**BAB II**

**KAJIAN PUSTAKA**

**2.1 Kajian Pustaka**

Memuat konsep-konsep teoritis yang digunakan sebagai kerangka atau landasan untuk menjawab masalah penelitian, yang difokuskan pada literatur-literatur yang membahas konsep penelitian.

**2.1.1 Audit**

Auditing memberikan nilai tambah bagi laporan keuangan perusahaan, karena akuntansi publik sebagai yang ahli dan independen pada akhir pemeriksaannya akan memberikan pendapat mengenai kewajaran posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan laporan arus kas.

**2.1.1.1 Pengertian Audit**

Auditing merupakan kegiatan pemeriksaan dan pengujian suatu pernyataan, pelaksanaan dari kegiatan yang dilakukan oleh pihak independen guna memberikan suatu pendapat.Pihak yang melaksanakan auditing disebut dengan auditor. Pengertian auditing semakin berkembang sesuai dengan kebutuhan yang meningkat akan hasil pelaksanaan auditing. Berikut ini beberapa pengertian auditing:

Menurut Sukrisno Agoes (2012:4):

“Auditing adalah 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”.

Menurut Mulyadi (2013:9) pengertian auditing adalah:

“Auditing adalah suatu proses yang sistematik 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-kriteria yang telah ditetpkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

Menurut Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2012:30):

*“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person”.*

Berdasarkan definisi-definisi auditing diatas dapat disimpulkan beberapa hal penting terkait dengan auditing,dimana yang di audit atau diperiksa adalah laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuannya.Pemeriksaan dilakukan secara kritis dan sistematis untuk memperoleh serta mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi-asersi kegiatan dan peristiwa ekonomi.Pemeriksaan dilakukan oleh pihak yang berkompeten dan independen yaitu akuntan publik.Hasil dari pemeriksaan tersebut dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa agar dapat memberikan informasi yang dapat dimanfaatkan oleh para pemakai laporan keuangan.

**2.1.1.2 Jenis-Jenis Audit**

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens yang dialih bahasakan Amir Abadi Jusuf (2012:16) mengemukakan bahwa:

“Akuntan publik melakukan tiga jenis utama aktivitas audit:

1. Audit operasional (operational audit)

2. Audit ketaatan (compliance audit)

3. Audit laporan keuangan (financial statement audit)”

Adapun penjelasan dari jenis-jenis audit menurut Arens et.al tersebut adalah sebagai berikut:

1. Audit Operasional (*Operational Audit*)

Audit operasional merupakan pemeriksaan atas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitasnya. Audit operasional dapat menjadi alat manajemen yang efektiv dan efisien untuk meningkatkan kinerja perusahaan. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengaharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi. Sebagai contoh, auditor mungkin mengevaluasi efisiensi dan akurasi pemrosesan transaksi penggajian dengan sistem komputer yang baru dipasang.

1. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)

Compliance audit atau audit ketaatan merupakan pemeriksaan untuk menentukan apakah prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi telah diikuti oleh pihak yang diaudit. Berikut adalah contoh-contoh audit ketaatan untuk suatu perusahaan tertutup.

* Menentukan apakah personel akuntansi mengikuti prosedur yang digariskan oleh pengawas perusahaan.
* Telaah tarif upah untuk melihat ketaatan dengan ketentuan upah minimum.
* Memeriksa perjanjian kontraktual dengan bankir dan pemberi pinjaman lainnya untuk memastikan bahwa perusahaan menaati persyaratan-persyaratan hukum.

3. Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)

Pemeriksaan atas laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP), walaupun auditor mungkin saja melakukan audit atas laporan keuangan yang disusun dengan menggunakan akuntansi dasar kas atau beberapa dasar lainnya yang cocok untuk organisasi tersebut. Dalam menentukan apakah laporan keuangan telah dinyatakan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum, auditor mengumpulkan bukti untuk menetapkan apakah laporan keuangan itu mengandung kesalahan yang vital atau salah saji lainnya.

Sedangkan menurut Amin Widjaja Tunggal (2013:20) jenis audit terdiri dari tiga macam yaitu:

1. Audit Laporan keuangan *(financial statement audit)* berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan mengevaluasi bukti tentang laporan entitas dengan maksudagar dapat memberikan pendapat apakah laporan tersebut disajikan secara wajar sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan, yaitu prinsip akuntansi berlaku umum (GAAP). Pada kebanyakan negara berlaku suatu ketentuan bahwa hanya CPA yang dapat melakukan audit eksternal, yang biasanya dilakukan melalui penunjukan kantor CPA oleh perusahaan yang laporannya akan diaudit. Hasil audit laporan keuangan tersebut di distribusikan kepada para pengguna dalam spektrum yang luas, seperti pemegang saham, kreditor, kantor pemerintah dan masyarakat umum melalui laporan auditor atas laporan keuangan.
2. Audit kepatuhan *(Compliance Audit)* berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan memeriksa bukti untuk menetapkan apakah kegiatan keuangan atau operasi suatu entitas telah sesuai dengan persyaratan, ketentuan atau peraturan tertentu. Kriteria yang ditetapkan dalam audit jenis ini dapat berasal dari berbagai sumber. Sebagai contoh, manajemen dapat mengeluarkan kebijakan atau ketentuan yang berkenaan dengan kondisi kerja, partisipasi dalam program pension serta pertentangan kepentingan. Audit kepatuhan juga harus didasarkan pada kriteria yang ditetapkan auditor.
3. Audit Operasional *(Operational Audit)* berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan mengevaluasi bukti tentang efisiensi dan efektivitas kegiatan operasi entitas dalam hubungannya dengan pencapaian tujuan tertentu. Kadang–kadang audit jenis ini disebut juga sebagai audit kinerja atau audit manajemen. Dalam suatu perusahaan bisnis, lingkup audit ini dapat mencakup seluruh kegiatan dari (1) suatu departemen, cabang atau divisi atau (2) suatu fungsi yang mungkin merupakan fungsi lintas unit usaha, seperti pemasaran atau pengolahan data. Audit operasional pada pemerintah dapat dilakukan pada seluruh kegiatan dan (1) suatu lembaga, atau (2) suatu program tertentu, kriteria atau tujuan yang digunakan untuk mengukur efisiensi dan efektivitas dapat ditentukan oleh manajemen atau lembaga yang berwenang.

**2.1.1.3 Tujuan Audit**

Menurut Arens *et.al* (2012:104) berdasarkan seksi PSA 02 (SA 110) menyatakan:

“Tujuan umum audit atas laporan keuangan oleh auditor independen merupakan pemberian opini atas kewajaran dimana laporan tersebut telah disajikan secara wajar, dalam segala hal yang material, posisi keuangan, hasil usahadan arus kas, sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia”.

Jika auditor yakin bahwa laporan tidak disajikan secara wajar atau tidak mampu menarik kesimpulan dikarenakan bahan bukti yang tidak memadai, maka auditor bertanggungjawab untuk menginformasikan kepada pengguna laporan keuangan melalui laporan auditnya.

