

BAB II
KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN
DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Audit

2.1.1.1 Pengertian Audit

Pengertian audit menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens yang dialih bahasakan oleh Amir Abadi Jusuf (2012:4) mendefinisikan auditing 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, independent person.”

“Audit adalah 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”.

Sedangkan pengertian *auditing* menurut Sukrisno Agoes (2012:4) adalah:

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

Berdasarkan definisi diatas, dapat disimpulkan bahwa audit merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti, yang dilakukan oleh seorang auditor yang independen dan kompeten. serta memberikan pendapatnya atas pemeriksaan yang telah dilakukan, juga melaporkan informasinya kepada pemakai.

2.1.1.2 Jenis-Jenis Audit

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens yang dialih bahasakan oleh Amir Abadi Jusuf (2012:16-19) audit dapat dibagi menjadi 3 jenis, yaitu sebagai berikut:

1. Audit Operasional

Mengevaluasi efisiensi dan efektifitas 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 di mana auditor menguasainya.

2. Audit Ketaatan

Dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang di audit telah mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil dari audit ketaatan biasanya dilaporkan kepada manajemen, bukan kepada pemakai luar, karena manajemen

adalah kelompok utama yang berkepentingan dengan tingkat ketaatan terhadap prosedur dan peraturan yang digariskan.

3. Audit Laporan Keuangan

Dilakukan untuk menentukan akankah laporan keuangan (informasi yang di verifikasi) 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”.

2.1.1.3 Jenis-Jenis Auditor

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens yang dialih bahasakan oleh Amir Abadi Jusuf (2012:19-21), ada beberapa auditor yang berpraktik pada saat ini, jenis yang paling umum adalah kantor akuntan publik, auditor badan akuntabilitas pemerintah, auditor pajak dan auditor internal, berikut adalah penjelasannya:

a. Auditor Akuntan Publik

Auditor akuntan publik bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan perusahaan lain yang cukup besar dan banyak perusahaan serta organisasi non komersial yang lebih kecil. Oleh karena luasnya penggunaan laporan keuangan yang telah diaudit dalam perekonomian indonesia serta keakraban para pelaku bisnis dan pemakai lainnya,

sudah lazim digunakan istilah auditor dan kantor akuntan publik dengan pengertian yang sama, meskipun ada beberapa jenis auditor. sebutan kantor akuntan publik mencerminkan fakta bahwa auditor yang menyatakan pendapat atas laporan keuangan harus memiliki lisensi sebagai akuntan publik. KAP sering kali disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal.

b. Auditor Internal Pemerintah

Auditor Internal Pemerintah adalah auditor yang bekerja untuk badan pengawasan keuangan dan pembangunan (BPKP) guna melayani kebutuhan pemerintah. Porsi utama uaya audit BPKP adalah dikerahkan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektifitas operasional berbagai program pemerintah. BPKP mempekerjakan lebih dari 4000 orang auditor diseluruh Indonesia. Auditor BPKP juga sangat dihargai dalam profesi audit.

c. Auditor Badan Pemeriksa Keuangan

Auditor Badan Pemeriksa Keuangan adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia, badan yang didirikan berdasarkan konstitusi Indonesia. Dipimpin oleh seorang kepala, BPK melapor dan bertanggung jawab sepenuhnya kepada DPR.

d. Auditor Pajak

Direktorat Jendral (Ditjen) pajak bertanggung jawab untuk memberlakukan peraturan pajak. Salah satu tanggung jawab utama Ditjen pajak adalah mengaudit SPT wajib pajak untuk menentukan

apakah SPT itu sudah mematuhi peraturan pajak yang berlaku. Audit ini murni bersifat audit ketaatan. Auditor yang melakukan pemeriksaan itu disebut auditor pajak.

e. Auditor Internal

Auditor internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen, sama seperti BPK mengaudit untuk DPR. Tanggung jawab auditor internal, sangat beragam tergantung pada yang mempekerjakan mereka. Ada staf audit internal yang hanya terdiri atas satu atau duakaryawan yang melakukan audit ketaatan secara rutin. Staf audit internal lainnya mungkin terdiri atas lebih dari 100 karyawan yang memikul tanggung jawab berlainan, termasuk dibanyak bidang diluar akuntansi”.

2.1.2 Fee Audit

2.1.2.1 Pengertian Fee Audit

Standar profesi Akuntan Publik (SPAP) seksi 240 poin 1 tentang fee audit menyatakan :

“Dalam melakukan Negoisasi mengenai jasa profesi yang diberikan praktisi dapat mengusulkan jumlah imbalan jasa professional yang dipandang sesuai”.

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) menerbitkan Surat Keputusan No. KEP.024/IAPI/VII/2008 pada tanggal 2 Juli 2008 tentang Kebijakan Penentuan *Fee* Audit. Dalam bagian Lampiran 1 dijelaskan bahwa panduan ini dikeluarkan sebagai panduan bagi seluruh Anggota Institut Akuntan Publik

Indonesia yang menjalankan praktik sebagai akuntan publik dalam menetapkan besaran imbalan yang wajar atas jasa profesional yang diberikannya.

Lebih lanjut dijelaskan bahwa dalam menetapkan imbalan jasa yang wajar sesuai dengan martabat profesi akuntan publik dan dalam jumlah yang pantas untuk dapat memberikan jasa sesuai dengan tuntutan standar profesional akuntan publik yang berlaku. Imbalan jasa yang terlalu rendah atau secara signifikan jauh lebih rendah dari yang dikenakan oleh auditor atau akuntan pendahulu atau dianjurkan oleh auditor atau akuntan lain, akan menimbulkan keraguan mengenai kemampuan dan kompetensi anggota dalam menerapkan standar teknis dan standar profesional yang berlaku.

Sukrisno Agoes (2012:46) biaya audit yang dikutip dari Aturan etika profesi Akuntan public (IAI, 2) yaitu “ *Fee* professional terdiri atas 2 :

a. Besaran *Fee*

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

b. *Fee* kontijen

Fee kontijen adalah *fee* yang ditetapkan untuk pelaksanaan suatu jasa profesional tanpa adanya *fee* yang akan dibebankan, kecuali ada temuan atau hasil tertentu dimana jumlah *fee* tergantung pada temuan atau hasil tertentu tersebut. *Fee* dianggap tidak kontijen jika ditetapkan oleh pengadilan atau badan pengatur atau

dalam hal perpajakan, jika dasar penetapan adalah hasil penyelesaian hukum atau temuan badan pengatur”.

Menurut Iskak (1999) dalam penelitiannya mendefinisikan bahwa :

“Audit *Fee* adalah honorarium yang dibebankan oleh akuntan public kepada perusahaan auditee atas jasa audit yang dilakukan akuntan public terhadap laporan keuangan”.

