennya atau tidak independen.”

Independensi seorang auditor merupakan landasan utama struktur filosofi profesi. Seorang auditor tidak cukup dengan memiliki kompetensi saja, namun seorang auditor pun harus independen. Menurut Boynton, Johnson, dan Kell (2002:103) bahwa:

“Bagaimana kompetennya seorang auditor dalam melaksanakan audit dan jasa atestasi lainnya, pendapatnya akan menjadi kurang bernilai bagi mereka yang mengandalkan laporan auditor apabila auditor tersebut tidak independen.”

Setiap auditor harus mempertahankan integritas dan objektivitas dalam melaksanakan tugasnya. Dengan mempertahankan integritas, ia akan bertindak jujur, tegas dan tanpa pretensi. Dengan mempertahankan objektivitas, ia akan bertindak adil, tanpa dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadi (Sukrisno Agoes, 2004:279).

Contoh-contoh penerapan yang berlaku untuk akuntan publik dalam Sukrisno Agoes (2004:280) adalah:

1. Hubungan keuangan dengan klien

a. Hubungan keuangan dengan klien bisa mempengaruhi objektivitas dan bisa mengakibatkan pihak ketiga berkesimpulan bahwa objektivitas tidak dapat dipertahankan. Contoh hubungan keuangan antara lain:

- Kepentingan keuangan langsung atau tidak langsung dengan klien,
- Pinjaman dari atau pada klien, karyawan, direktur atau pemegang saham utama dalam perusahaan klien.

b. Dengan adanya kepentingan keuangan, seorang akuntan publik jelas berkepentingan dengan laporan audit yang dikeluarkan. Hubungan

keuangan tidak langsung mencakup kepentingan keuangan oleh suami, istri, saudara sedarah semenda, sampai garis kedua akuntan publik yang bersangkutan.

c. Jika saham yang dimiliki merupakan bagian yang material dari:

- Modal saham perusahaan klien, atau
- Aktiva yang dimiliki pimpinan atau rekan pimpinan atau kantor akuntan suami atau istri, saudara sedarah-semendanya sampai dengan garis kedua. Maka hal itu akan bertentangan dengan integritas, objektivitas, dan independensi akuntan publik tersebut. Konsekuensinya, penugasan pemeriksaan yang berhubungan tidak boleh diterima atau dilanjutkan, kecuali jika hubungan keuangan itu diputuskan.

d. Pemilikan saham di perusahaan klien secara langsung atau tidak langsung, mungkin diperoleh melalui warisan, perkawinan dengan pemegang saham atau pengambilalihan. Dalam hal seperti itu, pemilik saham harus dihilangkan secepat mungkin, akuntan publik yang bersangkutan menolak penugasan audit atas perusahaan itu.

2. Kedudukan dalam perusahaan

Jika seorang akuntan publik dalam atau segera setelah periode penugasan, menjadi:

- Anggota Dewan Komisaris, Direksi atau karyawan dalam manajemen perusahaan klien, atau

- Rekan usaha atau karyawan salah satu anggota Dewan Komisaris, Direksi atau karyawan perusahaan klien.

Maka ia dianggap memiliki kepentingan yang dapat bertentangan dengan objektivitas dalam penugasan. Dalam keadaan demikian, ia harus mengundurkan diri atau menolak semua penugasan yang menghasilkan pendapat untuk perusahaan tersebut.

3. Keterlibatan dalam usaha yang tidak sesuai dan tidak konsisten
 - a. Seorang akuntan publik tidak boleh terlibat dalam usaha atau pekerjaan lain yang bisa menimbulkan pertentangan kepentingan atau memengaruhi independensi dalam pelaksanaan jasa profesional.
 - b. Seorang akuntan publik tidak dapat melakukan kerjasama bisnis dengan perusahaan klien atau dengan salah satu eksekutif atau pemegang saham utama.
4. Pelaksanaan jasa lain untuk klien audit

Jika seorang akuntan publik disamping melakukan audit, juga melaksanakan jasa lain untuk klien yang sama, maka ia harus menghindari jasa yang menurut ia melakukan fungsi manajemen atau memilih keputusan manajemen, yang tanggungjawabnya terletak pada Dewan Direksi dan manajemen.