**2.1.1.4 Standar Audit**

Standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia (SPAP,2011:110.1) mengharuskan auditor menyatakan apakah menurut pendapatnya, laporan keuangan disajikan sesuai prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia dan jika ada, menunjukan adanya ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.

Menurut Arens *et.al* (2012:42) menyatakan bahwa:

“Standar auditing merupakan pedoman umum untuk membantu auditor memenuhi tanggungjawab profesionalnya dalam audit atas laporan keuangan historis.Standar ini mencakup pertimbangan mengenai kualitas profesional seperti kompetensi dan independensi, persyaratan pelaporan dan bukti”.

Standar auditing yang telah ditetapkan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dan disahkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia adalah sebagai berikut (SPAP,2011:150.1):

1. Standar umum:
2. Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
3. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
4. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan keuangannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
5. Standar Pekerjaan Lapangan
6. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan sistem harus disupervisi dengan semestinya.
7. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilaksanakan.
8. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diudit.
9. Standar Pelaporan
10. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum diindonesia.
11. Laporan auditor harus menunjukan atau menyatakan, jika ada ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
12. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
13. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan jika ada, dan tingkat tanggungjawab yang dipikul oleh auditor.

**2.1.1.5 Tahapan Audit Laporan Keuangan**

Tahapan Audit Laporan Keuangan Menurut Soekrisno Agoes (2012:9) Tahapan-tahapan audit (pemeriksaan umum oleh akuntan publik atas laporan keuangan perusahaan) dapat dijelaskan sebagai berikut:

“a. Kantor Akuntan Publik (KAP) dihubungi oleh calon pelanggan (klien) yang membutuhkan jasa audit.

b. KAP membuat janji untuk bertemu dengan calon klien untuk membicarakan:

1. Alasan perusahaan untuk mengaudit laporan keuangannya (apakah untuk kepentingan pemegang saham dan direksi, pihak bank/kreditor, Bapepam-LK, Kantor Pelayanan Pajak, dan lainlain).

2. Apakah sebelumnya perusahaan pernah diaudit KAP lain.

3. Apa jenis usaha perusahaan dan gambaran umum mengenai perusahaan tersebut.

4. Apakah data akuntansi perusahaan diproses secara manual atau dengan bantuan komputer.

5. Apakah sistem penyimpanan bukti-bukti pembukuan cukup rapih.

c. KAP mengajukan surat penawaran (audit proposal yang antara lain berisi: jenis jasa yang diberikan, dan lain-lain. Jika perusahaan menyetujui, audit proposal tesebut akan menjadi Engagement Letter (Surat Penugasan/Perjanjian Kerja).

d. KAP melakukan audit field work (pemeriksaan lapangan) dikantor klien. Setelah audit field work selesai KAP memberikan draft audit report kepada klien, sebagai bahan untuk diskusi. Setelah draft report disetujui klien, KAP akan menyerahkan final audit report, namun sebelumnya KAP harus meminta Surat Pernyataan Langganan *(Client Representation Letter)* dari klien yang tanggalnya sama dengan tanggal audit report dan tanggal selesainya audit field work.

e. Selain audit report, KAP juga diharapkan memberikan *Management Letter* yang isinya memberitahukan kepada manajemen mengenai kelemahan pengendalian intern perusahaan dan saran-saran perbaikannya”.

Tahapan audit merupakan urutan yang harus dilalui dalam audit. Tahapan tersebut membantu auditor mengenali klien dan memastikan bahwa pelaksanaan audit telah dilakukan sesuai rencana dan tidak melanggar standar auditing sekaligus menjadi alat pengendalian. Auditor akan sangat beresiko apabila tidak melakukan tahapan audit secara baik.

**2.1.2 Auditor**

**2.1.2.1 Pengertian Auditor**

Suatu aktivitas audit dilakukan oleh seorang auditor untuk menemukan suatu ketidakwajaran terkait dengan informasi yang disajikan. Menurut *International Standard of Organization* (19011:2002) Auditor adalah orang yang memiliki kompetensi untuk melaksanakan audit. Menurut Standar profesisional Akuntan Publik (2011) tentang auditor, audit dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.

Auditor adalah seorang yang memiliki kualifikasi tertentu dalam melakukan audit atas Laporan keuangan yang harus dimiliki oleh seorang auditor adalah independensi, integritas dan kompetensi. Dua kriteria yang pertama lebih bersifat kualitatif sehingga sulit untuk mengukurnya.Sebaliknya, kompetensi lebih bersifat nyata dan dapat kita telaah sejauh mana seorang dapat dikategorikan kompeten.

Kompetensi auditor adalah kualifikasi yang dibutuhkan oleh auditor untuk melaksanakan audit dengan benar. Untuk memperoleh kompetensi tersebut, dibutuhkan pendidikan dan pelatihan bagi auditor yang dikenal dengan nama pendidikan profesional berkelanjutan *(continuing professional education)*. Ada beberapa komponen dari kompetensi auditor, yaitu mutu personal, pengetahuan umum, dan keahlian khusus.

Dalam menjalankan tugasnya, seorang auditor harus memiliki mutu personal yang baik, seperti:

1. Berpikiran terbuka (*open-minded*);
2. Berpikiran luas (*broad-minded*);
3. Mampu menangani ketidakpastian;
4. Mampu bekerjasama dengan tim;
5. Rasa ingin tahu (*inquisitive*);
6. Mampu menerima bahwa tidak ada solusi yang mudah;
7. Menyadari bahwa beberapa temuan dapat bersifat subjektif

Disamping itu, seorang auditor harus mempunyai kemampuan berkomunikasi yang baik, karena selama masa pemeriksaan banyak dilakukan wawancara dan permintaan keterangan dari auditan untuk memperoleh data.

Seorang auditor harus memiliki pengetahuan umum untuk memahami entitas yang diaudit dan membantu pelaksanaan audit. Pengetahuan dasar ini meliputi kemampuan untuk melakukan review analitis *(analytical review)*, pengetahuan teori organisasi untuk memahami suatu organisasi, pengetahuan audit, dan pengetahuan tentang sektor publik. Yang tidak boleh dilupakan, adalah pengetahuan akuntansi untuk membantu dalam memahami siklus entitas dan laporan keuangan serta mengolah data angka yang diperiksa.

Keahlian khusus yang harus dimiliki seorang auditor antara lain keahlian untuk melakukan wawancara, kemampuan membaca cepat, statistik, keterampilan mengoperasikan kommputer, serta kemampuan menulis dan mempresentasikan laporan dengan baik.

Dari beberapa pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa auditor merupakan orang yang memiliki kehalian dan pelatihan teknis serta dapat memenuhi kualifikasi sebagai seorang yang kompeten, independen dan mempunyai integritas tinggi dalam melaksanakan audit sesuai dengan standar profesional.

