

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Akuntansi

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

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

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

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

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

“Akuntan harus memiliki pemahaman yang mendalam atas prinsip-prinsip dan aturan-aturan yang menjadi dasar penyiapan informasi akuntansi. Selain itu, akuntan juga harus mengembangkan suatu sistem untuk

memastikan bahwa peristiwa-peristiwa ekonomi dari entitas yang bersangkutan dicatat secara tepat waktu dan dengan biaya yang wajar.”

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

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

2.1.2 Audit

2.1.2.1 Pengertian Audit

Audit atas laporan keuangan diperlukan untuk menghindari ketidakakuratan suatu laporan baik yang disengaja maupun tidak disengaja. Proses audit harus dilakukan oleh seseorang yang kompeten dan independen juga obyektif

yaitu auditor. Dalam melakukan pekerjaannya seorang auditor harus memiliki pedoman, langkah-langkah atau susunan kegiatan yang harus ditempuh agar tercapainya efisiensi dan efektivitas kerja.

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

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

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

“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 memberikan pendapat mengenai kewajaran dari laporan keuangan tersebut.”

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

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

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

“Audit adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.”

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

2.1.2.2 Jenis-Jenis Audit

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

1. “Dari luasnya pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas :

a. *General Audit* (Pemeriksaan umum)

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

b. *Special Audit* (Pemeriksaan khusus)

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

2. Dari jenis pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas :

a. *Management Audit* (Operasional audit)

Management audit (operasional audit) adalah suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasioanal yang telah ditentukan oleh

manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien, dan ekonomis.

b. *Compliance Audit* (Pemeriksaan ketaatan)

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

c. *Internal Audit* (Pemeriksaan audit)

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

d. *Computer Audit*

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

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

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

Audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap kegiatan dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi. Sebagai contoh, auditor mungkin mengevaluasi efisiensi dan akurasi pemrosesan transaksi penggajian dengan sistem komputer yang baru dipasang.

2. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*).

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

- a. Menentukan apakah personel akuntansi mengikuti prosedur yang digariskan oleh pengawas perusahaan.
- b. Telaah tarif untuk melihat ketaatan dengan ketentuan upah minimum.

- c. Memeriksa perjanjian kontraktual dengan bankir dan pemberi pinjaman lainnya untuk memastikan bahwa perusahaan menaati persyaratan-persyaratan hukum.
3. Audit laporan keuangan (*Financial Statement Audit*).

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

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

2.1.2.3 Manfaat Audit

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

1) “Akses ke pasar modal

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

2) Biaya modal menjadi lebih rendah

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

3) Pencegahan terjadinya ketidakefisienan dan kecurangan

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

4) Perbaikan dalam pengendalian dan operasional

Berdasarkan observasi yang dilakukan auditor dalam melakukan audit, auditor independen seringkali dapat memberikan berbagai saran untuk memperbaiki pengendalian intern dan mencapai efisiensi operasi yang

lebih besar dalam organisasi klien. Manfaat ekonomisnya biasanya lebih dirasakan oleh perusahaan kecil menengah. “

2.1.3 Independensi Auditor

2.1.3.1 Pengertian Independensi Auditor

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

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

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

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

Dengan demikian ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bagaimana pun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia

akan kehilangan sikap tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya.

Mulyadi (2013:26-27) menyebutkan bahwa :

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

Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya, maka audit yang dihasilkan akan sesuai dengan fakta tanpa ada pengaruh dari luar.

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

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

2.1.3.2 Sudut Pandang Independensi

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

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

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

1. “Independensi dalam Pemikiran

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

2. Independensi dalam Penampilan

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

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

2.1.3.3 Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi

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

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

2.1.4 Kompetensi Auditor

2.1.4.1 Pengertian Kompetensi Auditor

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

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

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

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

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

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

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

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

Menurut Mulyadi (2010:58) :

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

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

keahlian yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif.

2.1.4.2 Standar Kompetensi

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

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

1. Standar ini menuntut auditor independen untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya dengan menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menekankan tanggung jawab setiap profesional yang bekerja dalam organisasi auditor independen untuk mengamati standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.
2. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menyangkut apa yang dikerjakan auditor dan bagaimana kesempurnaan pekerjaan tersebut.
3. Seorang auditor harus memiliki “tingkat keterampilan yang umum dimiliki” oleh auditor pada umumnya dan harus menggunakan keterampilan tersebut dengan “kecermatan dan keseksamaan yang wajar

4. Para auditor harus ditugasi dan disupervisi sesuai dengan tingkat pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan sedemikian rupa sehingga mereka dapat mengevaluasi bukti audit yang mereka periksa.”

