**BAB II**

**KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS**

**2.1 Kajian Pustaka**

**2.1.1 Akuntansi**

 Akuntansi menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley dalam oleh Herman Wibowo (2008:7) adalah :

“Akuntansi adalah proses pencatatan, pengklasifikasian, dan pengikhtisiran peristiwa ekonomi dengan cara yang logis dengan tujuan menyediakan informasi keuangan untuk pengambilan keputusan.”

Sedangkan menurut Warren Reeve Fess dalam Aria Farahmita dkk (2012:10) adalah :

“Akuntansi dapat diartikan sebagai sistem informasi yang menghasilkan laporan kepada pihak-pihak yang berkepentingan mengenai aktivitas ekonomi dan kondisi perusahaan.”

Masih menurut Alvin A. Arens, Rendal J. Elder, Mark S. Beasley dalam oleh Herman Wibowo (2008:7) menyatakan keahlian yang harus dimiliki oleh akuntan sebagai berikut :

“Akuntan harus memiliki pemahaman yang mendalam atas prinsip-prinsip dan aturan-aturan yang menjadi dasar penyiapan informasi akuntansi. Selain itu, akuntan juga harus mengembangkan suatu sistem untuk memastikan bahwa peristiwa-peristiwa ekonomi dari entitas yang bersangkutan dicatat secara tepat waktu dan dengan biaya yang wajar.”

Dari beberapa definisi yang telah disebutkan diatas, dapat disimpulkan bahwa akuntansi adalah suatu proses mencatat, mengklasifikasikan, mengukur, melaporkan informasi ekonomi kepada berbagai pihak yang bersangkutan baik internal maupun eksternal, dan diharapkan berguna dalam penilaian dan pengambilan keputusan mengenai suatu badan usaha kepada berbagai pihak yang bersangkutan.

Alvin A. Arens, Randal J. Elder & Beasley dalam Herman Wibowo (2008:19) menyatakan bahwa di dalam mengaudit data akuntansi, yang perlu diperhatikan adalah hal berkaitan dengan penentuan apakah informasi yang telah dicatat tersebut secara tepat telah mencerminkan peristiwa ekonomis yang terjadi selama periode akuntansi. Maka sebagian besar auditor yang terlibat dengan data-data ini pun harus memiliki pemahaman yang mendalam akan aturan-aturan tersebut, sehingga seorang auditor harus memiliki keahlian mengumpulkan serta menginterpretasikan bukti-bukti audit. Keahlian inilah yang membedakan seorang audit dengan seorang akuntan.

**2.1.2 Audit**

**2.1.2.1 Pengertian Audit**

Audit atas laporan keuangan diperlukan untuk menghindari ketidakakuratan suatu laporan baik yang disengaja maupun tidak disengaja. Proses audit harus dilakukan oleh sesorang yang kompeten dan independen juga obyektif yaitu auditor. Dalam melakukan pekerjaanya seorang auditor harus memiliki pedoman, langkah-langkah atau susunan kegiatan yang harus ditempuh agar tercapainya efisiensi dan efektivitas kerja.

 Definisi Auditing menurut Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2011:4) adalah sebagai berikut :

*“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 competant, independent person.”*

Pengertian audit lainnya yang dikemukakan oleh Sukrisno Agoes (2012:4) adalah sebagai berikut :

“Auditing adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematik oleh pihak yang independen terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya dengan tujuan untuk memberikan pendapat mengenai kewajaran dari laporan keuangan tersebut.”

Menurut *American Accounting Association* yang dikutip oleh Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2013:1) menyatakan bahwa pengertian auditing adalah sebagai berikut :

“Auditing adalah suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai informasi tingkat kesesuaian antara tindakan atau peristiwa ekonomi dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta melaporkan hasilnya kepada pihak yang membutuhkan, dimana auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.”

Pengertian audit lainnya menurut Arens dkk dalam Amir Abadi Jusuf (2012:4) adalah sebagai berikut :

“Audit 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.”

Berdasarkan pengertian di atas, maka penulis menyimpulkan bahwa audit adalah suatu proses pemeriksaan yang dilakukan secara sistematis terhadap laporan keuangan yang dibuat oleh pihak manajemen serta mencari bukti pendukung dengan kriteria yang telah ditetapkan guna memberikan pernyataan tentang kewajaran saldo laporan keuangan.

**2.1.2.2 Jenis-Jenis Audit**

 Menurut Soekrisno Agoes (2012:10-13) terdapat beberapa jenis audit yang ditinjau dari luas pemeriksaan dan jenis pemeriksaan, yaitu sebagai berikut :

1. “Dari luasnya pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas :
2. *General Audit* (Pemeriksaan umum)

*General audit* (pemeriksaan umum) adalah suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh KAP independen dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pemeriksaan tersebut harus dilakukan sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik dan memperhatikan Kode Etik Akuntan Indonesia, Aturan Etika KAP yang telah disahkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia serta Standar Pengendalian Mutu.

1. *Special Audit* (Pemeriksaan khusus)

*Special audit* (pemeriksaan khusus) adalah suatu pemeriksaan terbatas (sesuai dengan permintaan *auditee*) yang dilakukan oleh KAP independen, dan pada akhir pemeriksaannya auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan secara keseluruhan. Pendapat yang diberikan terbatas pada pos atau masalah tertentu yang diperiksa, karena prosedur audit yang dilakukan juga terbatas.

1. Dari jenis pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas :
2. *Management Audit* (Operasional audit)

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

1. *Compliance Audit* (Pemeriksaan ketaatan)

*Compliance audit* (pemeriksaan ketaatan) merupakan pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah mentaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak *intern* perusahaan (Manajemen, Dewan Komisaris) maupun pihak *ekstern* (Pemerintah, Bapepam, Bank Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak, dan lain-lain). Pemeriksaan bisa dilakukan baik oleh KAP maupun bagian internal audit.

1. *Internal Audit* (Pemeriksaan audit)

*Internal audit* (pemeriksaan audit) 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. Pemeriksaan dilakukan internal auditor biasanya lebih rinci dibandingkan dengan pemeriksaan umum yang dilakukan oleh KAP. Internal auditor biasanya tidak memberikan opini terhadap kewajaran laporan keuangan, karena pihak-pihak di luar perusahaan mengaggap bahwa internal auditor yang merupakan orang dalam perusahaan tidak independen. Laporan intenal auditor berisi temuan pemeriksaan *(audit finding)* mengenai penyimpangan dan *fraud* yang ditemukan, kelemahan pengendalian internal, beserta saran-saran perbaikannya *(recommendations).*

1. *Computer Audit*

*Computer audit* merupakan pemeriksaan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan EDP *(Electronic Data Processing System).”*

Terdapat tiga jenis audit menurut Arens dkk dalam Amir Abadi Jusuf (2012:16) yaitu sebagai berikut :

1. “Audit Operasional *(Operational Audit).*

Audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap kegiatan dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan 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).*

Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang diterapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Berikut ini adalah contoh-contoh audit ketaatan untuk suatu perusahaan tertutup.

1. Menentukan apakah personel akuntansi mengikuti prosedur yang digariskan oleh pengawas perusahaan.
2. Telaah tarif untuk melihat ketaatan dengan ketentuan upah minimum.
3. Memeriksa perjanjian kontraktual dengan bankir dan pemberi pinjaman lainnya untuk memastikan bahwa perusahaan menaati persyaratan-persyaratan hukum.
4. Audit laporan keuangan *(Financial Statement Audit).*

Audit 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 umu, auditor mengumpulkan bukti untuk menetapkan apakah laporan keuangan itu mengandung kesalahan yang vital atau salah saji lainnya.”

Beberapa pendapat para ahli tersebut memberikan batasan-batasan yang cukup jelas bagi auditor fungsional dalam bekerja. Dari awal auditor fungsional dapat menentukan jenis audit apa yang akan dilaksanakan kemudian hari, sehingga lebih terarah dalam pelaksanaan perencanaan dan lebih efektif dan efisien dalam pelaksanaan pemeriksaan. Dengan demikian diharapkan hasil audit dari auditor fungsional berdaya guna dan sesuai dengan harapan pemberi tugas.

**2.1.2.3 Manfaat Audit**

Menurut Al. Haryono Jusuf (2001 :46) mengemukakan terdapat empat manfaat audit yaitu :

1. “Akses ke pasar modal

Undang-undang pasar modal mewajibkan perusahaan publik untuk diaudit laporan keuangannya, agar bisa didaftarkan dan bisa menerbitkan serta menjual sahamnya di pasar modal. Tanpa laporan keuangan yang diaudit perusahaan akan ditolak untuk melakukan akses ke pasar modal.

1. Biaya modal menjadi lebih rendah

Peusahaan-perusahaan kecil sering kali mengaudit laporan keuangannya dalam rangka mendapatkan kredit dari bank atau dalam upaya mendapatkan persyaratan pinjaman yang lebih menguntungkan.

1. Pencegahan terjadinya ketidakefisienan dan kecurangan

Apabilla karyawan mengetahui perusahaan akan diaudit oleh auditor independen maka cenderung untuk lebih berhati-hati agar dapat memperkecil terjadinya kekeliruan dalam pelaksanaan fungsi akuntansi dan memperkecil kemungkinan terjadi penyalahgunaan asset perusahaan.

1. Perbaikan dalam pengendalian dan operasional

Berdasarkan observasi yang dilakukan auditor dalam melakukan audit, auditor independen seringkali dapat memberikan berbagai saran untuk memperbaiki pengendalian intern dan mencapai efisiensi operasi yang lebih besar dalam organisasi klien. Manfaat ekonomisnya biasanya lebih dirasakan oleh perusahaan kecil menengah. “

**2.1.2.4 Standar Auditing**

 Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) pertama kali diterbitkan per 1 Agustus 1994. SPAP merupakan adopsi dari *AICPA Professional Standards* atas izin *American Institute of Public Accountant.*

 Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) merupakan kodifikasi berbagai pernyataan standar teknis atas aturan etika. Pernyataan standar teknis dalam SPAP (2011:001.5-001.6) terdiri dari :

1. Pernyataan Standar Auditing
2. Pernyataan Standar Atestasi
3. Pernyataan Standar Jasa Akuntansi dan Review
4. Pernyataan Standar Jasa Konsultasi
5. Pernyataan Standar Pengendalian Mutu

Kode etik yang dicantumkan dalam SPAP merupakan Kode Etik Profesi Akuntan Publik yang ditetapkan oleh Dewan Standar Profesional IAPI dan berlaku berlaku efektif sejak tanggal 1 Januari 2011.

SPAP meliputi Standar Auditing yang berkaitan dengan kualitas profesional auditor. Standar Auditing yang ditetapkan dan disahkan oleh IAPI per 31 Maret 2011 (150.1-150.2) terdiri atas sepuluh standar yang dikelompokkan menjadi tiga kelompok besar, yaitu :

1. **“Standar Umum**
2. Audit harus dilakukan 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 digunakan asisten harus disupervisi sebagaimana mestinya.
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 sebelumya.
12. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
13. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa penyataan demikian tidak diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak 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.”

**2.1.2.5** **Prosedur Audit**

Bukti audit diperoleh auditor melalui penerapan prosedur audit. Pemilihan prosedur dilakukan saat tahap perencanaan audit. Pemilihan prosedur audit mempertimbangkan efektivitas potensial prosedur dalam memenuhi tujuan spesifik audit, dan biaya untuk melakukan prosedur tersebut. Dalam SPAP 2011:150.1 bagian pendahuluan menyebutkan bahwa prosedur berkaitan dengan tindakan yang harus dilaksanakan. Prosedur auditing berkaitan dengan tidak hanya kualitas profesional auditor namun juga berkaitan dengan pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan auditnya dan dalam laporannya.

Definisi prosedur audit menurut Mulyadi (2002:86) :

“Prosedur audit adalah instruksi rinci untuk mengumpulkan tipe bukti audit tertentu yang harus diperoleh pada saat tertentu dalam audit.”

Definisi prosedur audit menurut Sukrisno Agoes (2004:125) :

 “Prosedur audit adalah langkah-langkah yang dijalankan auditor dalam melaksanakan pemeriksaannya dan sangat diperlukan oleh asisten agar tidak melakukan penyimpangan dan dapat bekerja secara efisien dan efektif.”