**2.1.2.2 Jenis-Jenis Auditor**

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens yang dialih bahasakan Amir Abadi Jusuf (2012:19) auditor yang paling umum terdiri dari empat jenis yaitu:

1. Auditor independen (akuntan publik)
2. Auditor pemerintah
3. Auditor pajak
4. Auditor internal (*internal auditor*)

Adapun penjelasan dari jenis-jenis auditor menurut Arens *et.al* tersebut adalah sebagai berikut:

1. Auditor independen (akuntan publik)

Auditor independen berasal dari Kantor Akuntan Publik (KAP) bertanggungjawab mengaudit laporan keuangan historis yang di publikasikan oleh perusahaan. Oleh karena luasnya laporan keuangan yang telah diaudit dalam perekonomian Indonesia serta keakraban para pelaku bisnis dan pemakai lainnya, sudah lazim digunakan istilah auditor dan kantor akuntan publik dengan pengertian yang sama, meskipun ada beberapa jenis auditor. KAP seringkali disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakan dengan auditor internal.

1. Auditor pemerintah

Auditor pemerintah merupakan auditor yang berasal dari lembaga pemeriksa pemerintah. Di Indonesia, lembaga yang bertanggungjawab secara fungsional atas pengawasan terhadap kekayaan dan keuangan Negara adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga tertinggi, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), dan inspektorat jenderal (itjen) yang ada pada departemen-departemen pemerintah. BPK mengaudit sebagian besar informasi keuangan yang dibuat oleh berbagai macam badan pemerintah baik pusat maupun daerah sebelum diserahkan kepada DPR.BPKP mengevaluasi efisiensi dan efektifitas operasional berbagai program pemerintah.Sedangkan itjen melaksanakan pengawaan terhadap pelaksanaan tugas dilingkungan departemen atau kementriannya.

1. Auditor pajak

Auditor pajak berasal dari Direktorat Jendral (Ditjen) pajak bertanggungjawab untuk memberlakukan peraturan pajak.Salah satu tanggungjawab utama Ditjen pajak adalah mengaudit Surat Pemberitahuan (SPT) wajib pajak untuk menentukan apakah SPT itu sudah mematuhi peraturan pajak yang berlaku.Audit ini murni audit ketaatan.Auditor yang melakukan pemeriksaan ini disebut auditor pajak.

1. Auditor internal *(Internal Auditor)*

Auditor internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen. Tanggungjawab auditor internal sangat beragam tergantung pada yang memperkerjakan mereka.Akan tetapi, auditor internal tidak dapat sepenuhnya independen dari entitas tersebut Selama masih ada hubungan antara pemberi kerja karyawan.Para pemakai dari luar entitas mungkin tidak ingin mengandalkan informasi yang hanya di verifikasi oleh auditor internal karena tidak adanya independensi.Ketiadaan independensi ini merupakan perbedaan utama antara auditor internal dan KAP.

**2.1.3 *Due Professional Care***

**2.1.3.1 Pengertian *Due Professional Care***

*Due professional care* memiliki arti kemahiran profesional dengan cermat dan seksama. Standar umum ketiga dalam Standar Profesional Akuntan Publik PSA No. 04 (2011:230.1) berbunyi bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

Sukrisno Agoes dan Jan Hoesada (2012:22) menyampaikan bahwa kemahiran profesional harus digunakan secara cermat dan seksama umumnya, kewaspadaan bernuansa kecurigaan profesional yang sehat (skeptisisme) khususnya, lebih khusus lagi selalu mempertimbangkan kemungkinan pelanggaran hukum dan kecurangan dalam pelaporan laporan keuangan untuk menyampaikan kesimpulan audit dengan keyakinan memadai sesuai kebenaran.

Kecermatan dan keseksamaan auditor yang jujur dituntut agar aktivitas audit dan perilaku profesional tidak berdampak merugikan orang lain. *Due professional care* menjadi hal yang penting yang harus diterapkan setiap akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya agar tercapai kualitas audit yang memadai.

Theodorus M. Tuanakotta (2011:59) menyatakan *due professional care* atau *due audit care* adalah:

*“Due audit care* berarti *due care* dalam audit. *Due audit care* atau kehati-hatian dalam melaksanakan suatu audit ada ukurannya, yakni kode etik dan standar audit”.

Pengertian Due Professional Care menurut Siti Kurnia dan Ely Suhayati (2010 : 42) menyatakan bahwa:

“Penggunaan kemahiran professional dengan cermat dan seksama menekankan tanggung jawab setiap professional yang bekerja dalam organisasi auditor independen untuk mengamati standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan”.

Sedangkan menurut Mulyadi (2013:27) *due professional care* atau kemahiran profesional dengan cermat dan seksama adalah:

“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”.

Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan IAI (2011:230.2) menyatakan *due professional care* adalah:

“Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesional. Skeptisme profesional adalah sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit. 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”.

Berdasarkan definisi di atas dapat disimpulkan bahwa *due professional care* merupakan sikap cermat dan seksama dalam setiap penugasan. Kecermatan dan keseksamaan menekankan tanggung jawab setiap petugas audit yang bekerja pada suatu kantor akuntan publik untuk mendalami standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan dengan semestinya. Penerapan kecermatan dan keseksamaan diwujudkan dengan dilakukannya *review* secara lebih kritis. Kecermatan dan keseksamaan menyangkut apa yang dikerjakan auditor dan bagaimana kesempurnaan pekerjaan yang telah dihasilkan.

**2.1.3.2 Tujuan *Due Professional Care***

Auditor diharapkan memiliki kesungguhan dan kecermatan dalam melaksanakan tugas profesional audit serta pada saat menerbitkan laporan temuan (Badjuri, 2011).

Penggunaan kemahiran profesional auditor dengan cermat dan seksama menghendaki diadakannya pemeriksaan secara kritis pada setiap tingkat pengawasan terhadap pekerjaan yang dilaksanakan dan terhadap pertimbangan yang dibuat oleh siapa saja yang membantu proses audit. Di samping itu, standar ini tidak hanya menghendaki auditor menggunakan prosedur audit yang semestinya, tetapi meliputi juga bagaimana prosedur tersebut diterapkan dan dikoordinasikan (Mulyadi, 2013:27).

Kecermatan dan kesaksamaan auditor yang jujur dituntut agar aktivitas audit dan perilaku profesional tidak berdampak merugikan orang lain, kepedulian akan kerusakan masyarakat akibat kekurangcermatan audit yang diseimbangkan dengan keperluan menghindari risiko audit itu sendiri (Agoes dan Hoesada, 2012:22).

Selanjutnya Agoes dan Hoesada (2012:27) menegaskan bahwa kecermatan profesional memberi jaminan bahwa standar profesi minimum terpenuhi, menumbuhkan kejujuran profesional, kepedulian dampak sosial, dan pelaporan indikasi kecurangan secara serta-merta berdampak pada peningkatan nilai ekonomis jasa audit dan citra profesi audit.