2.1.2.2 Indikator *Fee* Audit

Menurut Sukrisno Agoes (2012:46) Indikator dari *fee* audit dapat di ukur dari :

1. Besaran *fee* bergantung pada resiko penugasan

Sebagai sebuah profesi yang beresiko terhadap pertanggung jawaban kerjanya, maka resiko penugasan menjadi pertimbangan besar kecilnya biaya yang akan ditentukan untuk tugas yang diberikan

2. Besaran *fee* bergantung Kompleksitas jasa yang diberikan

Semakin sulit tugas audit yang diberikan, maka akan semakin besar pula biaya yang dikeluarkan oleh sebuah audit.

3. Besaran *fee* bergantung pada Tingkat keahlian

Tingkat keahlian yang yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut

4. Besaran *fee* bergantung pada struktur biaya

kantor akuntan publik yang bersangkutan dan pertimbangan profesi lainnya

Sebagai sebuah bidang ahli yang sejajar dengan profesi khusus lainnya, pertimbangan nilai seorang auditor akan disesuaikan dengan profesi khusus lainnya.

Menurut Mulyadi (2009:67)

“*Fee* audit merupakan biaya yang diterima oleh akuntan publik setelah melaksanakan jasa auditnya, besarnya tergantung dari resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan”.

Menurut Sukrisno Agoes (2012:56):

“Komisi audit adalah imbalan dalam bentuk uang atau barang atau bentuk lainnya yang diberikan kepada atau diterima dari klien atau pihak lain untuk memperoleh perikatan dari klien atau pihak lain”.

Dari definisi diatas dapat dikatakan bahwa *fee* audit adalah biaya yang dikeluarkan oleh suatu entitas untuk membayar audit tahunan dan review laporan keuangan terbaru dalam fiskal yang disesuaikan dengan penugasan resiko, kompleksitas layanan yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melakukan seperti layanan, biaya terkait struktur kantor akuntan publik dan pertimbangan profesional lainnya.

Jadi berdasarkan pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa *fee* audit adalah biaya atau imbalan yang diberikan klien kepada akuntan publik sebagai imbalan jasa yang diberikan akuntan publik berupa jasa audit.

2.1.3 Kualitas Audit

2.1.3.1 Pengertian Kualitas Audit

Audit merupakan suatu proses untuk mengurangi ketidak selarasan 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 mengenai pengesahan laporan keuangan suatu perusahaan. Hal ini berarti auditor mempunyai peranan penting dalam pengesahan laporan keuangan suatu perusahaan. Oleh karena itu, kualitas audit merupakan hal penting harus dipertahankan oleh para auditor dalam proses pengauditan.

AAA Financial Accounting Standard Committee (2000) dalam Christiawan (2002) menyatakan bahwa :

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

De Angelo (1981) dalam Watkins et al (2004) mendefinisikan kualitas audit sebagai kemungkinan bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran dalam sistem akuntansi dengan pengetahuan dan keahlian auditor. Sedangkan pelaporan pelanggaran tergantung kepada dorongan auditor untuk mengungkapkan pelanggaran tersebut. Dorongan ini akan tergantung pada independensi yang dimiliki oleh auditor tersebut.

Dari pengertian tentang kualitas audit di atas bahwa auditor dituntut oleh pihak yang berkepentingan dengan perusahaan untuk memberikan pendapat tentang kewajaran pelaporan keuangan yang disajikan oleh manajemen perusahaan untuk dapat menjalankan kewajibannya ada tiga komponen yang harus dimiliki auditor yaitu kompetensi (*keahlian*), independensi, dan *due professional care*. Tetapi dalam menjalankan fungsinya, auditor sering mengalami konflik kepentingan dengan manajemen perusahaan. Manajemen mungkin ingin

hasil operasi perusahaan atau kinerjanya tampak berhasil yang ergambar dengan data yang lebih tinggi dengan maksud untuk mendapatkan penghargaan (misalkan bonus). Untuk mencapai tujuan tersebut tidak jarang manajemen perusahaan melakukan tekanan kepada auidtor sehingga laporan keuangan auditan yang dihasilkan itu sesuai dengan keinginan klien (Media Akuntansi,1997).

Berdasarkan uraian diatas, maka auditor memiliki posisi yang strategis baik di mata manajemen maupun di mata pemakai laporan keuangan. Selain itu pemakai laporan keuangan menaruh kepercayaan yang besar terhadap hasil pekerjaan auditor dalam mengaudit laporan keuangan. Kepercayaan yang besar dari pemakai laporan keungan auditan dan jasa yang diberikan auditor mengharuskan auditor memperhatikan kualitas audit yang dilakukannya.

Untuk dapat memenuhi kualitas audit yang baik maka auditor dalam menjalankan profesinya sebagai pemeriksa harus berpedoman pada kode etik akuntan, standar profesi dan standar akuntansi keuangan yang berlaku di Indonesia. Setiap audit harus mempertahankan integritas dan objektivitas dalam melaksanakan tugasnya dengan bertindak jujur, tegas, tanpa pretensi sehingga dia dapat bertindak adil, tanpa dipengaruhi atau permintaan pihak tertentu untuk memenuhi kepentingan pribadinya (Khomsiyah dan Indriantoro,1988).

2.1.3.2 Langkah –Langkah Untuk Meningkatkan Kualitas Audit

Menurut Nasrullah Djamil (2005:18), dalam Riyan Hidayat (2011:300) langkah-langkah yang dapat dilakukan untuk meningkatkan kualitas audit diantaranya:

1. Perlunya melanjutkan pendidikan profesionalnya bagi suatu tim audit, sehingga mempunyai keahlian dan pelatihan yang memadai untuk melaksanakan audit.
2. Dalam hubungan dengan penugasan audit selalu mempertahankan kanindependensi dalam sikap mental, artinya tidak mudah di pengaruhi, karena ia merasakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Sehingga ia tidak di benarkan memihak kepada kepentingan siapapun.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor tersebut menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama, maksudnya agar petugas audit mendalami standar pekerjaan lapangan dan standar laporan dengan semestinya. Penerapan kecermatan dan keseksamaan diwujudkan dengan melakukan riview secara kritis terhadap tingkat supervisi terhadap pelaksanaan audit dan terhadap pertimbangan yang dilaksanakan.
4. Melakukan perencanaan pekerjaan audit dengan sebaik-baik nya dan jika digunakan asistinya. Kemudian dilakukan pengendalian dan pencatatan untuk semua pekerjaan audit dan terhadap pertimbangan yang di gunakan.

5. Melakukan pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern klien untuk dapat membuat perencanaan audit, menentukan sifat, saat lingkup pengujian akan dilakukan.
6. Memperoleh bukti audit yang cukup dan kompeten melalui inspeksi, pengamatan, pengujian pertanyaan, konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas jasa laporan keuangan atas audit.
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 di pandang memadai, jika tidak maka harus dinyatakan dalam laporan audit.

2.1.3.3 Indikator Kualitas Audit

Sutton (1993) dalam justinia castellani (2008) menyatakan bahwa pengukuran kualitas audit memerlukan kombinasi antara proses dan hasil. Kualitas proses audit dimulai dari tahap perencanaan penugasan, tahap pekerjaan lapangan, dan pada tahap administrasi akhir. Kualitas hasil audit merupakan probabilitas auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sitem akuntansi klien.

