

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1. Kajian Pustaka

2.1.1. Pengertian Audit

Pengertian audit menurut A.Arens (2011: 4) adalah :

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

Maksud dari definisi diatas yaitu Audit adalah akumulasi dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan kesesuaian antara informasi dan kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh seorang yang kompeten, independen”.

Pengertian audit menurut Mulyadi (2009 : 9) adalah:

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

Berdasarkan definisi tersebut terlihat bahwa audit harus dilakukan oleh orang yang independen dan kompeten. 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.

2.1.1.1. Tujuan Audit

Menurut 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

2.1.1.2. Jenis-Jenis Audit

Dalam Arens (2012:16) Akuntan Publik melakukan tiga jenis utama aktivitas audit berikut. Ketiga jenis aktivitas audit tersebut adalah :

1. Audit Operasional
2. Audit Ketaatan
3. Audit Laporan Keuangan

Maka dari pernyataan diatas dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Audit Operasional

Audit operasional mengevaluasi *efisiensi* dan *efektivitas* setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi. Dalam audit operasional, *review* atau penelaahan yang dilakukan tidak terbatas pada akuntansi, tetapi dapat mencakup evaluasi atas struktur organisasi, operasi komputer, metode produksi, pemasaran dan semua bidang lain dimana auditor menguasainya.

2. Audit Ketaatan

Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang diterapkan oleh otoritas yang lebih tinggi.

3. Audit Laporan Keuangan

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.

2.1.1.3. Jenis-Jenis Auditor

Ada beberapa jenis auditor yang saat ini berpraktik. Dalam Arens(2013:19) Jenis yang paling umum saat ini yaitu:

1. Auditor Eksternal
2. Auditor Internal
3. Auditor Internal Pemerintah,
4. Auditor Pajak.

Penjelasan dari masing-masing pernyataan diatas yaitu :

1. Auditor Eksternal (Auditor Independen)

Auditor yang bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan perusahaan lain yang cukup besar, dan banyak perusahaan serta organisasi nonkomersial yang lebih kecil.

2. Auditor Internal

Auditor internal diperkerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen. Tanggung jawab auditor internal sangat beragam tergantung pada yang memperkerjakan mereka. Untuk mempertahankan independensi dari fungsi bisnis-bisnis lainnya, kelompok audit internal biasanya melapor langsung kepada direktur utama, salah satu pejabat tinggi eksekutif lainnya, atau komite audit dalam dewan komisaris.

3. Auditor Internal Pemerintah

Auditor yang bekerja untuk Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), guna melayani kebutuhan pemerintah. Porsi utama upaya audit BPKP adalah dikerahkan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional berbagai program pemerintah.

4. Auditor Pajak

Auditor yang melakukan pemeriksaan pada SPT wajib pajak untuk menentukan apakah SPT tersebut sudah mematuhi peraturan pajak yang berlaku.

2.1.1.4 Standar Audit

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

Menurut Arens (2012 : 42) menyatakan bahwa:

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

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

a. Standar Umum :

1. Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
2. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

b. Standar Pekerjaan Lapangan

1. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan sistem harus disupervisi dengan semestinya.
2. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
3. 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.

c. Standar Pelaporan

1. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
2. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
3. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.

4. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

2.1.2. Independensi

Independensi menurut standar umum SA seksi 220 dalam SPAP (2011) standar ini 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 (paling tidak sebagian) atas laporan auditor independen, seperti calon-calon pemilik dan kreditur.

Menurut R.K. Mautz (1961:204) pengertian Independensi adalah :

“Independence is an essential auditing standart because the opinion of the independent accountant is furnished for the pupose of adding justified credibility to financial statement which are primarily the resepresentations of management. If the accountant were not independent of the management of his clients, his opinion would add nothing”.

Dari uraian diatas maka independensi merupakan standar audit yang sangat essensial karena opini audit dari seorang akuntan yang independen akan menghasilkan kredibilitas laporan keuangan yang dapat merepresentasikan keadaan sebenarnya dari manajemen. Jika akuntan tidak independen terhadap klien maka opini yang dihasilkan tidak baik.

Menurut Arens (2012 : 74) pengertian dari Independensi yaitu

“sudut pandang yang tidak biasdalam melakukan pengujian audit, evaluasi atas hasil pengujian dan penerbitan laporan audit. Independansi merupakan salah satu karakteristik terpenting bagi auditor dan merupakan dasar dari prinsip integritas dan objektivitas”.

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.

Kepercayaan masyarakat umum atas independensi sikap auditor sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa sikap independensi auditor ternyata berkurang. Untuk diakui oleh pihak lain sebagai orang yang independen, ia harus bebas dari setiap kewajiban terhadap kliennya apakah itu manajemen perusahaan atau

pemilik perusahaan. Auditor independen tidak hanya berkewajiban mempertahankan fakta bahwa ia independen, namun ia harus pula menghindari keadaan yang dapat menyebabkan pihak luar meragukan sikap independennya.

Independensi merupakan salah satu ciri paling penting yang dimiliki oleh profesi akuntan publik, karena banyak pihak yang menggantungkan kepercayaan kepada kebenaran laporan keuangan berdasarkan laporan auditor yang dibuat oleh akuntan publik. Sekalipun akuntan publik ahli, apabila tidak mempunyai sikap independensi dalam mengumpulkan informasi akan tidak berguna, sebab informasi yang digunakan untuk mengambil keputusan haruslah tidak biasa. Akuntan publik harus bersikap independen jika melaksanakan praktik publik. Praktik publik adalah profesi akuntan publik yang mempengaruhi publik. Independensi akuntan merupakan persoalan sentral dalam pemenuhan kriteria objektivitas dan keterbukaan.

Menurut Antle (2002) berpendapat definisi independensi yaitu :

"Although there is no definition of auditor independence that is widely recognized as clear and unambiguous, there is no doubt that independence is fundamentally about the incentives of auditors. Even the more behavioral definitions of independence point to the auditors' ability to maintain objectivity and impartiality. Aside from personal psychological issues, the obstacles to maintaining these qualities are presumably the economic incentives to forego it"

Meskipun tidak ada definisi independensi auditor yang secara luas diakui sebagai yang jelas dan tidak ambigu, tidak ada keraguan bahwa independensi pada dasarnya adalah tentang insentif auditor. Bahkan definisi perilaku lebih dari titik independensi kemampuan auditor untuk mempertahankan objektivitas dan

imparsialitas. Selain masalah psikologi pribadi, hambatan untuk mempertahankan kualitas ini mungkin insentif ekonomi untuk mengorbankan itu.

Standar Profesi Akuntan publik mengatur secara khusus mengenai independensi auditor dalam standar umum kedua (SA.220) yang berbunyi:

“Dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor”.

Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa independensi sangat penting bagi profesi akuntan publik (auditor):

1. Merupakan dasar bagi auditor (akuntan publik) untuk merumuskan dan menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diperiksa. Apabila akuntan publik tetap memelihara independensi selama melaksanakan pemeriksaan, maka laporan keuangan yang telah diperiksa tersebut akan menambah kredibilitasnya dan dapat di andalkan bagi pihak yang berkepentingan.
2. Kerena profesi auditor merupakan profesi yang memegang kepercayaan masyarakat, kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi auditor ternyata berkurang dalam menilai kewajaran laporan keuangan yang disajikan manajemen.

2.1.2.1 Dimensi Independensi

Terdapat tiga dimensi dari independensi, menurut R.K. Mautz (1961:206-207) dalam Lauw Tjun Tjun (2012:54) ketiga dimensi tersebut adalah :

1. Independensi penyusunan program (*Programming Independence*)

2. Independensi investigative (*Investigative Independence*)
3. Independensi pelaporan (*Reporting Independence*)

Maka dapat diuraikan maksud dari yang disebutkan diatas yaitu :

1. Independensi penyusunan program (*Programming Independence*)

Independensi penyusunan program (*Programming Independence*) kebebasan auditor dalam mengontrol dalam pemilihan teknik audit dan prosedur dan memperpanjang aplikasi para auditor, mereka mempunyai independensi untuk mengembangkan program mereka dari surat perjanjiannya. Seorang auditor mempunyai wewenang untuk menyusun dan memilih teknik audit serta prosedur dan lamanya proses audit sesuai kebutuhan proses pemeriksaan yang akan dilakukan auditor sebelumnya.

2. Independensi investigative (*Investigative Independence*)

kebebasan auditor dalam mengontrol dan memilih area, mengontrol aktivitas, hubungan personal, dan kebijakan manajemen untuk menjadi bahan pemeriksaannya. Auditor mempunyai wewenang dan kerahasiaan untuk memilih dimana ia akan melakukan proses audit tanpa tekanan dari pihak luar guna mendapatkan bahan yang diperlukan auditor dalam proses pemeriksaan klien.

3. Independensi pelaporan (*Reporting Independence*) kebebasan auditor dalam mengontrol dalam menyampaikan statement sesuai dengan hasil pemeriksaannya dan mengekspresikannya dalam rekomendasi atau opini sebagai hasil dari pemeriksaan auditor. Auditor mempunyai

kebebasan dan wewenang tanpa intervensi dalam menyampaikan opini audit, hasil pelaporan akan disajikan sebagaimana hasil audit yang telah dilakukan auditor.

2.1.2.2 Aspek-Aspek Independensi

Disebutkan dalam bukunya *The phylosopy of auditing* R.K. Mautz (1961:204) menyebutkan dua aspek dari independensi. Aspek tersebut yaitu :

1. Independensi sikap mental

Independensi sikap mental yaitu, adanya kejujuran di dalam diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta-fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak di dalam diri akuntan dalam menyatakan pendapatnya.

2. Independensi penampilan

Independensi penampilan yaitu, kesan masyarakat bahwa akuntan publik bertindak independen sehingga akuntan publik harus menghindari faktor-faktor yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan kebebasannya. Independensi penampilan berhubungan dengan persepsi masyarakat terhadap independensi akuntan publik.

Selain kedua aspek yang disebutkan diatas R.K. Mautz (1961:205) menyebutkan aspek lain dari independensi yaitu, independensi praktisi (*practitioner independence*) dan independensi profesi (*profession independence*).

2.1.2.3 Faktor-Faktor Independensi

Menurut Ardiani (2011) Terdapat beberapa faktor faktor yang mempengaruhi persepsi independensi auditor. Diantara faktor-faktor yang berpengaruh terhadap persepsi independensi auditor yang telah diteliti adalah :

1. Ikatan kepentingan keuangan dan hubunganusaha dengan klien
2. Pemberian jasa selain jasa audit
3. Lamanya hubungan Audit
4. Persingan antar kantor akuntan publik
5. Ukuran kantor akuntan publik
6. Audit fee

2.1.2.3.1 Kepemilikan Finansial yang Signifikan

Kepemilikan finansial dalam perusahaan yang diaudit termasuk kepemilikan dalam instrumen utang dan modal (misalnya pinjaman dan obligasi). Kepemilikan keuangan dibahas lebih lanjut dalam subbagian 290.104-290.134 Kode Etik IAPI. Instrumen modal (termasuk opsi) di perusahaan klien khususnya, dilarang oleh aturan kepemilikan dalam kode etik subbagian 290. Tidak ada praktik yang dapat menerima atau memepertahankan sebuah perusahaan sebagai klien audit jika ada seseorang (atau kerabat dekatnya) yang kenyataannya memiliki proporsi kepemilikan yang signifikan di perusahaan tersebut. Pelarangan ini dituangkan dalam Bagian B dan C Kode Etik, Subbagian 290.1113.

Jika ada sebuah KAP, atau jaringan KAP, memiliki kepemilikan finansial langsung di klien adutinya, maka ancaman kepentingan pribadi yang muncul akan sangat sidnifikan, maka tidak ada tinakan pengamanan yang dapat dilakukan untuk menurunkan ancaman tersebut sampai mencapai tingkat yang dapat

diterima. Sehingga, melepaskan kepemilikan finansial di klien audit tersebut merupakan satu-satunya tindakan yang paling tepat agar memungkinkan KAP tersebut menjalankan tugasnya.

Antisipasi terhadap kepemilikan langsung maupun tidak langsung yang besarnya signifikan di perusahaan klien dapat berdampak luas pada operasi KAP. Sebagai contoh, jika ada seorang auditor, atau pasangan auditor, atau anak dari auditor tersebut (atau orang lain yang secara finansial bergantung pada sang auditor tersebut) memiliki saham yang signifikan besarnya di sebuah perusahaan (termasuk induk perusahaan dan semua anak perusahaannya), semestinya tidak menerima atau melanjutkan mengaudit perusahaan tersebut. Perlu dicatat bahwa “seseorang yang menjalankan praktik “ tidak hanya mengacu pada pimpinan dalam perusahaan, melainkan juga termasuk setiap konsultan atau mantan pimpinan yang tetap terikat dalam kontrak pemberian jasa konsultasi, setiap pegawai yang terikat dalam pekerjaan profesional yang melakukan praktik, dan setiap orang yang telah mendelegasikan pekerjaan profesional.

2.1.2.3.2 Jasa Non Audit

Jasa yang diberikan oleh KAP bukan hanya jasa atestasi melainkan juga jasa non atestasi yang berupa jasa konsultasi manajemen dan perpajakan serta jasa akuntansi seperti jasa penyusunan laporan keuangan . Adanya dua jenis jasa yang diberikan oleh suatu KAP menjadikan independensi auditor terhadap kliennya dipertanyakan yang nantinya akan mempengaruhi kualitas audit.