2.1.4.3 Indikator Kompetensi

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

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

1. Pengetahuan

Standar Profesi Akuntan Publik (IAI : 2011) tentang standar umum, menjelaskan bahwa dalam melakukan audit, auditor harus memiliki keahlian dan struktur pengetahuan yang cukup. Meinhard *et.al*, dalam Harkinto, (2004:35) mengatakan bahwa pengetahuan diukur dari seberapa tinggi pendidikan seorang auditor karena dengan

demikian auditor akan mempunyai semakin banyak pengetahuan mengenai bidang yang dikuasainya dan dapat mengetahui berbagai macam masalah secara lebih mendalam, selain itu auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks.

2. Pengalaman

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

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

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

keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasari.

3. Pendidikan

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

2.1.5 Etika Auditor

2.1.5.1 Etika Profesional

Etika secara harfiah bermakna pengetahuan tentang azas-azas akhlak atau moral. Etika secara terminologi kemudian berkembang menjadi suatu konsep yang menjelaskan tentang batasan baik atau buruk, benar atau salah, dan bisa atau tidak bisa, akan suatu hal untuk dilakukan dalam suatu pekerjaan tertentu.

2.1.5.2 Peranan Etika dalam Profesi Auditor

Audit membutuhkan pengabdian yang besar pada masyarakat dan komitmen moral yang tinggi. Masyarakat menuntut untuk memperoleh jasa para auditor publik dengan standar kualitas yang tinggi, dan menuntut mereka untuk bersedia mengorbankan diri

Itulah sebabnya profesi auditor menetapkan standar teknis dan standar etika yang harus dijadikan panduan oleh para auditor dalam melaksanakan audit

Standar etika diperlukan bagi profesi audit karena auditor memiliki posisi sebagai orang kepercayaan dan menghadapi kemungkinan benturan-benturan kepentingan.

2.1.5.3 Pentingnya Nilai-Nilai Etika dalam Auditing

beragam masalah etis berkaitan langsung maupun tidak langsung dengan auditing. Banyak auditor menghadapi masalah serius karena mereka melakukan hal-hal kecil yang tak satu pun tampak mengandung kesalahan serius, namun ternyata hanya menumpuknya hingga menjadi suatu kesalahan yang besar. Untuk itu pengetahuan akan tanda-tanda peringatan adanya masalah etika akan memberikan peluang untuk melindungi diri sendiri

2.1.5.4 Dilema Etika dan Solusinya

Dilema etika adalah Situasi yang dihadapi oleh seseorang dimana ia harus membuat keputusan tentang perilaku seperti apa yang tepat untuk dilakukannya.

Terdapat dua faktor utama yang mungkin menyebabkan orang berperilaku tidak etis, yakni:

1. Standar etika orang tersebut berbeda dengan masyarakat pada umumnya. Misalnya, seseorang menemukan dompet berisi uang di bandar udara (bandara). Dia mengambil isinya dan membuang dompet tersebut di tempat terbuka. Pada kesempatan berikutnya, pada saat bertemu dengan keluarga dan teman-temannya, yang bersangkutan dengan bangga bercerita bahwa dia telah menemukan dompet dan mengambil isinya.
2. Orang tersebut secara sengaja bertindak tidak etis untuk keuntungan diri sendiri. Misalnya, seperti contoh di atas, seseorang menemukan dompet berisi uang di bandara. Dia mengambil isinya dan membuang dompet tersebut di tempat tersembunyi dan merahasiakan kejadian tersebut.

2.1.5.5 Pemecahan Dilema Etika

Pendekatan enam langkah berikut ini merupakan pendekatan sederhana untuk memecahkan dilema etika:

1. Dapatkan fakta-fakta yang relevan
2. Identifikasi isu-isu etika dari fakta-fakta yang ada
3. Tentukan siapa dan bagaimana orang atau kelompok yang dipengaruhi oleh dilema etika
4. Identifikasi alternatif-alternatif yang tersedia bagi orang yang memecahkan dilema etika
5. Identifikasi konsekuensi yang mungkin timbul dari setiap alternatif
6. Tetapkan tindakan yang tepat.