Dalam penelitian ini penulis, mengukur kualitas audit dari dimensi proses dan hasil. Berdasarkan pernyataan diatas penulis menyimpulkan bahwa kualitas audit dapat diukur dengan lima hal, perencanaan, pelaksanaan, pelaporan dalam

segi proses lalu dalam segi hasil yaitu kemampuan menemukan kesalahan dalam sistem akuntansi klien dan keberanian melaporkan kesalahan.

Adapun penjelasan dari indikator kualitas audit diatas menurut justinia castellani (2008) adalah sebagai berikut:

1. Proses

- A. Perencanaan**

- Elemen-elemen Perencanaan Audit

Ruang lingkup dari perencanaan pemeriksaan ini adalah bervariasi sesuai dengan besarnya dan kompleksitas permasalahan objek yang diperiksa dan pengetahuan mengenai jenis usaha objek yang diperiksa. Adapun elemen-elemen perencanaan audit menurut Arens and Loebbecke (2000:219) adalah :

1. Pre Plan (Perencanaan Awal). Beberapa hal penting yang terdapat dalam perencanaan awal ini adalah menyangkut informasi mengenai alasan klien untuk diaudit, menerima atau menolak klien baru maupun klien lama, mengidentifikasi alasan klien untuk diaudit, menentukan staf untuk penugasan dan memperoleh surat penugasan.

2. Memperoleh informasi mengenai latar belakang klien. Auditor harus memiliki tentang ciri-ciri lingkungan kegiatan perusahaan klien yang akan diaudit yang berguna sebagai acuan dalam

menentukan surat penugasan atau perlu tidaknya prosedur-prosedur audit khusus. Hal-hal yang harus dilakukan untuk memperoleh informasi sehingga dapat memahami latar belakang klien adalah dengan cara : meninjau lokasi pabrik dan kantor, menelaah kebijakan-kebijakan penting perusahaan, mengidentifikasi pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa serta mengevaluasi kebutuhan akan spesialis dari luar.

3. Memperoleh informasi mengenai kewajiban hukum klien. Faktor-faktor yang menyangkut lingkungan hukum industri klien mempunyai dampak besar terhadap hasil audit. Pengetahuan auditor untuk menafsirkan fakta yang berkaitan selama pekerjaan berlangsung akan meyakinkan bahwa pengungkapan yang semestinya telah dilaksanakan dalam laporan keuangan. Dalam hal ini dokumen-dokumen hukum yang penting untuk diperiksa oleh auditor adalah Akta Pendirian Perusahaan, anggaran dasar perusahaan, masalah rapat dewan komisaris, para pemegang saham, komite audit dan para pejabat eksekutif termasuk didalamnya adalah ringkasan pokok mengenai keputusan yang dibuat oleh direksi dan pemegang saham serta dokumen mengenai kontrak penjualan maupun pembelian.

4. Melaksanakan prosedur menurut penelitian persiapan. Melakukan analisis ini sangat penting artinya karena dengan demikian keseluruhan kegiatan pemeriksaan dapat tergambar

didalamnya. Prosedur analitis ini diantaranya : Memahami bidang usaha klien, penetapan kemampuan satuan usaha untuk menjaga kelangsungan hidupnya, indikasi adanya kemungkinan kekeliruan dalam laporan keuangan dan mengurangi pengujian yang terinci.

5. Menentukan materialitas dan menetapkan risiko audit yang dapat diterima. Besarnya salah saji dalam informasi akuntansi dapat membuat pertimbangan pengambilan keputusan terpengaruh. Tanggung jawab auditor adalah menetapkan apakah suatu laporan keuangan terdapat salah saji material, apabila auditor berpendapat adanya salah saji yang material ia harus memberitahukan hal ini pada klien, sehingga koreksi dapat dilakukan. Jika klien menolak untuk mengoreksi laporan keuangan tersebut maka auditor dapat memberikan pendapat dengan pengecualian.

6. Memahami struktur pengawasan intern dan menilai resiko kendali.

7. Mengembangkan program audit dan rencana audit. Untuk melaporkan serta memberikan pendapat yang tepat maka auditor harus melakukan wawancara, melakukan pemeriksaan dan meneliti keaslian bukti-bukti. Guna mempermudah pelaksanaan maka auditor harus menyusun program yang direncanakan secara logis untuk prosedur-prosedur audit bagi setiap pemeriksaan. Program pemeriksaan juga merupakan suatu alat pengendalian dimana

pemeriksa dapat menyesuaikan pemeriksaannya dengan anggaran dan jadwal yang telah ditetapkan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dalam hal ini Ikatan Akuntansi Indonesia (2001:311.3) menyatakan bahwa: “Dalam perencanaan auditnya, auditor harus mempertimbangkan sifat, luas, dan saat pekerjaan yang harus dilaksanakan dan harus membuat suatu program audit secara tertulis. Program audit membantu auditor dalam memberikan perintah kepada asisten mengenai pekerjaan yang harus dilakukan. Bentuk program audit dan tingkat kerinciannya sangat bervariasi”.

B. Pelaksanaan

Auditing adalah proses yang ditempuh oleh seseorang yang kompeten dan independen agar dapat menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti mengenai informasi yang terukur dari suatu entitas (satuan) usaha untuk mempertimbangkan dan melaporkan tingkat kesesuaian dari informasi yang terukur tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan.

C. Pelaporan

Arens (2008 : 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

professional seperti kompetensi dan independensi, persyaratan pelaporan, dan bukti.

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. Hasil

A. Kemampuan menemukan kesalahan

Auditor yang memiliki pengetahuan, pengalaman, dan mengikuti pelatihan teknis (kompeten), mempunyai kemampuan lebih baik untuk menemukan kesalahan atau kecurangan dalam laporan keuangan klien, sehingga dapat menghasilkan audit yang berkualitas.

B. Keberanian melaporkan kesalahan

Auditor akan melaporkan penyimpangan yang ditemukan meskipun klien menawarkan tambahan *fee* dan sejumlah hadiah bahkan kehilangan klien dimasa yang akan datang.

2.1.4 Independensi

2.1.4.1 Pengertian Independensi

Kata independensi merupakan terjemahan dari kata "*independence*" yang berasal dari bahasa Inggris. Dalam kamus *Oxford Advance Learner's Dictionary of Current English* terdapat entri kata "*independent*" bermakna tidak tergantung atau di kendalikan oleh (orang lain atau benda) tidak mendasarkan diri pada orang lain bertindak

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

“ Independen artinya tidak mudah di pengaruhi, netral karena auditor melaksanakan pekerjaanya untuk kepentingan umum”.

Sedangkan menurut Charistiawan, 2002 independensi adalah sebagai berikut:

“Independen berarti akuntan publik tidak mudah di pengaruhi. Akuntan publik tidak di benarkan memihak kepentingan siapapun. Akuntan publik berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik.”