Pemberian jasa selain audit ini merupakan ancaman potensial bagi independensi auditor, karena manajemen dapat meningkatkan tekanan pada auditor agar bersedia untuk mengeluarkan laporan yang dikehendaki oleh manajemen, yaitu wajar tanpa pengecualian.

Pemberian jasa selain jasa audit berarti auditor telah terlibat dalam aktivitas manajemen klien. Jika pada saat dilakukan pengujian laporan keuangan klien ditemukan kesalahan yang terkait 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.

2.1.2.3.3 Lama Hubungan Dengan Klien

Di Indonesia, masalah *audit tenure* atau masa kerja auditor dengan klien sudah diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan No.423/KMK.06/2002 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. Pembatasan ini dimaksudkan agar auditor tidak terlalu dekat dengan klien sehingga dapat mencegah terjadinya skandal akuntansi.

Adapun penjelasan perbedaan beberapa penelitian hasil penelitian terdahulu dinyatakan sebagai berikut :“Penugasan audit yang terlalu lama kemungkinan dapat mendorong akuntan publik kehilangan independensinya karena akuntan publik tersebut merasa puas, kurang inovasi, dan kurang ketat

dalam melaksanakan prosedur audit. Sebaliknya penugasan audit yang lama kemungkinan dapat pula meningkatkan independensi karena akuntan publik sudah familiar, pekerjaan dapat dilaksanakan dengan efisien dan lebih tahan terhadap tekanan klien.

2.1.2.3.4 Persaingan Antar Kantor Akuntan Publik

Semakin banyaknya masyarakat yang berprofesi sebagai akuntan publik mengakibatkan persaingan antara kantor akuntan yang satu dengan yang lainnya menjadi semakin ketat. Ketatnya persaingan antar kantor akuntan publik mempunyai pengaruh yang besar terhadap independensi suatu kantor akuntan publik . Keadaan ini disebabkan karena kantor akuntan publik khawatir kliennya akan mencari kantor akuntan publik lainnya yang dapat mengeluarkan opini sesuai dengan keinginan klien.

2.1.2.3.5 Ukuran Kantor Akuntan Publik

Terdapat empat kategori ukuran kantor akuntan publik yaitu kantor akuntan publik internasional, kantor akuntan publik nasional, kantor akuntan publik lokal dan regional serta kantor akuntan publik kecil. KAP internasional merupakan KAP yang berafiliasi cabang di banyak kota di Indonesia, sedangkan kantor akuntan publik nasional merupakan KAP yang mempunyai cabang di Indonesia. KAP local regional merupakan KAP yang mempunyai tenaga kerja profesional lebih dari 30 orang. Sedangkan KAP lokal kecil merupakan KAP

yang tenaga kerja profesionalnya kurang dari 25 orang. KAP internasional, KAP nasional, dan KAP lokal regional dapat dikelompokkan dalam KAP besar.

Kantor akuntan besar lebih independen dibandingkan dengan kantor akuntan kecil, hal ini disebabkan berbagai alasan untuk kantor akuntan besar, hilangnya satu klien tidak begitu mempengaruhi pendapatannya, dan kantor akuntan besar biasanya mempunyai departemen audit yang terpisah dengan departemen yang memberikan jasa lain kepada klien sehingga dapat mengurangi akibat negatif terhadap independensi akuntan publik.

2.1.2.3.6 Audit Fee

Akuntan publik mempunyai karakteristik yang berbeda jika dibandingkan dengan profesi dokter atau pengacara. Meski sama-sama menerima *fee* dalam menjalankan keahliannya, tetapi terdapat perbedaan dimana dokter dan pengacara berpihak kepada kliennya. Sedangkan akuntan publik, meski yang memberikan *fee* adalah kliennya, tapi profesi ini harus independen, tidak memihak kepada pihak lain yang menggunakan laporan keuangannya guna membuat keputusan ekonomi.

Audit *fee* yang besar dapat mengakibatkan berkurangnya independensi akuntan publik disebabkan oleh kantor akuntan yang memeriksa merasa tergantung pada klien tersebut sehingga segan untuk menentang kehendak klien, kantor akuntan takut kehilangan klien yang dapat mendatangkan pendapatan yang relatif besar jika kantor akuntan tidak menuruti kehendak klien, dan kantor akuntan cenderung memberikan *counterpart fee* kepada satu atau beberapa pejabat

kunci klien yang diaudit sehingga cenderung menimbulkan hubungan yang tidak independen.

2.1.2.4 Resiko yang Merusak Independensi

Menurut Christiawan (2002) ada empat jenis risiko yang dapat merusak independensi akuntan publik , yaitu :

- a. *Self interest risk*
- b. *Self review risk*
- c. *Advocacy risk*
- d. *Client influence risk*

Maka penjelasan dari yang disebutkan diatas yaitu :

- a. *Self interest risk*

yang terjadi apabila akuntan publik menerima manfaat dari keterlibatan keuangan klien.

- b. *Self review risk.*

yang terjadi apabila akuntan publik melaksanakan penugasan pemberian jasa keyakinan yang menyangkut keputusan yang dibuat untuk kepentingan klien atau melaksanakan jasa lain yang mengarah pada produk atau pertimbangan yang mempengaruhi informasi yang menjadi pokok bahasan dalam penugasan pemberian jasa keyakinan.

- c. *Advocacy risk*

yang terjadi apabila tindakan akuntan publik menjadi terlalu erat kaitanya dengan kepentingan klien.

d. *Client influence risk,*

yang terjadi apabila akuntan public mempunyai hubungan erat yang kontinyu dengan klien, termasuk hubungan pribadi yang dapat mengakibatkan intimidasi oleh atau keramahtamahan (*familiarity*) yang berlebihan dengan klien.

2.1.3 Kompetensi

Standar umum pertama (SA seksi 210 dalam SPAP 2011) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.

Standar umum ketiga (SA seksi 230 dalam SPAP, 2011) menyebutkan bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalitasnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*).

Hal senada juga dinyatakan dalam penelitian Gul et al. dalam Mansouri (2009) bahwa kompetensi adalah :

“the audit should be performed and the report prepared with due professional care by persons who haveadequate training, experience and competence in auditing”

Maksud dari pernyataan diatas yaitu audit harus dilakukan dan laporan harus disajikan dengan *due professional care* oleh orang yang memiliki pelatihan yang memadai, pengalaman dan kemampuan dalam mengaudit. Hal tersebut dimaksudkan agar seorang auditor dapat meningkatkan profesionalitas profesi mereka dengan melakukan pelatihan lebih lanjut.

Menurut Wibowo (2007:86) kompetensi adalah suatu kemampuan untuk melaksanakan suatu pekerjaan atau tugas yang dilandasi atas keterampilan dan pengetahuan serta didukung oleh sikap kerja yang dituntut oleh pekerjaan tersebut.