2.1.5.6 Kebutuhan Khusus Akan Kode Etik Profesi

Perlunya Etika Profesional bagi Organisasi Profesi :

1. Setiap profesi yang menyediakan jasanya kepada masyarakat memerlukan kepercayaan dari masyarakat yang dilayaninya.
2. Kepercayaan masyarakat terhadap mutu jasa akuntan publik akan menjadi lebih tinggi jika profesi tersebut menerapkan standar mutu tinggi terhadap pelaksanaan pekerjaan profesional yang dilakukan oleh anggota profesinya.
3. Kode Etik Profesi AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) Standar umum perilaku yang ideal dan menjadi khusus tentang perilaku yang harus dilakukan terdiri dari empat bagian yaitu :
 - a. Prinsip etika profesi
 - b. Peraturan etika
 - c. Interpretasi atas peraturan etika
 - d. Kaidah etika

2.1.5.7 Kode Etik Akuntan Indonesia

Etika profesional bagi praktik akuntan di Indonesia ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia Kode Etik Akuntan Indonesia mempunyai struktur seperti kode etik AICPA yang meliputi prinsip etika, aturan etika dan interpretasi aturan etika yang diikuti dengan tanya jawab dalam kaitannya dengan interpretasi aturan etika.

Prinsip etika akuntan atau kode etik akuntan meliputi delapan butir.

Delapan butir tersebut terdeskripsikan sebagai berikut :

- 1) Tanggung jawab profesi

Bahwa akuntan di dalam melaksanakan tanggungjawabnya sebagai profesional harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya.

2) Kepentingan publik

Akuntan sebagai anggota IAI berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik, menghormati kepentingan publik, dan menunjukkan komitmen atas profesionalisme.

3) Integritas

Akuntan sebagai seorang profesional, dalam memelihara dan meningkatkan kepercayaan publik, harus memenuhi tanggung jawab profesionalnya tersebut dengan menjaga integritasnya setinggi mungkin.

4) Obyektifitas

Dalam pemenuhan kewajiban profesionalnya, setiap akuntan sebagai anggota IAI harus menjaga obyektifitasnya dan bebas dari benturan kepentingan.

5) Kompetensi dan kehati-hatian profesional

Akuntan dituntut harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan penuh kehati-hatian, kompetensi, dan ketekunan, serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan keterampilan profesionalnya pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa klien atau pemberi kerja memperoleh manfaat dari jasa profesional yang kompeten berdasarkan perkembangan praktik, legislasi, dan teknik yang paling mutakhir.

6) Kerahasiaan

Akuntan harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesional dan tidak boleh memakai atau mengungkapkan

informasi tersebut tanpa persetujuan, kecuali bila ada hak atau kewajiban profesional atau hukum untuk mengungkapkannya.

7) Perilaku profesional

Akuntan sebagai seorang profesional dituntut untuk berperilaku konsisten selaras dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesinya.

8) Standar teknis

Akuntan dalam menjalankan tugas profesionalnya harus mengacu dan mematuhi standar teknis dan standar profesional yang relevan. Sesuai dengan keahliannya dan dengan berhati-hati, akuntan mempunyai kewajiban untuk melaksanakan penugasan dari penerima jasa selama penugasan tersebut sejalan dengan prinsip integritas dan obyektifitas.

2.1.6 Kualitas Audit

2.1.6.1 Pengertian Kualitas Audit

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

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

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

“Audit quality means how well an audit detects and reports material misstatements in financial statements. The detection aspect is a reflection of auditor competence, while reporting is a reflection of ethics or auditor integrity, particularly independence .”

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

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

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

1. Kemungkinan auditor menemukan adanya salah saji. Di sini dapat dilihat bagaimana kompetensi auditor dan tindakan sementara apa yang akan dilakukan.

2. Tindakan yang tepat dalam menangani salah saji tersebut berkaitan dengan objektivitas auditor, skeptisisme profesional, dan kemandirian.

Berdasarkan uraian di atas tergambar bahwa audit memiliki fungsi sebagai proses untuk mengurangi ketidaksiharasan informasi yang terdapat antara manajer dan para pemegang saham dengan menggunakan pihak luar untuk memberikan pengesahan terhadap laporan keuangan. Para pengguna laporan keuangan terutama para pemegang saham akan mengambil keputusan berdasarkan pada laporan yang telah dibuat oleh auditor. Hal ini berarti auditor mempunyai peranan penting dalam pengesahan laporan keuangan suatu perusahaan. Oleh karena itu auditor harus menghasilkan audit yang berkualitas sehingga dapat mengurangi ketidaksiharasan yang terjadi antar pihak manajemen dan pemilik (Elfarini, 2007).