Definisi menurut Haryono Jusup (2001:136) :

“Prosedur audit adalah tindakan-tindakan yang dilakukan atau metode dan teknik yang digunakan oleh auditor untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti audit.”

Berdasarkan pengertian di atas dapat disimpulkan pengertian prosedur audit adalah suatu urutan kegiatan yang dilakukan oleh seorang auditor untuk memperoleh bukti audit yang cukup guna memperkuat pendapat seorang auditor sehingga dapat bekerja lebih efisien dan efektif.

Standar pekerjaan lapagan ketiga menyebutkan beberapa prosedur audit yang harus dilaksanakan oleh auditor dalam mengumpulkan berbagai tipe bukti audit seperti disebutkan oleh Mulyadi dalam buku Auditing (2002:86) meliputi :

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. Dengan melakukan inspeksi terhadap kondisi fisik suatu aktiva tetap misalnya, auditor akan dapat memperoleh informasi mengenai eksistensi dan keadaan fisik aktiva tersebut.

1. Pengamatan *(observation)*

Pengamatan atau observasi merupakan prosedur audit yang digunakan oleh auditor untuk melihat atau menyaksikan pelaksanaa suatu kegiatan. Dengan pengamatan ini auditor akan dapat memperoleh bukti visual mengenai pelaksanaan suatu kegiatan. Objek yang diamati auditor adalah karyawan, prosedur, dan proses.

1. Permintaan Keterangan *(enquiry)*

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.

1. Konfirmasi

Konfirmasi merupakan bentuk penyelidikan yang memungkinkan auditor memperoleh informasi secara langsung dari pihak ketiga yang bebas. Prosedur yang biasa ditempuh oleh auditor dalam konfirmasi ini adalah sevagai berikut :

1. Auditor meminta dari klien untuk menanyakan informasi tertentu kepada pihak luar.
2. Klien meminta kepada pihak luar yang ditunjuk oleh auditor untuk memberikan jawaban langsung kepada auditor mengenai informasi yang ditanyakan oleh auditor tersebut.
3. Auditor menerima jawaban langsung dari pihak ketiga tersebut.”

Dalam Mulyadi (2002:86-88) juga menyebutkan bahwa di samping auditor memakai prosedur audit yang disebutkan dalam standar audit 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 lain tersebut meliputi :

1. “Penelusuran *(tracing)*

Dalam melaksanakan prosedur audit ini, auditor melakukan penelusuran informasi sejak mula-mula data tersebut direkam pertama kali dalam dokumen, dilanjutkan dengan pelacakan pengolahan data tersebut dalam proses akuntansi. Prosedur audit ini terutama diterapkann terhadap bukti dokumenter.

1. Pemeriksaan bukti pendukung *(vouching)*

Pemeriksaan bukti pendukung *(vouching)* merupakan prosedur audit yang melipui :

1. Inspeksi terhadap dokumen-dokumen yang mendukung suatu transaksi atau data keuangan untuk menentukan kewajaran dan kebenarannya.
2. Pembandingan dokumen tersebut dengan catatan akuntansi yang berkaitan.

Prosedur ini berlawanan arahnya dengan prosedur penelusuran. Dalam penelusuran , auditor bertolak dari dokumen kemudian mengusut pencatatannya ke dalam catatan-catatan akuntansi yang berkaitan, sedangkan dengan *vouching*, auditor bertolak dari catatan akuntansi, kembali memeriksa dokumen-dokumen yang mendukung informasi yang dicatat dalam catatan tersebut.

1. Penghitungan *(counting)*

Prosedur audit ini meliputi: (1) penghitungan fisik terhadap sumber daya berwujud seperti kas atau sediaan di tangan, dan (2) pertanggungjawaban semua formulir bernomor urut tercetak. Penghitugan fisik digunakan untuk mengevaluasi bukti fisik kuantitas yang ada di tangan, sedangkan pertanggungjawaban formulir bernomor urut tercetak digunakan untuk mengevaluasi bukti dokumenter yang mendukung kelengkapan catatan akuntansi.

1. *Scanning*

*Scanning* merupakan *review* secara cepat terhadap dokumen, catatan dan daftar untuk mendeteksi unsur-unsur yang tampak tidak biasa yang memerlukan penyelidikan lebih mendalam.

1. Pelaksanaan ulang *(reperfoming)*

Prosedur audit ini merupakan pengulangan aktivitas yang dilaksanakan oleh klien. Umumnya pelaksanaan ulang diterapkan pada penghitungan dan rekonsiliasi yang telah dilakukan oleh klien.

1. Teknik audit berbantuan komputer *(computer-assisted audit techniquest).*

Bilamana catatan akuntansi klien diselenggarakan dalam media elektronik, auditor perlu menggunakan *(computer-assisted audit techniquest* dalam menggunakan berbagai prosedur audit yang dijelaskan di atas.”

**2.1.2.6 Pengertian Auditor**

 Suatu aktivitas dilakukan oleh seorang auditor untuk menentukan suatu kewajaran terkait dengan informasi yang disajikan. Menurut *International of Organization* (2002) mendefinisikan bahwa auditor adalah sebagai berikut :

“Auditor adalah orang yang memiliki kompetensi untuk melaksanakan audit.”

Berdasarkan pengertian di atas, maka dapat disimpulkan bahwa auditor merupakan orang-orang yang sangat memegang peranan penting dalam aktivitas audit dan memiliki kemampuan dalam melaksanakan audit sesuai dengan standar profesionalnya.

**2.1.2.7 Jenis-Jenis Auditor**

Pengklasifikasian auditor menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens dalam Amir Abadi Yusuf (2012:19) adalah sebagai berikut :

1. “Auditor Independen (Akuntan Publik)

Auditor independen berasal dari Kantor Akuntan Publik (KAP) yang bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh perusahaan. Oleh karena luasnya penggunaan 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 sering disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal.

1. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah merupakan auditor yang berasal dari lembaga pemeriksa pemerintah. Di Indonesia lembaga yang bertanggung jawab secara fungsional atas pengawasan terhadap kekayaan dan keuangan negara adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga tertiggi, 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 pemeritah baik pusat maupun daerah sebelum diserahkan kepada DPR. BPKP mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional berbagai program pemerintah. Sedangkan Itjen melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas di lingkungan departemen atau kementriannya.

1. Auditor Pajak

Auditor Pajak berasal dari Direktorat Jenderal Pajak (Ditjen) Pajak bertanggung jawab untuk memberlakukan peraturan pajak. Salah satu tanggung jawab utama Ditjen pajak adalah mengaudit Surat pemberitahuan (SPT) wajib pajak untuk menetukan apakah SPT itu sudah memenuhi 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. Tanggung jawab auditor internal sangat beragam, tergantung pada yang mempekerjakan 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 megandalkan informasi yang hanya diverifikasi oleh auditor internal karena tidak adanya independensi. Ketiadaan independensi ini merupakan perbedaan utama antara auditor internal dan KAP.”

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:13) menyatakan bahwa jenis auditor terdiri dari tiga macam, antara lain sebagai berikut :

1. “Auditor Independen (Akuntan Publik)

Auditor independen berasal dari Kantor Akuntan Publik, bertanggung jawab atas audit laporan keuangan historis *auditee-nya.* Independen dimaksudkan sebagai sikap mental auditor yang memiliki integritas tinggi, obyektif, obyektif pada permasalahan yang timbul dan tidak memihak pada kepentingan manapun.

1. Auditor Pemeritah

Auditor pemerintah adalah auditor yang berasal dari lembaga yang bertanggung jawab secara fungsional atas pengawasan terhadap kekayaan atau keuangan negara. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga pada tingkat tertinggi. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), dan Inspektorat Jendral (Itjen) yang ada pada departemen-departemen pemerintah.

1. Auditor Intern *(Internal Auditor)*

Auditor Internal adalah pegawai dari suatu organisasi perusahaan yang bekerja di organisasi tersebut untuk melakukan audit bagi kepentingan manajemen perusahaan yang bersangkutan, dengan tujuan membantu manajemen untuk mengetahui kepatuhan para pelaksana operasional organisasi terhadap kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan oleh perusahaan.”

Berdasarkan pengertian dari para ahli di atas, maka dapat disimpulkan bahwa jenis-jenis auditor tersebut memiliki ruang lingkup pekerjaan dan kekhususan masing-masing. Pembagian jenis auditor ini memudahkan auditor untuk memahami ruang lingkup pekerjaannya. Walaupun terdapat kekhususan pada jenis-jenis auditor tersebut namun pada dasarnya mempunyai tujuan untuk membantu klien memenuhi tanggung jawabnya.

**2.1.2.8 Aturan Etika Profesi Akuntan Publik**

Kode Etik Profesi Akuntan Publik adalah pedoman bagi para anggota Institut Akuntan Publik Indonesia untuk bertugas secara bertanggungjawab dan objektif.

Rumusan Kode Etik sebelum 1 Januari 2011 sebagian besar merupakan sebagian besar kode etik yang dihasilkan dalam kongres ke-6 Ikatan Akuntan Indonesia dan ditambah dengan masukan-masukan yang diperoleh dari Seminar Sehari Pemuktahiran Kode etik Akuntan Indonesia tanggal 15 juni 1994 di hotel Daichi Jakarta.

Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik sebelum 1 Januari 2011 (IAI, 20000.2-20000.6) dalam Sukrisno Agoes (2012:45-47) terdiri dari :

**“ 100 Independensi, Integritas, dan Objektivitas**

**101 Independensi**

Dalam menjalankan tugasnya, anggota KAP harus 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).*

**102 Integritas dan Objektivitas**

Dalam menjalankan tugasnya, anggota KAP harus mempertahankan integritas, harus bebas dari benturan kepentingan *(conflict of interest)* dan tidak boleh membiarkan faktor salah saji material *(material misstatement)* yang diketahuinya atau mengalihkan (mensubordinasikan) pertimbangannya kepada pihak lain.

1. **Sandar Umum dan Standar Akuntansi**

**201 Standar Umum**

Anggota KAP harus mematuhi standar berikut ini beserta interpretasi yang terkait yang dikeluarkan oleh badan pengatur standar yang ditetapkan IAI :

1. Kompetensi profesional, Anggota KAP hanya boleh melakukan pemberian jasa profesional yang secara layak *(reasonable)* diharapkan dapat diselesaikan dengan kompetensi profesional.
2. Kecermatan dan keseksamaan profesional. Anggota KAP wajib melakukan pemberian jasa profesional dengan kecermatan dan keseksamaan profesional.
3. Perencanaan dan supervisi. Anggota KAP wajib merencanakan dan mensupervisi secara memadai setiap pelaksanaan pemberian jasa profesional.
4. Data relevan yang memadai. Anggota KAP memperoleh data relevan yang memadai untuk menjadi dasar yang layak bagi kesimpulan atau rekomendasi sehubungan dengan pelaksanaan jasa profesionalnya.

**202 Kepatuhan terhadap Standar**

Anggota KAP yang melaksanakan penugasan jasa auditing, atestasi, review, kompilasi, konsultasi manajemen, perpajakan, atau jasa profesional lainnya wajib mematuhi standar yang dikeluarkan oleh badan pengatur standar yang ditetapkan oleh IAPI.

**203 Prinsip-prinsip Akuntansi**

Anggota KAP tidak diperkenankan :

1. Menyatakan pendapat atau memberikan penegasan bahwa laporan keuangan atau data keuangan lain suatu entitas disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
2. Menyatakan bahwa ia tidak menemukan perlunya modifikasi material yang harus dilakukan terhadap laporan atau data tersebut agar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, apabila laporan tersebut memuat penyimpangan yang berdampak material terhadap laporan keuangan atau data secara keseluruhan dari prinsip-prinsip akuntansi yang ditetapkan IAPI. Dalam keadaan luar biasa, laporan atau data mungkin memuat penyimpangan seperti disebut di atas. Dalam kondisi tersebut, anggota KAP dapat menunjukkan bahwa laporan atau data akan menyesatkan apabila tidak memuat penyimpangan seperti itu, dengan cara mengungkapkan penyimpangan dan estimasi dampaknya (bila praktis), serta alasan mengapa kepatuhan atas prinsip akuntansi yang berlaku umum akan menghasilkan laporan yang menyesatkan.