Berdasarkan pernyataan di atas, maka dapat disimpulkan bahwa tujuan dari *due professional care* (penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama) yaitu dimulai dengan menghendaki diadakannya pemeriksaan secara kritis pada setiap tingkat pengawasan atau pemeriksaan yang kemudian mendapatkan keyakinan atau jaminan bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji apapun.

**2.1.3.3 Karakteristik *Due Professional Care***

*Due professional care* memiliki arti kemahiran profesional yang cermat dan seksama. *Due audit care* berarti *due care* dalam audit. *Due audit care* atau kehati-hatian dalam melaksanakan suatu audit ada ukurannya, yakni kode etik dan standar audit. (Theodorus M. Tuanakotta, 2011:64)

Menurut Agoes dan Hoesada (2012:22) terdapat dua karakteristik dalam *due professional care* yang harus diperhatikan oleh setiap auditor, diantaranya:

1. Skeptisisme profesional

2. Keyakinan yang memadai

Adapun penjelasan mengenai karakteristik *due professional care* yang harus diperhatikan auditor adalah sebagai berikut:

1. Skeptisisme Profesional

Penggunaan 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 akuntan publik untuk melaksanakan dengan cermat dan seksama, dengan maksud baik dan integritas, pengumpulan dan penilaian bukti audit secara objektif (SPAP, 2011:230.2). Oleh karena itu, skeptisisme profesional merupakan sikap mutlak yang harus dimiliki auditor.

Indikator untuk mengukur skeptisisme profesional auditor adalah sebagai berikut:

1. Adanya penilaian yang kritis, tidak menerima begitu saja.
2. Berpikir terus-menerus, bertanya dan mempertanyakan.
3. Membuktikan kesahihan dari bukti audit yang diperoleh.
4. Waspada terhadap bukti audit yang kontradiktif.
5. Mempertanyakan keandalan dokumen dan jawaban atas pertanyaan serta informasi lain

Theodorus M. Tuanakotta (2011:77) menegaskan bahwa salah satu penyebab dari suatu gagal audit (*audit failure*) adalah rendahnya skeptisisme profesional. Skeptisisme profesional yang rendah menumpulkan kepekaan auditor terhadap kecurangan baik yang nyata maupun yang berupa potensi, atau terhadap tanda-tanda bahaya yang mengindikasikan adanya kesalahan (*accounting error*) dan kecurangan (*fraud*).

Selanjutnya dalam Standar Profesional Akuntan Publik (2011:230.2) dijelaskan bahwa auditor tidak menganggap bahwa manajemen adalah tidak jujur, namun juga tidak menganggap bahwa kejujuran manajemen tidak dipertanyakan lagi. Dalam menggunakan skeptisisme profesional, auditor tidak harus puas dengan bukti yang kurang persuasif karena keyakinannya bahwa manajemen adalah jujur.

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa skeptisisme profesional merupakan salah satu sikap yang mutlak harus dimiliki auditor terutama dalam hal penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama (*due professional care*).

1. Keyakinan 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 berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia mungkin tidak dapat mendeteksi salah saji material (SPAP, 2011:230.2).

Indikator untuk mengukur keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material menurut adalah sebagai berikut:

1. Mempunyai sikap dapat dipercaya dalam mengaudit laporan keuangan.
2. Mempunyai kompetensi dalam mengaudit laporan keuangan.
3. Mempunyai sikap kehati-hatian dalam mengaudit laporan keuangan.

Sukrisno Agoes dan Jan Hoesada (2012:22) menjelaskan bahwa batasan tanggung jawab auditor ditentukan berdasarkan penugasan audit, misalnya pada tugas audit umum (*general audit*) laporan keuangan tidak bertanggung jawab untuk menemukan ketidaklaziman atau kecurangan, dan auditor hanya menjadi bertanggung jawab atas tidak terdeteksinya ketidaklaziman atau kecurangan bila tidak melaksanakan audit sesuai standar audit.

Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (2011:230.3) dijelaskan lebih lanjut bahwa oleh karena pendapat auditor atas laporan keuangan didasarkan pada konsep pemerolehan keyakinan memadai, auditor bukanlah penjamin dan laporannya tidak merupakan suatu jaminan. Oleh karena itu, penemuan kemudian salah saji material yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan yang ada dalam laporan keuangan, tidak berarti bahwa dengan sendirinya merupakan bukti kegagalan untuk memperoleh keyakinan memadai, tidak memadainya perencanaan, pelaksanaan, atau pertimbangan, dan tidak menggunakan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama, atau kegagalan untuk mematuhi standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia.

Kecermatan profesional merupakan sikap batin pribadi, berasal dari kesadaran diri, bermuara pada intuisi kewaspadaan, kehati-hatian dan kepedulian, karena itu tidak dapat dipaksakan dan diinstruksikan.

**2.1.4 Independensi**

**2.1.4.1 Pengertian Independensi**

Menurut Standar Profesional AkuntanPublik (SPAP) definisi independen berarti akuntanpublik tidak mudah dipengaruhi. Akuntan publik tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun.Akuntan publik berkewajiban untuk jujur tidakhanya kepada manajemen dan pemilik perusahaannamun juga kepada kreditur dan pihak lain yangmeletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntanpublik (SA Seksi 220, PSA No.4).

Penilaian masyarakat atas independensi auditor independen bukan pada diri auditor secara keseluruhan. Oleh karenanya apabila seorang auditor independen atau suatu kantor akuntan publik lalai atau gagal mempertahankan sikap independensinya, maka kemungkinan besar anggapan masyarakat bahwa semua akuntan publik tidak independen. Kecurigaan tersebut dapat berakibat berkurang atau hilangnya kredibilitas masyarakat terhadap jasa audit profesi auditor independen.

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”.

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens yang dialihbahasakan Amir Abadi Jusuf (2012:74) megemukakan independensi adalah sebagai berikut :

“Independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias dalam melakukan pengujian audit, evaluasi atas hasil pengujian dan penerbitan laporan audit.”

Menurut Mulyadi (2013:26-27) menyatakan independensi adalah:

“Sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya”.

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:58) independensi adalah sebagai berikut:

“Independen artinya tidak mudah dipengaruhi, netral karena auditor melaksanakan pekerjannya untuk kepentingan umum”.

Dengan demikian, sebagaimana yang telah ditulis dalam Standar Profesional Akuntan Publik (2011:220.1) bahwa auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, auditor akan kehilangan sikap tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan pendapatnya. Auditor mengakui kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan,namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakan kepercayaan (paling tidak sebagian) atas laporan audit independen, seperti calon-calon pemilik dan kreditur.

**2.1.4.2 Jenis-Jenis Independensi**

Dalam menjalankan tugasnya, anggota KAP harus selalu mempertahankan sikap independen di dalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam Standar Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAI.

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens yang dialihbahasakan Amir Abadi Jusuf (2012:74) mengemukakan dalam independensi terdapat dua unsur, yaitu :

“1. Independensi dalam fakta

Independensi dalam fakta akan muncul ketika auditor secara nyata menjaga sikap objektif selama melakukan audit.