Menurut Sri lastanti (2005:88) dalam Amirullah (2010:133) mengartikan keahlian atau kompetensi sebagai seseorang yang memiliki pengetahuan dan keterampilan prosedural yang luas yang ditunjukkan dalam pengalaman audit.

Menurut Arens (2012:5) 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.

Santy Setyawan (2012), mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif.

Berdasarkan uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa kompetensi auditor adalah auditor yang dengan pengetahuan, pengalaman dan keterampilan audit yang cukup dan eksplisit dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama.

2.1.3.1 Dimensi Kompetensi

Terdapat tiga dimensi dari kompetensi, menurut Sri lastanti (2005:88) dalam Amirullah (2010:133) yaitu:

1. Pengetahuan Audit

2. Pengalaman Audit
3. Keterampilan Audit

Maka dapat diuraikan maksud dari yang disebutkan diatas yaitu :

1. Pengetahuan Audit

Lau tjun tjun (2012) menyatakan bahwa pengetahuan memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Adapun SPAP 2011 tentang standar umum, menjelaskan bahwa dalam melakukan audit, auditor harus memiliki keahlian dan struktur pengetahuan yang cukup.

Pengetahuan diukur dari seberapa tinggi pendidikan seorang auditor karena dengan demikian auditor akan mempunyai semakin banyak pengetahuan (pandangan) mengenai bidang yang digelutinya sehingga dapat mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam, selain itu auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks.

Menurut Kusharyanti (2003), Adapun secara umum ada 5 pengetahuan yang harus dimiliki oleh seorang auditor yaitu :

- (1) Pengetahuan pengauditan umum
- (2) Pengetahuan area fungsional
- (3) Pengetahuan mengenai isu-isu akuntansi yang paling baru
- (4) Pengetahuan mengenai industri khusus
- (5) Pengetahuan mengenai bisnis umum serta penyelesaian masalah.

Pengetahuan pengauditan umum seperti risiko audit, prosedur audit, dan lain-lain kebanyakan diperoleh diperguruan tinggi, sebagian dari pelatihan dan pengalaman.

Untuk area fungsional seperti perpajakan dan pengauditan dengan komputer sebagian didapatkan dari pendidikan formal perguruan tinggi, sebagian besar dari pelatihan dan pengalaman. Demikian juga dengan isu akuntansi, auditor bisa mendapatkannya dari pelatihan profesional yang diselenggarakan secara berkelanjutan. Pengetahuan mengenai industri khusus dan hal-hal umum kebanyakan diperoleh dari pelatihan dan pengalaman.

Berdasarkan Murtanto dan Gudono (1999) terdapat 2 (dua) pandangan mengenai keahlian yaitu :

- 1) Pandangan perilaku terhadap keahlian yang didasarkan pada paradigma *einhorn*. Pandangan ini bertujuan untuk menggunakan lebih banyak kriteria objektif dalam mendefinisikan seorang ahli.
- 2) Pandangan kognitif yang menjelaskan keahlian dari sudut pandang pengetahuan. Pengetahuan diperoleh melalui pengalaman langsung (pertimbangan yang dibuat di masa lalu dan umpan balik terhadap kinerja) dan pengalaman tidak langsung (pendidikan).

2. Pengalaman Audit

Audit menuntut keahlian dan profesionalisme yang tinggi. Keahlian tersebut tidak hanya dipengaruhi oleh pendidikan formal

tetapi banyak faktor lain yang mempengaruhi antara lain adalah pengalaman. Menurut Farmer dalam Tri Ramaraya (2005) mengemukakan bahwa auditor yang berpengalaman kurang menyetujui dibandingkan dengan auditor yang tidak berpengalaman untuk menyetujui perlakuan akuntansi yang dipreferensikan klien. Mereka menyimpulkan justru auditor staf cenderung lebih memperhatikan dalam mempertahankan dan menyenangkan klien dibandingkan para partner

Menurut Mayangsari (2003) meneliti auditor dari berbagai tingkat jenjang yakni dari partner sampai staf dengan 2 pengujian yaitu :

- 1) Pengujian pertama dilakukan dengan membandingkan antara pengetahuan auditor mengenai frekuensi dampak kesalahan pada laporan keuangan (*error effect*) pada 5 industri dengan frekuensi *archival*.
- 2) Pengujian kedua dilakukan dengan membandingkan pengetahuan auditor dalam menganalisa sebab (*error cause*) dan akibat kesalahan pada industri manufaktur dengan frekuensi *archival*.

Hasil penelitian diatas menunjukkan bahwa perbedaan pengetahuan auditor mempengaruhi *error effect* pada berbagai tingkat pengalaman, tidak dapat dijelaskan oleh lama pengalaman dalam mengaudit industri tertentu dan jumlah klien yang mereka

audit. Selain itu pengetahuan auditor yang mempunyai pengalaman yang sama mengenai sebab dan akibat menunjukkan perbedaan yang besar. Singkatnya, auditor yang mempunyai tingkatan pengalaman yang sama, belum tentu pengetahuan yang dimiliki sama pula. Jadi ukuran keahlian tidak cukup hanya pengalaman tetapi diperlukan pertimbangan-pertimbangan lain dalam pembuatan suatu keputusan yang baik karena pada dasarnya manusia memiliki unsur lain disamping pengalaman, misalnya pengetahuan.

Menurut Mayangsari dalam Santy Setyawan (2012) Auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan dalam hal :

- (1) Mendeteksi kesalahan
- (2) Memahami kesalahan secara akurat
- (3) Mencari penyebab kesalahan.

Tipe tugas evaluasi yang dilakukan auditor relatif sama dan berulang-ulang serta keputusan yang diambil relatif sama pula atau stabil. Sehingga peningkatan kestabilan ini akan berhubungan dengan peningkatan pengalaman. Audit menuntut keahlian dan profesionalisme yang tinggi. Keahlian tersebut tidak hanya dipengaruhi oleh pendidikan formal tetapi banyak faktor lain yang mempengaruhi antara lain adalah pengalaman.

3. Keterampilan yang Diperoleh dari Pelatihan Audit

Audit menuntut keahlian dan profesionalisme yang tinggi. Keahlian tersebut tidak hanya dipengaruhi oleh pendidikan formal tetapi banyak faktor lain yang mempengaruhi antara lain adalah keterampilan.

Dalam Kamus besar Bahasa Indonesia (2001: 1180) keterampilan merupakan:

“kecakapan untuk menyelesaikan tugas”.

Menurut Rusyadi dalam Yanto (2005) keterampilan adalah:

“Keterampilan diartikan sebagai kemampuan seseorang terhadap suatu hal yang meliputi semua tugas-tugas kecakapan, sikap, nilai dan kemengertian yang semuanya dipertimbangkan sebagai sesuatu yang penting untuk menunjang keberhasilannya didalam penyelesaian tugas”.