**204 Standar Akuntansi**

 Standar Akuntansi di Indonesi kini berkembang menjadi 4 (empat) seturut dengan perkembangan dunia usaha. Empat pilar standar itu adalah :

1. Standar Akuntansi Keuangan (SAK)

SAK digunakan untuk entitas yang memiliki akuntanbilitas publik, yaitu entitas terdaftar atau dalam proses pendaftaran di pasar modal atau entitas fidusia (entitas yang menggunakan dana masyarakat, seperti asuransi, perbankan dan dana pensiun).

1. Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (SAK ETAP)

SAK ETAP digunakan untuk entitas yang tidak memiliki akuntabilitas publik signifikan dalam penyusunan laporan keuangan untuk tujuan umum.

Beberapa penyederhanaan yang terdapat dalam SAK ETAP adalah :

* + Tidak ada Laporan Laba/Rugi Komprehensif. Pengaruh laba komprehensif disajikan dalam laporan perubahan ekuitas atau komponen ekuitas dalam neraca.
	+ Penilaian untuk aset tetap, aset tak berwujud dan propersi investasi setelah tanggal perolehan hanya menggunakan harga perolehan, tidak ada pilahan menggunakan nilai revaluasi atau nilai wajar.
	+ Tidak ada pengakuan liabilitas dan aset pajak tangguhan. Beban pajak diakui sebesar jumlah pajak menurut ketentuan pajak.

Entitas yang menggunakan SAK ETAP dalam laporan auditnya menyebutkan laporan keuangan entitas telah sesuai dengan SAK ETAP. Standar ini efektif dapat digunakan untuk laporan keuangan mulai tahun 2009. Entitas yang telah memenuhi kriteria untuk menggunakan SAK ETAP pada tahun 2011 harus memilih menggunakan SAK ETAP atau PSAK. Jika pada tahun 2011 tetap memakai PSAK maka ditahun berikutnya harus konsisten menggunakan PSAK dan tidak boleh berubah memakai SAK ETAP.

1. Standar Akuntansi Keuagan Syariah (SAK Syariah)

Standar ini digunakan untuk entitas yang memiliki transaksi syariah atau berbasis syariah. Standar ini terdiri atas kerangka konseptual penyusutan dan pengungkapan laporan, standar penyajian laporan keuangan dan standar khusus transaksi syariah seperti mudharabah, murabahah, salam, ijarah dan istishna. Bank syariah menggunakan dua standar dalam menyusun laporan keuangan sebagai entitas yang memiliki akuntabilitas publik signifikan, bank syariah menggunakan PSAK, sedangkan untuk transaksi syariahnya menggunakan PSAK syariah.

1. Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)

Standar ini digunakan untuk menyusun laporan keuangan instansi pemerintahan, baik pusat maupun daerah. SAP berbasis akrual ditetapkan dalam PP No. 71 Tahun 2010. Instansi masih diperkenankan menggunakan PP No. 24 Tahun 2005, SAP berbasis kas menuju akrual sampai tahun 2014. SAP berbasis kas menuju akrual menggunakan basis kas untuk penyusunan laporan realisasi anggaran dan menggunakan basis akrual untuk penyusunan neraca. Pada SAP berbasis akrual, laporan realisasi anggaran tetap menggunakan basis kas karena akan akan dibandingkan dengan anggaran yang disusun dengan menggunakan basis kas, sedangkan laporan operasional yang melaporkan kinerja entitas disusun dengan menggunakan basis akrual.

**300 Tanggung Jawab kepada Klien**

**301 Informasi Klien yang Rahasia**

 Anggota KAP tidak diperkenankan mengungkapkan informasi klien tentang yang rahasia, tanpa persetujuan dari klien.

Ketentuan ini tidak dimaksudkan untuk :

1. Membebaskan anggota KAP dari kewajiban profesionalnya sesuai dengan aturan etika kepatuhan terhadap standar dan prinsip-prinsip akuntansi.
2. Mempengaruhi kewajiban anggota KAP dengan cara apapun untuk mematuhi peraturan perundang-undangan yang berlaku seperti panggilan resmi penyidikan pejabat pengusut atau melarang kepatuhan anggota KAP terhadap ketentuan peraturan yang berlaku.
3. Melarang *review* praktik profesional (*review* mutu) seorang anggota sesuai dengan kewenangan IAPI atau,
4. Menghalangi anggota dari pengajuan pengaduhan keluhan atau pemberian komentar atas penyidikan yang dilakukan oleh badan yang dibentuk IAPI-KAP dalam rangka penegakan disiplin anggota.

Anggota yang terlibat dalam penyidikan dan *review* di atas, tidak boleh memanfaatkannya untuk kepentingan diri pribadi mereka atau mengungkapkan informasi klien yang harus dirahasiakan yang diketahuinya dalam pelaksanaan tugasnya. Larangan ini tidak boleh membatasi anggota dalam pemberian informasi sehubungan dengan proses penyidikan atau penegakan disiplin sebagaimana telah diungkapkan dalam butir (4) di atas atau *review* praktik profesional (*review* mutu) seperti telah disebutkan dalam butir (3) di atas.

**302 *Fee* Profesional**

1. **Besaran *Fee***

Besarnya *fee* anggota dapat bervariasi tergantung pada risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya. Anggota KAP tidak diperkenankan mendapatkan klien dengan cara menawarkan *fee* yang dapat merusak citra profesi.

1. ***Fee* Kontijen**

*Fee* kontijen adalah *fee* yang ditetapkan untuk pelaksanaan suatu jasa profesional tanpa adanya *fee* yang akan dibebankan, kecuali ada temuan atau hasil tertentu di mana jumlah *fee* tergantung pada temuan atau hasil tertentu tersebut. Fee dianggap tidak kontijen jika ditetapkan oleh pengadilan atau badan pengatur atau dalam hal ini perpajakan, jika dasar penetapan adalah hasil penyelesaian hukum atau temuan badan pengatur. Anggota KAP tidak diperkenankan untuk menetapkan *fee* kontijen apabila penetapan tersebut dapat mengurangi independensi.

**400 Tanggung Jawab terhadap Rekan Seprofesi**

**401 Tanggunag Jawab kepada Rekan Seprofesi**

 Anggota wajib memelihara citra profesi, dengan tidak melakukan perbuatan yang dapat merusak reputasi rekan seprofesi.

**402 Komunikasi antar Akuntan Publik**

 Anggota wajib berkomunikasi tertulis dengan akuntan publik terdahulu bila akan mengadakan perikatan (engagement) audit menggantikan akuntan publik pendahulu atau untuk tahun buku yang sama ditunjuk akuntan publik lain dengan jenis dan periode serta tujuan yang berlainan. Akuntan publik pendahulu wajib menanggapi secara tertulis permintaan komunikasi dari akuntan pengganti secara memadai.

**403 Perikatan Asetasi**

 Akuntan publik tidak diperkenankan mengadakan perikatan atestasi yang jenis atestasi dan periodenya sama dengan perikatan yang dilakukan oleh akuntan yang lebih dahulu ditunjuk klien, kecuali apabila perikatan tersebut dilaksanakan untuk memenuhi ketentuan perundang-undangan atau peraturan yang dibuat oleh badan yang berwenang.

**500 Tanggung Jawab dan Praktik Lain**

**501 Perbuatan dan Perkataan yang Mendiskreditkan**

 Anggota tidak diperkenankan melakukan tindakan dan/atau mengucapkan perkataan yang mencemarkan profesi.

**502 Iklan, Promosi dan Kegiatan Pemasaran Lainnya**

 Anggota dalam menjalankan praktik akuntan publik diperkenankan mencari klien melalui pemasangan iklan, melakukan promosi pemasaran dan kegiatan pemasaran sepanjang tidak merendahkan citra profesi.

**503 Komisi dan *Fee* Referal**

1. **Komisi**

Komisi adalah imbalan dalam bentuk uang atau barang atau bentuk lainnya yang diberikan kepada atau diterima dari klien/pihak lain untuk memperoleh perikatan dari klien/pihak lain. Anggota KAP tidak diperkenankan untuk memberikan/menerima komisi apabila pemberian/ penerimaan komisi tersebut dapat mengurangi independensi.

1. **Rujukan (*Fee* Referal)**

Rujukan (*Fee* Referal) adalah imbalan yang dibayarkan/diterima kepada/dari sesama penyedia jasa profesional akuntan publik. Rujukan (*Fee* Referal) hanya diperkenankan bagi sesama profesi.

**504 Bentuk Organisasi dan KAP**

 Anggota hanya dapat berpraktik akuntan publik dalam bentuk organisasi yang diizinkan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku dan/atau yang tidak menyesatkan dan merendahkan citra profesi.”

Sejak 1 Januari 2011, IAPI memberlakukan Kode Etik Profesi Akuntan Publik yang terdiri : Bagian A Prinsip Dasar Etika Profesi yang menetapkan prinsip dasar etika profesi dan memberikan kerangka konseptual untuk penerapan prinsip tersebut dan Bagian B Aturan Etika Profesi yang memberikan ilustrasi mengenai penerapan kerangka konseptual tersebut pada situasi tertentu. Kode etik ini mengacu pada kode etik dari *International Federation of Accountant* (IFAC). Kode etik IAPI yang baru disusun berdasarkan sistematik dalam Sukrisno Agoes (2012:48) sebagai berikut : (IAPI 2008)

“Bagian A berisi Prinsip Dasar Etika Profesi yang terdiri atas :

Seksi 100 Prinsip-Prinsip Dasar Etika Profesi

Seksi 110 Prinsip Integritas

Seksi 120 Prinsip Objektivitas

Seksi 130 Prinsip Kompetensi serta Sikap Kecermatan dan Kehati-hatian Profesional

Seksi 140 Prinsip Kerahasiaan

Seksi 150 Prinsip Perilaku Profesional

Bagian B Aturan Etika Profesi yang terdiri atas :

Seksi 200 Ancaman dan Pencegahan

Seksi 210 Penunjukan Praktisi, KAP, atau Jaringan KAP

Seksi 220 Benturan Kepentingan

Seksi 230 Pendapat Kedua

Seksi 240 Imbalan Jasa profesional dan Bentuk Remunerasi Lainnya

Seksi 250 Pemasaran Jasa Profesional

Seksi 260 Penerimaan Hadian atau Bentuk Keramah-tamahan Lainnya

Seksi 270 Penyimpanan Aset Milik Klien

Seksi 280 Objektivitas Semua Jasa Profesional

Seksi 290 Independensi dalam Perikatan *Assurance* “

**2.1.3 Independensi Auditor**

**2.1.3.1 Pengertian Independensi Auditor**

Independen berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi. Akuntan publik tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun. Christiawan (2002) dalam Elfarini (2007) mengatakan bahwa akuntan publik berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik.

Berdasarkan ketentuan yang dimuat dalam SPAP (2011) PSA No.4 (SA seksi 220.1), standar ini mengharuskan auditor untuk bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaanyan untuk kepentingan umum, dalam hal ini dibedakan dengan auditor yang berpraktik sebagai intern.

Dalam Standar Auditing Seksi 220.1( SPAP:2011) menyebutkan bahwa :

“Independensi bagi seorang akuntan publik artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaanya untuk kepentingan umum”.

 Dengan demikian ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bagaimana pun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya.

Mulyadi (2013:26-27) menyebutkan bahwa :

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

 Independensi berarti 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 mempetimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya, maka audit yang dihasilkan akan sesuai dengan fakta tanpa ada pengaruh dari luar.

Menurut Arens et.al (2012:111) independensi dalam auditing adalah :

*“A member in public practice shall be independence in the performance a professional service as require by standards promulgated by bodies designated by a council.”*

**2.1.3.2 Sudut Pandang Independensi**

Menurut Arens et al dalam Herman Wibowo (2008:111) Independensi dapat diartikan mengambil sudut pandang yang tidak bias. Auditor tidak hanya harus independen dalam fakta, tetapi juga harus independen dalam penampilan.