2. Independensi dalam penampilan

Independensi dalam penampilan merupakan interpretasi orang lain terhadap independensi auditor tersebut.”

Selanjutnya menurut Soekrisno Agoes (2012:34-35) pengertian independen bagi akuntan publik (eksternal auditor dan internal auditor) dibagi menjadi 3 (tiga) jenis independensi:

“1. *Independent in appearance* (independensi dilihat dari penampilannya di struktur organisasi perusahaan).

In appearance, akuntan publik adalah independen karena merupakan pihak luar perusahaan sedangkan internal auditor tidak independen karena merupakan pegawai perusahaan.

2. *Independent in fact* (independensi dalam kenyataan/dalam menjalankan tugasnya).

*In fact*, akuntan publik seharusnya independen, sepanjang dalam menjalankan tugasnya memberikan jasa profesionalnya, bisa menjaga integritas dan selalu menaati kode etik profesionalnya, profesi akuntan publik, dan standar professional akuntan publik. Jika tidak demikian, akuntan publik in fact tidak independen. In fact internal auditor bisa independen jika dalam menjalankan tugasnya selalu mematuhi kode etik internal auditor dan jasa professional practice framework of internal auditor, jika tidak demikian internal auditor in fact tidak independen.

1. *Independent in mind* (independensi dalam pikiran).

In mind, misalnya seorang auditor mendapatkan temuan audit yang memiliki indikasi pelanggaran atau korupsi atau yang memerlukan audit adjustment yang material. Kemudian dia berpikir untuk menggunakan findings tersebut untuk memeras auditee walaupun baru pikiran, belum dilaksanakan. In mind auditor sudah kehilangan independensinya. Hal ini berlaku baik untuk akuntan publik maupun internal auditor”.

Menurut Donald dan William (1982) dalam Siti Nurmawar Indah (2010) indpendensi auditor independen mencakup dua aspek, yaitu:

“a. Independensi sikap mental berarti adanya kejujuran dalam diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif, tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

b. Independensi penampilan berarti adanya kesan masyarakat bahwa auditor independen bertindak bebas atau independen, sehingga auditor harus menghindari kedaan atau factor-faktor yang menyebabkan masyarakat meragukan kebebasannya.”

Berdasarkan jenis-jenis independensi tersebut dapat disimpulkan bahwa auditor harus mempunyai sikap tidak mudah dipengaruhi oleh hal-hal yang mengganggu dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam pemeriksaan.Auditor harus mempunyai sikap jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, agar masyarakat dapat menilai sejauh mana auditor telah bekerja dan masyarakat tidak meragukan integritas dan objektifitas auditor.

**2.1.4.3 Dimensi Independensi**

Menurut Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011) menekankan tiga dimensi dari independensi 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 tersebut, Mautz dan Sharaf mengembangkan petunjuk yang mengindikasikan apakah ada pelanggaran atas independensi. Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M Tuanakotta (2011) menyarankan:

“1. *Programming Independence*

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

2*. Investigative Independence*

a. Akses langsung dan bebas atas seluruh buku, catatan, pimpinan pegawai perusahaan dan sumber informasi lainnya mengenai kegiatan perusahaan, kewajiban dan sumber-sumbernya.

b. Kerjasama yang aktif dari pimpinan perusahaan selama berlangsungnya kegiatan audit.

c. 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).

d. 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*

a. Bebas dari perasaan loyal kepada seseorang atau merasa berkewajiban kepada sseorang untuk mengubah dampak dari fakta yang dilaporkan.

b. Menghindari praktik untuk mengeluarkan hal-hal penting dari laporan formal dan memasukkannya kedalam laporan informal dalam bentuk apapun.

c. Menghindari penggunaan bahasa yang tidak jelas (kabur, samar-samar) baik yang disengaja maupun yang tidak didalam pernyataan fakta, opini dan rekomendasi dalam interpretasi.

d. Bebas dari upaya untuk memveto (*judgement*) auditor mengenai apa yang seharusnya masuk dalam laporan audit, baik yang bersifat fakta maupun opini.”

Petunjuk-petunjuk yang diberikan oleh Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M Tuanakotta (2011) sangat jelas dan masih relevan untuk auditor pada hari ini.Ini adalah petunjuk-petunjuk yang menentukan apakah seorang auditor memang independen.

**2.1.4.4 Faktor-Faktor yang Mengancam Independensi**

Menurut Mulyadi (2013:27) auditor harus independen dari setiap kewajiban atau independen dari pemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diauditnya. Di samping itu, auditor tidak hanya berkewajiban memperhatikan sikap mental independen, tetapi ia harus pula menghindari keadaan-keadaan yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan independensinya. Dengan demikian, di samping auditor harus benar-benar independen, ia masih juga harus menimbulkan persepsi di kalangan masyarakat bahwa ia benar-benar independen. Sikap mental independen auditor menurut persepsi masyarakat inilah yang tidak mudah pemerolehannya.

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens yang dialihbahasakan Amir Abadi Jusuf (2012:75) ada lima faktor yang mengancam independensi, yaitu:

“1. Kepemilikan finansial yang signifikan

2. Pemberian jasa non-audit kepada klien

3. Imbalan jasa audit

4. Tindakan hukum antara KAP dan klien

5. Pergantian auditor “

Adapun penjelasan dari ancaman-ancaman terhadap independensi menurut Arens et.al tersebut adalah sebagai berikut:

1. Kepemilikan Finansial yang Signifikan

Kepemilikan finansial dalam perusahaan yang diaudit termasuk kepemilikan dalam instrumen utang dan modal (misalnya pinjaman dan obligasi) dan kepemilikan dalam instrumen derivatif (misalnya opsi). Tidak ada praktik yang dapat menerima atau mempertahankan sebuah perusahaan sebagai klien audit jika ada seseorang (atau kerabat dekatnya) yang kenyataannya memiliki proporsi kepemilikan yang signifikan di perusahaan tersebut. Antisipasi terhadap kepemilikan langsung maupun tidak langsung yang besarnya signifikan di perusahaan klien dapat berdampak luas pada operasi KAP. Standar etika juga melarang auditor menduduki posisi sebagai penasihat, direksi, maupun memiliki saham yang jumlahnya signifikan di perusahaan klien. Jika seorang auditor merupakan anggota dewan direksi atau komisaris atau pegawai di perusahaan klien, maka kemampuan auditor untuk melakukan evaluasi independen atas kewajaran penyajian laporan keuangan akan mudah dipengaruhi.