Alvin A. Arens, Rendal J. Elder, dan Mark S. Beasley dalam Herman

Wibowo (2008: 11) menyatakan bahwa:

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

Definisi independensi dalam The CPA Handbook menurut E.B Wilcox

dalam M.Nizarul et al.(2007:8) adalah:

“ Merupakan suatu standar auditing yang penting karena opini akuntan independen bertujuan untuk menanmbah kredibilitas laporan keuangan yang disajikan manajemen. Jika akuntan tersebut tidak independen terhadap klien nya, maka opininya tidak akan memberikan apapun (Mautz dan Sharaf, 1993:246 dalam M. Nizarulet al,2007:80)”

Kode etik akuntan tahun 1994 menyebutkan bahwa independensi adalah:

“ Sikap yang di harapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugas nya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan obyektifitas.

Jika manfaat seorang auditor rusak oleh perasaan pada sebagian pihak ketiga yang meragukan independensi nya, dia bertanggungjawab tidak hanya mempertahankan independensi dalam kenyataan tetapi juga menghindari penampilan yang memungkinkan dia kehilangan independensi nya (Mautz 1974) dan (Siti Nurmawar Indah, 2010 :37)

Independensi merupakan salah satu komponen etika yang harus dijaga atau di pertahankan oleh akuntan publik. Independensi berarti seorang akuntan publik tidak mudah di pengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaan untuk kepentingan umum. Auditor berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik. Sikap mental independen tersebut meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appreance*) (Yulius Jogi Kurniawan, 2002).Independensi bertujuan untuk menambah kredibilitas laporan keuangan yang telah di sajikan oleh manajemen.Jika akuntan tidak independen terhadap kliennya, maka opininya tidak akan memberikan tambahan apapun.

2.1.4.2 Independensi Auditor

Dalam Standar Profesi Akuntan Publik (2011, 360.1) dijelaskan bahwa:

“ Selama melakukan audit atas laporan keuangan, perlu bagi auditor untuk membangun hubungan kerja yang bersifat konstruktif dengan manajemen untuk mewujudkan audit yang efektif dan efisien. Tujuan ini dapat di capai dengan mengganti prinsip-prinsip etika profesi tertentu yang di tetapkan oleh iktan akuntansi indonesia. Prinsip-prinsip ini terdapat pada kode etik iktan akuntansi indonesia yang dikeluarkan oleh iktan akuntansi indonesia. Prinsip-prinsip yang memberikan panduan tentang tanggung jawab profesional auditor adalah:

- a. Independensi
- b. Integritas
- c. Objektivitas
- d. Kemahiran dan kecermatan profesional
- e. Kerahasiaan
- f. Prilaku profesional dan standar teknis

Seorang auditor harus bebas secara kenyataan maupun dalam penampilan, dari kepentingan apapun dalam pelaksanaan perikatan profesional nya, yang dapat dipandang serta ketidak cocokan terhadap prinsip-prinsip etika.”

Independensi secara esensial merupakan sikap fikiran seseorang yang dicirikan melalui pendekatan integritas dan obyektivitas tugas profesional nya. Hal ini senada dengan *America Institute of Certified Public Accountant (AICPA)* dalam meutia (2014) menyatakan independensi adalah suatu kemampuan untuk bertindak berdasarkan integritas dan obyektivitas. Meskipun integritas dan obyektivitas tidak dapat di ukur dengan pasti, tetapi keduanya merupakan hal yang mendasar bagi profesi akuntan publik, integritas merupakan prinsip moral yang tidak memihak, jujur, memandang dan mengemukakan fakta seperti apa adanya.

Obyektivitas merupakan sikap yang tidak memihak dalam mempertimbangkan fakta, kepentingan pribadi tidak terdapat dalam fakta yang

dihadapi (Mulyadi,1998). Selain itu AICPA juga memberikan prinsip-prinsip berikut sebagai panduan yang berkaitan dengan independensi, yaitu:

1. Auditor dan perusahaan tidak boleh tergantung terhadap keuangan klien
2. Auditor perusahaan seharusnya tidak terlibat dalam konflik kepentingan yang akan mengganggu obyektifitas mereka berkenaan dengan cara-cara mempengaruhi laporan keuangan.
3. Audit dan perusahaan seharusnya tidak memiliki hubungan dengan klien yang akan mengganggu obyektivitasnya auditor.

SEC (*Securitas Exchange Commite*) sebagai badan yang juga berkepentingan terhadap auditor yang independen memberikan definisi lain berkaitan dengan independensi. SEC memberikan empat prinsip dalam menentukan auditor yang independen. Prinsip-prinsip ini menyatakan bahwa independensi dapat terganggu apabila auditor: memiliki konflik kepentingan dengan klien, mengaudit pekerjaan mereka sendiri, berfungsi baik sebagai manajer ataupun pekerja dari kliennya, bertindak bagi penasehat kliennya (Ryan Et al, 2001) dalam Meutia (2004).

Dalam aturan etika kompartemen akuntan publik (2001) disebut bahwa dalam menjalankan tugas nya, anggota KAP harus mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesional sebagai mana diatur dalam standar profesional akuntan publik yang ditetapkan dalam IAI. Sikap mental independen tersebut harus meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*).

Selain itu benturan kepentingan (*conflict in interest*) dan tidak boleh membiarkan faktor salah saji material (*material misstatement*) yang di ketahuinya atau mengalihkan pertimbangannya kepada pihak lain. Atas dasar beberapa definisi tersebut di atas dapat ditarik kesimpulan mengenai unsur-unsur pengertian independensi akuntan publik sebagai berikut:

1. Kepercayaan masyarakat terhadap integritas, obyektifitas dan kebebasan akuntan publik dari pengaruh pihak lain.
2. Kepercayaan akuntan publik terhadap diri sendiri yang merupakan integritas profesional nya.
3. Kemampuan akuntan publik meningkatkan kredibilitas pengetahuannya terhadap laporan keuangan yang diperiksa.
4. Suatu sikap akuntan publik yang jujur dan ahli, serta tindakan yang bebas dari bujukan, pengaruh dan pengendalian pihak lain dalam melaksanakan perencanaan, pemeriksaan, penilaian, dan pelaporan hasil pemeriksaanya.

Independensi auditor mempunyai tiga aspek yaitu:

2.1.4.3 Pentingnya Independensi

Menurut Supriono (1998) dalam Siti Nurmawar Indah (2010:38) membuat kesimpulan mengenai pentingnya independensi sebagai berikut:

1. Independensi merupakan syarat yang sangat penting bagi profesi akuntan publik untuk memulai pelajaran informasi yang di sajikan oleh menejemen kepada pemakai informasi.
2. Independensi sangat di perlukan oleh akuntan publik untuk memperoleh kepercayaan dari klien dan masyarakat khusus nya para pemakai laporan keuangan.

3. Independensi diperoleh agar dapat menambah kredibilitas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen.
4. Jika akuntan publik tidak independen maka pendapat yang akan ia berikan tidak mempunyai arti atau tidak mempunyai nilai.
5. Independensi merupakan martabat penting akuntan publik yang secara berkesinambungan perlu dipertahankan.