Menurut Dunnett's (2004:105) Keterampilan/*skill* adalah:

“sebagai kapasitas yang dibutuhkan untuk melaksanakan suatu rangkaian tugas yang berkembang dari hasil pelatihan dan pengalaman. Keahlian seseorang tercermin dengan seberapa baik seseorang dalam melaksanakan suatu kegiatan yang spesifik, seperti mengoperasikan suatu peralatan, berkomunikasi efektif atau mengimplementasikan suatu strategi bisnis”.

Sedangkan Menurut Yuniarsih dan Suwatno (2008:23) keterampilan adalah:

”Keterampilan (skill) merupakan kemampuan untuk mampu melaksanakan tugas-tugas fisik dan mental”.

Dari definisi diatas dapat disimpulkan bahwa keterampilan adalah suatu bentuk menggunakan pikiran, nalar, dan perbuatan dalam mengerjakan sesuatu secara efektif dan efisien. Keterampilan setiap orang harus diasah melalui program training atau bimbingan lain. Training dan sebagainya pun didukung oleh kemampuan dasar yang sudah dimiliki seseorang dalam dirinya. Jika kemampuan dasar digabung dengan bimbingan secara intensif tentu akan dapat menghasilkan sesuatu yang bermanfaat dan bernilai bagi diri sendiri dan orang lain.

Menurut Robbins (2006) pada dasarnya keterampilan dapat dikategorikan menjadi empat, yaitu:

a. *Basic literacy skill*

Keahlian dasar merupakan keahlian seseorang yang pasti dan wajib dimiliki oleh kebanyakan orang, seperti membaca, menulis dan mendengar.

b. *Technical skill*

Keahlian teknik merupakan keahlian seseorang dalam pengembangan teknik yang dimiliki, seperti menghitung secara tepat, mengoperasikan komputer.

c. *Interpersonal skill*

Keahlian interpersonal merupakan kemampuan seseorang secara efektif untuk berinteraksi dengan orang lain maupun dengan

rekan kerja, seperti pendengar yang baik, menyampaikan pendapat secara jelas dan bekerja dalam satu tim.

d. *Problem solving*

Menyelesaikan masalah adalah proses aktivitas untuk menajamkan logika, berargumentasi dan penyelesaian masalah serta kemampuan untuk mengetahui penyebab, mengembangkan alternatif dan menganalisa serta memilih penyelesaian yang baik.

2.1.4 Kualitas Audit

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu.

Menurut De Angelo (1981) dalam St. Nur Irawati (2011) mendefinisikan kualitas audit sebagai kemungkinan (*probability*) dimana seorang auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi klien. Adapun kemampuan untuk menemukan salah saji yang material dalam laporan keuangan perusahaan tergantung dari kompetensi auditor sedangkan kemauan untuk melaporkan temuan salah saji tersebut tergantung pada independensinya.

Menurut Mautz and Sharaf (1961:140) menyatakan bahwa kualitas auditor yaitu :

“ point out the qualities of a prudent auditor, stating that “a prudent practitioner is assumed to have a knowledge of the philosophy and practice of auditing, to have the degree of training, experience and skill common to the average independent auditor” . Also they should have the

ability to recognize indications of irregularities, and to keep abreast of developments in the preparation and detection of irregularities.

Maksud dari pernyataan diatas yaitu kualitas auditor yang bijaksana, yang menyatakan bahwa praktisi diasumsikan memiliki pengetahuan tentang filsafat dan praktik audit, untuk memiliki tingkat pelatihan, pengalaman dan keterampilan umum untuk auditor independen rata-rata. Juga mereka harus memiliki kemampuan untuk mengenaliindikasi penyimpangan, dan untuk mengikuti perkembangan dalam penyusunan dan deteksi penyimpangan.

Akuntan publik atau auditor independen dalam menjalankan tugasnya harus memegang prinsip-prinsip etika profesi. Menurut Simamora (2002:47) ada 8 prinsip yang harus dipatuhi akuntan publik yaitu :

1. Tanggung jawab profesi.

Setiap anggota harus 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.

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 ketrampilan profesional.

6. Kerahasiaan.

Setiap anggota harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesional dan tidak boleh memakai atau mengungkapkan informasi tersebut tanpa persetujuan.

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.

Selain itu akuntan publik juga harus berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), dalam hal ini adalah standar auditing.

Sehingga berdasarkan uraian di atas, 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.

AAA *Financial Accounting Commite* (2000) dalam Christiawan (2002) menyatakan bahwa “Kualitas audit ditentukan oleh 2 hal yaitu kompetensi (keahlian) dan independensi. Kedua hal tersebut berpengaruh langsung terhadap kualitas audit. Lebih lanjut, persepsi pengguna laporan keuangan atas kualitas audit merupakan fungsi dari persepsi mereka atas independensi dan keahlian auditor.

Dari pengertian tentang kualitas audit di atas maka dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan segala kemungkinan (*probability*) dimana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan klien dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar auditing dan kode etik akuntan publik yang relevan.

Menurut Dunk dalam Ali Mansouri (2009) *recognized “quality” as the weapon to fight the global competitive war. It is applicable to every aspect; especially to auditing and accounting. Summing up, it turns out that we know more about audit quality than we might have originally suspected:*

1. *Auditing is relative inexpensive, less than 1/10 of one percent of aggregate client sales;*
2. *Outright audit failures with material economic consequences are very infrequent;*
3. *Audit reports are informative, despite the presence of false positive and negatives;*
4. *Audit quality is positively associated with earnings quality;*
5. *Audit quality is affected by legal regimes and the incentives they create;*

6. *There is evidence of differential audit quality by Big 4 firms and industry experts, and differential audit quality across individual offices of Big 4 firms and across different legal regimes;*
7. *Academic research has had little impact on regulations and policy-making in the US, although it may have had more influence in other countries such as the United Kingdom (Francis, 2004)*
8. *Audit quality is much related to audit committee.*

Menurut di atas bahwa “kualitas” adalah instrument yang sangat penting dalam berbagai aspek terutama untuk audit dan akuntansi, di uraikan satu persatu bahwa kita dapat lebih banyak mengetahui kualitas dari hal yang berikut ini seperti, pemeriksaan relatif murah, kurang dari 1/10 dari satu persen dari keseluruhan penjualan klien, kegagalan Audit Outright dengan konsekuensi ekonomi bahan sangat jarang terjadi, Laporan audit yang informatif , meskipun kehadiran positif palsu dan negatif , Kualitas Audit secara positif terkait dengan kualitas laba, Kualitas Audit dipengaruhi oleh rezim hukum dan insentif yang mereka ciptakan, Ada bukti dari kualitas audit diferensial dengan 4 perusahaan besar dan pakar industri , dan kualitas audit diferensial di kantor masing-masing dari 4 perusahaan besar dan seluruh rezim hukum yang berbeda, Penelitian Akademik telah berdampak kecil terhadap peraturan dan pembuatan kebijakan di AS, dan Kualitas Audit banyak terkait dengan komite audit .