1. “Independensi dalam fakta *(independence in fact)* ada bila auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang audit. Independensi dalam fakta berarti auditor harus memiliki kejujuran yang tinggi, tidak mengada-ada dalam menyampaikan fakta yang ada, sehingga tidak menimbulkan sikap bias dalam melakukan auditnya.
2. Independensi dalam penampilan *(independence in appearance)* berarti auditor harus mampu menampilkan dirinya untuk tidak menimbulkan pandangan dari pihak lain yang tidak baik pada dirinya, sehingga auditor harus mampu menjaga sikap dengan baik, untuk tidak mudah terpengaruh pada orang lain, sehingga independensi dalam penampilan sangat penting bagi perkembangan profesi auditor.”

Menurut Standar Auditing Seksi 280.2 (SPAP, 2011:43) setiap praktisi yang memberikan jasa *assurance* harus bersikap independen terhadap klien *assurance*. Independensi dalam pemikiran *(independence of mind)* dan independensi dalam penampilan *(independence in appearance).* Penjelasan mengenai independensi dijelaskan dalam seksi 290.8 (SPAP, 2011:46) sebagai berikut :

1. “Independensi dalam Pemikiran

Independensi dalam pemikiran merupakan sikap mental yang memungkinkan pernyataan pemikiran yang tidak dipengaruhi oleh hal-hal yang dapat menggaggu pertimbangan profesional, yang memungkinkan seorang individu untuk memiliki integritas dan bertindak secara objektif, serta menerapkan skeptisisme profesional.

1. Independensi dalam Penampilan

Independensi dalam pemikiran merupakan sikap yang menghindari tindakan atau situasi yang dapat menyebabkan pihak ketiga (pihak yang rasional dan memiliki pengetahuan mengenai semua informasi yang relevan, termasuk pencegahan yang diterapkan) meragukan integritas, objektivitas, atau skeptisisme profesional dari anggota tim assurance, KAP, atau jaringan KAP.”

Independensi dalam pemikiran *(independence of mind)* dan independensi dalam penampilan *(independence in appearance)* sangat dibutuhkan untuk memungkinakan praktisi untuk menyatakan pendapat, atau memberikan kesan adanya pernyataan pendapat, secara tidak bias dan bebas dari benturan kepentingan atau pengaruh pihak lain (SA 280.2).

* + - 1. **Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi**

Faktor-faktor yang dapat mempengaruhi independensi banyak diteliti oleh para peneliti terdahulu. Lin Ling (2014:103) menyebutkan bahwa ada empat faktor yang dapat mempengaruhi independensi, yaitu :

1. *Client importance,*
2. *Non-audit services,*
3. *Auditor tenure, dan*
4. *Client’s affiliation CPA firm.*
	* + 1. **Indikator Independensi**

Menurut Mulyadi (2002:26) bahwa independensi auditor diukur melalui empat proksi, yaitu : lama hubungan dengan klien *(audit tenure)*, tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor *(peer review)*, dan pemberian jasa non-audit.

Sehingga dalam penelitian ini, peneliti menggunakan empat indikator untuk mengukur independensi berdasarkan pendapat Mulyadi (2002:26), yaitu: lama hubungan dengan klien *(audit tenure)*, tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor *(peer review)*, dan pemberian jasa non-audit.

1. Lama Hubungan dengan Klien *(Audit tenure)*

Di Indonesia, masalah *audit tenure* atau masa kerja auditor dengan klien yang sudah diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan No.17/PMK.01/2008 tentang jasa akuntan publik. Keputusan menteri tersebut membatasi masa kerja auditor paling lama 3 tahun untuk klien yang sama, sementara untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) boleh sampai 5 tahun. Hal ini dimaksudkan agar auditor tidak terlalu dekat dengan klien sehingga dapat mencegah terjadinya skandal akuntansi.

1. Tekanan dari Klien

Tekanan dari klien dapat timbul pada situasi konflik antara auditor dengan klien. Situasi konflik dapat terjadi ketika antara auditor dengan manajemen atau klien tidak sependapat dengan beberapa aspek hasil pelaksanaan pengujian laporan keuangan. Klien berusaha mempengaruhi fungsi pengujian laporan keuangan yang dilakukan auditor dengan memaksa auditor untuk melakukan tindakan yang melanggar standar auditing, termasuk dalam pemberian opini yang tidak sesuai dengan keadaan klien.

Dalam menjalankan fungsinya, auditor sering mengalami konflik kepentingan dengan manajemen perusahaan. Manajemen mungkin ingin operasi perusahaan atau kinerjanya tampak berhasil yakni tergambar melalui laba yang tinggi dengan maksud untuk menciptakan penghargaan. Untuk mencapai tujuan tersebut tidak jarang manajemen perusahaan melakukan tekanan kepada auditor sehingga laporan keuangan auditan yang dihasilkan itu sesuai dengan keinginan klien. Pada situasi ini, auditor mengalami dilema. Pada satu sisi, jika auditor mengikuti keinginan klien maka ia melanggar standar profesi. Tetapi jika auditor tidak mengikuti klien maka klien dapat menghentikan penugasan atau mengganti KAP auditornya.

1. Telaah dari Rekan Auditor *(peer review)*

Pekerjaan auditor juga perlu di*review* atau ditelaah oleh sesama rekan auditor. *Peer review* ini bertujuan untuk menentukan dan melaporkan apakah KAP yang ditelaah telah mengembangkan prosedur dan kebijakan yang cukup atas ke-5 elemen pengendalian mutu dan menerapkannya dalam praktik. *Review* diadakan setiap 3 tahun, dan biasanya dilakukan oleh KAP yang dipilih oleh kantor yang di-*review*.

 Oleh karena itu, pekerjaan akuntan publik dan operasi Kantor Akuntan Publik perlu dimonitor dan di”audit” guna menilai kelayakan desain sistem pengendalian kualitas dan kesesuaiannya dengan standar kualitas yang diisyaratkan sehingga output yang dihasilkan dapat mencapai standar kualitas yang tinggi. *Peer review* sebagai mekanisme monitoring dipersiapkan oleh auditor dapat meningkatkan kualitas jasa akuntansi dan audit. *Peer review* dirasakan memberikan manfaat baik bagi klien, Kantor Akuntan Publik yang di-*review* dan auditor yang terlibat dalam tim *peer review*. Manfaat yang diperoleh dari peer review antara lain mengurangi risiko litigasi, memberikan pengalaman positif, mempertinggi moral pekerja, memberikan *competitive edge* dan lebih meyakinkan klien atas kualitas jasa yang diberikan.

1. Pemberian Jasa Non-Audit

Selain memberikan jasa audit, suatu Kantor Akuntan Publik dapat pula memberikan jasa non audit kepada kliennya. Pemberian jasa non audit ini dapat menurunkan independensi auditor karena auditor menjalankan perangkapan fungsi dan hal ini berarti auditor telah terlibat dalam aktivitas manajemen klien. Jika pada saat dilakukan pengujian laporan keuangan klien, ditemukan kesalahan yang berkaitan dengan jasa yang diberikan auditor tersebut, kemudian auditor tidak mau reputasinya buruk karena dianggap memberikan alternatif yang tidak baik bagi kliennya maka hal ini dapat mempengaruhi kualitas audit dari auditor tersebut.

* + 1. **Kompetensi Auditor**

**2.1.4.1 Pengertian Kompetensi Auditor**

H.S.Munawir (2012:32) mendefinisikan kompetensi auditor sebagai berikut :

“Kompetensi adalah suatu kemampuan, keahlian (pendidikan dan pelatihan), dan berpengalaman dalam memahami kriteria dan dalam menentukan jumlah bahan bukti yang dibutuhkan untuk dapat mendukung kesimpulan yang akan diambilnya.”

Standar umum pertama (SA seksi 210 dalam SPAP 2001:210.1) menyebutkan bahwa :

“Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor”.

Sedangkan standar umum ketiga (SA seksi 230 dalam SPAP, 2001) menyebutkan bahwa :

“Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalitasya dengan cermat dan seksama *(due proffesional care)”.*

Menurut Arens dkk dalam Amir Abadi jusuf (2012:74) mengartikan kompetensi adalah sebagai berikut :

“Kompetensi merupakan pengetahuan dan keterampilan yang dibutuhkan yang bertujuan mencapai tugas-tugas yang mengidentifikasi tugas setiap orang.”

Menurut Mulyadi (2010:58) :

“Kompetensi menunjukkan terdapatnya pencapaian dan pemeliharaan suatu tingkatan dan pengetahuan yang memungkinkan seorang anggota untuk memberikan jasa dengan kemudahan dan kecerdikan”.

Arens dkk, (2008:5) menyatakan bahwa auditor harus memiliki kualifikasi untuk memahami kriteria yang digunakan dan harus kompeten untuk mengetahui jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat setelah memeriksa bukti itu. Dalam melakukan audit, seorang auditor harus memiliki mutu personal yang baik, pengetahuan yang memadai, serta keahlian khusus di bidangnya. Kompetensi berkaitan dengan keahlian profesional yang dimiliki oleh auditor sebagai hasil dari pendidikan formal, ujian profesional maupun keikutsertaan dalam pelatihan, seminar, simposium (Suraida, 2005). Lee dan Stone (1995) dalam Elfarini (2007), mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif.

* + - 1. **Standar Kompetensi**

Berdasarkan pengertian di atas bahwa kompetensi menunjukkan tingkat pengetahuan dan kemampuan auditor dalam melakukan auditnya, sama halnya dengan standar umum ketiga yang menyatakan bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

Hal-hal di atas dimuat dalam SPAP (2011) PSA No.04 (SA seksi 230.1) :

1. Standar ini menuntut auditor independen untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya dengan menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menekankan tanggung jawab setiap profesional yang bekerja dalam organisasi auditor independen untuk mengamati standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.
2. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menyangkut apa yang dikerjakan auditor dan bagaimana kesempurnaan pekerjaan tersebut.
3. Seorang auditor harus memiliki “tingkat keterampilan yang umum dimiliki” oleh auditor pada umumnya dan harus menggunakan keterampilan tersebut dengan “kecermatan dan keseksamaan yang wajar
4. Para auditor harus ditugasi dan disupervisi sesuai dengan tingkat pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan sedemikian rupa sehingga mereka dapat mengevaluasi bukti audit yang mereka periksa.”
	* + 1. **Indikator Kompetensi**

Menurut Mulyadi (2010:58) bahwa dalam prinsip Etika Profesi Ikatan Akuntan Indonesia (Prinsip kelima : Kompetensi dan kehati-hatian profesional) kompetensi diperoleh dari pendidikan dan pengalaman. Dalam semua penugasan dan dalam semua tanggung jawabnya, setiap anggota harus melakukan upaya untuk mencapai tingkat kompetensi yang akan meyakinkan bahwa kualitas jasa yang diberikan memenuhi tingkatan profesionalisme tinggi seperti diisyaratkan oleh prinsip etika. Sedangkan berdasarkan kontruk yang dikemukakan oleh De Angelo (1981) dalam Kusharyanti (2002) kompetensi diproksikan dalam dua hal, yaitu pengetahuan dan pengalaman.

Berdasarkan uraian di atas, maka dalam penelitian ini peneliti menggunakan tiga indikator, yaitu pengetahuan, pengalaman, dan pendidikan.

1. Pengetahuan

Standar Profesi Akuntan Publik (IAI : 2011) tentang standar umum, menjelaskan bahwa dalam melakukan audit, auditor harus memiliki keahlian dan struktur pengetahuan yang cukup. Meinhard *et.al,* dalam Harkinto, (2004:35) mengatakan bahwa pengetahuan diukur dari seberapa tinggi pendidikan seorang auditor karena dengan demikian auditor akan mempuyai semakin banyak pengetahuan mengenai bidang yang dikuasainya dan dapat mengetahui berbagai macam masalah secara lebih mendalam, selain itu auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks.