Contoh dari kondisi tersebut di atas yang menyebabkan tidak independen, yaitu:

- a. Akuntan memperoleh kontrak untuk mengawasi kantor klien, menandatangani voucher untuk pembayaran dan menyusun laporan operasional berkala, sedangkan pada saat yang bersamaan dia juga melakukan penugasan audit atas klien tersebut.

menjanjikan imbalan yang jauh lebih rendah dari imbalan yang diterima oleh kantor akuntan publik sebelumnya.

- c. Seorang akuntan publik tidak boleh memberikan jasa profesionalnya tanpa memberi imbalan, kecuali untuk yayasan (*non-profit organization*).
- d. Jika klien belum membayar imbalan jasa seorang akuntan publik sejak beberapa tahun yang lalu (lebih dari 1 tahun), maka dapat dianggap bahwa akuntan publik tersebut memberikan pinjaman kepada kliennya. Hal tersebut melanggar independensi.
- e. Jika akuntan publik bertindak sebagai *financial consultant* dari suatu perusahaan yang akan *go public*, maka akuntan publik tidak boleh menentukan imbalan jasa profesionalnya berdasarkan persentase tertentu dari hasil emisi saham.
- f. Akuntan publik tidak boleh menerima komisi dari penjualan produk langganan atau jasa/barang yang dijual oleh kliennya pada saat ia melakukan pekerjaan audit.

7. Penerimaan barang atau jasa dari klien

Akuntan publik, suami atau istrinya dan saudara sedarah-semenda sampai dengan garis kedua tidak boleh menerima barang atau jasa dari klien yang dapat mengancam independensinya, yang diberikan dengan syarat yang tidak wajar, yang tidak lazim dalam kehidupan sosial.

8. Pemberian barang atau jasa kepada klien

Akuntan publik, suami atau istrinya, dan saudara sedarah-semendanya sampai dengan garis kedua tidak boleh memberikan barang atau jasa kepada

klien, yang diberikan dengan syarat yang tidak wajar, yang tidak lazim dalam kehidupan sosial.”

2.1.3 Locus of Control

2.1.3.1 Pengertian Locus of Control

Konsep *locus of control* pertama kali ditemukan oleh Rotter (1966), seorang ahli teori pembelajaran sosial. Rotter (1996) dalam Millet (2005) menyatakan perilaku auditor dalam situasi konflik akan dipengaruhi oleh karakter *locus of control*-nya. Menurut Rotter (1966) dalam Umi Muawanah (200:21) mengatakan yang menggambarkan persepsi seseorang atas seberapa besar kontrol individual atas semua kejadian dalam hidupnya. *Locus of control* didefinisikan MacDonaldd dalam Intiyas, dkk (2007) sebagai sejauh mana seseorang merasakan hubungan kontingensi antara tindakan dan hasil yang mereka peroleh.

Jenis *locus of control* terdiri dari internal *locus of control* dan eksternal *locus of control*. Seseorang yang percaya bahwa mereka memiliki pengendalian atas takdir mereka disebut memiliki internal *locus of control*, sedangkan individu yang percaya bahwa hasil mereka ditentukan oleh agen atau faktor ekstrinsik di luar mereka sendiri (keberuntungan, kesempatan, nasib atau kepercayaan) memiliki eksternal *locus of control*. Individu dengan internal *locus of control* akan lebih mungkin berperilaku etis dalam situasi konflik audit dibanding dengan individu dengan eksternal *locus of control* (Muawanah dan Indriantoro, 2001) dalam Intiyas, dkk (2007). Pada Muawanah dan Indriantoro (2001) individu dengan internal locus of control akan lebih mungkin berperilaku etis dalam situasi konflik audit dibandingkan dengan individu dengan

eksternal locus of control. Individu dengan eksternal locus of control merasa kurang puas dengan jabatan mereka, sebaliknya individu dengan internal locus of control menganggap hasil-hasil organisasi berasal dari tindakan mereka sendiri. Dalam Intiyas, dkk (2007) perasaan tidak puas individu dengan external locus of control dapat disebabkan karena menganggap dirinya memiliki sedikit control atas hasil-hasil organisasi daripada individu internal, sedangkan individu internal locus of control menganggap hasil-hasil organisasi berasal dari tindakannya, karena merasa aktif mencari informasi sebelum mengambil keputusan lebih termotivasi dalam berprestasi dan melakukan usaha lebih besar dalam mengendalikan lingkungan mereka.