Oleh karena itu dalam menjalankan tugas auditnya, seorang auditor tidak hanya dituntut untuk memiliki keahlian saja, tetapi juga diuntut untuk bersikap independen. Walau seorang auditor memiliki keahlian tinggi, tetapi dia tidak independen maka pengguna laporan keuangan tidak yakin bahwa informasi yang disajikan itu kredibel. Lebih lanjut independensi juga hubungannya sangat erat kaitannya dengan klien.

Menurut Arens dkk. (2008 : 111) menyatakan bahwa independensi dapat di proksikan menjadi empat, yakni lama hubungan dengan klien (*audit tenure*), tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor (*peer review*), serta jasa non audit yang diberikan oleh KAP. Adapun penjelasan pengembangan hipotesis variabel tersebut adalah sebagai berikut :

a. Lama Hubungan dengan Klien (*Audit Tenure*)

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.

Beberapa penelitian sebelumnya menunjukkan hasil yang bertentangan mengenai lamanya hubungan dengan klien. Penelitian yang dilakukan oleh Gosh dan Moon (2003) dalam Kusharyanti (2003) menghasilkan temuan bahwa kualitas audit meningkat dengan semakin lamanya audit tenure. Temuan ini menarik karena ternyata mendukung pendapat yang menyatakan bahwa pertimbangan audit antara auditor dengan klien berkurang. Terkait dengan lama waktu masa kerja, Deis dan Giroux (1992) menemukan bahwa semakin lama audit tenure, kualitas audit akan semakin menurun. Hubungan yang lama antara auditor dengan klien mempunyai potensi untuk menjadikan auditor puas pada apa yang telah dilakukan, melakukan prosedur audit yang kurang tegas dan selalu tergantung pada pernyataan manajemen.

Namun hal tersebut bertentangan dengan penelitian Shockley (1980) dalam Supriyono (1988) yang menunjukkan bahwa lama hubungan dengan klien tidak berpengaruh terhadap rusaknya independensi auditor. 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 ” (Supriyono, 1988, hal 6).

Auditor independen tidak hanya memberikan jasa untuk menguji laporan keuangan (*audit*), tetapi juga melakukan jasa lain selain audit. Pemberian jasa selain audit ini merupakan ancaman potensial bagi independensi auditor, karena

manajemen dapat meningkatkan tekanan agar auditor bersedia untuk mengeluarkan laporan yang dikehendaki oleh manajemen, yaitu wajar tanpa syarat (Brokess dan Simnett (1994), Knapp (1985) dalam Harhinto (2004). Pemberian jasa lain selain jasa audit berarti auditor telah terlibat dalam aktivitas manajemen klien. Jika pada saat dilakuka pengujian laporan keuangan klien ditemukan kesalahan yang terkait dengan jasa yang diberikan auditor tersebut. Auditor tidak mau reputasinya buruk karena dianggap memberikan alternatif yang tidak baik bagi kliennya. Berdasarkan penjelasan tersebut, diajukan hipotesis Lama hubungan dengan klien berpengaruh negatif terhadap kualitas audit

b. Tekanan dari klien

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

Dalam menjalankan fungsinya, auditor sering mengalami konflik kepentingan dengan manajemen perusahaan. Manajemen mungkin ingin operasi perusahaan atau kinerjanya tampak berhasil yakni tergambar melalui laba yang lebih tinggi dengan maksud untuk menciptakan penghargaan. Pada situasi ini, auditor mengalami dilema, pada satu sisi, jika auditor mengikuti keinginan klien, maka melanggar standar profesi. Pada sisi lainnya, jika permintaan klien tidak

terpenuhi, maka klien dapat memberikan sanksi yang dapat berupa penghentian penugasan atau mengganti KAP auditornya.

Goldman dan Barlev (1974) dalam Harhinto (2004) berpendapat bahwa usaha untuk mempengaruhi auditor melakukan tindakan yang melanggar standar profesi kemungkinan berhasil karena pada kondisi konflik ada kekuatan yang tidak seimbang antara auditor dengan kliennya. Klien dapat dengan mudah mengganti auditor KAP jika auditor tersebut tidak bersedia memenuhi keinginannya. Sementara auditor membutuhkan *fee* untuk memenuhi kebutuhannya. Sehingga akan lebih mudah dan murah bagi klien untuk mengganti auditornya dibandingkan bagi auditor untuk mendapatkan sumber *fee* tambahan atau alternatif sumber *fee* lain (Nichols dan Price, 1976 dalam Harhinto, 2004).

Selain itu, persaingan antar kantor akuntan (KAP) semakin besar. KAP semakin bertambah banyak, sedangkan pertumbuhan perusahaan tidak sebanding dengan pertumbuhan KAP. Terlebih lagi banyak perusahaan yang melakukan merger atau akuisisi dan akibat krisis ekonomi di Indonesia banyak perusahaan yang mengalami kebangkrutan. Sehingga oleh karena itu KAP akan lebih sulit untuk mendapatkan klien baru sehingga KAP enggan melepas klien yang sudah ada.

Kondisi keuangan klien berpengaruh juga terhadap kemampuan auditor untuk mengatasi tekanan klien (Knopp, 1985) dalam Harhinto (2004). Klien yang mempunyai kondisi keuangan yang kuat dapat memberikan *fee* audit yang cukup besar dan juga dapat memberikan fasilitas yang baik bagi auditor. Selain itu

probabilitas terjadinya kebangkrutan klien yang mempunyai kondisi keuangan baik relatif kecil sehingga auditor kurang memperhatikan hal-hal tersebut. Pada situasi ini auditor menjadi puas diri sehingga kurang teliti dalam melakukan audit (Deis dan Giroux, 1992). Tekanan dari klien berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

c. Telaah Dari Rekan Auditor

Auditor harus menjaga kualitas yang diberikan, karena jasa yang diberikan auditor digunakan sebagai dasar pembuatan pembaca laporan keuangan. Selain itu jasa yang diberikan auditor tidak dapat diberikan oleh pihak lain. Untuk menjaga kualitas audit dilakukan telaah dari rekan auditor yang menjadi sumber penilaian obyektif mengenai kualitas audit yang dilakukan oleh rekan auditor (King et al, 1994) Tuntutan pada profesi akuntan untuk memberikan jasa yang berkualitas menuntut transparansi informasi mengenai pekerjaan dan operasi Kantor Akuntan Publik. Kejelasan informasi tentang adanya sistem pengendalian kualitas yang sesuai dengan standar profesi merupakan salah satu bentuk pertanggung jawaban terhadap klien dan masyarakat luas akan jasa yang diberikan.