1. Pengalaman

Dalam standar umum pertama point ketiga audit menuntut keahlian dan profesionalisme yang tinggi. Keahlian tersebut tidak hanya dipengaruhi oleh pendidikan formal tetapi faktor lain yang mempengaruhinya adalah pengalaman. Menurut Tubbs (1992) dalam Mayangsari (2003) Auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan dalam hal :

1. Mendeteksi kesalahan
2. Memahami kesalahan secara akurat
3. Mencari penyebab kesalahan.

Hasilnya menunjukkan bahwa semakin berpengalaman auditor, mereka semakin peka terhadap kesalahan, semakin peka dengan kesalahan yang tidak biasa dan semakin memahami dengan hal-hal lain yang berkaitan dengan kesalahan yag ditentukan. Kompetensi dalam audit dan akuntansi diantaranya termasuk pelatihan dan pengalaman yang memadai dalam semua aspek dari pekerjaan seorang auditor. Libby dan Frederick (1990) dalam (Mansouri et.al, 2009:18) menemukan bahwa auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik. Mereka juga lebih mampu memberikan penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mngelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasari.

1. Pendidikan

Auditor ditekankan untuk mengikuti pendidikan profesional program akuntansi untuk memastikan bahwa mereka tetap mengikuti ide-ide terbaru dan teknik dalam audit dan akuntansi. Mansouri *et.al* (2009:18) menyebutkan bahwa auditor diharapkan oleh pihak ketiga memiliki pelatihan akademik di bidang akuntansi, perpajakan, audit dan yang lainnya yang berkaitan dengan profesi mereka. Selain itu mereka harus menerima pelatihan lebih lanjut, baik formal maupun informal, sepanjang karier mereka. Pencapaian keahlian sendiri dalam akuntansi dan auditing dimulai dengan pendidikan formal. Dalam IAI 2001 menyatakan bahwa untuk memenuhi persyaratan sebagai profesional, auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup. Pendidikan dalam arti luas meliputi pendidikan formal, pelatihan atau pendidikan berkelanjutan.

* + 1. **Objektivitas Auditor**

**2.1.5.1 Pengertian Objektivitas Auditor**

Objektivitas adalah suatu keyakinan, kualitas yang memberikan nilai bagi jasa atau pelayanan auditor. Objektivitas merupakan salah satu ciri yang membedakan profesi akuntan dengan profesi yang lain.

Objektivitas menurut Nungky Nurmalita Sari (2011:44):

“Objektivitas merupakan sikap auditor untuk dapat bertindak adil, tidak terpengaruh oleh hubungan kerja sama dan tidak memihak kepentingan siapapun, sehingga auditor dapat diandalkan dan dapat dipercaya. Auditor harus dapat mengungkapkan kondisi sesuai fakta yaitu dengan mengemukakan pendapat adanya, tidak mencari-cari kesalahan, mempertahankan kriteria, dan menggunakan pikiran yang logis.”

Prinsip objektivitas menurut seksi 120.1 (SPAP, 2011:9) menyebutkan bahwa :

“Prinsip objektivitas mengharuskan praktisi untuk tidak membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak dari pihak-pihak lain memengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya.”

Objektivitas menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2009:52) adalah :

“Harus bebas dari masalah benturan kepentingan *(konflict of interest)* dan tidak boleh membiarkan faktor salah saji yang diketahuinya atau mengalihkan pertimbangannya kepada pihak lain.”

 Prinsip objektivitas menetapkan suatu kewajiban bagi auditor (akuntan publik) untuk tidak memihak, jujur secara intelektual, dan bebas dari konflik kepentingan (Wayan, 2005). Menurut Wibowo (2006) auditor menunjukkan objektivitas profesional pada tingkat yang tertinggi ketika mengumpulkan, mengevaluasi, dan melaporkan informasi kegiatan atau proses yang sedang diuji. Auditor melakukan penilaian yang seimbang atas semua kondisi yang relevan dan tidak terpengaruh oleh kepentingannya sendiri atau kepentingan orang lain dalam membuat keputusan.

Objektivitas merupakan kebebasan sikap mental yang harus dipertahankan oleh auditor dalam melakukan audit, dan auditor tidak boleh membiarkan pertimbangan auditnya dipengaruhi oleh orang lain (Kusumah, 2008). Setiap auditor harus menjaga objektivitas dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajibannya (Prinsip Etika Profesi Ikatan Akuntan Indonesia, 1998 dalam Mulyadi, 2002). Dalam prinsip tersebut dinyatakan objektivitas adalah suatu kualitas yang memberikan nilai atas jasa yang diberikan. Prinsip objektivitas mengharuskan anggota bersikap adil, tidak memihak, jujur secara intelektual, tidak berprasangka, serta bebas dari benturan kepentingan atau berada di bawah pengaruh pihak lain.

Berdasarkan dari beberapa pendapat di atas, maka dapat disimpulkan pengertian dari objektivitas, yaitu kebebasan sikap mental yang seharusnya dipertahankan oleh auditor dalam melakukan pemeriksaan audit, dan auditor tidak boleh membiarkan pertimbangan auditnya dipengaruhi oleh lingkungan sekitar tempat auditor tersebut bekerja atau bahkan tidak boleh membiarkan pertimbangan auditnya dipengaruhi oleh orang lain sekalipun mempunyai kekerabatan yang sangat erat dengan auditor tersebut, sehingga kejujuran atas hasil audit mereka dapat diyakini dan bukan merupakan hasil kompromi yang dapat menimbulkan konflik di dalam manajemen itu sendiri.

* + - 1. **Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Objektivitas.**

Dalam penelitiannya Asri Indah Purwanti (2009:61-62) memmaparkan beberapa hal yang dapat mempengaruhi objektivitas auditor diantaranya sebagai berikut :

1. “Kualitas Auditor

Kualitas auditor merupakan kemampuan profesional individu auditor dalam melakukan pekerjaanya. Di samping itu kualitas auditor ini diukur melalui indikator pendidikan formal dan pendidikan non formal.

1. Ukuran Klien

Ukuran klien meliputi nama besar klien dan klien dengan rata-rata aset dengan nilai yang cukup besar.

1. Ikatan Kepentingan Keuangan dan Hubungan Usaha dengan Klien

Hubungan keuangan dengan klien dapat mempengaruhi objektivitas dan bisa mengakibatkan bahwa objektivitas tidak dapat dipertahankan. Dengan adanya kepentingan keuangan, seorang auditor jelas berkepentingan dengan laporan audit yang akan dikeluarkan.

1. Ketaatan terhadap Ketentuan

Ketaatan terhadap ketentuan-ketentuan yang berlaku bagi auditor, tingkat ketaatan auditor terhadap aturan-aturan dan ketentuan-ketentuan yang ada akan sangat mempengaruhi objektivitasnya dalam melakukan audit.

1. Jasa Non Audit

Semakin besarnya peranan seorang auditor pada dunia bisnis, maka dalam praktiknya tidak hanya memberikan jasa audit saja dalam pelayanan mereka terhadap masyarakat. Jasa-jasa lain yang disediakan misalnya jasa perpajakan, jasa konsultasi manajemen, serta jasa akuntansi dan pembukuan (Messier,2006). Pemberian jasa lain ini memungkinkan hilangnya objektivitas seorang auditor karena cenderung memihak kepada kliennya.

1. *Audit Fee*

*Audit Fee* mungkin merupakansebagian kecil dari total pendapatan kantor akuntan publik tersebut, karena meskipun pendapatan atau imbalan atas jasa audit bukan satu-satu nya sumber pendapatan dari sebuah kantor akuntan, namun imbalan dari klien tersebut bisa menjadi pendapatan besar bahkan terbesar dari total pendapatannya.

1. Ukuran Lembaga Audit

Ukuran lembaga audit yaitu, ukuran besarnya dan sejauh mana tinggi nya mutu yang dihasilkannya. Jika lembaga audit tersebut kredibel di mata publik maka hal tersebut akan membuat para auditornya semakin objektif dalam mengaudit, sebab dia selalu mempertimbangkan besarnya dan kredibel lembaga tempat dia bekerja.

1. Lamanya Hubungan Audit

Lamanya hubungan audit yaitu, lamanya jalinan kerja sama dalam proses audit dengan klien audit, hal ini bisa mempengaruhi objektivitas auditor karena dimungkinkan sudah adanya hubungan-hubungan interpersonal dengan klien audit.

1. Jangka Waktu Audit

Jangka waktu audit yaitu, lama waktu dan target proses audit yang diberikan klien kepada auditor, jika klien menginnginkan hasil audit yang berkualitas akan tetapi waktu yang diberikan terlalu cepat akan memungkinkan menyulitkan auditor dalam mengaudit, dengan hal seperti ini memungkinkan auditor akan bertindak tidak sesuai standar dalam mengaudit, hasilnya hal tersebut akan mempengaruhi objektivitas auditor. “

* + - 1. **Indikator Objektivitas**

Menurut Nungky Nurmalita Sari, (2011:44) indikator pengukuran objektivitas auditor dibagi menjadi dua, diantaranya sebagai berikut :

1. “Bebas dari benturan kepentingan

Auditor tidak boleh terlibat atas kepentingan pribadi maupun kelompok yang mengambil keuntungan di dalamnya selama proses audit berjalan dan sampai selesai.

1. Pegungkapan kondisi sesuai fakta

Auditor harus mengungkapkan kondisi yang terjadi sesungguhnya pada objek auditnya, auditor tidak boleh membuat atau sengaja menutup-nutupi segala bentuk kecurangan yang ada di dalamnya, auditor juga harus mampu menunjukkan kondisi yang sebenarnya dan bukti yang nyata.”

* + 1. **Kualitas Audit**

**2.1.6.1 Pengertian Kualitas Audit**

Menurut Boyton, et al (2006:7) kualitas audit adalah sebagai berikut :

“Kualitas jasa sangat penting untuk menghasilkan bahwa profesi bertanggung jawab kepada klien, masyarakat umum dan aturan-aturan. Kualitas audit mengacu pada standar yang berkenaan pada kriteria atau ukuran mutu pelaksanaan serta dikaitkan dengan tujuan yang hendak dicapai dengan menggunakan prosedur yang berkaitan.”

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A.Arens (2012:105) menyatakan kualitas audit :

*“Audit quality means how tell an audit detects an report material misstatemet in financial statement. The detection aspect is a reflection of auditor competence, while reporting is a reflection of ethic or auditor integrity, particulary independence .”*

De Angelo (1981) dalam Alim et. al (2010) mendefinisikan kualitas audit sebagai berikut :

“Kemampuan auditor mendeteksi kesalahan pada laporan keuangan dan melaporkannya kepada pengguna laporan keuangan tersebut, peluang mendeteksi kesalahan tergantung pada kompetensi auditor sedangkan keberanian auditor melaporkan adanya kesalahan pada laporan keuangan tergantung pada independensi auditor.”

 Jadi dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan suatu probabilitas dimana auditor menemukan dan melaporkan adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi klien. Defini tersebut memecah kualitas audit menjadi dua komponen yaitu :

1. Kemungkinan auditor menemukan adanya salah saji. Di sini dapat dilihat bagaimana kompetensi auditor dan tindakan sementara apa yang akan dilakukan.
2. Tindakan yang tepat dalam menangani salah saji tersebut berkaitan dengan objektivitas auditor, skeptisisme profesional, dan kemandirian.

Berdasarkan uraian di atas tergambar bahwa audit memiliki fungsi sebagai proses untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajer dan para pemegang saham dengan menggunakan pihak luar untuk memberikan pengesahan terhadap laporan keuangan. 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 auditor harus menghasilkan audit yang berkualitas sehingga dapat mengurangi ketidakselarasan yang terjadi antar pihak manajemen dan pemilik (Elfarini, 2007).

* + - 1. **Standar Pengendalian Kualitas Audit**

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley (2002:51) menyatakan terdapat lima elemen pengendalian kualitas yaitu :

1. “Independensi, integritas, dan objektivitas;
2. Manajemen sumber daya manusia;
3. Penerimaan serta kelanggengan klien dengan penugasannya;
4. Kinerja atas penugasan; dan
5. Pemantauan.”