Menurut Yuke, dkk (2005) dalam konteks audit, manipulasi atau ketidakjujuran pada akhirnya akan menimbulkan penyimpangan perilaku dalam audit. Hasil dari perilaku ini adalah penurunan kualitas audit yang dapat dilihat sebagai hal yang perlu dikorbankan oleh individu untuk bertahan dalam lingkungan kerja audit. Hal ini menghasilkan dugaan bahwa makin tinggi eksternal *locus of control* individu, semakin mungkin mereka menerima penyimpangan perilaku dalam audit.

Locus of control berperan dalam motivasi, *locus of control* yang berbeda bias mencerminkan motivasi yang berbeda dan kinerja yang berbeda. Internal akan cenderung lebih sukses dalam karier daripada eksternal, mereka cenderung mempunyai level kerja yang lebih tinggi, promosi yang lebih cepat dan mendapatkan uang yang lebih. Sebagai tambahan, internal dilaporkan memiliki kepuasan yang lebih tinggi dengan pekerjaan mereka dan terlihat lebih mampu menahan stres daripada eksternal (Baron & Greenberg, 1990 dalam Kartika dan Provita, 2007).

2.1.3.2 Konsep *Locus of Control*

Konsep tentang locus of control yang digunakan Rotter (1966: 7) memiliki empat konsep dasar, yaitu:

- a. Potensi perilaku, yaitu setiap kemungkinan yang secara relatif muncul pada situasi tertentu, berkaitan dengan hasil yang diinginkan dalam kehidupan seseorang.
- b. Harapan, merupakan suatu kemungkinan dari berbagai kejadian yang akan muncul dan dialami oleh seseorang.
- c. Nilai unsur penguat, yakni pilihan terhadap berbagai kemungkinan penguatan atas hasil dari beberapa penguat lainnya yang dapat muncul pada situasi serupa.
- d. Suasana psikologis, yakni bentuk rangsangan baik secara internal maupun eksternal yang diterima seseorang pada suatu saat tertentu, yang meningkatkan atau menurunkan harapan terhadap munculnya hasil yang sangat diharapkan.

2.1.3.3 Karakteristik Locus of Control

Menurut Rotter dalam Wayan Wiriani (2011:40) karakteristik dari *internal locus of control* dan *external locus of control* adalah sebagai berikut:*Internal Locus of Control*

Persepsi atau pandangan individu terhadap kemampuan, minat dan usaha menentukan nasib sendiri, yaitu :

- a. Segala yang dicapai individu hasil dari usaha sendiri dengan pantang menyerah dan optimis.
- b. Keberhasilan individu karena kerja keras

- c. Segala yang diperoleh individu bukan karena keberuntungan.

Artinya bahwa seseorang yakin bahwa kesuksesan dan kegagalan yang telah terjadi dipengaruhi oleh kemampuan yang dimiliki bukan karena keberuntungan.

- d. Kemampuan dan tindakan individu menentukan kejadian dalam pekerjaan
- e. Kegagalan yang dialami individu akibat perbuatan sendiri

1. *External Locus of Control*

Persepsi atau pandangan individu terhadap sumber-sumber di luar dirinya yang mengontrol kejadian hidupnya, seperti nasib, keberuntungan, sosial ekonomi dan pengaruh orang lain.

- a. Kegagalan yang dialami individu karena ketidakmujuran
- b. Percaya bahwa setiap orang memiliki keberuntungan.
- c. Kejadian yang dialami dalam hidupnya ditentukan oleh orang lain yang memiliki kekuasaan. Artinya seseorang menganggap bahwa orang yang memiliki kekuasaan dan kekuatan yang lebih tinggi (yang memberikan pekerjaan) dapat mempengaruhi perilaku mereka. Sehingga individu eksternal lebih mudah dipengaruhi oleh orang lain.
- d. Kesuksesan individu karena faktor nasib.