1. Pemberian Jasa Non-audit kepada Klien

Baik manajemen maupun perwakilan dari manajemen sering kali berkonsultasi dengan akuntan lainnya dalam penerapan prinsip-prinsip akuntansi. Meskipun konsultasi dengan akuntan lainnya merupakan praktik yang umum, namun hal ini dapat mengakibatkan hilangnya independensi dalam kondisi tertentu. Penelitian dalam profesi akuntan di Amerika Serikat di akhir 1970-an oleh senator Metcalf dan anggota kongres Moss menyimpulkan bahwa jasa manajemen dapat membahayakan kinerja audit independen. Berikut adalah sembilan jasa yang tidak diperkenankan:

* Jasa pembukuan dan akuntansi lain.
* Perancangan dan implementasi sistem informasi keuangan.
* Jasa penaksiran atau penilaian.
* Jasa aktuarial.
* Outsourcing audit internal.
* Fungsi manajemen dan sumber daya manusia.
* Jasa pialang atau dealer atau penasihat investasi atau bankir investasi.
* Jasa hukum dan pakar yang tidak berkaitan dengan audit.
* Semua jasa lain yang ditentukan oleh peraturan PCAOB sebagai tidak diperkenankan.

1. Imbalan Jasa Audit

Cara auditor untuk berkompetisi mendapatkan klien dan menetapkan imbalan jasa audit dapat memberikan implikasi penting bagi kemampuan auditor untuk menjaga independensi auditnya. Pembahasan selanjutnya akan difokuskan pada tiga isu penting, yaitu ketergantungan atas imbalan jasa audit, imbalan jasa audit yang belum dibayar sebagai utang, dan penentuan imbalan jasa audit.

* Ketergantungan pada imbalan jasa audit.

Independensi auditor dalam kenyataan dan penampilan akan diragukan jika imbalan jasa audit dari satu klien merupakan bagian yang signifikan dari total pendapatan kantor akuntan publik tersebut. Auditor disarankan mampu menunjukkan bahwa ketergantungan ekonomi tidak mengganggu independensi, dengan memastikan imbalan jasa audit dari seorang klien audit atau grup audit tidak melebihi batas wajar.

* Imbalan jasa audit yang belum dibayar.

Ketika ada imbalan jasa audit yang signifikan besarnya belum dibayar untuk pekerjaan yang telah selesai sebelumnya oleh auditor, imbalan jasa audit yang belum dilunasi tersebut dapat dianggap memiliki karakteristik yang sama seperti pinjaman setelah jatuh tempo dalam periode piutang normal. Dalam kondisi seperti itu auditor harus mempertimbangkan apakah independensi audit dapat menurun dan jika hal ini diyakini kebenarannya, maka harus dilakukan segala langkah yang memungkinkan untuk menarik diri dari penugasan audit ini.

* Penetapan imbalan jasa audit.

Imbalan jasa audit atas kontrak kerja audit merefleksikan nilai wajar atas pekerjaan yang telah dilakukan, dengan mempertimbangkan halhal berikut:

1. Pengetahuan dan keterampilan yang dibutuhkan untuk setiap jenis pekerjaan yang dilakukan.
2. Tingkat pendidikan dan pengalaman personel yang melakukan pekerjaan tersebut.
3. Tingkat tanggung jawab yang terkandung dalam pekerjaan tersebut.
4. Waktu yang dibutuhkan oleh semua personel yang mengerjakan pekerjaan tersebut.
5. Tindakan Hukum Antara KAP dan Klien

Tindakan hukum oleh klien untuk jasa perpajakan atau jasa non-audit lainnya, atau tindakan melawan klien maupun KAP oleh pihak lain tidak akan menurunkan independensi dalam pekerjaan audit. Pertimbangan utama adalah kemungkinan dampak terhadap kemampuan klien, manajemen, dan personel KAP untuk tetap objektif dan memberikan opini dengan bebas.

1. Pergantian Auditor

Riset di bidang audit mengindikasikan beragam alasan dimana manajemen dapat memutuskan untuk mengganti auditornya. Alasan-alasan tersebut termasuk mencari pelayanan dengan kualitas yang lebih baik, opinion shopping, dan mengurangi biaya. Keputusan untuk mengganti auditor dalam rangka mendapatkan akses pada pelayanan jasa yang lebih baik, dengan sendirinya tidak akan mengancam independensi auditor. Perlindungan terbaik bagi auditor terhadap ancaman independensi yang dapat muncul dari pergantian auditor ini adalah komunikasi.

**2.1.5 Kualitas Audit**

**2.1.5.1 Pengertian Kualitas Audit**

Jasa audit mencakup pemerolehan dan penilaian bukti yang mendasari laporan keuangan historis suatu entitas yang berisi asersi yang dibuat oleh manajemen entitas tersebut. Atas dasar audit yang dilaksanakan terhadap laporan keuangan historis suatu entitas. Auditor menyatakan suatu pendapat mengenai apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha entitas sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum (Mulyadi 2013:5).

Menurut Arens *et.al* (2011:47) kualitas audit di definisikan sebagai berikut:

“Proses untuk memastikan bahwa standar auditingnya berlaku umum diikuti oleh setiap audit, mengikuti prosedur pengendalian kualitas khusus membantu memenuhi standar-standar secara konsisten dalam penugasannya hingga tercapai kualitas audit yang baik.”

De Angelo (1981) menjelaskan definisi kualitas audit adalah:

“The quality of audit services is defined to be the market-assessed joint probability that a given auditor will both (a) discover a breach in the client’s accounting system, and (b) report the breach”.

Audit yang berkualitas adalah audit yang dilakukan sesuai dengan standar audit dan mampu untuk mendeteksi kesalahan-kesalahan dalam pelaporan keuangan dan melaporkan kesalahan-kesalahan yang ditemukan. Untuk memperoleh hasil audit yang berkualitas, auditor harus melaksanakan tugas profesionalnya sesuai dengan kode etik dan standar auditing yang telah ditetapkan. Standar auditing merupakan standar otorisasi yang harus dipenuhi oleh auditor pada saat melaksanakan penugasan audit.

Berdasarkan pendapat diatas dapat disimpulkan bahwa profesi akuntan publik sebagai pihak yang independen, yang dikenal oleh masyarakat harus mampu menghasilkan jasa audit yang berkualitas, maka auditor dituntut untuk mempertahankan kepercayaan yang mereka dapatkan dari para klien, para pengambil keputusan dan masyarakat. Untuk meningkatkan kualitas audit, auditor harus memperhatikan langkah-langkah yang dapat dilakukan untuk meningkatkan kualitas audit sesuai dengan standar yang berlaku.