Menurut Sugeng Pamudji (2009) Definisi mengenai kualitas audit tidak ada yang pasti, hal ini disebabkan tidak adanya pemahaman umum mengenai faktor penyusunan kualitas audit dan sering terjadi konflik peran antar pengguna laporan audit.

Penggunaan berbagai dimensi kualitas audit yang berbeda-beda oleh beberapa peneliti adalah bukti sulitnya menentukan dimensi/faktor yang dapat menentukan kualitas audit.

2.1.4.1 Pengukuran Kualitas Audit

Kualitas hasil pekerjaan auditor bisa juga dilihat dari kualitas keputusan-keputusan yang diambil.

Menurut Bedard dan Michelene dalam Hilda Rossieta (2010) ada dua pendekatan yang digunakan untuk kualitas audit yaitu :

1. *outcome oriented*
2. *process oriented*

Adapun uraian penjelasan dari yang disebutkan diatas yaitu :

1. *outcome oriented* digunakan jika solusi dari sebuah masalah atau hasil dari sebuah pekerjaan sudah dapat dipastikan. Untuk menilai kualitas keputusan yang akan diambil dilakukan dengan cara membandingkan solusi atau hasil yang dicapai dengan standar hasil yang telah ditetapkan sebelumnya. Kualitas keputusan diukur dengan:
 - (i) tingkat kepatuhan auditor terhadap Standar Pernyataan Akuntan Publik (SPAP).
 - (ii) tingkat spesialisasi auditor dalam industri tertentu.

Penjelasan dari tingkat kepatuhan auditor terhadap Standar Pernyataan Akuntan Publik (SPAP) adalah Standar audit (SPAP, 2011: 150.1) sebagai berikut :

a. Standar Umum :

1. Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
2. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

b. Standar Pekerjaan Lapangan

1. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan sistem harus disupervisi dengan semestinya.
2. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
3. 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.

c. Standar Pelaporan

1. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

2. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
 3. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
 4. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.
2. *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 auditor selama menyelesaikan pekerjaan dari awal hingga menghasilkan sebuah keputusan. Kualitas audit dapat diukur melalui hasil audit. Adapun hasil audit yang diobservasi yaitu laporan audit. Terdapat empat fase dalam laporan audit yaitu :
- a. Fase I : Merencanakan dan Merancang Sebuah Pendekatan Audit

- b. Fase II : Melakukan pengujian pengendalian dan pengujian substantive transaksi
- c. Fase III : Melakukan prosedur analitis dan pengujian terperinci saldo
- d. Fase IV : Menyelesaikan audit dan menerbitkan suatu laporan audit

Penjelasan dari fase laporan audit diatas dapat diuraikan sebagai berikut :

- a. Fase I : Merencanakan dan Merancang Sebuah Pendekatan Audit

Auditor menggunakan informasi yang didapatkan dari prosedur penilaian risiko terkait dengan penerimaan klien dan perencanaan awal, memahami bisnis dan industry klien, menilai risiko bisnis klien, dan melakukan prosedur analitis pendahuluan. Auditor menggunakan penilaian materialitas, risiko audit yang dapat diterima, risiko bawaan, risiko pengendalian, dan setiap risiko kecurangan yang teridentifikasi 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 substantive transaksi

Pengujian pengendalian dan pengujian substantive transaksi bertujuan untuk:

- Mendapatkan bukti yang mendukung pengendalian tertentu yang berkontribusi terhadap penilaian risiko pengendalian yang dilakukan oleh auditor untuk audit atas laporan keuangan dan

untuk audit pengendalian internal atas laporan keuangan dalam suatu perusahaan publik

- 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 substantif 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 adalah:

- Prosedur analitis substantif yang menilai keseluruhan kewajaran transaksi-transaksi dan saldo-saldo akun
- 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:

- **Pengujian tambahan untuk tujuan penyajian dan pengungkapan**
Selama fase terakhir ini auditor melakukan prosedur audit 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.
- **Pengumpulan bukti akhir**
Auditor harus mendapatkan bukti berikut untuk laporan secara keseluruhan selama fase penyelesaian.
 1. Melakukan prosedur analitis akhir
 2. Mengevaluasi asumsi keberlangsungan usaha
 3. Mendapatkan surat representasi klien
 4. Membaca informasi dalam laporan tahunan untuk meyakinkan bahwa informasi yang disajikan konsisten dengan laporan keuangan
- **Menerbitkan laporan audit**
Jenis laporan audit yang diterbitkan bergantung pada bukti yang dikumpulkan dan temuan-temuan auditnya.
- **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.

2.1.4.2.Faktor Lain Yang Mempengaruhi Kualitas Audit

Selain Independensi dan kompetensi yang mempengaruhi kualitas audit terdapat faktor – faktor lain yang berpengaruh terhadap kualitas audit yang telah diteliti oleh peneliti terdahulu, faktor – faktor lain tersebut yaitu :

1. *Due Profesional Care*
2. Akuntabilitas
3. Spesialisasi Auditor

Maka uraian dari faktor – faktor lain yang mempengaruhi kualitas audit yang disebutkan diatas yaitu :

1. *Due Profesional Care*

Menurut Rahman (2009) memberikan bukti empiris bahwa *due professional care* merupakan faktor yang paling berpengaruh terhadap kualitas audit. *Due professional care* memiliki arti kemahiran profesional yang cermat dan seksama. Menurut PSA No. 4 SPAP (2001), kecermatan dan keseksamaan dalam penggunaan kemahiran profesional menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesional, yaitu suatu sikap auditor yang berpikir kritis terhadap bukti audit dengan selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi terhadap bukti audit tersebut. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh

keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan.

Due professional care merupakan hal yang penting yang harus diterapkan setiap akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya agar dicapai kualitas audit yang memadai. *Due professional care* menyangkut dua aspek, yaitu skeptisme profesional dan keyakinan yang memadai. Dengan demikian *due professional care* berkaitan dengan kualitas audit.