2.1.4 Sifat Machiavellian

Paham Machiavelianis diajarkan oleh seorang ahli filsuf politik dari Italia bernama Niccolo Machiavelli (1469-1527). Machiavellian adalah suatu derajat kepribadian seorang individu dimana individu memandang sesuatu menurut gunanya

atau pragmatisme yang membentuk suatu emosi tersendiri (Suprihanto, 2003). Christie dan Geis (1970) dalam Purnamasari (2006) mendefinisikan machiavellianisme sebagai “sebuah proses dimana manipulator mendapatkan lebih banyak *reward* dibandingkan yang dia peroleh ketika tidak melakukan manipulasi, ketika orang lain mendapatkan lebih kecil, minimal dalam jangka pendek. Sifat machiavellian diekspektasikan menjadi konstruk tambahan yang mempengaruhi seseorang untuk berperilaku tidak etis. Individu dengan sifat Machiavellian tinggi cenderung lebih berbohong (McLaughlin, 1970), kurang bermoral, dan lebih manipulatif.

Kepribdian Machiavellian dideskripsikan sebagai kepribadian yang (Christine and Geis, 1970) :

1. Kurang mempunyai afeksi dalam hubungan personal,
2. Mengabaikan moralitas konvensional,
3. Memperlihatkan komitmen ideologi yang rendah,
4. Mempunyai kecenderungan untuk memanipulasi orang lain.

Kohlberg (1981) menjelaskan bahwa orientasi etika mempunyai hubungan dengan dimensi-dimensi etis seperti Machiavellianisme. Christie (1970) dalam Shafer dan Simmons (2008) maupun Christie dan Lehmann (1970) dalam Shafer dan Simmons (2008) mengidentifikasi tiga hal yang mendasari machiavellianisme, yaitu:

- a. Advokasi pada taktik manipulatif seperti tipu daya atau kebohongan;
- b. Pandangan atas manusia yang tak menyenangkan, yaitu lemah, pengecut, dan mudah dimanipulasi; dan

c. Kurangnya perhatian dengan moralitas konvensional.

Pandangan yang sama dikemukakan oleh Christie dan Geis (1970) dalam Richmond (2001), yang menyatakan:

“High Machs manipulate more, win more, are persuaded less, persuade others more, and otherwise differ significantly from Low Machs in situations in which subjects interact with others, when the situation provides latitude for improvisation and the subject must initiate responses as he can or will, and in situations in which affective involvement with details irrelevant to winning distracts Low Machs.”

Richmond (2001) meneliti hubungan suatu sifat yang membentuk suatu tipe kepribadian yaitu sifat Machiavellian yang diukur dengan instrumen Mach IV Score dengan kecenderungan perilaku akuntan dalam menghadapi dilema-dilema etika. Sifat Machiavellian berpengaruh pada kecenderungan akuntan untuk menerima perilaku-perilaku dilematis yang berhubungan dengan etika profesinya. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi kecenderungan sifat Machiavellian seorang akuntan maka semakin tinggi pula kecenderungannya untuk dapat menerima perilaku atau tindakan-tindakan yang dilematis secara etis. Sifat Machiavellian ini juga diindikasikan berpengaruh secara langsung terhadap independensi auditor. Individu dengan sifat Machiavellian tinggi cenderung memanfaatkan situasi untuk mendapatkan keuntungan pribadi dan lebih memiliki keinginan untuk tidak taat pada aturan (Ghosh dan Crain, 1996).

Jones dan Kavanagh (1996) dan Richmond (2003) (dalam Purnamasari, 2006) menemukan individu dengan sifat machiavellian tinggi akan lebih mungkin melakukan tindakan yang tidak etis dibandingkan individu dengan sifat Machiavellian rendah. Sehingga diekspektasikan bahwa individu dengan sifat machiavellian tinggi akan lebih

mungkin melakukan tindakan yang tidak etis dibandingkan individu dengan sifat Machiavellian rendah. Ciri-ciri machiavellian (dalam purnamasari, 2006) adalah individu dengan sifat machiavellian yang tinggi cenderung bertindak tidak independen, berperilaku tidak etis dan bersifat manipulatif. Skala mach yang dikembangkan richmond (dalam chrimastuti dan purnamasari, 2004) ini mengacu pada 4 pertanyaan etis yaitu Transparansi, Kejujuran, Kemoralan, Penghargaan.

