

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Akuntansi

2.1.1.1 Pengertian Akuntansi

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

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

Sedangkan menurut Reeve *et.al* (2009:9) adalah:

“Akuntansi (*Accounting*) dapat diartikan sebagai sistem informasi yang menyediakan laporan untuk para pemangku kepentingan mengenai aktivitas ekonomi dan kondisi perusahaan”.

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

“Akuntan harus memiliki pemahaman yang mendalam atas prinsip-prinsip dan aturan-aturan yang menjadi dasar penyediaan 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”.

Maka dari pengertian akuntansi diatas dapat diketahui bahwa akuntansi merupakan kegiatan pencatatan, pengklasifikasian, dan pengikhtisarian dari peristiwa ekonomi yang terjadi pada suatu entitas.

Perusahaan mengidentifikasi jenis informasi yang dibutuhkan lalu merancang sistem akuntansi guna memenuhi kebutuhan informasi tertentu. Kemudian sistem akuntansi mencatat data kegiatan ekonomi perusahaan yang hasilnya dilaporkan kepada pihak-pihak berkepentingan sesuai dengan informasi yang mereka butuhkan.

2.1.2 Auditing

2.1.2.1 Pengertian Auditing

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens (2010:4), definisi audit 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 competent and independent person”.

Pernyataan diatas mendefinisikan audit sebagai suatu proses pengumpulan dan evaluasi bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.

Menurut Sukrisno Agoes (2012:3), dalam “Auditing” (Audit Akuntan Oleh Kantor Akuntan Publik)” pengertian auditing adalah sebagai berikut:

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

Sedangkan menurut Mulyadi (2013:9) definisi *auditing* secara umum adalah:

“*Auditing* adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

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

2.1.2.2 Tujuan Audit

Menurut Alvin A. Arens (2012:104) berdasarkan seksi PSA 02 (SA 110) menyatakan :

“Tujuan umum audit atas laporan keuangan oleh auditor independen merupakan pemberian opini atas kewajaran dimana laporan tersebut telah disajikan secara wajar, dalam segala hal yang material, posisi keuangan, hasil

usaha dan arus kas, sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia “

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

2.1.2.3 Jenis-jenis Audit

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

“Akuntan publik melakukan tiga jenis utama aktivitas audit:

1. Audit operasional (*operational audit*)
2. Audit ketaatan (*compliance audit*)
3. Audit laporan keuangan (*financial statement audit*)”

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

1. Audit Operasional (*Operational Audit*)

Audit operasional merupakan pemeriksaan atas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitasnya. Audit operasional dapat menjadi alat manajemen yang efektif dan efisien untuk meningkatkan kinerja perusahaan. 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.

2. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)

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

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

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

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

akuntansi yang berlaku umum, auditor mengumpulkan bukti untuk menetapkan apakah laporan keuangan itu mengandung kesalahan yang vital atau salah saji lainnya.

2.1.2.4 Jenis-jenis Auditor

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

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

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

1. Auditor Independen (Akuntan Publik)

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

2. 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 tertinggi, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), dan Inspektorat Jenderal (Itjen) yang ada pada departemen-departemen pemerintah. BPK mengaudit sebagian besar informasi keuangan yang dibuat oleh berbagai macam badan pemerintah baik pusat maupun daerah sebelum diserahkan kepada DPR. BPKP mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional berbagai program pemerintah. Sedangkan Itjen melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas di lingkungan departemen atau kementeriannya.

3. Auditor Pajak

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

4. 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 mengandalkan informasi yang hanya diverifikasi oleh auditor internal karena tidak adanya independensi. Ketiadaan independensi ini merupakan perbedaan utama antara auditor internal dan KAP.

2.1.3 Independensi Auditor

2.1.3.1 Pengertian Independensi Auditor

Independensi dalam audit berarti cara pandang yang tidak memihak didalam pelaksanaan pengujian, evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit.

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens yang dialihbahasakan Amir Abadi Jusuf (2012:74) menyatakan bahwa:

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

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:40) independensi adalah sebagai berikut :

“Independen artinya tidak mudah di pengaruhi, karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun”.

Sedangkan Mulyadi (2013:26) menyatakan independensi adalah:

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

Menurut Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:64) menyatakan bahwa independensi yaitu:

“Independensi mencerminkan sikap tidak memihak serta tidak dibawah pengaruh tekanan atau pihak tertentu dalam mengambil tindakan dan keputusan”.

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

- “1. *Independent in appearance* (independensi dilihat dari penampilannya di struktur organisasi perusahaan).
In appearance, akuntan publik adalah independen karena merupakan pihak luar perusahaan sedangkan internal auditor tidak independen karena merupakan pegawai perusahaan.
2. *Independent in fact* (independensi dalam kenyataan/dalam menjalankan tugasnya).

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

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

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

Independensi merupakan salah satu komponen yang harus dijaga atau dipertahankan oleh akuntan publik. Independensi dimaksudkan seorang auditor mempunyai kebebasan posisi dalam mengambil sikap maupun penampilannya dalam hubungan pihak luar terkait dengan tugas yang dilaksanakannya. Independensi bertujuan untuk menambah kredibilitas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen. Jika akuntan tidak independen terhadap kliennya, maka opininya tidak akan memberikan tambahan apapun.

Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:64-65) menekankan tiga dimensi dari independensi sebagai berikut:

“1. *Programming Independence*

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

2. *Investigative Independence*

Investigative independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih area, kegiatan, hubungan pribadi, dan kebijakan manajerial yang akan diperiksa. Ini

berarti, tidak boleh ada sumber informasi yang *legitimate* (sah) yang tertutup bagi auditor.

3. *Reporting Independence*

Reporting independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk menyajikan fakta yang terungkap dari pemeriksaan atau pemberian rekomendasi atau opini sebagai hasil pemeriksaan”.

Berdasarkan ketiga dimensi independensi tersebut Mautz dan Sharaf mengembangkan petunjuk yang mengidentifikasi apakah ada pelanggaran atas independensi:

“1. *Programming Independence*

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

2. *Investigative Independence*

1. Akses langsung dan bebas atas seluruh buku, catatan, pimpinan, pegawai perusahaan, dan sumber informasi lainnya mengenai kegiatan perusahaan, kewajibannya, dan sumber-sumbernya.
2. Kerjasama yang aktif dari pimpinan perusahaan selama berlangsungnya kegiatan audit.
3. Bebas dari upaya pimpinan perusahaan untuk menugaskan atau mengatur kegiatan yang harus diperiksa atau menentukan dapat diterimanya suatu *evidential matter* (sesuatu yang mempunyai nilai pembuktian).
4. Bebas dari kepentingan atau hubungan pribadi yang akan menghilangkan atau membatasi pemeriksaan atas kegiatan, catatan, atau orang yang seharusnya masuk dalam lingkup pemeriksaan.

3. *Reporting Independence*

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

Petunjuk-petunjuk yang diberikan oleh Mautz dan Sharaf sangat jelas masih relevan untuk auditor pada hari ini. Ini adalah petunjuk-petunjuk yang menentukan apakah seorang auditor memang independen.

2.1.3.2 Ancaman-ancaman Terhadap Independensi

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

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

1. Kepemilikan finansial yang signifikan
2. Pemberian jasa non-audit kepada klien
3. Imbalan jasa audit
4. Tindakan hukum antara KAP dan klien
5. Pergantian auditor

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

1. Kepemilikan Finansial yang Signifikan

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

2. Pemberian Jasa Non-audit kepada Klien

Baik manajemen maupun perwakilan dari manajemen sering kali berkonsultasi dengan akuntan lainnya dalam penerapan prinsip-prinsip akuntansi. Meskipun konsultasi dengan akuntan lainnya merupakan praktik yang umum, namun hal ini dapat mengakibatkan hilangnya independensi

dalam kondisi tertentu. Penelitian dalam profesi akuntan di Amerika Serikat di akhir 1970-an oleh senator Metcalf dan anggota kongres Moss menyimpulkan bahwa jasa manajemen dapat membahayakan kinerja audit independen. Berikut adalah sembilan jasa yang tidak diperkenankan:

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

3. Imbalan Jasa Audit

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

- Ketergantungan pada imbalan jasa audit.

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

- Imbalan jasa audit yang belum dibayar.

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

- Penetapan imbalan jasa audit.

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

- a. Pengetahuan dan keterampilan yang dibutuhkan untuk setiap jenis pekerjaan yang dilakukan.

- b. Tingkat pendidikan dan pengalaman personel yang melakukan pekerjaan tersebut.
- c. Tingkat tanggung jawab yang terkandung dalam pekerjaan tersebut.
- d. Waktu yang dibutuhkan oleh semua personel yang mengerjakan pekerjaan tersebut.

4. Tindakan Hukum Antara KAP dan Klien

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

5. Pergantian Auditor

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

2.1.4 *Fee Audit*

2.1.4.1 Pengertian *Fee Audit*

Menurut Sukrisno Agoes (2012:18) mendefinisikan *fee* audit sebagai berikut:

“Besarnya biaya tergantung antara lain resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tinggi keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan professional lainnya”.

Menurut Mulyadi (2002:63) mendefinisikan *fee* audit adalah sebagai berikut:

“Besaran *fee* anggota dapat bervariasi tergantung antara lain: risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya”.

Berdasarkan hasil penelitian Ramy Elitzur & Haim Falk (1996) menyatakan bahwa audit *fee* yang lebih tinggi akan merencanakan audit kualitas yang lebih tinggi dibandingkan dengan audit *fee* yang lebih kecil. Terdapat insentif bagi auditor untuk melakukan apapun untuk menjaga kliennya agar tidak mengganti auditor karena kehilangan klien berarti kehilangan audit *fee* di masa mendatang. Auditor dapat mengalami tekanan harga (*low-balling*) dari klien yang selanjutnya dapat mempengaruhi kualitas audit. Scott (2001) menyebutkan bahwa manajer yang rasional tidak akan memilih auditor berkualitas tinggi dan membayar *fee* yang tinggi apabila karakteristik perusahaan tidak bagus. Argumen ini didasari anggapan bahwa auditor berkualitas tinggi akan mampu mendeteksi karakteristik perusahaan yang tidak bagus dan menyampaikannya kepada publik.

Ghosh dan Pawlewicz (2008) menyatakan bahwa investigasi yang lebih saat mangaudit akan membuat biaya audit menjadi lebih tinggi dan independensi

ekonomis menjadi enggan untuk meminta keterangan ketika audit berlangsung karena takut kehilangan klien. Garsombke dan Armitage (1993) dalam Srimindarti (2006), menemukan bahwa klien mengganti auditor untuk mendapatkan *fee* yang lebih rendah. Berdasarkan surat keputusan ketua umum institut akuntan publik Indonesia Nomor : KEP.024/IAPI/VII/2008 mengenai panduan penetapan imbal jasa (*fee*) audit adalah sebagai berikut :

- “1. Prinsip dasar dalam menetapkan imbal jasa:
 - a. Kebutuhan klien;
 - b. Tugas dan tanggung jawab menurut hukum (*statutory duties*);
 - c. Tingkat keahlian (*level of expertise*) dan tanggung jawab yang melekat pada pekerja yang dilakukan, serta tingkat kompleksitas pekerjaan;
 - d. Independensi;
 - e. Banyaknya waktu yang diperlukan dan secara efektif digunakan oleh anggota dan stafnya untuk menyelesaikan pekerjaan; dan
 - f. Basis penetapan *fee* yang disepakati.
2. Penetapan tarif imbal jasa
 - a. Tarif imbal jasa (*charge-out rate*) harus menggambarkan remunerasi yang pantas bagi anggota dan stafnya, dengan memperhatikan kualifikasi dan pengalaman masing-masing;
 - b. Tarif harus ditetapkan dengan memperhitungkan:
 - Gaji yang pantas untuk menarik dan mempertahankan staf yang kompeten dan berkeahlian;
 - Imbalan lain diluar gaji;
 - Beban overhead, termasuk yang berkaitan dengan pelatihan dan pengembangan staf, serta riset dan pengembangan;
 - Jumlah jam tersedia untuk suatu periode tertentu (*project charge-out time*) untuk staf profesional dan staf pendukung; dan
 - Marjin laba yang pantas
 - c. Tarif imbal jasa per-jam (*hourly charge-out rates*) yang ditetapkan berdasarkan informasi di atas dapat ditetapkan untuk setiap staf atau untuk setiap kelompok staf (junior, senior, supervisor, manajer) dan partner.
3. Pencatatan waktu yang memadai dengan menggunakan *time sheet* yang sesuai perlu dilakukan secara teratur untuk dapat menghitung imbal jasa secara akurat dan realistis, dan untuk dapat menjaga efisiensi dan efektifitas pekerjaan. *Time sheet* sekaligus berfungsi sebagai kartu kendali staf dan dasar dari pengukuran kinerja.

4. Penagihan bertahap merupakan praktek yang baik mengharuskan dilakukannya penagihan secara bertahap atas pekerjaan yang diselesaikan untuk periode lebih dari satu bulan. Penagihan harus segera dilakukan begitu termin yang disepakati telah jatuh waktu.”

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley menyatakan bahwa:

“Dibawah peraturan 101 dan peraturan dan interpretasinya, independensi dianggap mengganggu bila *fee* yang ditagih atau tidak ditagih tetap belum dibayar untuk jasa profesional yang diberikan lebih dari 1 tahun sebelum tanggal laporan. *Fee* yang belum dibayar demikian dianggap menjadi pinjaman dari auditor kepada klien dan karenanya sebuah pelanggaran dari peraturan 101. *Fee* yang belum dibayar dari seorang klien dalam kebangkrutan tidak melanggar peraturan 101.”

2.1.4.2 Komisi dan *Fee* Referral

Menurut Mulyadi (2002:65) membedakan antara komisi dan *fee* referral sebagai berikut :

“A. 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.

B. *Fee* Referral (Rujukan)

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

2.1.4.3 Imbalan Jasa Profesional dan Bentuk Remunerasi Lainnya

Dalam melakukan negosiasi mengenai jasa profesional yang diberikan, praktisi dapat mengusulkan jumlah imbalan jasa profesional yang dipandang sesuai. Fakta terjadinya jumlah imbalan jasa profesional yang diusulkan oleh praktisi yang satu lebih rendah dari praktisi yang lain bukan merupakan pelanggaran terhadap kode etik profesi. Namun demikian, ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi dapat terjadi dari besaran imbalan jasa profesional yang diusulkan (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.1)

Signifikansi ancaman akan tergantung dari beberapa faktor, seperti besaran imbalan jasa profesional yang diusulkan, serta jenis dan lingkup jasa profesional yang diberikan. Sehubungan dengan potensi ancaman tersebut, pencegahan yang tepat harus dipertimbangkan dan diterapkan untuk menghilangkan ancaman tersebut mencakup antara lain:

- a. Membuat klien menyadari persyaratan dan kondisi perikatan, terutama dasar penentuan imbalan jasa profesional, serta jenis dan lingkup jasa profesional yang diberikan.
- b. Mengalokasikan waktu yang memadai dan menggunakan staf yang kompeten dalam perikatan tersebut (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.1)

Imbalan jasa profesional yang bersifat kontijen telah digunakan secara luas untuk jasa profesional tertentu selain jasa *assurance*. Namun demikian, dalam situasi tertentu imbalan jasa profesional yang bersifat kontijen dapat menimbulkan ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi, yaitu ancaman kepentingan pribadi terhadap objektivitas. Signifikansi ancaman tersebut akan tergantung dari beberapa faktor sebagai berikut :

- (a) Sifat perikatan;
- (b) Rentang besaran imbalan jasa profesional yang dimungkinkan;
- (c) Dasar penetapan besaran imbalan jasa profesional;
- (d) Ada tidaknya penelaahan hasil pekerjaan oleh pihak ketiga yang independen (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.3).

Signifikansi setiap ancaman harus dievaluasi dan jika ancaman tersebut merupakan ancaman selain ancaman yang secara jelas tidak signifikan, maka pencegahan yang tepat harus dipertimbangkan dan diterapkan untuk menghilangkan ancaman tersebut atau menguranginya ke tingkat yang dapat diterima. Pencegahan tersebut antara lain :

- (a) Perjanjian tertulis dengan klien yang dibuat di muka mengenai dasar penentuan imbalan jasa profesional.
- (b) Pengungkapan kepada pihak pengguna hasil pekerjaan praktisi mengenai dasar penentuan imbalan jasa profesional.

- (c) Kebijakan dan prosedur pengendalian mutu.
- (d) Penelaahan oleh pihak ketiga yang objektif terhadap hasil pekerjaan praktisi
(Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.4)

Dalam situasi tertentu, seorang praktisi dapat menerima imbalan jasa profesional rujukan atau komisi (*referral fee*) yang terkait dengan diterimanya suatu perikatan. Apabila praktisi tidak memberikan jasa profesional tertentu yang dibutuhkan, maka imbalan jasa dapat diterima oleh praktisi tersebut sehubungan dengan perujukan klien yang berkelanjutan (*continuing client*) tersebut kepada tenaga ahli atau praktisi yang lain. Praktisi dapat menerima komisi dari pihak ketiga sehubungan dengan penjualan barang atau jasa kepada klien. Penerimaan imbalan jasa profesional rujukan atau komisi tersebut dapat menimbulkan ancaman kepentingan pribadi terhadap objektivitas, kompetensi, serta sikap kecermatan dan kehati-hatian profesional (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.5).

Setiap praktisi tidak boleh membayar atau menerima imbalan jasa profesional rujukan atau komisi, kecuali jika praktisi telah menerapkan pencegahan yang tepat untuk mengurangi ancaman atau menguranginya ke tingkat yang dapat diterima. Pencegahan tersebut mencakup antara lain :

- (a) Mengungkapkan kepada klien mengenai perjanjian pembayaran atau penerimaan imbalan jasa profesional rujukan kepada praktisi lain atas suatu perikatan.

- (b) Memperoleh persetujuan di muka dari klien mengenai penerimaan komisi dari pihak ketiga atas penjualan barang atau jasa kepada klien (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.7).

2.1.5 Kualitas Audit

2.1.5.1 Pengertian Kualitas Audit

Audit merupakan suatu proses untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajer dan pemegang saham. Untuk itu diperlukan pihak ketiga (akuntan publik) yang dapat memberi keyakinan kepada investor dan kreditor bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen dapat dipercaya (Agusti dan Pertiwi, 2013).

Standar Profesional Akuntan Publik (2011:150.9) menyatakan bahwa standar *auditing* yang berbeda dengan prosedur *auditing*, standar *auditing* berkaitan dengan tidak hanya kualitas profesional auditor namun juga berkaitan dengan pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan auditnya dan dalam laporannya.

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens, dialihbahasakan Amir Abadi Jusuf (2012:47) menyatakan bahwa kualitas audit merupakan:

“Pengendalian mutu atau kualitas merupakan proses untuk memastikan bahwa standar *auditing* yang berlaku umum diikuti dalam setiap audit, KAP mengikuti prosedur pengendalian mutu khusus yang membantu memenuhi standar-standar itu secara konsisten pada setiap penugasan”.

Menurut Sutton (1993) dalam Alim, dkk (2007) menyatakan bahwa kualitas audit merupakan:

“Gabungan dari dua dimensi, yaitu dimensi proses dan dimensi hasil. Dimensi proses adalah bagaimana pekerjaan audit dilaksanakan oleh auditor dengan ketaatannya pada standar yang ditetapkan. Dimensi hasil adalah bagaimana keyakinan yang meningkat yang diperoleh dari laporan audit oleh pengguna laporan keuangan”.

Berdasarkan definisi diatas, bahwa kualitas audit merupakan segala kemungkinan dimana auditor pada saat mengaudit dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkan dalam laporan yang di audit, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut berpedoman pada standar *auditing* dan kode etik.

Menurut Sutton (1993) dalam Justinia Castellani (2008) pengukuran kualitas audit dilihat dari proses dan hasil. Kualitas proses audit dimulai dari tahap perencanaan, tahap pelaksanaan dan tahap administrasi akhir. Dalam tahap perencanaan seorang auditor harus memahami industri klien dan menyusun program yang akan dilaksanakan dalam proses audit, sedangkan dalam tahap pelaksanaan seorang auditor harus menerapkan program dan informasi yang banyak mengenai klien, serta dalam tahap administrasi akhir seorang auditor membicarakan hasil temuan dengan klien. Menurut De Angelo (1981) dalam Justinia Castellani (2008) kualitas audit dapat dilihat dari kemampuan auditor menemukan kesalahan dan keberanian melaporkan kesalahan. Dalam kemampuan auditor menemukan kesalahan, seorang auditor harus mempunyai pengetahuan dan melakukan pelatihan,

dan seorang auditor harus mempunyai keberanian dalam melaporkan kesalahan walaupun dengan adanya tambahan biaya audit dan risiko kehilangan klien.

2.1.5.2 Dimensi Kualitas Audit

Kualitas hasil pekerjaan auditor bisa juga dilihat dari kualitas keputusan-keputusan yang diambil. Menurut Bedard dan Michelene (1993) dalam Hilda Rossieta (2009:6) ada dua pendekatan yang digunakan untuk kualitas audit yaitu:

1. *Process oriented*
2. *Outcome oriented*

Adapun uraian penjelasan dari yang disebutkan diatas yaitu:

1. *Process oriented* digunakan jika solusi dari sebuah masalah atau hasil dari sebuah pekerjaan sangat sulit dipastikan. Maka untuk menilai kualitas keputusan yang akan diambil auditor dilihat dari kualitas tahapan/proses yang telah ditempuh selama menyelesaikan pekerjaan dari awal hingga menghasilkan sebuah keputusan. Kualitas audit dapat diukur melalui hasil audit. Adapun hasil audit yang diobservasi yaitu laporan audit.
2. *Outcome oriented* digunakan jika solusi dari sebuah masalah atau hasil dari sebuah pekerjaan sudah dapat diambil dilakukan dengan cara membandingkan solusi atau hasil yang dicapai dengan standar hasil yang telah ditetapkan sebelumnya. Kualitas keputusan diukur dengan:
 - a. Tingkat kepatuhan auditor terhadap SPAP.

b. Tingkat spesialisasi auditor dalam industri tertentu.

Bagi pendekatan yang berorientasi hasil, Francis (2004) mengukur kualitas audit melalui hasil audit. Ada dua hasil audit yang dapat diobservasi yaitu: (i) laporan audit; dan (ii) laporan keuangan. Ukuran yang dapat diobservasi dalam laporan audit adalah kecenderungan auditor untuk mengeluarkan opini *going concern* ketika perusahaan bangkrut (Carey dan Simnett 2006, Mutchler et al 1997). Sedangkan ukuran yang dapat diobservasi dalam laporan keuangan adalah kualitas laba. Menurut Solomon *et.al* dalam Hilda Rossieta (2009) menemukan bahwa spesialis biasanya lebih sedikit melakukan kesalahan dibanding dengan auditor non spesialis. Menurut Balsam dan Krishan (2003) dalam Hilda Rossieta (2009) menemukan bahwa perusahaan yang di audit oleh auditor spesialis memiliki nilai akrual diskrisioner yang lebih kecil dan *earning response coefficients* yang lebih besar pada saat pengumuman laba. Auditor memiliki banyak klien dalam industri yang sama akan memiliki pengetahuan dan pengalaman yang lebih baik mengenai *internal control* perusahaan, resiko bisnis perusahaan, dan resiko audit pada industri tersebut. Spesialisasi auditor dalam industri tertentu membuat auditor memiliki pengetahuan dan kemampuan yang lebih memadai dibanding dengan auditor yang tidak memiliki spesialisasi. Dunn dan Mayhew (2003) dalam Hilda Rossieta (2009) menyatakan bahwa auditor yang memiliki spesialisasi di suatu industri

bertujuan untuk mencapai diferensiasi produk dan memberikan kualitas audit yang lebih tinggi. Secara keseluruhan dalam penelitian di atas menyatakan bahwa auditor yang memiliki spesialisasi dalam industri tertentu lebih memiliki kemampuan dalam karakteristik resiko bisnis klien dibanding dengan auditor yang tidak memiliki spesialisasi.

2.1.5.3 Proses Audit

Menurut Randal J. Ellder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens dalam Amir Abadi Jusuf (2013:131-134), terdapat empat fase dalam audit yaitu:

- a. Fase I: Merencanakan dan merancang sebuah pendekatan audit
- b. Fase II: Melakukan pengujian pengendalian dan pengujian substantif transaksi
- c. Fase III: Melakukan prosedur analitis dan pengujian terperinci saldo
- d. Fase IV: menyelesaikan audit dan menerbitkan suatu laporan audit

Penjelasan dari fase diatas dapat diuraikan sebagai berikut:

- a. Fase I: merencanakan dan merancang sebuah pendekatan audit. Auditor menggunakan informasi yang didapatkan dari prosedur penilaian resiko terkait dengan penerimaan klien dan perencanaan awal, memahami bisnis dari industri klien, menilai resiko bisnis klien, dan melakukan prosedur analitis pendahuluan. Auditor menggunakan penilaian materialitas, resiko audit yang dapat diterima, resiko bawaan, untuk mengembangkan keseluruhan perencanaan audit. Diakhir fase I,

auditor harus memiliki suatu rencana audit dan program audit spesifik yang sangat jelas untuk audit secara keseluruhan.

- b. Fase II: melakukan pengujian pengendalian dan pengujian substantif transaksi. Pengujian pengendalian dan pengujian substantif bertujuan untuk:
 1. Mendapatkan bukti yang mendukung pengendalian tertentu yang berkontribusi terhadap penilaian resiko pengendalian yang dilakukan oleh auditor untuk audit atas laporan keuangan dan untuk audit pengendalian internal atas laporan keuangan dalam suatu perusahaan publik.
 2. Mendapatkan bukti yang mendukung ketepatan moneter dalam transaksi-transaksi. Setelah melakukan pengujian pengendalian maka selanjutnya melakukan pengujian terperinci transaksi. Seringkali kedua jenis pengujian ini dilakukan secara simultan untuk satu transaksi yang sama. Hasil pengujian pengendalian dan pengujian substantive transaksi merupakan penentu utama dari keluasan pengujian terperinci saldo.
- c. Fase III: melakukan prosedur analitis dan pengujian terperinci saldo. Tujuan dari fase ini adalah untuk mendapatkan bukti tambahan yang memadai untuk menentukan apakah saldo akhir dan catatan-catatan kaki dalam laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Dua kategori umum dalam prosedur di fase III:

3. Prosedur analitis substantif yang menilai keseluruhan kewajaran transaksi-transaksi dan saldo-saldo akun.
 4. Pengujian terperinci saldo, yang mana prosedur audit digunakan untuk menguji salah saji moneter dalam saldo-saldo akun laporan keuangan.
- d. Fase IV: menyelesaikan audit dan menerbitkan suatu laporan audit.

Dalam menyelesaikan audit dan menerbitkan suatu laporan audit seorang auditor melakukan:

5. Pengujian tambahan untuk tujuan dan pengungkapan selama fase terkait dengan liabilitas kontejensi dan kejadian-kejadian setelah tanggal neraca. Peristiwa setelah tanggal neraca menggambarkan kejadian-kejadian yang terjadi setelah tanggal neraca, namun sebelum penerbitan laporan keuangan dalam laporan audit yang berpengaruh terhadap laporan keuangan.

6. Pengumpulan bukti akhir

Auditor harus mendapatkan bukti berikut untuk laporan seara keseluruhan selama fase penyelesaian.

- Melakukan prosedur analitis akhir
- Mengevaluasi asumsi keberlangsungan usaha
- Mendapatkan surat representasi klien

- Membaca informasi dalam laporan tahunan untuk meyakinkan bahwa informasi yang disajikan konsisten dengan laporan keuangan.

7. Menerbitkan laporan audit

Jenis laporan audit yang diterbitkan bergantung pada bukti yang dikumpulkan dan temuan-temuan auditnya.

8. Komunikasi dengan komite audit dan manajemen

Auditor diharuskan untuk mengkomunikasikan setiap kekurangan dalam pengendalian internal yang signifikan pada komite audit atau manajemen senior. Meskipun tidak diharuskan, auditor seringkali memberikan saran pada manajemen untuk meningkatkan kinerja bisnis mereka.

2.1.5.4 Standar Pengendalian Kualitas Audit

Kualitas audit merupakan proses untuk memastikan bahwa standar auditing yang berlaku umum diikuti dalam setiap audit, KAP mengikuti prosedur pengendalian mutu khusus yang membantu memenuhi standar-standar itu secara konsisten pada setiap penugasan. (Arens *et.al* dalam Amir Abadi Jusuf, 2012:47).

Standar Profesional Akuntan Publik (2011:150.9) menyatakan bahwa standar auditing berbeda dengan prosedur auditing, yaitu prosedur berkaitan dengan tindakan yang harus dilaksanakan, sedangkan standar berkaitan dengan kriteria atau ukuran

mutu kinerja tindakan tersebut, dan berkaitan dengan tujuan yang hendak dicapai melalui penggunaan prosedur tersebut. Standar auditing, yang berbeda dengan prosedur auditing, berkaitan dengan tidak hanya kualitas profesional auditor namun juga berkaitan dengan pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan auditnya dan dalam laporannya.

Menurut Webster's New International Dictionary yang dikutip oleh Mulyadi (2013:16) menyatakan bahwa standar adalah sesuatu yang ditentukan oleh penguasa, sebagai suatu peraturan untuk mengukur kualitas, berat, luas, nilai atau mutu. Jika diterapkan dalam auditing, standar auditing adalah suatu ukuran pelaksanaan tindakan yang merupakan pedoman umum bagi auditor dalam melaksanakan audit. Standar auditing mengandung pula pengertian sebagai suatu ukuran baku atas mutu jasa auditing.

Standar Profesional Akuntan Publik (2011:150) menyatakan bahwa ada tiga penentuan mutu audit:

1. Standar umum
2. Standar pekerjaan lapangan
3. Standar pelaporan

Adapun indikator dari standar auditing yang berlaku umum tersebut adalah sebagai berikut:

1. Standar Umum

- Audit harus dilakukan oleh orang yang sudah mengikuti pelatihan dan memiliki kecakapan teknis yang memadai sebagai seorang auditor.

- Auditor harus mempertahankan sikap mental yang independen dalam semua hal yang berhubungan dengan audit.
- Auditor harus menerapkan kemahiran profesional dalam melaksanakan audit dan menyusun laporan.

2. Standar Pekerjaan Lapangan

- Auditor harus merencanakan pekerjaan secara memadai dan mengawasi semua asisten sebagaimana mestinya.
- Auditor harus memperoleh pemahaman yang cukup mengenai entitas serta lingkungannya, termasuk pengendalian internal, untuk menilai risiko salah saji yang material dalam laporan keuangan karena kesalahan atau kecurangan, dan untuk merancang sifat, waktu, serta luas prosedur audit selanjutnya.
- Auditor harus memperoleh cukup bukti audit yang tepat dengan melakukan prosedur audit agar memiliki dasar yang layak untuk memberikan pendapat menyangkut laporan keuangan yang diaudit.

3. Standar Pelaporan

- Auditor harus menyatakan dalam laporan auditor apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku hukum.
- Auditor harus mengidentifikasi dalam laporan auditor mengenai keadaan dimana prinsip-prinsip tersebut tidak secara konsisten diikuti selama periode berjalan jika dikaitkan dengan periode sebelumnya.

- Jika auditor menetapkan bahwa pengungkapan yang informatif belum memadai, auditor harus menyatakannya dalam laporan auditor.
- Auditor harus menyatakan pendapat mengenai laporan keuangan, secara keseluruhan, atau menyatakan bahwa suatu pendapat tidak bisa diberikan dalam laporan auditor. Jika tidak dapat menyatakan satu pendapat secara keseluruhan, auditor harus menyatakan alasan-alasan yang mendasarinya dalam laporan auditor. Dalam semua kasus, jika nama seorang auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, auditor itu harus dengan jelas menunjukkan sifat pekerjaan auditor, jika ada, serta tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor, dalam laporan auditor.

Auditor independen atau akuntan publik dalam menjalankan tugasnya selain mematuhi standar auditing yang berlaku umum juga harus memegang prinsip-prinsip etika profesi. Menurut Mulyadi (2013:54) ada delapan prinsip etika yang harus dipatuhi akuntan publik, yaitu:

1. Tanggung Jawab Profesi

Dalam melaksanakan tanggung jawabnya sebagai profesional, setiap anggota harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya.

2. **Kepentingan Publik**

Setiap anggota berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik, menghormati kepercayaan publik, dan menunjukkan komitmen atas profesionalisme.

3. **Integritas**

Untuk memelihara dan meningkatkan kepercayaan publik, setiap anggota harus memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan integritas setinggi mungkin.

4. **Objektivitas**

Setiap anggota harus menjaga objektivitasnya dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajiban profesionalnya.

5. **Kompetensi dan Kehati-hatian Profesional**

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan hati-hati, kompetensi, dan ketekunan serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan keterampilan profesional.

6. **Kerahasiaan**

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

7. Perilaku Profesional

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

8. Standar Teknis

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan standar teknis dan standar profesional yang relevan.

2.1.5.5 Langkah-langkah untuk Meningkatkan Kualitas Audit

Menurut Nasrullah Djamil (2007:18) langkah-langkah yang dapat dilakukan untuk meningkatkan kualitas audit adalah:

- “1. Perlunya melanjutkan pendidikan profesionalnya bagi suatu tim audit, sehingga mempunyai keahlian dan pelatihan yang memadai untuk melaksanakan audit.
2. Dalam hubungannya dengan penugasan audit selalu mempertahankan independensi dalam sikap mental, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Sehingga ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor tersebut menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama, maksudnya petugas audit agar mendalami standar pekerjaan lapangan dan standar 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 dilakukan supervisi dengan semestinya, kemudian dilakukan pengendalian dan pencatatan untuk semua pekerjaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan.
5. Melakukan pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern klien untuk dapat membuat perencanaan audit, menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.

6. Memperoleh bukti audit yang cukup dan kompeten melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan 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 dengan 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.”

2.1.6 Penelitian Terdahulu

Penelitian pertama dilakukan oleh Margi Kurniasih dan Abdul Rohman (2014) yang meneliti Pengaruh Fee Audit, Audit Tenure, dan Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis satu (H1) dibuktikan bahwa variabel *fee audit* berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit. Dengan demikian, hipotesis satu (H1) diterima. Hasil ini berarti bahwa pengaruh *fee audit* yang dibebankan atau dibayarkan oleh perusahaan untuk honorium jasa auditor memiliki pengaruh lebih besar terhadap kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor independen. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dua (H2) dibuktikan bahwa variabel audit *tenure* berpengaruh signifikan negatif terhadap kualitas audit. Dengan demikian, hipotesis dua (H2) diterima. Hasil ini berarti bahwa pengaruh audit *tenure* memiliki pengaruh yang lebih kecil terhadap kualitas hasil auditan independen. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis tiga (H3) dibuktikan bahwa variabel rotasi audit berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit. Dengan demikian, hipotesis tiga (H3) diterima. Hasil ini berarti bahwa pengaruh rotasi audit memiliki pengaruh yang lebih besar terhadap kualitas hasil auditan independen. Penelitian ini

memiliki kelemahan yakni karena proksi kualitas audit pada penelitian ini bukanlah ukuran aktual yang digunakan untuk mengukur kualitas audit. Ukuran kantor akuntan publik sebagai proksi kualitas audit dalam penelitian ini adalah kualitas audit persepsian sehingga bukan merupakan ukuran yang akurat.

Penelitian kedua dilakukan oleh Bambang Hartadi (2009) yang meneliti Pengaruh Fee Audit, Rotasi KAP, dan Reputasi Auditor Terhadap Kualitas Audit di Bursa Efek Indonesia. Penelitian ini menguji pengaruh dari fee audit terhadap kualitas audit, rotasi audit terhadap kualitas audit, serta Reputasi audit terhadap kualitas audit. Dari hasil uji statistik menggunakan regresi linear berganda, terbukti bahwa Fee audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, sementara rotasi dan reputasi audit tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Kemungkinan tidak berpengaruhnya dua variabel terakhir, bisa jadi disebabkan oleh keengganan pihak pelaku pasar untuk mengeksplorasi lebih jauh apakah auditor yang mengeluarkan opini pada laporan keuangan auditan benar-benar pernah mengalami rotasi atau tidak. Demikian juga dengan variabel ketiga.

Penelitian ketiga dilakukan oleh Dewi Rosari Putri Zam dan Sri Rahayu, SE., M.Ak., Ak., CA (2015) yang meneliti Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu (*Time Budget Pressure*), *Fee* Audit dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit. Berdasarkan hasil pengujian data yang telah dilakukan dan analisis deskriptif diperoleh kesimpulan bahwa berdasarkan garis kontinum Auditor yang bekerja pada KAP di Bandung relatif mengalami *time budget pressure* yang cukup tinggi, melakukan penentuan *fee* audit yang cukup baik, memiliki independensi yang tinggi

kualitas audit yang sangat baik. Variabel *time budget pressure*, *fee* audit dan independensi auditor secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit dengan arah koefisien positif. Secara parsial variabel *time budget pressure* tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas audit dengan arah positif, dimana semakin tinggi *time budget pressure* tidak akan memberi pengaruh terhadap kualitas audit yang artinya kualitas audit dapat tetap dipertahankan. Secara parsial variabel *fee* audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit dengan arah positif, dimana semakin tinggi *fee* audit maka semakin tinggi pula kualitas audit. Dan secara parsial variabel independensi auditor berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit, yang artinya semakin tinggi independensi seorang auditor maka semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkan.

Penelitian selanjutnya dilakukan oleh Dita Rizky Prahayuningtyas Made Sudarma (2015) yang meneliti Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit. Pengalaman dalam melaksanakan audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit pada Kantor Akuntan Publik di Kota Malang, sehingga semakin berpengalaman seorang auditor maka akan semakin baik kualitas audit yang dilakukannya. Pengetahuan seorang auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sehingga semakin dalam dan luas pengetahuan seorang auditor maka akan semakin baik kualitas audit yang dihasilkan. Lama hubungan dengan klien berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, sehingga semakin lama hubungan terjalin antara auditor dengan klien maka kualitas audit yang dilakukan auditor cenderung semakin rendah. Tekanan dari klien berpengaruh negatif terhadap kualitas audit,

sehingga semakin besar tekanan dari klien yang dirasakan oleh auditor maka kualitas audit yang dilakukan akan semakin rendah.

Kemudian penelitian yang dilakukan oleh Malem Ukur Tarigan dan Primsa Bangun susanti (2013) yang meneliti Pengaruh Kompetensi, Etika, Dan *Fee* Audit Terhadap Kualitas Audit. Pada penelitian sebelumnya banyak yang menyebutkan kompetensi berpengaruh terhadap kualitas auditor, namun penelitian kali ini menyebutkan tidak ada pengaruh antara kompetensi terhadap kualitas auditor. Hasil penelitian menunjukkan etika profesi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit, hal ini konsisten dengan salah satu penelitian yang menyatakan adanya pengaruh etika terhadap kualitas audit adalah penelitian Amilin (2010) dalam Rosidah (2010) hal ini berarti semakin baik etika yang dimiliki oleh auditor maka semakin baik pula kualitas auditor tersebut. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat pengaruh yang positif *Fee* audit terhadap Kualitas Auditor, penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan Song dan Wong (2005) dalam Rosnidah (2010) serta penelitian Abdul *et al* (2006) dalam Hartadi (2009) yang juga menyatakan *Fee* Audit berpengaruh terhadap Kualitas Audit, maka dapat disimpulkan dengan naiknya *Fee* Audit maka akan menaikkan Kualitas Auditor.

Penelitian-penelitian sebelumnya telah dilakukan dalam mendukung uraian diatas. Penelitian tersebut dirangkum peneliti dalam tabel berikut:

Tabel 2.1
Penelitian Sebelumnya

No	Nama dan Tahun Penelitian	Judul Penelitian	Variabel yang Diteliti	Hasil Penelitian
1.	Margi Kurniasih dan Abdul Rohman (2014)	Pengaruh <i>Fee</i> Audit, Audit <i>Tenure</i> , dan Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit.	<p>Variabel Independen (X): <i>Fee</i> Audit, Audit <i>Tenure</i>, dan Rotasi Audit.</p> <p>Variabel Dependen (Y): Kualitas Audit.</p>	<p>1. Variabel <i>fee</i> audit berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit. Hasil ini berarti bahwa pengaruh <i>fee</i> audit yang dibebankan atau dibayarkan oleh perusahaan untuk honorium jasa auditor memiliki pengaruh lebih besar terhadap kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor independen.</p> <p>2. Variabel audit tenure berpengaruh signifikan negatif terhadap kualitas audit. Hasil ini berarti bahwa pengaruh audit tenure memiliki pengaruh yang lebih kecil terhadap kualitas hasil auditan independen.</p> <p>3. Variabel rotasi audit berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit. Hasil ini berarti bahwa pengaruh rotasi audit memiliki pengaruh yang lebih besar terhadap kualitas hasil auditan independen.</p>
2.	Bambang Hartadi (2009)	Pengaruh <i>Fee</i> Audit, Rotasi KAP, dan Reputasi Auditor Terhadap Kualitas Audit di	<p>Variabel Independen (X): <i>Fee</i> Audit, Rotasi KAP, dan Reputasi Auditor.</p> <p>Variabel Dependen (Y): Kualitas Audit.</p>	<p>Penelitian ini menguji pengaruh dari <i>fee</i> audit terhadap kualitas audit, rotasi audit terhadap kualitas audit, serta Reputasi audit terhadap kualitas audit. Dari hasil uji statistik menggunakan regresi linear berganda, terbukti bahwa <i>Fee</i> audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, sementara rotasi dan reputasi audit tidak</p>

		Bursa Efek Indonesia.		berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Kemungkinan tidak berpengaruhnya dua variabel terakhir, bisa jadi disebabkan oleh keengganan pihak pelaku pasar untuk mengeksplorasi lebih jauh apakah auditor yang mengeluarkan opini pada laporan keuangan auditan benar-benar pernah mengalami rotasi atau tidak. Demikian juga dengan variabel ketiga.
3.	Dewi Rosari Putri Zam dan Sri Rahayu, SE., M.Ak., Ak., CA (2015)	Pengaruh Tekanan Anggaran Waktu (<i>Time Budget Pressure</i>), <i>Fee</i> Audit dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit.	Variabel Independen (X): Tekanan Anggaran Waktu (<i>Time Budget Pressure</i>), <i>Fee</i> Audit dan Independensi Auditor. Variabel Dependen (Y): Kualitas Audit.	Variabel <i>time budget pressure</i> , <i>fee</i> audit dan independensi auditor secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit dengan arah koefisien positif. Secara parsial variabel <i>time budget pressure</i> tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas audit dengan arah positif, dimana semakin tinggi <i>time budget pressure</i> tidak akan memberi pengaruh terhadap kualitas audit yang artinya kualitas audit dapat tetap dipertahankan. Secara parsial variabel <i>fee</i> audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit dengan arah positif, dimana semakin tinggi <i>fee</i> audit maka semakin tinggi pula kualitas audit. Dan secara parsial variabel independensi auditor berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit, yang artinya semakin tinggi independensi seorang auditor maka semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkan.
4.	Dita Rizky Prahayuningsih dan Made	Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Auditor	Variabel Independen (X): Kompetensi Dan	1. Pengalaman dalam melaksanakan audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit pada Kantor Akuntan Publik di Kota Malang, sehingga semakin berpengalaman seorang

	Sudarma (2015).	Terhadap Kualitas Audit.	Independensi Variabel Depeden (Y): Kualitas Audit.	<p>auditor maka akan semakin baik kualitas audit yang dilakukannya.</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. Pengetahuan seorang auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sehingga semakin dalam dan luas pengetahuan seorang auditor maka akan semakin baik kualitas audit yang dihasilkan. 3. Lama hubungan dengan klien berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, sehingga semakin lama hubungan terjalin antara auditor dengan klien maka kualitas audit yang dilakukan auditor cenderung semakin rendah. 4. Tekanan dari klien berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, sehingga semakin besar tekanan dari klien yang dirasakan oleh auditor maka kualitas audit yang dilakukan akan semakin rendah.
5.	Malem Ukur Tarigan dan Primsa Bangun susanti (2013).	Pengaruh Kompetensi, Etika, Dan <i>Fee</i> Audit Terhadap Kualitas Audit.	<p>Variabel Independen (X): Kompetensi, Etika Dan <i>Fee</i> Audit.</p> <p>Variabel Dependen (Y): Kualitas Audit.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pada penelitian sebelumnya banyak yang menyebutkan kompetensi berpengaruh terhadap kualitas auditor, namun penelitian kali ini menyebutkan tidak ada pengaruh antara kompetensi terhadap kualitas auditor. 2. Hasil penelitian menunjukkan etika profesi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit, hal ini konsisten dengan salah satu penelitian yang menyatakan adanya pengaruh etika terhadap kualitas audit adalah penelitian Amilin (2010) dalam Rosidah (2010) hal ini berarti semakin baik etika yang dimiliki oleh auditor maka semakin baik pula kualitas auditor tersebut. 3. Hasil penelitian menunjukkan bahwa

				terdapat pengaruh yang positif <i>Fee</i> audit terhadap Kualitas Auditor, penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan Song dan Wong (2005) dalam Rosnidah (2010) serta penelitian Abdul <i>et al</i> (2006) dalam Hartadi (2009) yang juga menyatakan <i>Fee</i> Audit berpengaruh terhadap Kualitas Audit, maka dapat disimpulkan dengan naiknya <i>Fee</i> Audit maka akan menaikkan Kualitas Auditor.
--	--	--	--	---

2.2 Kerangka Pemikiran

Audit merupakan suatu proses untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajer dan pemegang saham. Untuk itu diperlukan pihak ketiga (akuntan publik) yang dapat memberi keyakinan kepada investor dan kreditor bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen dapat dipercaya. (Agusti dan Pertiwi, 2013).

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

perusahaan. Hal inilah yang memunculkan pertanyaan tentang bagaimana kualitas audit yang dihasilkan oleh akuntan publik dalam mengaudit laporan keuangan klien.

Berbagai penelitian tentang kualitas audit yang pernah dilakukan menghasilkan temuan yang berbeda mengenai faktor pembentuk kualitas audit. Namun secara umum menyimpulkan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas, seorang akuntan publik yang bekerja dalam suatu tim audit dituntut untuk memiliki kompetensi yang cukup dan independensi yang baik, serta penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama.

2.2.1 Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Independensi merupakan sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas.

Kepercayaan masyarakat umum atas independensi sikap auditor sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi sikap auditor ternyata berkurang, bahkan kepercayaan masyarakat dapat juga menurun disebabkan dari keadaan oleh mereka yang berpikiran sehat (*rasionable*) dianggap dapat mempengaruhi sikap independensi. Sikap independensi bermakna bahwa auditor tidak mudah dipengaruhi, (SPAP, 2011:220.1), sehingga auditor akan melaporkan apa yang ditemukannya selama proses pelaksanaan audit. Maka jika klien mempersepsikan bahwa auditor

telah memenuhi independensi sikap auditor, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan klien akan menilai tim audit tersebut memiliki kualitas hasil kerja yang baik.

Abdul Halim (2008:29) menyatakan bahwa:

“Salah satu faktor yang berpengaruh terhadap kualitas audit adalah ketaatan terhadap kode etik, yang terefleksikan oleh sikap independensi, integritas dan lain sebagainya”.

Yulius Jogi Christiawan (2002:83) menyatakan bahwa:

“Kualitas audit ditentukan oleh 2 hal yaitu kompetensi dan independensi, kedua hal tersebut berpengaruh langsung terhadap kualitas audit dan secara potensial saling mempengaruhi. Lebih lanjut, persepsi pengguna laporan keuangan atas kualitas audit merupakan fungsi dari persepsi mereka atas independensi dan keahlian auditor”.

Menurut Beatie, *et.al* (2001) dalam Suseno (2013):

“One of the pillars of audit quality is auditor independence”.

Pike (2003) dalam Suseno (2013) juga menyatakan:

“When the auditor is not independent, the will to produce high quality becomes low since the auditor does not make serious attempt to identified material misstatement, and when it is identified the auditor will not necessarily report”.

Alim, dkk (2007) menyatakan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan Suseno (2013) bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Hasil penelitian ini mengasumsikan bahwa auditor harus memiliki kemampuan dalam mengumpulkan setiap informasi yang dibutuhkan dalam pengambilan keputusan audit, dimana hal tersebut harus didukung dengan sikap

independen. Berdasarkan beberapa hasil penelitian di atas, auditor dituntut untuk mempertanggungjawabkan independensinya terhadap pendapat, simpulan, rekomendasi, ataupun pertimbangan yang diberikan terhadap hasil pemeriksaan yang mereka laksanakan. Oleh karena itu, semakin tinggi independensi seorang auditor maka kualitas audit yang diberikannya semakin baik.

2.2.2 Pengaruh Besaran *Fee* Audit Terhadap Kualitas Audit

Yuniarti (2011) membuktikan bahwa biaya audit berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. Biaya yang lebih tinggi akan meningkatkan kualitas audit, karena biaya audit yang diperoleh dalam satu tahun dan estimasi biaya operasional yang dibutuhkan untuk melaksanakan proses audit dapat meningkatkan kualitas audit. Penelitian yang dilakukan oleh Nindita dan Siregar (2012) bahwa manajer perusahaan yang rasional tidak akan memilih auditor yang berkualitas tinggi dan membayar *fee* yang tinggi apabila kondisi perusahaan yang tidak baik.

Gammal (2012) membuktikan bahwa perusahaan multinasional dan bank-bank di Lebanon lebih memilih untuk membayar biaya audit yang bernominal besar dengan alasan yaitu mereka lebih mencari auditor yang dapat menghasilkan laporan audit yang berkualitas.

2.2.3 Pengaruh Independensi Auditor dan Besaran *Fee* Audit Terhadap Kualitas Audit

Auditor memiliki posisi yang penting terkait hasil yang diperoleh ketika melakukan audit. Posisi inilah yang kemudian menimbulkan sikap dilematis dalam diri auditor terkait independensi. Tandirerung (2001), menyatakan sikap independen sudah melekat pada pribadi setiap auditor karena hal tersebut merupakan tuntutan profesi akuntan publik, namun karena adanya desakan atau “pengaruh” dari klien untuk mendukung kepentingannya, maka independensi tidak lagi berdefiniskan secara sempurna dalam pendirian auditor.

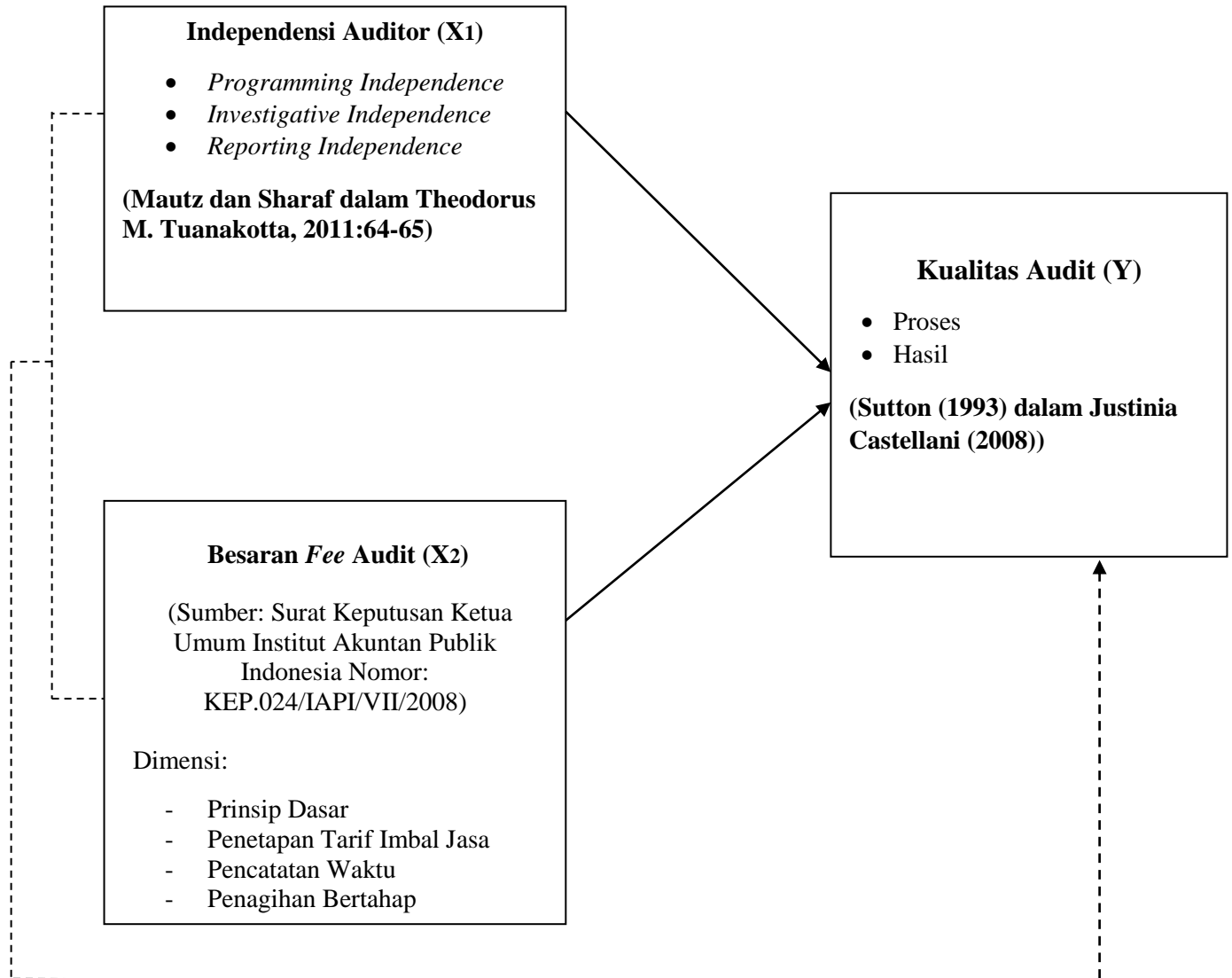
Independen berarti bebas dari pengaruh, karena seorang auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum dan hal ini termuat dalam Pernyataan Standar Audit (PSA) No. 04 (SA Seksi 220). Menurut Arens dan Loebbecke (1995:85), sikap mental independen terdiri dua yaitu independen dalam penampilan (*independence in appearance*) dan independensi dalam kenyataan (*independence in fact*). Auditor yang tidak lagi independen, maka kualitas auditnya patut dipertanyakan.

Penelitian Castellani (2008), menemukan bahwa independensi auditor berpengaruh pada kualitas audit. Penelitian ini sejalan dengan penelitian Saputra (2012), yang memperlihatkan bahwa independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Fenomena lainnya yang juga mampu mempengaruhi kualitas audit yaitu kontrak kerjasama dalam hal penentuan besaran *fee* audit antara auditor dan klien. Hoitash *et al.*(2007), menemukan bukti bahwa ketika auditor melakukan

negosiasi dengan pihak manajemen mengenai besaran tarif *fee* yang dibayarkan terkait hasil kerja laporan auditan, maka kemungkinan besar akan terjadi konsensi resiprokal yang jelas akan mereduksi kualitas laporan auditan. Elder (2011:80) menyatakan bahwa imbalan jasa audit atas kontrak kerja audit merefleksikan nilai wajar pekerjaan yang dilakukan dan secara khusus auditor harus menghindari ketergantungan ekonomi tanpa batas pada pendapatan dari setiap klien.

Bervariasinya nilai moneter yang diterima auditor pada tiap pekerjaan audit yang dilakukannya berdasarkan hasil negosiasi, tidak menutup kemungkinan akan memberikan pengaruh pada kualitas proses audit. Jong-Hag,*et al* (2010) juga berpendapat hal yang sama, bahwa *fee* audit yang besar dapat membuat auditor menyetujui tekanan dari klien dan berdampak pada kualitas audit yang dihasilkan. Penelitian terkait hal tersebut dilakukan Wuchun (2004) yang menunjukkan bukti berbeda, bahwa *fee* audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sedangkan Dhaliwan *et al.* (2008) membuktikan bahwa *fee* audit secara signifikan mempengaruhi kualitas audit.

Berdasarkan uraian diatas, maka penulis menyusun skema paradigma pemikiran sebagai berikut:



Gambar 2.1 Paradigma Penelitian

2.3 Hipotesis

Menurut Sugiyono (2011:93) mendefinisikan hipotesis adalah sebagai berikut:

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

Berdasarkan uraian kerangka pemikiran di atas, maka penulis merumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut: “Independensi Auditor dan Besaran *Fee* Audit secara parsial dan simultan berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Audit.