Oleh karena itu pekerjaan akuntan publik dan operasi Kantor Akuntan Publik perlu dimonitor dan di "audit" guna menilai kelayakan desain sistem pengendalian kualitas dan kesesuaiannya dengan standar kualitas yang diisyaratkan sehingga output yang dihasilkan dapat mencapai standar kualitas yang tinggi. Peer review sebagai mekanisme monitoring dipersiapkan oleh auditor dapat meningkatkan kualitas jasa akuntansi dan audit. Peer review dirasakan memberikan manfaat baik bagi klien, Kantor Akuntan Publik yang direview dan

auditor yang terlibat dalam tim peer review. Manfaat yang diperoleh dari peer review antara lain mengurangi resiko litigation, memberikan pengalaman positif, mempertinggi moral pekerja, memberikan competitive edge dan lebih meyakinkan klien atas kualitas jasa yang diberikan.

Bahkan Bremster (1983) dalam Harhinto (2004) menyatakan bahwa telaah dari rekan auditor dapat meningkatkan pelaksanaan pengendalian kualitas yang dilakukan kantor akuntan untuk menjaga kinerjanya. Telaah dari rekan auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit

d. Jasa Non-Audit yang diberikan oleh KAP

Jasa lain selain jasa audit yang dimaksud penilaian ini adalah bahwa selain jasa audit, kantor akuntan juga dapat memberikan jasa lain kepada klien. Pemberian jasa lain selain jasa audit kemungkinan berakibat akuntan publik kehilangan independensinya, Schulte (1965), Hartley dan Ross (1972), serta Golman dan Barlew (1974) dalam Suyatmini (2002). Jasa yang diberikan oleh KAP bukan hanya jasa attestasi melainkan juga jasa non attestasi yang berupa jasa konsultasi manajemen dan perpajakan serta jasa akuntansi seperti jasa penyusunan laporan keuangan (Kusharyanti, 2002). 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 (Barkes dan Simnet (1994), Knapp (1985) dalam Harhinto (2004)).

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. Maka berdasarkan hal tersebut diajukan hipotesis sebagai berikut: Standards & Poor dalam Mayangsari (2003) menunjukkan bahwa berbagai jasa non audit yang diberikan oleh KAP kepada satu klien dapat merusak independensi. Berdasarkan penjelasan tersebut, hipotesis diajukan adalah Pemberian jasa lain selain jasa audit berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

2.1.4.4 Indikator Independensi

Selanjutnya menurut Sukrisno 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 di luar perusahaan sedangkan internal auditor tidak independen karena merupakan pegawai perusahaan.

2. *Independent in fact* (independensi dalam kenyataannya/dalam menjalankan tugasnya). In fact, akuntan publik seharusnya independen, sepanjang dalam menjalankan tugasnya memberikan jasa profesionalnya, bisa menjaga integritas dan selalu menaati kode etik, profesi akuntan publik dan standar profesional 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 audit 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”.

2.2. Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1

Berikut adalah penjelasan mengenai penelitian-penelitian terdahulu

Nama Peneliti / Tahun	Judul	Variabel yang Diteliti	Hasil Penelitian
Novita Syafnir (2014)	Pengaruh <i>Fee</i> Audit dan Profesionalisme Auditor terhadap kualitas Audit (Survey pada Kantor Akuntan Publik di Wilayah Bandung)	<i>Fee</i> audit dan profesionalisme auditor sebagai variable independen. Kualitas audit sebagai variable devenden	<i>Fee</i> audit dan profesionalisme auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit pada beberapa kantor akuntan publik (KAP) diwilayah Bandung. Profesionalisme auditor memberikan pengaruh paling tinggi terhadap kualitas audit.
Ulfi Mulfaidah (2014)	Pengaruh <i>Fee</i> Audit dan Independensi Terhadap Kualitas Audit (Studi Penelitian Pada Kantor Akuntan Publik Yang Berada di Bandung)	<i>Fee</i> audit dan independensi sebagai variable independen. kualitas audit sebagai variable devenden	Secara simultan <i>fee</i> audit dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit pada Kantor Akuntan Publik yang ada di Wilayah Kota Bandung. Serta Jika dilihat secara parsial, <i>fee audit</i> memberikan pengaruh paling dominan

			terhadap kualitas audit pada Kantor Akuntan Publik yang ada di Wilayah Kota Bandung.
Santi Setiawan (2012)	Pengaruh kompetensi dan independensi auditor terhadap kualitas audit	Kompetensi dan independensi sebagai variable bebas dan kualitas audit sebagai variabel terikat	Hasil penelitian yang dilakukan dapat diperoleh hasil bahwa kompetensi dan independensi mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit

Terdapat perbedaan dan persamaan antara peneliti-peneliti terdahulu dengan penelitian sekarang yang penulis lakukan, berikut perbedaan dan persamaan :

Tabel 2.2
Perbedaan Dan Persamaan Dengan Penelitian Terdahulu

Jurnal Penelitian	Peneliti	Persamaan	Perbedaan
Pengaruh <i>Fee</i> Audit dan Independensi Terhadap Kualitas Audit (Studi Penelitian Pada Kantor Akuntan Publik Yang Berada di Bandung)	Novita Syafnir (2014)	Variabel Independen <i>Fee</i> (X) Dan Variabel Devenden Kualitas Audit (Y)	➤ Dalam indikator <i>Fee</i> audit Novita menambahkan usaha dalam mendapatkan klien
Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit	Santi Setiawan (2012)	Variabel Independensi (X2), Dan Kualitas Audit (Y)	➤ Lokasi Penelitian Dilakukan Di Jakarta Pusat Dan Penelitian Sekarang Dilakukan Di Bandung

2.3 Kerangka Pemikiran dan Pengembangan Hipotesis

2.3.1 Pengaruh *Fee* Audit Terhadap independensi auditor

Menurut Sukrisno Agoes (2012:27) menyatakan bahwa *fee* audit berpengaruh terhadap kualitas audit yaitu sebagai berikut :

“Anggota KAP tidak diperkenankan mendapatkan klien dengan cara menawarkan *fee* yang dapat merusak citra profesi, serta Anggota KAP tidak diperkenankan mendapat klien dengan cara menawarkan *fee* yang dapat mengurangi independensi.”

Standar profesi Akuntan Publik (SPAP) seksi 240 poin 1 tentang fee audit menyatakan :

“Dalam melakukan Negoisasi mengenai jasa profesi yang diberikan praktisi dapat mengusulkan jumlah imbalan jasa professional yang dipandang sesuai”.