Skala machiavellian ini menjadi proksi perilaku moral yang mempengaruhi perilaku pembuatan keputusan etis (Hegarty dan sims, 1978 dan 1979) an Trevino et al. (1985). Sehingga diekspektasikan bahwa individu dengan sifat machiavellian tinggi akan lebih mungkin melakukan tindakan yang tidak etis dibanding individu dengan sifat Machiavellian rendah. Kepribadian machiavellian sebagai suatu kepribadian antisosial yang tidak memperhatikan moralitas konvensional dan mempunyai komitmen ideologis yang rendah (Christie dan Geis, 1970).

2.1.5 Komitmen Profesi

2.1.5.1 Pengertian Komitmen Profesi

Komitmen profesi dapat diartikan sebagai intensitas identifikasi dan keterlibatan individu dengan profesi tertentu. Identifikasi ini membutuhkan beberapa tingkat kesepakatan dengan tujuan dan nilai profesi termasuk nilai moral dan etika (Modway et al dalam Intiyas Utami, Yefta Andi Kus Noegroho dan Fenny Indrawati 2007:197).

Ivan Aries Setiawan dan Imam Ghozali (2006:194) mengungkapkan pandangannya bahwa:

“Komitmen merupakan kondisi psikologis yang mencirikan hubungan antara pegawai dengan profesi dan memiliki implikasi bagi keputusan untuk tetap berada atau meninggalkan profesi.”

Sedangkan menurut Ivan Aries Setiawan dan Imam Ghozali (2006:196) mendefinisikan komitmen profesi sebagai berikut:

“Komitmen Profesi didefinisikan sebagai kekuatan relatif dari identifikasi individual dengan keterlibatan dalam suatu profesi termasuk keyakinan, penerimaan tujuan-tujuan dan nilai-nilai profesi, kemauan untuk berupaya sekuat tenaga demi organisasi, dan keinginan menjaga keanggotaan dari suatu profesi.”

Lee et al. (2000) dalam Ivan Aries Setiawan dan Imam Ghozali (2006:196) mengidentifikasi empat alasan mengenai pentingnya memahami komitmen profesi yaitu :

- “ 1. Karir seseorang merupakan fokus utama dalam hidup.
2. Komitmen profesi mempengaruhi retensi seseorang dalam organisasi, komitmen ini memiliki implikasi penting bagi manajemen sumber daya manusia.
3. Karena keahlian profesional berkembang dari kinerja dan pengalaman kerja dapat memiliki hubungan dengan komitmen profesi. Bagi akuntan, hal ini sangat relevan karena keahliannya berkembang dari pengalaman yang ekstensif dan pendidikan berkelanjutan.

4. Studi-studi komitmen profesi memberikan pemahaman mengenai bagaimana individual mengembangkan dan mengintegrasikan berbagai komitmen baik di dalam maupun di luar organisasi.”

Pengukuran latihan dan sosialisasi akuntan ke dalam profesi akuntansi adalah komitmen profesi yang didefinisikan sebagai kekuatan relatif terhadap identifikasi dan keterlibatan dalam profesi khusus.

Menurut Lord dan DeZoort (2001) dalam Faisal (2007) auditor dengan komitmen profesi yang tinggi akan berperilaku selaras dengan kepentingan publik dan tidak akan merusak profesionalismenya. Sebaliknya auditor dengan komitmen profesi yang rendah akan berpotensi untuk berperilaku disfungsional (misalnya mengutamakan kepentingan klien). Dengan demikian dalam penelitian ini diprediksikan bahwa auditor dengan komitmen profesi yang tinggi akan mempertahankan perilaku yang menyimpang dibandingkan dengan auditor dengan komitmen profesi yang rendah. Auditor dengan strong beliefs dan taat pada standar profesi akan menghindari perilaku yang tidak etis seperti menghapus salah saji dari laporan keuangan.