Dalam menjalakan profesinya, auditor harus berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Standar auditing adalah sepuluh standar yang ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), yang terdiri dari standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan beserta interpretasinya. Standar auditing yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia dalam SPAP per 31 Maret 2011 (150.1-150.2)adalah sebagai berikut :

1. **“Standar Umum**
2. Audit harus dilakukan 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 digunakan asisten harus disupervisi sebagaimana mestinya.
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 sebelumya.
12. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
13. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa penyataan demikian tidak diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak 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.”

Dalam paragraf 1 SPAP SA Seksi 161 dijelaskan bahwa dalam penugasan audit, auditor independen bertanggung jawab untuk mematuhi standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntansi Indonesia. Seksi 202 Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik mengharuskan anggota Ikatan Akuntansi Indonesia yang berpraktik sebagai auditor independen memenuhi standar auditing jika berkaitan dengan audit atas laporan keuangan. Kantor akuntan publik juga harus memenuhi standar auditing yang telah ditetapkan IAI dalam pelaksanaan audit. Standar auditing yang ditetapkan IAI berkaitan dengan pelaksanan penugasan audit secara individual, standar pengendalian mutu berkaitan dengan pelaksanaan praktik audit kantor akuntan publik secara keseluruhan.

Menurut PSPM No.1 (SPAP:2011), KAP wajib mempertimbangkan setiap unsur pengendalian mutu, sejauh diterapkan dalam prakteknya dalam menetapkan kebijakan dan prosedur pengendalian mutunya. Untuk memenuhi ketentuan tersebut KAP wajib membuat kebijakan dan prosedur pengendalian mutu mengenai :

1. “Indepedensi, yang memberikan keyakinan memadai bahwa pada setiap lapis oerganisasi, semua staf profesional mempertahankan independensi sebagaimana diatur dalam Aturan Etika Akuntan Publik secara rinci. Aturan etika No. 1 integritas, objektivitas dan independensi memuat contoh-contoh penerapan yang berlaku untuk akuntan publik.
2. Penugasan personel, yang memberikan keyakinan memadai bahwa penugasan akan dilaksanakan oleh staf profesional yang memiliki tingkat pelatihan dan keahlian teknis untuk penugasan tersebut.
3. Konsultasi, yang memberikan keyakinan memadai bahwa personel akan memperoleh informasi yang memadai sesuai yang dibutuhkan dari orang yang memiliki tingkat pengetahuan, kompetensi dan pertimbangan *(judgement)* yang memadai.
4. Supervisi, yang memberikan keyakinan memadai bahwa pelaksanaan perikatan memenuhi standar mutu yang ditetapkan oleh KAP. Lingkup supervisi den *review* yang sesuai pada suatu kondisi tertentu, tergantung atas beberapa fakor antara lain kerumitan masalah, kualifikasi staf pelaksana perikatan serta lingkup konsultasi yang tersedia dan yang telah digunakan.
5. Pemekerjaan *(Hiring)*, yang memberikan keyakinan memadai bahwa semua staf profesionalnya memiliki karakteristik yang tepat sehingga memungkinkan mereka melakukan perikatan secara kompeten.
6. Pengembangan profesional, yang memberikan keyakinan memadai bahwa semua personel memiliki pengetahuan memadai sehingga memungkinkan mereka memenuhi tanggung jawabnya.
7. Promosi *(advancement)*, yang memberikan keyakinan memadai bahwa semua personel terseleksi untuk promosi, memiliki kualifikasi seperti yang diisyaratkan untuk menerima tanggung jawab yang lebih tinggi.
8. Penerimaan dan keberlanjutan klien, yang memberikan keyakinan memadai bahwa perikatan dari klien akan diterima atau dilanjutkan untuk meminimumkan hubungan denga klien yang manajemennya yang tidak memiliki integritas.
9. Inspeksi, yang memberikan keyakinan memadai bahwa prosedur yang berhubungan dengan unsur-unsur pengendalian mutu seperti tersebut pada butir a sampai dengan butir h telah diterapkan secara efektif.”
	* + 1. **Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit**
10. **Kompetensi**

Menurut SPAP (2011:210.1), Standar umum pertama menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor, sedangkan standar umum ketiga menyebutkan bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, audit wajib menggunakan kemahiran profesionalitasnya, dengan cermat dan saksama *(due proffesional care).*

Menurut peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor : PER—1274/K/JF/2010 tentang pendidikan, pelatihan, dan sertifikasi auditor aparat pengawasan intern pemerintah diatur dalam pasal 3 dan 4 yaitu :

1. Pasal 3
2. Diklat auditor bertujuan untuk meningkatkan pengetahuan, keahlian/keterampilan, da sikap profesional dengan dilandasi kepribadian dan etika agar dapat melaksanakan tugas-tugas pengawasan secara profesional, efisien dan efektif serta sesuai dengan peraturan perundang-undangan.
3. Sertifikasi auditor bertujuan untuk menentukan kelayakan dalam memenuhi syarat kompetesi.
4. Pasal 4
5. Sasaran diklat auditor adalah terwujudnya auditor yang :
* Memiliki pengetahuan, keahlian/keterampilan dan sikap profesional sesuai dengan standar kompetensi auditor.
* Mampu megimplementasikan pengetahuan, keahlian/keterampilan, dan sikap profesional yang dimiliki dalam melaksanakan tugas-tugas pengawasan secara efisien dan efektif; dan
* Mampu memelihara dan mengembangkan pengetahuan, keahlian/keterampilan dan sikap profesional secara berkelanjutan sesuai dengan kemajuan ilmu pengetahuan dan teknologi di bidang pengawasan.
1. Sasaran setifikasi auditor adalah terwujudnya pegawai yang mempunyai sertifikat auditor yang dapat melaksanakan tugas-tugas pengawasan intern pemerintah secara profesional efisien, efektif, dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan.
2. **Tekanan Waktu**

Dalam setiap melakukan kegiatan audit, auditor akan menemukan adanya suatu kendala dalam menentukan waktu untuk mengeluarkan hasil audit yang akurat dan sesuai dengan aturan yang ditetapkan. Tekanan waktu yang dialami oleh auditor ini dapat berpengaruh terhadap menurunnya kualitas audit karena auditor dituntut untuk menghasilkan hasil audit yang baik dengan waktu yang telah dijanjikan dengan klien.

Menurut De Zoort dan lord (1997) dalam Andini (2011), yang menyebutkan bahwa saat menghadapi tekanan anggaran waktu, auditor akan memberikan respon dengan dua cara yaitu, fungsional dan disfungsional. Tipe fungsional adalah perilaku auditor untuk bekerja lebih baik dan menggunakan waktu sebaik-baiknya, sedangkan tipe disfungsional adalah perilaku auditor yang membuat penurunan kualitas audit. Penurunan kualitas audit ini disebabkan adanya faktor dalam pembatasan pengumpulan bukti yang dilakukan oleh auditor, yaitu faktor biaya dan waktu. Herningsih (2001) dalam Amalia Yuliana dkk, (2009), auditor dituntut untuk melakukan efisiensi biaya dan waktu dalam melaksanakan audit. Tekanan waktu memiliki dua dimensi sebagai berikut :

1. Time Budget Pressure merupakan keadaan dimana auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun, atau terdapat pembatasan waktu dalam anggran yang sangat ketat.
2. Time Deadline Pressure merupakan kondisi dimana auditor dituntut untuk menyelesaikan tugas audit tepat pada waktunya.
3. **Pengalaman Kerja**

Standar umum pertama dalam SPAP (2011:210.1) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai seorang auditor. Dalam melaksanakan audit untuk sampai pada suatu pernyataan pendapat, auditor harus senantiasa bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan bidang auditing. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formalnya, yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman dan selanjutnya dalam praktik audit. Pengalaman kerja auditor adalah pengalaman yang dilakukan auditor dalam melakukan audit yang dilihat dari segi lamanya bekerja sebagai auditor dan banyaknya tugas pemeriksaan yang telah dilakukan.

 Pengalaman menurut Mulyadi (2002), seorang auditor harus mempunyai pengalaman dalam kegiatan auditnya, pendidikan formal dan pengalaman kerja dalam profesi akuntan merupakan dua hal penting dan saling melengkapi. Pemerintah mensyaratkan pengalaman kerja sekurang-kurangnya tiga tahun sebagai akuntan dengan reputasi baik di bidang audit bagi akuntan yang ingin memperoleh ijin praktik dalam profesi akuntan publik.

Menurut Arens (2008:42) sesuai standar umum yang pertama biasanya diinterpretasikan sebagai keharusan bagi auditor untuk memiliki pendidikan formal di bidang auditing dan akuntansi, memiliki pengalaman praktik yang memadai bagi pekerjaan yang sedang dilakukan, serta mengikuti pendidikan profesional yang berkelanjutan.

1. **Etika**

Menurut S. Munawir (1984) dalam Nugraha Agung dan Eka Putra (2012:11), etika adalah suatu prinsip moral dan perbuatan yang menjadi landasan bertindaknya seseorang sehingga apa yang dilakukannya dipandang oleh masyarakat sebagai perbuatan yang terpuji dan meningkatkan martabat dan kehormatan seseorang.

Kode Etik Akuntan Indonesia dapat diartikan :

1. Sebagai suatu sistem prinsip-prinsip moral dan pelaksanaan peraturan yang memberikan pedoman kepada akuntan dalam berhubungan dengan klien, masyarakat dan akuntan lain sesama profesi.
2. Suatu alat atau sarana untuk memberikan keyakinan kepada klien, pemakai laporan keuangan dan masyarakat pada umumya tentang kualitas atau mutu jasa yang diberikan oleh akuntan.

Sejak 1 Januari 2011, IAPI memberlakukan Kode Etik Profesi Akuntan Publik yang terdiri : Bagian A Prinsip Dasar Etika Profesi yang menetapkan prinsip dasar etika profesi dan memberikan kerangka konseptual untuk penerapan prinsip tersebut dan Bagian B Aturan Etika Profesi yang memberikan ilustrasi mengenai penerapan kerangka konseptual tersebut pada situasi tertentu. Kode etik ini mengacu pada kode etik dari *International Federation of Accountant* (IFAC). Kode etik IAPI yang baru disusun berdasarkan sistematik dalam Sukrisno Agoes (2012:48) sebagai berikut : (IAPI 2008)

“Bagian A berisi Prinsip Dasar Etika Profesi yang terdiri atas :

Seksi 100 Prinsip-Prinsip Dasar Etika Profesi

Seksi 110 Prinsip Integritas

Seksi 120 Prinsip Objektivitas

Seksi 130 Prinsip Kompetensi serta Sikap Kecermatan dan Kehati-hatian Profesional

Seksi 140 Prinsip Kerahasiaan

Seksi 150 Prinsip Perilaku Profesional

Bagian B Aturan Etika Profesi yang terdiri atas :

Seksi 200 Ancaman dan Pencegahan

Seksi 210 Penunjukan Praktisi, KAP, atau Jaringan KAP

Seksi 220 Benturan Kepentingan

Seksi 230 Pendapat Kedua

Seksi 240 Imbalan Jasa profesional dan Bentuk Remunerasi Lainnya

Seksi 250 Pemasaran Jasa Profesional

Seksi 260 Penerimaan Hadian atau Bentuk Keramah-tamahan Lainnya

Seksi 270 Penyimpanan Aset Milik Klien

Seksi 280 Objektivitas Semua Jasa Profesional

Seksi 290 Independensi dalam Perikatan *Assurance* “

1. **Independensi**

Independensi menurut standar umum SA seksi 220 dalam SPAP (2011) PSA No.4, mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (dibedakan dalam hal ia praktik sebagai auditor intern). Dengan demikian, ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapa pun, sebab bagaimana pun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya. Namun, independensi dalam hal ini tidak berarti seperti sikap seorang penuntut dalam perkara pengadilan, namun lebih dapat disamakan dengan sikap tidak memihaknya seorang hakim.