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) menerbitkan Surat Keputusan No. KEP.024/IAPI/VII/2008 pada tanggal 2 Juli 2008 tentang Kebijakan Penentuan *Fee* Audit. Dalam bagian Lampiran 1 dijelaskan bahwa panduan ini dikeluarkan sebagai panduan bagi seluruh Anggota Institut Akuntan Publik Indonesia yang menjalankan praktik sebagai akuntan publik dalam menetapkan besaran imbalan yang wajar atas jasa profesional yang diberikannya.

fee audit adalah biaya yang dikeluarkan oleh suatu entitas untuk membayar audit tahunan dan review laporan keuangan terbaru dalam fiskal yang disesuaikan dengan penugasan resiko, kompleksitas layanan yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melakukan seperti layanan, biaya terkait struktur kantor akuntan publik dan pertimbangan profesional lainnya. semua akan mengganggu independensi auditor jika kebijakan penentuan *fee* audit tidak sesuai dengan aturan yang berlaku umum seperti Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP). Lebih lanjut dijelaskan bahwa dalam menetapkan imbalan jasa yang wajar sesuai dengan martabat profesi akuntan publik dan dalam jumlah yang pantas untuk dapat memberikan jasa sesuai dengan tuntutan standar profesional akuntan publik yang berlaku. Imbalan jasa yang terlalu rendah atau secara signifikan jauh lebih rendah dari yang dikenakan oleh auditor atau akuntan pendahulu atau dianjurkan oleh auditor atau akuntan lain, akan menimbulkan

keraguan mengenai kemampuan atau kualitas audit dan kompetensi anggota dalam menerapkan standar teknis dan standar profesional yang berlaku. Namun ketika imbalan jasa terlalu tinggi atau secara signifikan jauh lebih tinggi dari yang dikenakan oleh auditor atau akuntan pendahulu atau dianjurkan oleh auditor atau akuntan lain, juga juga akan berpengaruh terhadap independensinya karena tidak menutup kemungkinan auditor tidak akan independensi dalam penampilan, kenyataan, dan juga pikiran. Dari uraian diatas menunjukkan bahwa *fee* audit berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor.

2.3.2 Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Independensi berarti tidak mudah dipengaruhi, karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun. Karena pentingnya independensi dalam menghasilkan kualitas audit, maka auditor harus memiliki dan mempertahankan sikap ini dalam menjalankan tugas profesionalnya. Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu. Independensi merupakan suatu standar auditing yang sangat penting untuk dimiliki oleh auditor.

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

“independen artinya tidak mudah dipengaruhi, netral karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum”.

Jika manfaat seorang auditor rusak oleh perasaan pada sebagian pihak ketiga yang meragukan independensi nya, dia bertanggung jawab tidak hanya mempertahankan independensi dalam kenyataan tetapi juga menghindari penampilan yang memungkinkan dia kehilangan independensi nya (Mautz 1974) dan (Siti Nurmawar Indah, 2010 :37)

Independensi merupakan salah satu komponen etika yang harus dijaga atau di pertahankan oleh akuntan publik. Independensi berarti seorang akuntan publik tidak mudah di pengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaan untuk kepentingan umum. Auditor berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik.

Dalam Standar Profesi Akuntan Publik (2011, 360.1) dijelaskan bahwa:

“ Selama melakukan audit atas laporan keuangan, perlu bagi auditor untuk membangun hubungan kerja yang bersifat konstruktif dengan manajemen untuk mewujudkan audit yang efektif dan efisien. Tujuan ini dapat di capai dengan mengganti prinsip prinsip etika profesi tertentu yang di tetapkan oleh iktan akuntansi indonesia. Prinsip-prinsip ini terdapat pada kode etik ikatan akuntansi indonesia yang dikeluarkan oleh ikatan akuntansi indonesia. Prinsip-prinsip yang memberikan panduan tentang tanggung jawab profesional auditor adalah:

- g. Independensi
- h. Integritas
- i. Objektivitas
- j. Kemahiran dan kecermatan profesional
- k. Kerahasiaan
- l. Prilaku profesional dan standar teknis

Seorang auditor harus bebas secara kenyataan maupun dalam penampilan, dari kepentingan apapun dalam pelaksanaan perikatan profesional nya, yang dapat dipandang serta ketidak cocokan terhadap prinsip-prinsip etika.”

De Angelo (1981) dalam Watkins et al (2004) mendefinisikan kualitas audit sebagai kemungkinan bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran dalam sistem akuntansi dengan pengetahuan dan keahlian auditor. Sedangkan pelaporan pelanggaran tergantung kepada dorongan auditor untuk mengungkapkan pelanggaran tersebut. Dorongan ini akan tergantung pada independensi yang dimiliki oleh auditor tersebut.

Berdasarkan uraian tersebut di atas maka independensi auditor dapat dilihat melalui berbagai sudut pandang. Namun dalam penelitian ini akan digunakan independensi auditor dari sudut auditor individual, hal ini dikarenakan auditor adalah subyek yang melakukan audit secara langsung dan berhubungan langsung dalam proses audit sehingga diperlukan independensi auditor yang baik untuk menghasilkan audit yang berkualitas. Independensi auditor diproksikan dalam 3 hal yaitu *Independent in appearance* (independensi dilihat dari penampilannya di struktur organisasi perusahaan), *Independent in fact* (independensi dalam kenyataannya/dalam menjalankan tugasnya), dan *Independent in mind* (independensi dalam fikiran). .

Adapun menurut Sukrisno 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 di luar perusahaan sedangkan internal auditor tidak independen karena merupakan

pegawai perusahaan. Artinya dalam hubungan dengan klien auditor harus bisa tetap independen dalam melakukan auditnya, dalam menentukan pendapat atas laporan keuangan auditor tidak mendapat tekanan dari siapapun, dalam melaksanakan tugas, auditor juga bertindak secara independen walaupun adanya intimidasi ataupun pengaruh dari pihak lain dan mempunyai kejujuran yang tinggi. Didalam perencanaan misalnya auditor harus tetap independen tanpa ada tekanan dari siapaun termasuk klien dalam mengetahui alasan klien untuk di audit, menerima atau menolak klien baru maupun lama, mengidentifikasi alasan klien untuk diaudit, menentukan staf untuk penugasan dan memperoleh surat penugasan.

2. *Independent in fact* (independensi dalam kenyataannya/dalam menjalankan tugasnya). *In fact*, akuntan publik seharusnya independen, sepanjang dalam menjalankan tugasnya memberikan jasa profesionalnya, bisa menjaga integritas dan selalu menaati kode etik, profesi akuntan publik dan standar profesional 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. Jadi sudah seharusnya Pemeriksaan yang dilakukan auditor bebas dari kepentingan pribadi maupun pihak lain untuk membatasi segala kegiatan pemeriksaan, dan auditor tidak

boleh dikendalikan atau dipengaruhi oleh klien dalam kegiatan yang masih dilakukan agar menghasilkan perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan audit yang berkualitas. Oleh karena itu cukuplah beralasan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas diperlukan sikap independen dari auditor. Karena jika auditor kehilangan Independensinya maka laporan audit yang dihasilkan tidak sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan.

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 audit 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. Ini mewajibkan Pelaporan bebas dari kewajiban pihak lain untuk mempengaruhi fakta-fakta yang dilaporkan, Pelaporan juga harus bebas dari usaha tertentu untuk mempengaruhi pertimbangan pemeriksaan terhadap isi laporan pemeriksaan.

Berdasarkan pemaparan para ahli dan peneliti tersebut independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Karena independensi yang seharusnya merupakan sikap akuntan publik yang jujur dan ahli serta tindakan yang bebas dari bujukan, pengaruh dan pengendalian pihak lain sangat diperlukan

dalam melaksanakan perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan hasil pemeriksaannya.