**2.1.5.2 Pendekatan Kualitas Audit**

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu. Dalam penelitian kali ini penulis menggunakan standar auditing sebagai pengukuran kualitas proses auditing.Standar Auditing menurut PSA No. 01 (SA Seksi 150) dalam Sukrisno Agoes (2012: 30-31) yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Ikatan Akuntan Publik Indonesia (2011: 150.1-150.2) terdiri atas sepuluh standar yang dikelompokkan menjadi tiga kelompok besar, yaitu :

1. Standar umum
2. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
3. Dalam semua hal yang berhubungan dengan. Perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
4. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
5. Standar pekerjaan lapangan
6. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika dipergunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
7. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
8. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.
9. Standar Pelaporan
10. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
11. Laporan auditor harus menunjukkan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
12. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
13. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggungjawab yang dipikul oleh auditor (IAPI, 2011:150.1 & 150.2).
    * + 1. **Langkah-Langkah yang dilakukan untuk Meningkatkan Kualitas Audit**

Menurut Nasrullah Djamil (2009:18) langkah-langkah yang dapat dilakukan untuk meningkatkan kualitas audit diantaranya:

“1. Perlunya melanjutkan pendidikan profesionalnya bagi suatu tim audit, sehingga mempunyai keahlian dan pelatihan yang memadai untuk melaksanakan audit.

2. Dalam hubungannya dengan penugasan audit selalu mempertahankan independensi dalam sikap mental, artinya tidak mudah dipengaruhi,sehingga ia tidak dibenarkan memihak pada kepentingan siapapun.

3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor tersebut menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama. Maksudnya petugas audit agar mendalami standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan dengan semestinya. Penerapan kecermatan dan keseksamaan diwujudkan dengan melakukan review secara kritis pada setiap tingkat *supervise* terhadap pertimbangan yang digunakan.

4. Melakukan perencanaan pekerjaan audit dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten maka dilakukan supervise dengan semestinya.kemudian dilakukan pengendalian dan pencatatan untuk semua pekerjaan audit yang dilaksanakan dilapangan.

5. Melakukan pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern klien untuk dapat membuat perencanaan audit, menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.

6. Memperoleh bukti audit yang cukup dan kompeten melaui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan.

7. Membuat laporan audit yang menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum atau tidak dan pengungkapan yang informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, jika tidak maka harus dinyatakan dalam laporan audit.”

**2.1.5.4 Standar Pengendalian Kualitas Audit**

Bagi suatu kantor akuntan publik, pengendalian kualitas terdiri dari metode-metode yang digunakan untuk memastikan bahwa kantor akuntan publik telah memenuhi tanggungjawab profesionalnya kepada klien maupun pihak lain.

Arens, Elder & Beasley dalam Herman wibowo (2008:48) mengungkapkan bahwa terdapat 5 (lima) elemen pengendalian kualitas yaitu:

1. independensi, integritas dan objektivitas

Semua personalia yang terlibat dalam penugasan harus mempertahankan independensi baik secara fakta maupun secara penampilan, melaksanakan seluruh tanggungjawab profesionalnya dengan integritas, serta mempertahankan objektivitas dalam melaksanakan tanggungjawab profesionalnya dengan integritas, serta mempertahankan objektivitas dalam melaksanakan tanggungjawab profesional mereka.

1. Manajemen sumber daya manusia

Dalam Kantor Akuntan Publik, kebijakan dan prosedur harus disusun supaya dapat memberikan tingkat keandalan tertentu bahwa:

1. Semua karyawan harus memiliki kualifikasi sehingga mampu melaksanakan tugas secara kompeten.
2. Pekerjaan kepada mereka yang telah mendapat pelatihan teknis yang cukup serta memiliki kecakapan.
3. Semua karyawan harus berpartisipasi dalam pelaksanaan pendidikan profesi berkelanjutan serta aktivitas pengembangan profesi sehingga membuat mereka mampu melaksanakan tanggung jawab yang dibebankan kepada mereka.
4. Karyawan yang dipilih untuk dipromosikan adalah mereka yang memiliki kualifikasi yang diperlukan supaya menjadi bertanggung jawab dalam penugasan berikutnya.
5. Penerimaan dan kelanjutan klien dan penugasannya

Kebijakan dan prosedur harus ditetapkan untuk memutuskan apakah akan menerima klien baru atau meneruskan kerjasama dengan klien yang telah ada. Kebijakan dan prosedur ini harus mampu meminimalkan resiko yang yang berkaitan dengan klien yang memiliki tingkat integritas manajemen yang rendah.

1. Kinerja penugasan dan konsultasi

Kebijakan dan prosedur harus memastikan bahwa pekerjaan yang dilaksanakan oleh personel penugasan memenuhi standar profesi yang berlaku, persyaratan peraturan dan standar mutu KAP sendiri.

1. Pemantauan prosedur

Harus ada kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa keempat unsur mutu lainnya diterapkan secara efektif.

Sistem pengendalian kualitas sendiri memiliki keterbatasan yang dapat berpengaruh secara efektivitas.Perbedaan kinerja staf dan pemahaman persyaratan profesional, dapat mempengaruhi tingkat kepatuhan terhadap kebijakan dan prosedur pengendalian kualitas KAP sendiri.

**2.2 Penelitian Terdahulu**

Selanjutnya untuk mendukung penelitian ini dapat disajikan penelitianterdahulu agar dapat membedakan keorijinalitasan penelitian ini. Berikut ini penulis tabelkan beberapa penelitian terdahulu:

**Tabel 2.1**

**Penelitian Terdahulu**

| **No** | **PENELITI** | **TAHUN** | **JUDUL** | **HASIL PENELITIAN** |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | William Jefferson Wiratama&Ketut Budiartha | 2015 | “Pengaruh Independensi, Pengalaman Kerja, *Due Professional Care* dan Akuntabilitas Terhadap Kualitas” | secara parsial independensi, pengalaman kerja, *due professional care* dan akuntabilitas auditor memiliki pengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. |
| 2 | Lauw Tjun Tjun,dkk | 2012 | “Pengaruh Kompetensi dan Independensi auditor terhadap Kualitas Audit” | kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit, tetapi independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. |
| 3 | Saripudin, Netty Herawaty, Rahayu | 2012 | “Pengaruh Independensi, Pengalaman, *Due Professional Care* dan Akuntabilitas terhadap kualitas audit” | independensi, pengalaman dan akuntabilitas secara parsial mempengaruhi kualitas audit akan tetapi *due professional care* tidak berpengaruh pada kualitas audit. |

**2.3 Kerangka Pemikiran**

Auditing merupakan kegiatan pemeriksaan dan pengujian suatu pernyataan, pelaksanaan dari kegiatan yang dilakukan oleh pihak independen guna memberikan suatu pendapat.Pihak yang melaksanakan auditing disebut dengan auditor. Pengertian auditing semakin berkembang sesuai dengan kebutuhan yang meningkat akan hasil pelaksanaan auditing.

Salah satu fungsi akuntan publik adalah menghasilkan informasi yang akurat dan dapat dipercaya untuk pengambilan keputusan.Namun adanya konflik kepentingan antara pihak internal dan eksternal perusahaan, menuntut akuntan publik untuk menghasilkan laporan audit yang berkualitas yang dapat digunakan oleh pihak-pihak tersebut.Menjamurnya skandal keuangan baik didalam maupun luar negeri sebagian besar bertolak dari laporan keuangan yang pernah dipublikasikan oleh perusahaan. Hal inilah yang memunculkan pertanyaan tentang bagaimana kualitas audit yang dihasilkan oleh akuntan publik dalam mengaudit laporan keuangan klien.

Akuntan publik disebut sebagai akuntan independen yang memberikan jasanya kepada pihakyang membutuhkan dan mereka bekerja secara bebas tanpa adanya tekanan (Ely Suhayati & SriDewi, 2009:5). Akuntan suatu profesi yang salah satu tugasnya adalah melaksanakan audit terhadap laporan keuangan sebuah entitas dan memberikan opini atau pendapat terhadap saldoakun dalam laporan keuangan apakah telah disajikan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi keuangan atau prinsip akuntansi yang berlaku umum dan standar atau prinsip tersebut diterapkan secara konsisten. I Gusti Agung Rai (2009:3)

Persyaratan-persyaratan yang harus dimiliki oleh seorang auditor seperti dinyatakan dalam Pernyataan Standar Auditing (SPAP, 2011:150.1) diantaranya adalah keahlian dan *due professional care*. *Due professional care* memiliki arti kemahiran profesional dengan cermat dan seksama.

Auditor harus menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama (*due professional care)* dan secara hati-hati dalam setiap penugasan. 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.

Amrizal Sutan Kayo (2013:38) menjelaskan lebih lanjut, bahwa untuk menjaga tercapainya penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama, para auditor harus ditugasi dan disupervisi sesuai dengan tingkat pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan sedemikian rupa sehingga mereka dapat mengevaluasi bukti audit yang mereka peroleh.

Standar umum kedua dalam standar auditing yang berlaku umum menuntut sikap mental yang independen dalam melaksanakan audit. Standar tersebut mengharuskan auditor bersikap independen, tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaan untuk kepentingan umum. Dengan demikian, tidak dibenarkan auditor memihak kepada kepentingan siapapun, sebab sebagaimana pun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya.

Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder dalam Amir Abadi Jusuf (2012:74) menyatakan alasan banyaknya pengguna laporan keuangan yang bersedia mengandalkan laporan audit eksternal terhadap kewajaran laporan keuangan karena ekspektasi mereka atas sudut pandang yang tidak bias dari auditor.

Para pengguna laporan keuangan terutama para pemegang saham akan mengambil keputusan berdasarkan pada laporan yang telah dibuat oleh auditor. Hal ini berarti auditor mempunyai peranan penting dalam pengesahan laporan keuangan suatu perusahaan. Oleh karena itu, kualitas audit merupakan hal penting yang harus dipertahankan oleh para auditor dalam proses pengauditan.

**2.3.1 Pengaruh *Due Professional Care* Terhadap Kualitas Audit**

Adapun keterkaitan antara *Due Professional Care* dengan Kualitas Audit menurut (Simamora, 2002 : 29) menyatakan bahwa kemahiran profesional auditor yang cermat dan seksama menunjukkan kepada pertimbangan professional *(professional judgment)* yang dilakukan auditor selama pemeriksaan. Hal ini mengindikasikan bahwa penggunaan kemahiran professional auditor yang cermat dan seksama *(due professional care)* akan berdampak terhadap baik atau tidaknya kualitas audit yang dilaporkan.

Selain itu Siti kurnia dan Ely Suhayati (2010 : 42) menyatakan bahwa:

“Penggunaan kemahiran professional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik karena kekeliruan atau kecurangan”.

Dari pernyataan diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa penggunaan kemahiran professional dengan cermat dan seksama (*due professional care*) akan memberikan pengaruh terhadap hasil audit yang dilaporkan oleh auditor. Hal ini diperkuat dengan adanya hasil penelitian Kopp, Morley, dan Rennie dalam Mansur (2007:38) yang membuktikan bahwa masyarakat akan mempercayai laporan keuangan jika auditor telah menggunakan sikap skeptis profesionalnya (*professional skepticism*) dalam proses pelaksanaan audit.

Nearon (2005) dalam Mansur (2007) menjelaskan mengenai *due professional care* terhadap kualitas audit:

“Jika auditor gagal dalam menggunakan sikap skeptis atau penerapan sikap skeptis yang tidak sesuai dengan kondisi pada saat pemeriksaan, maka opini audit yang diterbitkannnya tidak berdaya guna dan tidak memiliki kualitas audit yang baik”.

Auditor harus tetap menjaga sikap skeptis profesionalnya selama proses pemeriksaan, karena ketika auditor sudah tidak mampu lagi mempertahankan sikap skeptis profesionalnya, maka laporan keuangan yang diaudit tidak dapat dipercaya lagi, dan memungkinkan adanya litigasi paska audit.

**2.3.2 Pengaruh Independensi Terhadap Kualitas Audit**

Adapun teori penghubung antara independensi terhadap kualitas audit adalah:

Abdul Halim (2008:29) menyatakan bahwa:

“Faktor yang mempengaruhi kualitas audit adalah ketaatan auditor terhadap kode etik yang terefleksikan oleh sikap independensi, objektivitas dan integritas.”

Kualitas audit ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi dan independensi, kedua hal tersebut berpengaruh langsung terhadap kualitas audit dan secara potensial saling mempengaruhi. Lebih lanjut, persepsi pengguna laporan keuangan atas kualitas audit merupakan fungsi dari persepsi mereka atas independensi dan keahlian auditor.Christiawan (2002)

Berdasarkan teori dan penelitian sebelumnya memberikan bukti bahwa independensi dalam melakukan audit mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit.

* + 1. **Pengaruh *Due Professional Care* dan Independensi terhadap Kualitas Audit**

Singgih dan Bawono (2010) menyatakan dalam penelitianya bahwa Independensi, pengalaman, due professional care, dan akuntabilitas secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit. Independensi, due professional care dan akuntabilitas secara parsial berpengaruh terhadap kualitas audit, sedangkan pengalaman tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Dari uraian diatas, penulis menuangkan kerangka pemikirannya dalam bentuk skema kerangka pemikiran sebagai berikut:

*Due Professional Care*

(X2)

Sukrisno Agoes dan Jan Hoesada(2012:22)

Kualitas Audit

PSA No. 01 (SA Seksi 150) dalam Sukrisno Agoes (2012:31)

H1

Independensi (X1)

Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M Tuanakotta (2011:64-65)

H2

H2

H3

**Gambar 2.1**

**Kerangka Pemikiran**

Keterangan:

: Pengaruh Parsial

: Pengaruh Simultan

**2.4 Hipotesis Penelitian**

Menurut Sugiyono (2013:93) mendefinisikan hipotesis adalah sebagai berikut:

“Jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian dinyatakan dalam bentuk kalimat pernyataan.Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data”.

Berdasarkan kerangka pemikiran diatas maka dapat diajukan rumusan hipotesis sebagai berikut:

H1 : *Due Professional Care*berpengaruh terhadap kualitas audit.

H2 :Independensi berpengaruh terhadap kualitas audit.

H3 : *Due Professional Care* dan Independensi berpengaruh terhadap kualitas

audit.