2.1.5.2 Karakteristik Komitmen Profesi

Aranya et al mempelopori dan mengembangkan komitmen profesi dengan mengadaptasi dari konsep unidimensi komitmen organisasional yang dikemukakan oleh Porter et al (1974). Aranya et al dalam Arfan Ikhsan dan Muhammad Ishak (2005:35) ada tiga karakteristik yang berhubungan dengan komitmen profesi sebagai berikut:

1. Suatu kepercayaan dan penerimaan terhadap tujuan-tujuan serta nilai-nilai dari organisasi dan atau profesi.
2. Suatu kemauan dan keterlibatan untuk melakukan usaha yang sungguh-sungguh guna kepentingan organisasi dan atau profesi.
3. Suatu keinginan untuk memelihara keanggotaan dalam organisasi dan atau profesi.”

Adapun penjelasan dari ketiga karakteristik komitmen profesi adalah sebagai berikut :

1. Dengan adanya kepercayaan dan penerimaan terhadap tujuan-tujuan serta nilai-nilai dari organisasi dan atau profesi, para anggota profesi akan melaksanakan segala sesuatu sesuai dengan yang ditetapkan bagi profesinya tanpa adanya paksaan.
2. Para anggota profesi akan selalu berusaha melakukan sesuatu semaksimal mungkin untuk kemajuan profesi yang digelutinya.
3. Suatu keinginan untuk memelihara keanggotaan dalam organisasi dan atau profesi. Karena para anggota profesi merasa bahwa profesi tersebut merupakan wadah atau tempat bagi mereka untuk menyalurkan atau mencurahkan aspirasi dan kemampuan yang dimilikinya sehingga mampu untuk menampilkan sikap loyal terhadap profesinya.

Seseorang bisa loyal kepada suatu profesi karena sentuhan emosinya, sehingga tidak memandang apakah profesi tersebut mampu memberikan kesejahteraan atau

tidak, namun tetap dia mencintai profesinya lebih dari sekedar melihat pendapatan yang diperoleh. (Suryana dan Haryono Sudriamunawar, 2012:56).

2.2 Penelitian Terdahulu

Penelitian yang dilakukan penulis tidak lepas dari penelitian terdahulu, karena penelitian terdahulu dapat membantu penulis dalam melakukan penelitian. Adapun penelitian-penelitian terdahulu, yaitu :

Tabel 2.2 Tinjauan Penelitian Terdahulu

Penelitian	Judul	Variabel	Hasil Penelitian
Intiyas Utami, Yefta Andi Kus Noegroho, Fenny Indrawati (2007)	Pengaruh <i>Locus of Control</i> , Komitmen Profesi, dan Pengalaman terhadap Perilaku Akuntan Publik Dalam Konflik Audit	<i>Locus of Control</i> , Komitmen Profesi, Pengalaman, Perilaku Akuntan Publik	<i>Locus Of Control</i> dengan kesadaran etis yang dirasakan berpengaruh positif terhadap respon audit dalam situasi konflik audit. Pengalaman audit dengan kesadaran etis tidak berpengaruh terhadap perilaku akuntan publik dalam situasi konflik.
Wayan Wiriani (2011)	Efek Moderasi <i>Locus of Control</i> pada hubungan Pelatihan dan Kinerja Pada Bank Perkradeiant Raykyat di Kabupaten Badung	Kinerja, Pelatihan, <i>Locus of Control</i>	Pengaruh utama level pelatihan terhadap kinerja signifikan. Pengaruh utama level <i>locus of control</i> terhadap kinerja signifikan. Efek interaksi atau joint effect antara pelatihan dengan locus of control terhadap kinerja signifikan.
St. Vena Purnamasari, SE.,MSi	Sifat Machiavellian	Sifat Machiavellian,	Sifat Machiavellian berhubungan negatif