 Auditor mengakui kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas laporan auditor independen, seperti calon-calon pemilik dan kreditur. Independensi menurut Arens dkk, (2008:111) berarti mengambil sudut pandang yag tidak bias. Auditor tidak hanya harus independen dalam fakta, tetapi juga harus independen dalam penampilan. Independensi dalam fakta *(independent in fact)* ada bila auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang proses audit, sedangkan independensi dalam penampilan *(independent in appearance)* adalah hasil dari interpretasi lain atas independensi ini. Independensi menurut Mulyadi (2002:26-27) berarti 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 objektiv tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

 Unike (2007) dalam Indrawan (2010) menyatakan bahwa independensi dapat diproksikan menjadi empat indikator, yaitu :

1. Lama hubungan dengan klien
2. Tekanan dari klien
3. Telaah dari rekan auditor, dan
4. Pemberian jasa non audit.
	* + 1. **Langkah-langkah yang dilakukan untuk Meningkatkan Kualitas Audit**

Menurut Nasrullah Djamil (2005:18) dalam Riyan Hidayah (2011:30) kualitas audit dinilai melalui sejumlah unit standarisasi dari bukti audit yang diperoleh oleh auditor eksternal, dan kegagalan audit dinyatakan juga sebagai kegagalan auditor independen untuk mendeteksi suatu kesalahan material. Langkah-langkah yang dapat dilakukan untuk meningkatkan kualitas audit diantaranya :

1. “Perlunya melanjutkan pendidikan profesionlanya bagi suatu tim audit, sehingga mempunyai keahlian dan pelatihan yang memadai untuk melaksanakan audit.
2. Dalam hubungannya dengan penugasan audit selalu mempertahankan sikap independensi dalam sikap mental, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaanya untuk kepentingan umum sehingga ia tidak dibenarkan untuk memihak kepada kepentingan siapa pun.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor tersebut menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan saksama, maksudnya petugas audit agar mendalami standar pekerjaan lapangan dan standar laporan dengan semestinya. Penerapan kecermatan dan keseksamaan diwujudkan dengan melakukan *review* secara kritis pada setiap tingkat supervisi terhadap pelaksanaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan.
4. Melakukan perencanaan pekerjaan audit dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten maka diliakukan supervise dengan semestinya. Kemudian dilakukan pengendalian dan pencatatan untuk semua pekerjaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan.
5. Melakukan pemahaman yang memadai atas stuktur pengendalian intern klien untuk dapat membuat perencanaan audit, menentukan sifat, saat lingkup pengujian yang akan dilakukan.
6. Memperoleh bukti audit yang cukup dan kompeten melalui inspeksi, pengamatan, pengujian pertanyaan, konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas jasa laporan keuangan auditan.
7. Membuat laporan audit yang menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai prinsip-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.”

* + - 1. **Proses Audit Laporan Keuangan**

Auditor harus menentukan tujuan-tujuan audit yang tepat dan bahan bukti yang dikumpulkan untuk mencapai tujuan-tujuan tersebut setiap kali melakukan pengauditan. Untuk melakukan ini, auditor menjalankan sebuah proses audit, yang mana merupakan sebuah metodologi yang sangat jelas untuk pengorganisasian sebuah audit untuk meyakinkan bahwa bukti yang dikumpulkan memadai dan tepat serta semua tujuan audit yang diperlukan telah dinyatakan dengan jelas dan terpenuhi Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens, dalam Amir Abadi Jusuf (2011:131).

Menurut Sukrisno Agoes dan Estralita Trisnawati (2015:5) proses pemeriksaan laporan audit mencakup beberapa hal sebagai berikut :

1. “ Perencanaan dan Perancangan Pendekatan Audit *(Plan and Design an Audit Approach)* yang meliputi :
2. Mengidentifikasi alasan klien untuk diperiksa, dengan mengetahui maksud penggunaan laporan audit dan pihak-pihak pengguna laporan keuangan.
3. Melakukan kunjungan ke tempat klien untuk :
4. Mengetahui latar belakang bidang usaha klien
5. Memahami struktur pengendalian internal klien
6. Memahami sistem administrasi pembukuan
7. Mengukur volume bukti transaksi/dokumen untuk menentukan biaya, waktu, dan luas pemeriksaan.
8. Mengajukan proposal audit kepada klien.

Untuk klien lama, dilakukan penelaahan kembali apakah ada perubahan-perubahan yang signifikan. Sedangkan untuk klien baru, jika tahun sebelumnya diaudit oleh akuntan lain, maka diberitahukan apakah ada keberatan profesional dari akuntan terdahulu.

1. Mendapatkan informasi tentang kewajiban hukum klien.
2. Menentukan materialitas dan risiko audit yang dapat diterima dan risiko bawaan.
3. Mengembangkan rencana dan program audit menyeluruh yang mencakup :
4. Menyiapkan staf yang bergabung dalam tim audit
5. Membuat program audit termasuk tujuan audit *(audit objective)* dan prosedur audit *(audit procedure)*, serta
6. Menentukan rencana dan jadwal kerja.
7. Pengujian atas Pengendalian dan Pengujian Transaksi *(Test of Controls dan Transaction).*
8. Pengujian substantif atas transaksi *(substantive test)* adalah prosedur yang dirancang untuk menguji kekeliruan atau ketidakberesan dalam bentuk uang/rupiah yang memengaruhi penyajian saldo-saldo laporan keuangan yang wajar.
9. Pengujian pengendalian *(test of control)* adalah prosedur yang dirancang untuk memverifikasi apakah sistem pengendalian dilaksanakan sebagaimana yang telah ditetapkan.
10. Pelaksanaan Prosedur Analitis dan Pengujian Terinci atas Saldo *(Perform Analytical Procedures and Test of Detail of Balances).*

Prosedur analitis mencakup perhitungan rasio oleh auditor untuk dibandingkan dengan rasio periode sebelumnya dan data lain yang berhubungan. Pengujian terinci atas saldo *(test of detail of balances)* berfokus pada saldo akhir buku besar (baik untuk pos neraca maupun laba rugi), tetapi penekanan utama dilakukan pada pengujian terinci atas saldo pada neraca.

1. Penyelesaian Audit *(Complete the Audit)* yang meliputi :
2. Menelaah kewajiban bersyarat *(contingent liabilities).*
3. Menelaah peristiwa kemudian *(subsequent events).*
4. Mendapatkan bahan bukti akhir, misalnya surat pernyataan klien.
5. Mengisi daftar periksa audit *(audit check list).*
6. Menyiapkan surat manajemen *(management letter).*
7. Menerbitkan laporan audit.
8. Mengkomunikasikan hasil audit dengan komite audit dan manajemen.”

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens, dalam Amir Abadi Jusuf (2011:131-134) menjelaskan proses audit memiliki empat fase spesifik yaitu :

1. “Merencanakan dan Merancang sebuah Pendekatan Audit (Fase I)

Ada dua pertimbangan penting yang mempengaruhi pendekatan yang dipilih auditor.

1. Bukti memadai dalam jumlah yang cukup harus dikumpulkan untuk memenuhi tanggung jawab profesional dari auditor.
2. Biaya pengumpulan bahan bukti sebaiknya dapat diminimalisasi.

Pertimbangan pertama adalah yang paling penting, namun minimalisasi biaya juga perlu jika KAP ingin memiliki daya saing dan keuntungan. Perhatian terhadap bahan bukti yang tepat dan memadai serta pengendalian biaya membutuhkan adanya rencana kontrak kerja. Rencana itu haruslah menghasilkan sebuah pendekatan audit yang efektif dan biaya yang masuk akal. Perencanaan dan desain sebuah pendekatan audit dijabarkan dalam tiga aspek kunci sebagai berikut :

1. Mendapatkan pemahaman atas entitas klien dan lingkungannya.
2. Memahami pengendalian internal dan menilai risiko pengendalian.
3. Menilai risiko salah saji material.
4. Melaksanakan Pengujian Pengendalian dan Pengujian Substantif Transaksi (Fase II)

Sebelum auditor bisa membenarkan pengurangan pengujian risiko pengendalian yang direncanakan ketika pengendalian internal dianggap sudah efektif, pertama-tama mereka harus menguji efektivitas pengendalian. Prosedur pengujian semacam ini secara umum mengacu pada pengujian atas pengendalian. Auditor juga mengevaluasi catatan transaksi klien dengan melakukan verifikasi jumlah nominal transaksi, proses ini disebut tes substantif terhadap transaksi.

1. Melaksanakan Prosedur Analitis dan Pengujian atas Rincian Saldo (Fase III).

Prosedur analitis menggunakan perbandingan dan keterkaitan untuk menilai apakah saldo akun atau data lain disajikan secara wajar. Menguji rincian saldo merupakan prosedur khusus yang dimaksudkan untuk menguji salah saji nilai nominal saldo akun di laporan keuangan.

1. Menyelesaikan Audit dan Menerbitkan Laporan Audit (Fase IV).

Setelah auditor menyelesaikan seluruh prosedur untuk masing-masing tujuan audit dan laporan keuangan serta pengungkapan yang terkait, sangat penting untuk menggabungkan informasi yang didapatkan untuk mencapai kesimpulan menyeluruh mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Proses penarikan kesimpulan ini merupakan hal yang sangat subjektif karena sangat bergantung pada penilaian profesional auditor. Ketika audit telah diselesaikan, seorang akuntan publik harus menerbitkan laporan audit untuk menyertai laporan keuangan yang diterbitkan oleh klie .”

Berdasarkan uraian di atas maka dapat disimpulkan bahwa tahapan atau proses audit merupakan urutan dari pekerjaan awal penerimaan penugasan sampai dengan penyerahan laporan audit kepada klien. Tahapan tersebut membantu auditor dalam mengenali klien dan untuk memastikan bahwa pelaksanaan audit sudah dilakukan sesuai dengan rencana dan tidak melanggar standar auditing serta sekaligus sebagai alat pengendalian. Auditor akan sangat berisiko ketika tidak melakukan tahapan audit tersebut dengan baik.

* + - 1. **Kualitas Proses Audit**

Pengertian kualitas proses audit menurut Rosnidah (2011) :

“Kualitas proses audit merupakan pelaksanaan audit yang dilakukan sesuai standar akuntansi dan standar audit yang telah ditetapkan sehingga auditor mampu mengungkapkan dan melaporkan apabila terjadi pelanggaran yang dilakukan klien.”

Definisi ini merupakan definisi berdasarkan pendekatan yang berorientasi proses seperti yang dinyatakan oleh Li (2004) bahwa kualitas proses audit dapat diukur melalui tingkat kepatuhan auditor terhadap Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), tingkat spesialisasi auditor dalam bidang industri klien, profesionalime auditor, dan penerapan etika profesi oleh auditor.

Berdasarkan uraian di atas, penulis dapat menyimpulkan bahwa kualitas proses audit merupakan pelaksanaan proses audit yang sesuai dengan standar akuntansi dan standar audit yang telah ditetapkan, yang mana merupakan sebuah metodologi yang sangat jelas untuk pengorganisasian sebuah audit untuk meyakinkan bahwa bukti yang dikumpulkan memadai dan tepat sehingga auditor mampu untuk mengungkapkan dan melaporkan apabila terjadi pelanggaran yang dilakukan klien.

Oleh karena itu, indikator yang dapat digunakan untuk mengukur kualitas proses audit antara lain adalah tingkat kepatuhan auditor terhadap Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), tingkat spesialisasi auditor dalam bidang industri klien, profesionalime auditor, dan penerapan etika profesi oleh auditor.

* 1. **Penelitian Terdahulu**

Berikut ini akan disajikan beberapa rangkuman mengenai penelitian terdahulu yang berkaitan dengan judul penelitian ini yaitu “Pengaruh Independensi, Kompetensi dan Objektivitas terhadap Kualitas Proses Audit”.