2. Akuntabilitas

Menurut Aji dalam Elisha (2012) kualitas audit ditinjau dari persepsi auditor atas independensi, pengalaman, dan akuntabilitas. Variabel yang mempunyai pengaruh paling besar terhadap kualitas audit adalah akuntabilitas. Tetclock dalam Mardisar dan Sari (2007) mendefinisikan akuntabilitas adalah Bentuk dorongan psikologi yang membuat seseorang berusaha mempertanggungjawabkan semua tindakan dan keputusan yang diambil kepada lingkungannya

Pengabdian kepada profesi merupakan suatu komitmen yang terbentuk dari dalam diri seseorang profesional, tanpa paksaan dari siapapun, dan secara sadar bertanggung jawab terhadap profesinya. Seseorang yang melaksanakan sebuah pekerjaan secara ikhlas maka hasil pekerjaan tersebut akan cenderung lebih baik daripada seseorang yang melakukannya dengan terpaksa. Nugrahaningsih (2005) mengatakan

bahwa akuntan memiliki kewajiban untuk menjaga standar perilaku etis tertinggi mereka kepada organisasi dimana mereka berlingkup, profesi mereka, masyarakat dan pribadi mereka sendiri dimana akuntan mempunyai tanggung jawab menjadi kompeten dan berusaha menjaga integritas dan obyektivitas mereka. Jika seorang akuntan menyadari akan betapa besar perannya bagi masyarakat dan bagi profesinya, maka ia akan memiliki sebuah keyakinan bahwa dengan melakukan pekerjaan dengan sebaik-baiknya, maka ia akan memberikan kontribusi yang sangat besar bagi masyarakat dan profesinya tersebut. Maka ia akan merasa berkewajiban untuk memberikan yang terbaik bagi masyarakat dan profesinya tersebut dengan melakukan pekerjaannya dengan sebaik mungkin. Hal inilah yang disebut sebagai kewajiban sosial.

3. Spesialisasi Auditor

Menurut Solomon et al. dalam Liswan (2011) menemukan bahwa auditor spesialis biasanya lebih sedikit melakukan kesalahan dibandingkan dengan auditor non spesialis. Menurut Balsam dan Krishnan (2003) menemukan bahwa perusahaan yang diaudit oleh auditor spesialis memiliki nilai akrual diskresioner yang lebih rendah. Spesialis dikaitkan dengan nilai absolut akrual diskresioner yang lebih kecil dan *earnings response coefficients* yang lebih besar pada saat pengumuman laba. Auditor yang memiliki banyak klien dalam industri

yang sama akan memiliki pengetahuan dan pemahaman yang lebih baik mengenai internal kontrol perusahaan, risiko bisnis perusahaan, dan risiko audit pada industri tersebut. Spesialisasi auditor dalam industri tertentu membuat auditor tersebut memiliki kemampuan dan pengetahuan yang memadai dibanding dengan auditor yang tidak memiliki spesialisasi. Dunn dan Mayhew (2004) menyatakan bahwa auditor yang memiliki spesialisasi di suatu industri bertujuan untuk mencapai diferensiasi produk dan memberikan kualitas audit yang lebih tinggi. Kemampuan mereka untuk memberikan kualitas audit yang lebih tinggi berasal dari pengalaman mereka dalam melayani banyak klien dalam industri yang sama dan mempelajari praktik-praktik terbaik di suatu industri. Menurut O'Keefe dalam Fitriyani (2011) menemukan bahwa auditor spesialis berhubungan positif dengan kualitas audit yang diukur dengan penilaian kepatuhan auditor terhadap *General Accepted Auditing Standard* (GAAS). Secara keseluruhan berbagai penelitian diatas menyatakan bahwa auditor yang memiliki spesialisasi dalam industri tertentu lebih memiliki kemampuan dalam memahami karakteristik dan risiko bisnis klien dibanding dengan auditor yang tidak memiliki spesialisasi.

2.2 Kerangka Pemikiran

Akuntan publik mempunyai fungsi menghasilkan informasi yang akurat dan dapat dipercaya untuk proses pengambilan keputusan. Keputusan yang diambil harus dihasilkan dari laporan audit yang berkualitas.

Menurut Lau tjun tjun (2012:44) 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 independensi yang baik dan kompetensi yang cukup .

Menurut A. Arens dkk. (2012 : 74) pengertian dari Independensi yaitu

“sudut pandang yang tidak bias dalam melakukan pengujian audit, evaluasi atas hasil pengujian dan penerbitan laporan audit. Independensi merupakan salah satu karakteristik terpenting bagi auditor dan merupakan dasar dari prinsip integritas dan objektivitas”.

Independensi akuntan publik sama pentingnya dengan keahlian dalam praktik akuntansi dan prosedur audit yang harus dimiliki oleh setiap akuntan publik. Independensi dalam kenyataan akan ada apabila dalam kenyataannya auditor mampu mempertahankan sikap yang tidak memihak selama pelaksanaan audit. Sedangkan independensi dalam penampilan adalah hasil interpretasi pihak lain mengenai independensi ini.

Selanjutnya faktor yang mempengaruhi kualitas audit yaitu kompetensi, Menurut Santy Setyawan (2012), mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif.

Dalam penelitian ini kompetensi dilihat dari dimensi pengetahuan dan pengalaman.kompetensi dari sudut pandang pengetahuan dimana pengetahuan diperoleh melalui pengalaman langsung pertimbangan yang dibuat di masa lalu dan umpan balik terhadap kinerja dan pengalaman tidak langsung (pendidikan).

MenurutHernandito (2002) pengalaman menciptakan standar pengetahuan, terdiri atas suatu sistem dari pengetahuan yang sistematis dan abstrak. Pengetahuan ini tersimpan dalam memori jangka panjang dan dibentuk dari lingkungan pengetahuan langsung masa lalu.

Menurut DeAngelo (1981) dalam Kusharyanti (2003) mendefinisikan kualitas audit sebagai *joint probability* bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan penyimpangan dalam sistem akuntansi klien. Probabilitas auditor menemukan salah saji tergantung pada kualitas pemahaman auditor (kompetensi) sementara melaporkan salah saji tergantung independensi auditor.

Menurut DeAngelo (1981) dalam Kusharyanti (2003:30)Ada dua dimensi yang mempengaruhi kualitas audit yaitu kemampuan untuk menemukan salah saji (kompetensi) dan kemauan untuk melaporkan temuan salah saji tersebut (independensi).

AAA Financial Accounting Commite (2000) menyatakan bahwa :

“Kualitas audit ditentukan oleh 2 hal yaitu kompetensi (keahlian) dan independensi”.

Kedua hal tersebut berpengaruh langsung terhadap kualitas audit. Lebih lanjut, persepsi pengguna laporan keuangan atas kualitas audit merupakan fungsi dari persepsi mereka atas independensi dan keahlian auditor.

Penulis ingin melakukan pengujian kembali penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Elizabet Indrawati Marpaung yang berjudul Pengaruh Independensi dan Komptensi terhadap Kualitas Audit.

Tabel berikut ini adalah rangkuman hasil penelitian terdahulu.