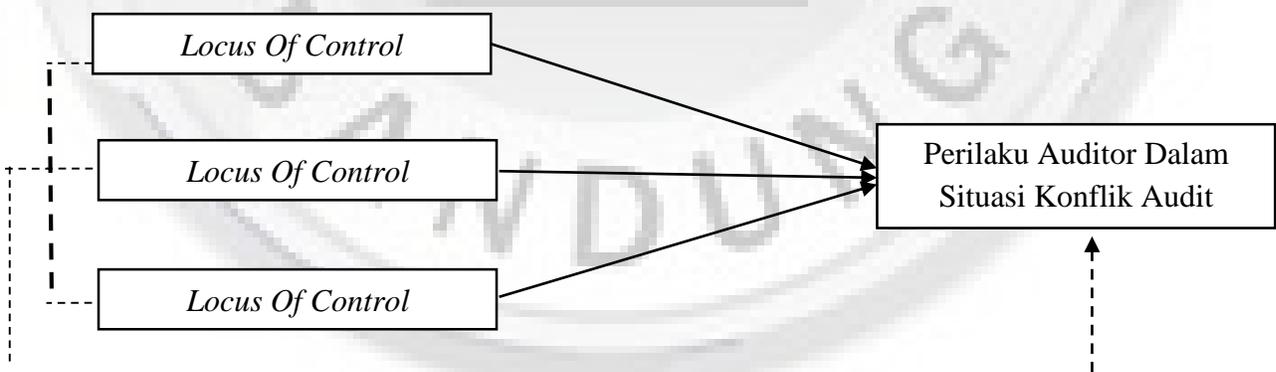
(2006)	dan Pertimbangan Etis: Anteseden Independensi dan Perilaku Etis Auditor	Perilaku Etis Auditor, Pertimbangan Etis, Independensi	dengan independensi dan perilaku etis auditor Independensi auditor berhubungan dengan perilaku etis auditor
Widi Hidayat, Sari Handayani (2010)	Peran Faktor-Faktor Individual dan Pertimbangan Etis Terhadap Perilaku Auditor dalam Situasi Konflik Audit pada Lingkungan Inspektorat Sulawesi Tenggara	Faktor-faktor individual, Pertimbangan Etis, Perilaku Auditor Dalam Situasi Konflik Audit	Faktor-faktor Individual dengan pertimbangan etis berpengaruh positif terhadap perilaku auditor dalam situasi konflik

2.3 Kerangka Pemikiran

Profesi akuntan publik merupakan sebuah profesi kepercayaan masyarakat bisnis, dimana eksistensinya dari waktu ke waktu semakin diakui oleh masyarakat bisnis itu sendiri. Dari profesi akuntan publik masyarakat mengharapkan penilaian bebas dan tidak memihak terhadap informasi yang disajikan oleh manajemen perusahaan dalam laporan keuangan. Akuntan publik dalam menjalankan profesi diatur oleh suatu kode etik akuntan publik yang merupakan tatanan etika dan prinsip moral yang memberikan pedoman untuk berhubungan dengan klien, sesama anggota profesi, dan dengan masyarakat. Dengan berpegang pada kode etik, akuntan publik dapat memberikan keyakinan kepada klien, pemakai laporan keuangan, atau masyarakat

yang tentang kualitas jasa yang diberikan karena melalui serangkaian pertimbangan etika sebagaimana diatur dalam kode etik. Namun demikian, dalam menjalankan profesinya akuntan publik sering kali mengalami dilema etis, karena harus memahami keinginan klien yang membayar *fee* untuk pekerjaan profesional yang telah diberikan dan menghadapi tuntutan masyarakat untuk memberikan laporan yang dapat diandalkan. Adanya dilema etis ini menyebabkan terjadinya situasi konflik audit.

Ketika terjadi konflik, pertimbangan profesional berlandaskan pada nilai dan keyakinan individu, kesadaran moral memainkan peran penting pada pengambilan keputusan akhir (Muawanah dan Indriantono, 2001). Dalam menghadapi situasi konflik audit, perilaku auditor dipengaruhi oleh faktor karakteristik personal dari auditor (faktor internal) seperti *Locus of Control*, sifat machiavellian, komitmen profesional, dll serta faktor situasional saat melakukan audit (faktor eksternal). Dari uraian di atas maka dapat disusun kerangka pemikiran sebagai berikut :



Keterangan :

- = Pengaruh Parsial
 -----→ = Pengaruh Simultan

Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran**2.4 Hipotesis****2.4.1 Pengaruh *Locus of Control* dengan Perilaku Auditor dalam Situasi****Konflik Audit**

Locus of control merupakan salah satu variabel individu yang diduga dapat digunakan untuk memprediksi perilaku atau tindakan yang dilakukan oleh seorang individu. Muawanah dan Indriantoro (2001) meneliti interaksi *locus of control* dan kesadaran etis terhadap perilaku auditor dalam konflik audit, dan hasilnya menunjukkan bahwa *locus of control* terhadap respon auditor dalam konflik audit tergantung pada tingkat kesadaran etis. Hal ini juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Intiyas, dkk (2007) yang menyatakan bahwa *locus of control* mempengaruhi perilaku akuntan publik pada situasi konflik audit. *Locus of control* berpengaruh terhadap respon akuntan publik dalam situasi konflik audit. Jadi, semakin tinggi nilai *locus of control* pada diri akuntan publik menyebabkan respon yang tinggi dalam menghadapi situasi konflik audit. Sehingga auditor cenderung menerima tekanan dari klien. Seorang auditor yang memiliki *locus of control internal* akan lebih bisa bersifat independen daripada auditor yang memiliki *locus of control external*. Penelitian yang dilakukan oleh College (2002) dalam Asih (2006) menjelaskan bahwa orang yang memiliki *locus of control internal* akan merasa bertanggung jawab atas

apa saja yang sudah dilakukannya dan terjadi dalam hidupnya. Keberhasilan dan kesuksesan ditentukan oleh usaha dan kemampuannya sendiri.

H₁ : *Locus Of Control* berengaruh secara signifikan terhadap Perilaku auditor dalam situasi konflik audit

2.4.2 Pengaruh Sifat Machiavellian terhadap Perilaku Auditor Dalam Situasi

Konflik audit

Machiavellianisme didefinisikan sebagai sebuah proses dimana manipulator mendapatkan lebih banyak banyak *reward* dibandingkan yang dia peroleh ketika tidak melakukan manipulasi, etika orang lain mendapatkan lebih kecil, minimal dalam jangka pendek (Crishtine dan Geiss dalam purnamasari, 2006).dengan adanya definisi tersebut maka dapat disimpulkan bahwa orang yang memiliki Machiavellian tinggi akan berperilaku tidak etis, dalam hal ini adalah melakukan perbuatan yang melanggar standar pemeriksaan. Hal itu disebabkan karena ia ingin mendapatkan sesuatu demi kepentingannya sendiri tanpa peduli apakah ia mekanggar atau tidak. Dalam penelitian yang dilakukan Purnamasari (2006) dimana penelitian tersebut menyatakan bahwa auditor yang memiliki sifat Mchiavellian yang tinggi akan cenderung menyetujui penyimpangan terhadap independensi dan cenderung berperilaku tidak etis.

H₂ : Sifat machiavellian berpengaruh signifikan terhadap perilaku auditor dalam situasi konflik audit

2.4.3 Pengaruh Komitmen Profesional terhadap Perilaku Auditor dalam

Situasi Konflik Audit

Muawanah dan Indriantoro (2001) menelaah empiris pengambilan keputusan etis dengan pernyataan bahwa salah satu determinan penting perilaku pengambilan keputusan etis adalah faktor-faktor yang unik yang berhubungan dengan individu pembuat keputusan. Faktor-faktor tersebut meliputi variabel-variabel yang merupakan ciri pembawaan lahir dan variabel yang merupakan hasil dari proses sosialisasi dan pengembangan manusia. Komitmen profesional ini dapat digunakan sebagai faktor yang mempengaruhi perilaku akuntan publik. Jeffrey dan Weatherholt (1996) dalam Intiyas, dkk (2007) menguji hubungan antara komitmen profesi, pemahaman etika, dan sikap ketaatan pada peraturan. Hasilnya menunjukkan bahwa akuntan publik dengan komitmen profesional yang kuat perilakunya lebih mengarah pada aturan dibanding dengan akuntan publik yang komitmennya rendah.

H₃ : Komitmen Profesional berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku auditor dalam situasi konflik audit