2.1.6.2 Standar Pengendalian Kualitas Audit

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

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

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

1) “Standar Umum

- a. Audit harus dilakukan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor .
- b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
- c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

2) Standar Pekerjaan Lapangan

- a. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi sebagaimana mestinya.
- b. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
- c. 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.

3) Standar Pelaporan

- a. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- b. Laporan auditor harus menunjukkan jika ada ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
- c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
- d. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada dan tingkat tanggungjawab yang dipikul oleh auditor.”

Dalam paragraf 1 SPAP SA Seksi 161 dijelaskan bahwa dalam penugasan audit, auditor independen bertanggung jawab untuk mematuhi standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntansi

Indonesia. Seksi 202 Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik mengharuskan anggota Ikatan Akuntansi Indonesia yang berpraktik sebagai auditor independen memenuhi standar auditing jika berkaitan dengan audit atas laporan keuangan. Kantor akuntan publik juga harus memenuhi standar auditing yang telah ditetapkan IAI dalam pelaksanaan audit. Standar auditing yang ditetapkan IAI berkaitan dengan pelaksanaan penugasan audit secara individual, standar pengendalian mutu berkaitan dengan pelaksanaan praktik audit kantor akuntan publik secara keseluruhan.

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

- a. "Independensi, yang memberikan keyakinan memadai bahwa pada setiap lapis organisasi, semua staf profesional mempertahankan independensi sebagaimana diatur dalam Aturan Etika Akuntan Publik secara rinci. Aturan etika No. 1 integritas, objektivitas dan independensi memuat contoh-contoh penerapan yang berlaku untuk akuntan publik.
- b. Penugasan personel, yang memberikan keyakinan memadai bahwa penugasan akan dilaksanakan oleh staf profesional yang memiliki tingkat pelatihan dan keahlian teknis untuk penugasan tersebut.

- c. Konsultasi, yang memberikan keyakinan memadai bahwa personel akan memperoleh informasi yang memadai sesuai yang dibutuhkan dari orang yang memiliki tingkat pengetahuan, kompetensi dan pertimbangan (*judgement*) yang memadai.
- d. Supervisi, yang memberikan keyakinan memadai bahwa pelaksanaan perikatan memenuhi standar mutu yang ditetapkan oleh KAP. Lingkup supervisi dan *review* yang sesuai pada suatu kondisi tertentu, tergantung atas beberapa faktor antara lain kerumitan masalah, kualifikasi staf pelaksana perikatan serta lingkup konsultasi yang tersedia dan yang telah digunakan.
- e. Pemekerjaan (*Hiring*), yang memberikan keyakinan memadai bahwa semua staf profesionalnya memiliki karakteristik yang tepat sehingga memungkinkan mereka melakukan perikatan secara kompeten.
- f. Pengembangan profesional, yang memberikan keyakinan memadai bahwa semua personel memiliki pengetahuan memadai sehingga memungkinkan mereka memenuhi tanggung jawabnya.
- g. Promosi (*advancement*), yang memberikan keyakinan memadai bahwa semua personel terseleksi untuk promosi, memiliki kualifikasi seperti yang diisyaratkan untuk menerima tanggung jawab yang lebih tinggi.
- h. Penerimaan dan keberlanjutan klien, yang memberikan keyakinan memadai bahwa perikatan dari klien akan diterima atau dilanjutkan untuk meminimumkan hubungan dengan klien yang manajemennya yang tidak memiliki integritas.

- i. Inspeksi, yang memberikan keyakinan memadai bahwa prosedur yang berhubungan dengan unsur-unsur pengendalian mutu seperti tersebut pada butir a sampai dengan butir h telah diterapkan secara efektif.”

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1. Pengaruh Independensi Auditor terhadap Kualitas Proses Audit

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

Penelitian yang dilakukan oleh Eunike Cristina Elfarini (2007), Singgih dan Bawono (2010), Saripudin et.al (2012) menemukan bukti empiris independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Juga penelitian yang dilakukan oleh Ni Putu Irma Purnama Sari dan I Putu Sudana (2013), K. Dwiyani

Pratistha (2014) menemukan bahwa independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas proses audit baik secara simultan maupun parsial. Hasil ini konsisten dengan penelitian Suseno (2013) menyatakan untuk meningkatkan kualitas audit dapat diambil dengan cara mengembangkan sikap independensinya.