**Tabel 2.1 Penelitian terdahulu**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **No** | **Nama Peneliti & Tahun** | **Judul Penelitian** | **Variabel Penelitian** | **Hasil Penelitian** | **Persamaan Penelitian** | **Perbedaan Penelitian** |
| 1. | Eunike Cristina Elfarini (2007) | Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor tehadap Kualitas Audit. | Dependen :Kualitas AuditIndependen :Kompetensi dan Independensi. | Kompetensi dan independensi secara simultan dan parsial berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. | Terdapat persamaan pada variabel independen yang diteliti yaitu kompetensi dan independen-si | Terdapat perbedaan pada variabel dependen (Y) yang digunakan. Peneliti menggunakan kualitas proses audit sebagai variabel Dependen (Y). |
| 2. | Ali Mansouri, Reza Pirayesh, Mahdi Salehi (Zanjan University, Iran) Vol. 4, No.2 February 2009 | Audit Competence and Audit Quality : Case in Emerging Economy | Dependen :Audit QualityIndependen :Audit Competence | Kompetensi kualitas audit berpengaruh untuk mendeteksi penipuan, penting membentuk komite audit yang meningkatkan independensi audit dan kualitas audit. | Terdapat persamaan pada variabel independen (X) yang digunakan yaitu kompetensi auditor. | Terdapat perbedaan pada variabel dependen (Y) yang digunakan. Peneliti mengguna-kan kualitas proses audit sebagai variabel dependen (Y). |
| 3. | Nungky Nurmalita Sari (2011) | Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas, Kompetensi dan Etika terhadap kualitas Audit | Dependen :Kualitas AuditIndependen :Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas, Kompetensi dan Etika | Hasil dari pengujian hipotesis menunjukkan bahwa pengalaman kerja, independensi, objektivitas, integritas, kompetensi dan etika berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Secara simultan seluruh variabel independen tersebut berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.  | Terdapat persamaan pada variabel independen (X) yang digunakan yaitu diantaranya independen-si, objektivitas dan kompetensi auditor. | Peneliti hanya mengguna-kan tiga variabel independen serta terdapat perbedaan pada variabel dependen (Y) yang digunakan yaitu kualitas audit. |
| 4. | Law Tjun Tjun, Elyzabet Indrawati Marpaung, dan Santy SetiawanJurnal Akuntansi Vol.4 No.1 Mei 2012: 33-56 | Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit. | Dependen :Kualitas Audit.Independen :Kompetensi dan Independensi Auditor | Kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit dan independesi tidak memiliki pengaruh pada kualitas audit secara parsial. Tapi kompetensi dan independensi berpengaruh pada kualitas audit secara simultan. | Terdapat persamaan pada variabel independen yang diteliti yaitu kompetensi dan independen-si | Terdapat perbedaan pada variabel dependen (Y) yang digunakan. Peneliti mengguna-kan kualitas proses audit sebagai variabel Dependen (Y). |
| 5. | Ni Putu Irma Purnama Sari dan I Putu SudanaE-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana 3.1 (2013):136-158 | Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor pada Kualitas Proses Audit. | Dependen :Kualitas Proses Audit .Independen :Kompetensi dan Independensi Auditor. | Kompetensi dan independensi auditor berpengaruh positif pada kualitas proses audit. | Terdapat persamaan pada variabel independen (X) yang digunakan, juga menggunakan variabel dependen (Y) yang digunakan yaitu kualitas proses audit. | Peneliti menggunakan tiga variabel independen yaitu independen-si, kompetensi dan objektivitas. |
| 6. | K. Dwiyani Pratistha dan Ni Luh Sari Widhiyani E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana 6.3 (2014):419-428 | Pengaruh Independensi Auditor dan Besaran *Fee* Audit terhadap Kualitas Proses Audit. | Dependen : Kualitas Proses Audit Independen :Independensi Auditor dan Besaran *Fee* Audit | Independensi auditor dan besaran *fee* audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas proses audit baik secara simultan maupun parsial. | Terdapat persamaan pada variabel independen (X) yang digunakan yaitu independen-si auditor serta variabel dependen yaitu kualitas proses audit. | Peneliti tidak mengguna-kan besaran *fee* audit sebagai variael independen (X). |
| 7. | Lukman Harahap (2015) | Pengaruh Kompetensi, Independensi, Objektivitas dan Sensitivitas Etika Profesi terhadap Kualitas Hasil Audit (Studi Kasus pada Auditor BPKP Daerah Istimewa Yogyakarta) | Dependen :Kualitas Hasil AuditIndependen :Kompetensi, Independensi, Objektivitas dan Sensitivitas Etika Profesi | Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi, independensi, objektivitas dan sesitivitas etika profesi secara parsial dan simultan berpengaruh positif terhadap kualitas hasil audit.  | Terdapat persamaan pada variabel independen (X) yang digunakan yaitu diantaranya kompetensi, independen-si dan objektivitas auditor. | Peneliti hanya mengguna-kan tiga variabel independen serta terdapat perbedaan pada variabel dependen (Y) yang digunakan yaitu kualitas hasil audit. |

* 1. **Kerangka Pemikiran**
		1. **Pengaruh Independensi Auditor terhadap Kualitas Proses Audit**

Standar umum kedua SA seksi 220.1 dalam SPAP (2011) menyebutkan bahwa dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor. Standar ini mengharuskan auditor untuk bersikap independen, artinya sikap yang tidak mudah dipengaruhi karena akuntan publik melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Auditor tidak boleh memihak kepada siapapun. Auditor harus dapat mempertahankan sikap mental dan penampilan karena opini yang dikeluarkannya untuk menambah kualitas hasil laporan pemeriksaan. Alvin A. Arens (2008:5) menyatakan bahwa para auditor harus mempertahankan tingkat independensi yang tinggi untuk menjaga kepercayaan para pemakai para pemakai yang mengandalkan laporan mereka. Abdul Halim (2008) menjelaskan bahwa salah satu faktor yang berpengaruh terhadap kualitas audit adalah ketaatan terhadap kode etik, yang terefleksikan oleh sikap independensi, integritas, dan lain sebagainya.

Penelitian yang dilakukan oleh Eunike Cristina Elfarini (2007), Singgih dan Bawono (2010), Saripudin et.al (2012) menemukan bukti empiris independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Juga penelitian yang dilakukan oleh Ni Putu Irma Purnama Sari dan I Putu Sudana (2013), K. Dwiyani Pratistha (2014) menemukan bahwa independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas proses audit baik secara simultan maupun parsial. Hasil ini konsisten dengan penelitian Suseno (2013) menyatakan untuk meningkatkan kualitas audit dapat diambil dengan cara mengembangkan sikap independensinya.

Dari uraian tersebut dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi independensi seorang auditor, maka kualitas proses audit yang dilaksanakan semakin baik.

* + 1. **Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Proses Audit**

Standar umum pertama, SA seksi 210.1 dalam SPAP (2011) yang berbunyi “Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor “. Betapa pun tingginya kemampuan seseorang dalam bidang-bidang lain, termasuk dalam bidang bisnis dan keuangan, ia tidak dapat memenuhi persyaratan yang dimaksudkan dalam standar auditing ini, jika ia tidak memiliki pendidikan serta pengalaman memadai dalam bidang auditing. Alvin A. Arens (2008:5) menyatakan bahwa auditor harus memiliki kualifikasi untuk memahami kriteria yang digunakan dan harus kompeten untuk mengetahui jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat setelah memeriksa bukti itu.

Penelitian yang dilakukan Alim et.al (2007), Sukriah et.al (2009), Ilmiyati dan Suhardjo (2012) menemukan bukti empiris bahwa kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Juga penelitian yang dilakukan oleh Ni Putu Irma Purnama Sari dan I Putu Sudana (2013), menemukan bahwa kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas proses audit. Christiawan (2002) dan Alim et.al (2007) dalam Sukriah et.al (2009) menyatakan bahwa semakin tinggi kompetensi auditor akan semakin baik kualitas hasil pemeriksaannya, tapi sebaliknya jika semakin rendah kompetensi auditor maka rendah pula kualitas hasil pemeriksaannya.

Dari uraian tersebut dapat disimpulkan bahwa auditor yang mempunyai kompetensi yang tinggi dapat meningkatkan kualitas proses audit.

* + 1. **Pengaruh Objektivitas Auditor terhadap Kualitas Proses Audit**

Objektivitas adalah suatu keyakinan, kualitas yang memberikan nilai bagi jasa atau pelayanan auditor. Menurut Prinsip Etika Profesi Akuntan Indonesia dalam Sukrisno Agoes (2012:5) Prinsip objektivitas mengharuskan anggota bersikap adil, tidak memihak, jujur secara intelektual, tidak berprasangka atau bias, serta bebas dari benturan kepentingan atau berada di bawah pengaruh pihak lain.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Sukriah et.al (2009) menemukan bukti empiris bahwa objektivitas berpengaruh secara positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat objektivitas auditor maka semakin baik kualitas hasil pemeriksaannya. Hal ini didukung oleh penelitian yag dilakukan oleh Arianti et.al (2013) auditor yag profesional dalam melaksanakan pekerjaan yang didukung adanya sikap objektivitas akan meningkatkan kualitas audit, semakin tinggi objektivitas yang dimiliki oleh seorang auditor, maka akan semakin meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan begitu pula sebaliknya.

Dari uraian tersebut dapat disimpulkan bahwa semakin auditor mampu menjaga objektivitas maka kualitas proses audit yang dilakukan akan semakin meningkat.

* + 1. **Pengaruh Independensi, Kompetensi dan Objektivitas Auditor terhadap Kualitas Proses Audit**

Alvin A. Arens (2008:5,48) menyatakan bahwa auditor harus memiliki kualifikasi untuk memahami kriteria yang digunakan dan harus kompeten untuk mengetahui jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat setelah memeriksa bukti itu. Auditor juga harus memiliki sikap mental independen. Kompetensi orang-orang yang melaksanakan audit akan tidak ada nilainya jika mereka tidak independen dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti. Di samping itu juga auditor harus mempertahankan objektivitas dalam melaksanakan tanggung jawab profesional mereka.

Nungky Nurmalita Sari (2011) menyebutkan bahwa independensi, objektivitas, dan kompetensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Secara simultan seluruh variabel independen tersebut berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Juga penelitian yang dilakukan oleh Lukman Harahap (2015) yang menyebutkan bahwa kompetensi, independensi, objektivitas dan sesitivitas etika profesi secara parsial dan simultan berpengaruh positif terhadap kualitas hasil audit.

Independensi, kompetensi dan objektivitas adalah hal-hal yang tidak dapat dipisahkan dari kualitas proses audit, dalam rangka memperoleh kualitas audit yang sesuai, seorang auditor harus memiliki hal-hal tersebut diatas. Selain memiliki kompetensi yang baik, auditor juga diharapkan untuk memiliki sikap independensi dan objektivitas. Semakin independen seorang auditor maka akan semakin baik kualitas proses auditnya, objektif dalam melakukan proses audit selama proses berjalan hingga selesai baik dalam pemeriksaan hingga pengungkapan agar terhindar dari manipulasi.

Jadi dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi independensi, kompetensi dan objektivitas seorang auditor, maka akan semakin baik pula kualitas proses audit yang dilaksanakan.

Dari uraian di atas, dapat disusun kerangka pemikiran pada halaman

berikut :

**Independensi Auditor**

(Mulyadi, 2013:26-27)

Dimensi :

1. Lama hubungan dengan klien
2. Tekanan dari klien
3. Telaah dari rekan auditor *(peer review)*
4. Jasa non audit

**Kualitas Proses Audit**

(Rosnidah, 2011)

Dimensi :

1. Tingkat kepatuhan auditor terhadap SPAP
2. Tingkat spesialisasi auditor
3. Profesionalisme auditor
4. Penerapan etika profesi auditor

**Kompetensi Auditor**

H.S.Munawir (2012:32)

Dimensi :

1. Pengetahuan
2. Pengalaman
3. Pendidikan

**Objektivitas Auditor**

Nungky Nurmalita Sari (2011:44)

Dimensi :

1. Bebas dari benturan kepentingan
2. Pengungkapan sesuai fakta

**Gambar 2.1 Paradigma Penelitian**

* 1. **Hipotesis**

Pengertian hipotesis menurut Sugiyono (2013:93) adalah:

“Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian disusun dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data. Jadi, hipotesis juga dapat dinyatakan sebagai jawaban teoritis terhadap rumusan masalah penelitian, belum jawaban yang empirik.”

 Berdasarkan uraian kerangka pemikiran di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

**H1 :** Terdapat pengaruh independensi auditor terhadap kualitas proses audit.

**H2 :** Terdapat pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas proses audit.

**H3 :** Terdapat pengaruh objektivitas auditor terhadap kualitas proses audit.

**H4** : Terdapat pengaruh independensi, kompetensi, dan objektivitas auditor terhadap kualitas proses audit.