2.3.3 Pengaruh *Fee* Audit terhadap Kualitas Audit melalui Independensi Auditor

Salah satu yang diatur dalam standar umum adalah besaran *fee* audit yang akan diterima oleh auditor tersebut dalam melakukan tugasnya, *Fee* audit merupakan salah satu tanggung jawab auditor kepada kliennya. Besaran *fee* inilah yang kadang membuat seorang auditor berada di dalam posisi dilematis, di satu sisi auditor harus bersikap independen dalam memberi opini mengenai kewajaran laporan keuangan yang berkaitan dengan kepentingan banyak pihak, namun di sisi lain auditor juga harus bisa memenuhi tuntutan yang diinginkan oleh klien yang membayar *fee* atas jasanya, agar kliennya puas dengan pekerjaannya dan tetap menggunakan jasanya diwaktu yang akan datang (Ng dan Tan 2003). Posisi unik seperti itulah yang menempatkan auditor pada situasi yang dilematis sehingga dapat mempengaruhi kualitas auditnya (Antle dan nalebuff 1992). 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.

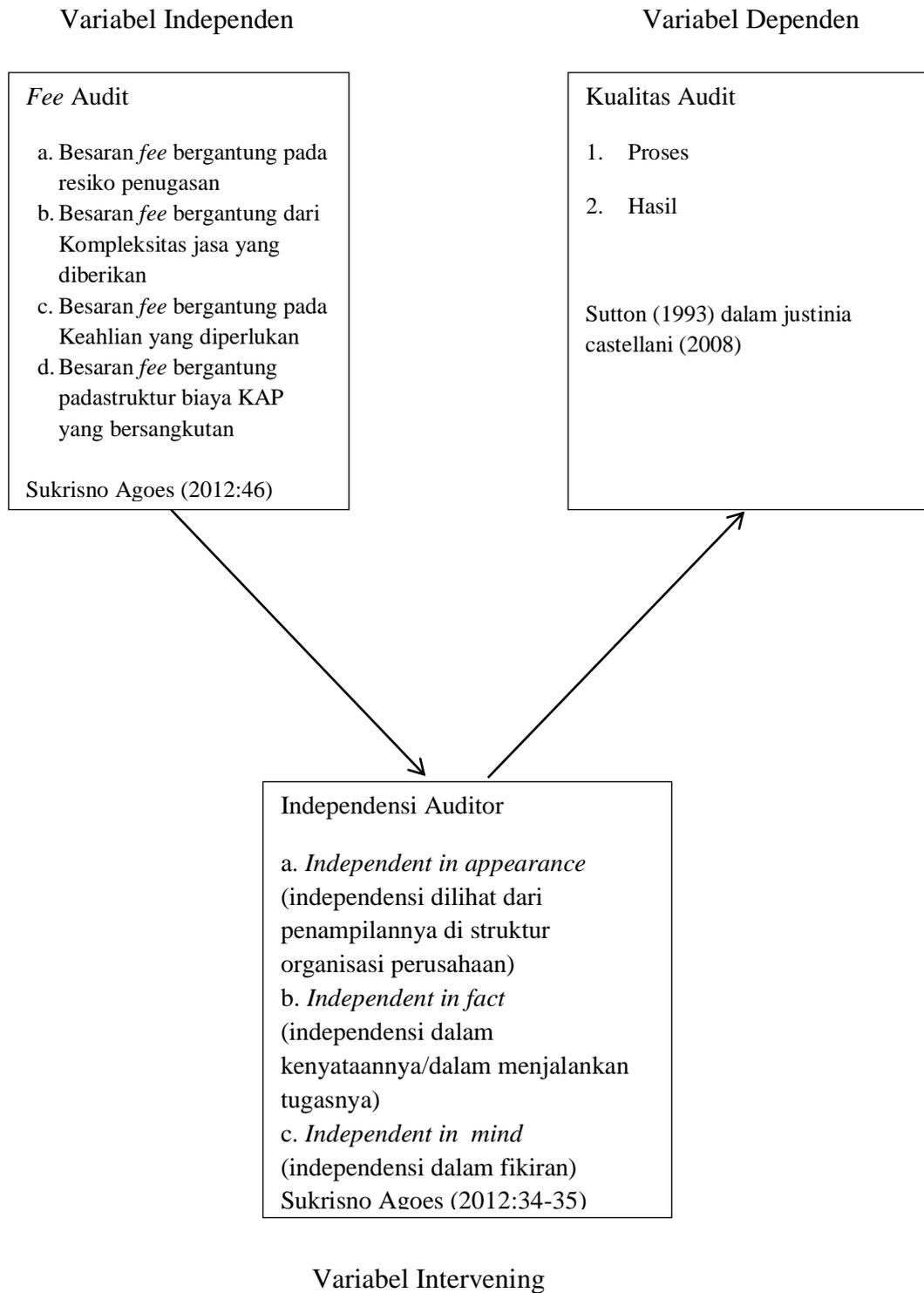
Bervariasinya nilai moneter yang diterima auditor pada tiap pekerjaan audit yang dilakukannya berdasarkan hasil negosiasi, tidak menutup kemungkinan akan memberikan pengaruh pada kualitas proses audit. Jong-Hag, et al (2010) juga berpendapat hal yang sama, bahwa *fee* audit yang besar dapat membuat auditor 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.

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.

fee audit adalah biaya yang dikeluarkan oleh suatu entitas untuk membayar audit tahunan dan review laporan keuangan terbaru dalam fiskal yang disesuaikan dengan penugasan resiko, kompleksitas layanan yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melakukan seperti layanan, biaya terkait struktur kantor akuntan publik dan pertimbangan profesional lainnya. sementara dalam melakukan auditing seorang harus independen dengan kata lain akuntan publik harus memiliki sikap yang jujur dan ahli serta tindakan yang bebas dari bujukan, pengaruh dan pengendalian pihak lain sangat diperlukan dalam melaksanakan perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan hasil pemeriksaannya. Berdasarkan pemaparan para ahli dan peneliti tersebut diatas menjelaskan bahwa *fee* audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit melalui independensi auditor.

Penjelasan mengenai pengaruh *fee* audit terhadap terhadap independensi auditor dan dampaknya terhadap kualitas dapat dilihat secara singkat melalui kerangka pemikiran. Kerangka pemikiran yang dibuat berupa gambar skema untuk lebih menjelaskan mengenai hubungan antara variable independen variable dependen dan intervening. Gambar 2.1 adalah kerangka pemikiran dari penelitian mengenai pengaruh *fee* audit terhadap independensi auditor dan dampaknya terhadap kualitas audit.



Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran

2.4 Hipotesis Penelitian

Berdasarkan uraian kerangka pemikiran diatas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H₁ : *Fee* Audit berpengaruh terhadap independensi auditor

H₂ : Independensi Auditor berpengaruh terhadap Kualitas Audit

H₃ : *Fee* Audit berpengaruh terhadap Kualitas Audit melalui Independensi Audit.