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

2.2.2. Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Proses Audit

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

Penelitian yang dilakukan Alim et.al (2007), Sukriah et.al (2009), Ilmiyati dan Suhardjo (2012) menemukan bukti empiris bahwa kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Juga penelitian yang dilakukan oleh Ni Putu Irma Purnama Sari dan I Putu Sudana (2013), menemukan bahwa kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas proses audit. Christiawan (2002) dan Alim

et.al (2007) dalam Sukriah et.al (2009) menyatakan bahwa semakin tinggi kompetensi auditor akan semakin baik kualitas hasil pemeriksaannya, tapi sebaliknya jika semakin rendah kompetensi auditor maka rendah pula kualitas hasil pemeriksaannya.

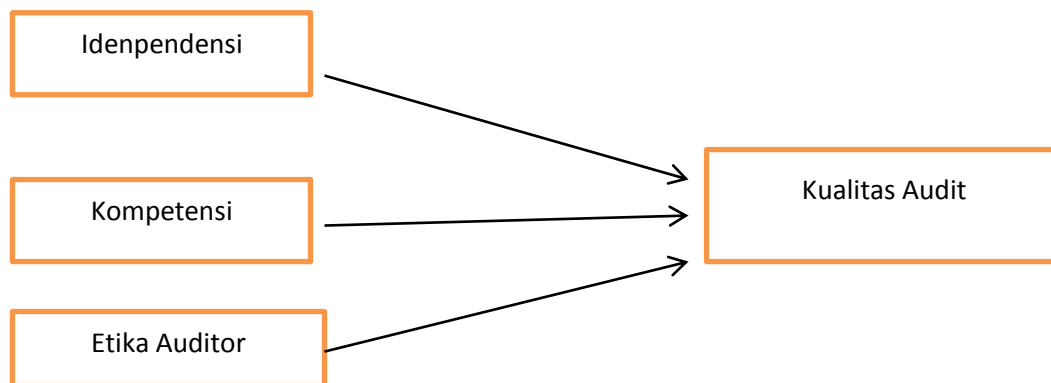
Dari uraian tersebut dapat disimpulkan bahwa auditor yang mempunyai kompetensi yang tinggi dapat meningkatkan kualitas proses audit.

2.2.3 Hubungan Etika Auditor dengan Kualitas Audit

Djuni Farhan (2009 : 4), Akuntan publik dalam melaksanakan tugas profesinya, dibatasi oleh seperangkat aturan dan standar, berupa kode etik. Standar moral dan etika tersebut tidak hanya mengatur bagaimana ia bertindak, bersikap dan mentaati standar/norma, atau bukan hanya mengatur yang “boleh” dan “tidak boleh” saja, tetapi pada tatanan “salah” dan “benar” dengan parameter atau ukuran etika profesi, dan secara moral dibenarkan Penerapan etika profesi mutlak dilakukan oleh firma atau kantor akuntan publik.

Akuntan memerlukan suatu aturan perilaku yang ditetapkan oleh organisasi profesi dan harus ditaati oleh para anggotanya. Dalam aturan tersebut diatur hal-hal yang dilarang dan diperbolehkan. Penyimpangan atas aturan ini akan berakibat dikenakan sanksi oleh orang organisasi. Aturan perilaku ini akan menjamin adanya perlindungan terhadap kepentingan masyarakat pemakai jasa akuntan. Dengan demikian etika auditor berkaitan dengan kualitas audit.

Dari penjelasan di atas dapat diasumsikan, jika dalam diri auditor ditanamkan rasa independensi, kompetensi dengan diiringi etika auditor maka audit yang akan dihasilkan semakin berkualitas. Selanjutnya bagan kerangka pemikiran dalam penelitian ini akan disampaikan dalam Gambar berikut



2.3. Hipotesis

Pengertian hipotesis menurut Sugiyono (2013:93) adalah:

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

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

- H1** : Terdapat pengaruh independensi auditor terhadap kualitas proses audit.
- H2** : Terdapat pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas proses audit.
- H3** : Terdapat pengaruh etika auditor terhadap kualitas proses audit.
- H4** : Terdapat pengaruh independensi, kompetensi, dan etika auditor terhadap kualitas proses audit.