Tabel 2.1
Rangkuman Hasil Penelitian Terdahulu

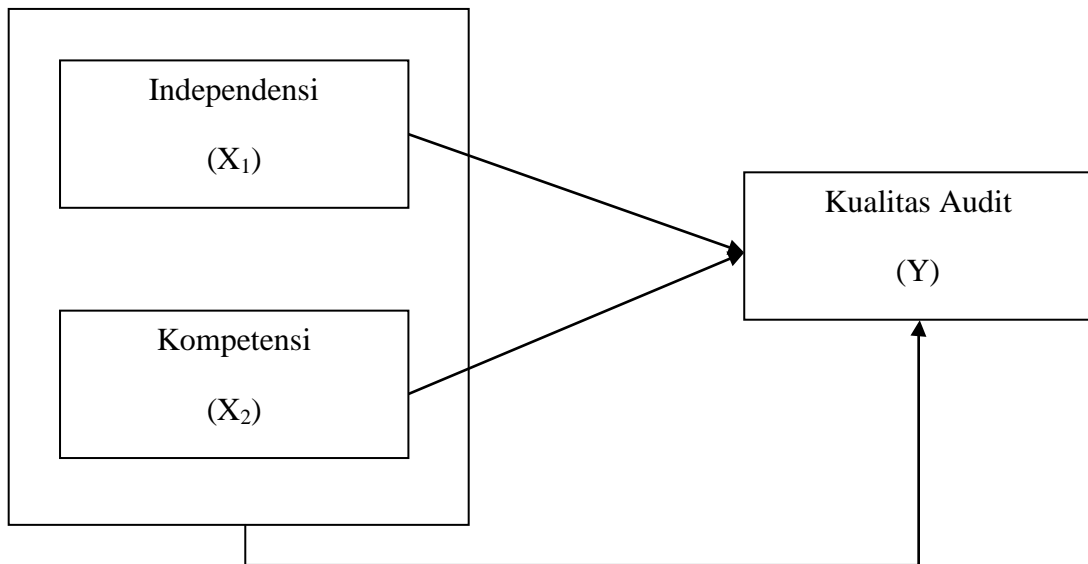
No	Peneliti dan Tahun	Judul	Variabel yang diteliti	Hasil penelitian
1	Kusharyanti. (2003)	Temuan penelitian Mengenai kualitas audit dan kemungkinan topik penelitian di masa datang.	Faktor-faktor kualitas audit menurut De Angelo dan Catanach Walker.	Banyak faktor memainkan peran penting dalam mempengaruhi kualitas audit dari sudut pandang auditor individual, auditor tim maupun KAP.

2	Teguh Harhinto (2004)	Pengaruh Keahlian dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Studi Empiris Pada KAP di Jawa Timur.	Keahlian diproksikan dalam 2 sub variabel pengalaman dan pengetahuan. Sedangkan Independensi diproksikan dalam tekanan dari klien, lama hubungan dengan klien, dan telaah rekan auditor.	Keahlian dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
3	Hexana Sri Lastanti (2005)	Tinjauan Terhadap Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik : Refleksi Atas Skandal Keuangan.	Kompetensi diproksikan dalam strategi penentuan keputusan, psikologis, pengetahuan, kemampuan berpikir dan analisis tugas. Sedangkan independensi diproksikan dalam ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lainnya kepada klien, lamanya hubungan /penugasan audit, ukuran KAP, persaingan KAP, dan besarnya fee audit.	Kepercayaan masyarakat terhadap laporan keuangan keuangan auditan dan profesi akuntan publik ditentukan oleh kompetensi dan independensi aukntan publik dalam melaksanakan proses pengauditan.

4	Elfarini, Eunike Christina (2007)	Pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit (studi empiris pada kantor akuntan publik di Jawa Tengah).	Keahlian diproksikan dalam 2 subvariabel pengalaman dan pengetahuan. Sedangkan independensi diproksikan dalam lama hubungan dengan klien, tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor dan jasa non audit.	Kompetensi dan independensi berpengaruh terhadap kualitas audit secara parsial dan simultan.
5	Adi Purnomo (2007)	Persepsi Auditor Tentang Pengaruh Faktor- Faktor Keahlian Dan Independensi Terhadap Kualitas Audit.	Keahlian diproksikan dalam 2 sub variabel pengalaman dan pengetahuan Sedangkan Independensi diproksikan dalam lama ikatan dengan klien, tekanan dari klien dan pelaksanaan jasa lain dengan klien.	Menurut persepsi auditor faktor-faktor keahlian yaitu pengalaman dan pengetahuan berpengaruh terhadap kualitas audit. Sedangkan faktor faktor independensi menurut persepsi auditor hanya tekanan klien yang berpengaruh terhadap kualitas audit.
6	Liswan Setiawan W dan Fitriany (2011)	Pengaruh Workload dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Audit	<i>workload</i> , spesialisasi, dan kualitas komite audit terhadap kualitas audit serta menguji peran komite audit dalam memperkuat atau	auditor adalah seorang spesialis, komite audit tidak berpengaruh dalam meningkatkan kualitas audit. Implikasi dari penelitian ini bahwa

		Dengan Kualitas Komite Audit Sebagai Variabel Pemoderasi	memperlemah pengaruh <i>workload</i> dan spesialisasi terhadap kualitas audit	kantor akuntan harus mempertimbangkan beban kerja auditor mereka. Pemerintah juga perlu mempertimbangkan aturan tentang beban kerja di sebuah KAP untuk mempertahankan kualitas audit.
7	Icuk Rangga Bawono dan Elisha Muliani Singgih (2012)	Faktor – Faktor Dalam Diri Auditor Dan Kualitas Audit : Studi pada KAP ‘BIG FOUR’ di Indonesia	Penting bagi auditor untuk mengimplementasikan <i>due professional care</i> dalam pekerjaan auditnya. auditor ketika mengaudit harus memiliki keahlian yang meliputi dua unsur yaitu pengetahuan dan pengalaman dan independensi	independensi, <i>due professional care</i> dan akuntabilitas secara parsial mempengaruhi kualitas audit akan tetapi pengalaman tidak berpengaruh pada kualitas audit. Penelitian ini juga membuktikan bahwa independensi merupakan faktor dominan yang berpengaruh pada kualitas audit

Adapun kerangka pemikiran teoritis dapat dilihat dari diagram dibawah ini.



Gambar 2.1

Kerangka Pemikiran

2.3 Hipotesis

Menurut Sugiyono (2012:93), pengertian Hipotesis adalah:

“merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah penelitian biasanya disusun dalam bentuk kalimat pernyataan, dikatakan sementara karena jawaban yang diberikan baru berdasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data”.

Berdasarkan kerangka pemikiran dan penelitian terdahulu maka penulis menyimpulkan hipotesis sebagai berikut :

1. Independensi berpengaruh terhadap kualitas audit.
2. kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit.
3. Independensi dan kompetensi secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit.