

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

Menurut Pohan dalam Prastowo (2012:81) penyusunan kajian pustaka adalah kegiatan mengumpulkan data dan informasi ilmiah, berupa teori-teori, metode, atau pendekatan yang pernah berkembang dan telah di dokumentasikan dalam bentuk buku, jurnal, naskah, catatan, rekaman sejarah dokumen-dokumen, dan lain-lain. Berikut secara luas dalam pembahasan dibawah ini.

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, Randal 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 penyajian 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.

2.1.1.1 Tujuan Akuntansi

Menurut Ikatan Akuntansi Indonesia dalam Suparmoko (2007:135), tujuan akuntansi adalah untuk menyediakan informasi yang berkaitan dengan posisi laporan keuangan, prestasi (hasil usaha) perusahaan, serta perubahan posisi laporan keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi kepentingan pemakai laporan keuangan dalam pengambilan keputusan ekonomi.

Selain itu, laporan keuangan juga menunjukkan pertanggungjawaban pengelolaan perusahaan oleh manajemen atas sumber daya yang dipercayakan padanya. Atas dasar tujuan tersebut, diharapkan bahwa para pemakai laporan keuangan dapat menggunakan informasi yang dihasilkan untuk dasar pengambilan keputusan yang berkaitan dengan perusahaan tersebut. Dapat pula dikatakan bahwa salah satu fungsi penyusunan laporan keuangan adalah menyajikan laporan-laporan periodik untuk manajemen, investor, kreditur, kreditur dan pihak-pihak lain di luar perusahaan. Laporan keuangan utama yang dihasilkan dari proses akuntansi adalah neraca dan laporan laba rugi. Selain itu, dikenal juga laporan perubahan modal.

2.1.1.2 Jenis-Jenis Akuntansi

Menurut Azzam (2013), jenis-jenis akuntansi terdiri dari poin-poin sebagai berikut :

1. Akuntansi Keuangan (*Financial Accounting*)

Akuntansi keuangan biasanya menyajikan suatu informasi keuangan yang diperlukan dalam pengambilan keputusan bagi pimpinan suatu organisasi atau perusahaan, owner, kreditor, pemerintah, dan masyarakat.

2. Akuntansi Manajemen (*Management Accounting*)

Akuntansi manajemen menggunakan data historis ataupun suatu data taksiran yang membantu manajemen dalam operasi sehari-hari serta perencanaan mendatang. Tujuan utama dari akuntansi manajemen adalah memberikan informasi pengambilan keputusan yang relevan kepada pihak intern perusahaan.

3. Akuntansi Biaya (*Cost Accounting*)

Akuntansi biaya lebih menekankan pada pengendalian maupun penetapan biaya, terutama yang berhubungan dengan biaya produksi. Selanjutnya akuntansi biaya membantu perusahaan dalam perencanaan dan pengawasan biaya pada aktivitas perusahaan.

4. Akuntansi Anggaran (*Budgetary Accounting*)

Akuntansi anggaran merupakan kombinasi kegiatan perencanaan dengan pengendalian pengoperasian dimasa depan. Akuntansi anggaran memberikan suatu rencana pengoperasian keuangan untuk suatu periode tertentu, melalui pencatatan dan meringkas data pelaksanaan dari

pengoperasian tersebut. Selain itu, akuntansi anggaran menganalisa data perbandingan dari operasi sebenarnya dengan rencana yang telah ditetapkan.

5. Akuntansi Pajak (*Text Accounting*)

Akuntansi perpajakan meliputi penyusunan surat pemberitahuan pajak (SPT), dan mempertimbangkan konsekuensi perpajakan dari transaksi usaha yang direncanakan atau mencari alternatif pelaksanaan terbaik.

6. Akuntansi Pemerintah (*Governmental Accounting*)

Akuntansi pemerintah termasuk pada akuntansi lembaga-lembaga non-profit atau institusional accounting, mengkhususkan pada masalah pencatatan pelaporan transaksi dari unit-unit pemerintah dan organisasi non-profit lainnya.

7. Akuntansi Sosial (*Social Accounting*)

Pada sekarang ini semakin meningkatnya permintaan terhadap jasa profesi untuk mengukur biaya hidup dan manfaat sosial, yang sebelumnya tidak dapat diukur. Akuntansi sosial menyangkut masalah penggunaan dana-dana kesejahteraan sosial dalam masyarakat.

8. Akuntansi Internasional (*International Accounting*)

Akuntansi International berhubungan dengan perdagangan internasional dari perusahaan-perusahaan multinasional. Baisanya berhubungan dengan bea cukai, bidang hukum, perpajakan dari tiap-tiap Negara.

9. Akuntansi Pendidikan (*Educational Accounting*)

Akuntansi pendidikan menyangkut pendidikan akuntansi. Seperti mengajar, penelitian, pemeriksaan akuntansi, serta lainnya yang berhubungan dengan pendidikan akuntansi.

10. Pemeriksaan Keuangan (*Auditing*)

Auditing menyangkut suatu pemeriksaan pada catatan-catatan akuntansi secara bebas. Pemeriksaan akuntansi adalah jasa yang biasa diberikan oleh akuntan public. Biasanya akuntan mengadakan pemeriksaan terhadap catatan-catatan yang mendukung laporan keuangan suatu organisasi atau perusahaan.

11. Sistem Akuntansi (*Accounting System*)

Sistem akuntansi merupakan bidang khusus yang menangani perencanaan dan penerapan prosedur untuk mengumpulkan dan melaporkan data keuangan. Seorang akuntan sistem harus merencanakan suatu sistem yang memiliki unsur memeriksa dan mencocokkan (*checks and balances*) untuk dapat menjaga harta perusahaan, dan mempunyai arus informasi yang efisien dan bermanfaat bagi manajemen. Ia juga memahami penggunaan dan kegunaan dari jenis-jenis alat pemrosesan data (*data processing equipment*).

2.1.1.3 Karakteristik Akuntansi

Karakteristik prinsip akuntansi menurut Paton dan Littleton (2002) dalam Indah (2010) menyarankan agar karakteristik berikut melekat pada seperangkat prinsip Akuntansi, yaitu sebagai berikut :

- A. Prinsip akuntansi menunjukkan pedoman umum yang lengkap tentang fungsi akuntansi sebagai alat untuk mengungkapkan informasi keuangan suatu perusahaan.
- B. Prinsip akuntansi tidak harus dikembangkan mengikuti praktik akuntansi yang sedang berjalan karena praktik akuntansi yang sedang berjalan tersebut sering dilandasi oleh prinsip dan konsep yang dalam beberapa hal saling bertentangan dan secara teoritis tidak konsisten.
- C. Prinsip akuntansi hendaknya tidak bertentangan atau mendorong pelanggaran terhadap ketentuan hukum dan perundang-undangan yang berlaku, tetapi penyusunan prinsip akuntansi tidak harus menganut konsep, pengertian pendekatan, kebijaksanaan dan praktik hukum tersebut.
- D. Prinsip akuntansi merupakan alat yang praktis di bidang usaha dan keuangan, dapat diandalkan dan relevan untuk memenuhi kebutuhan manajemen, investor, pemerintah dan masyarakat umum.
- E. Prinsip akuntansi juga harus logis dan dikembangkan atas dasar penalaran yang jelas sehingga dapat diterima oleh mereka yang berkepentingan dengan akuntansi.

2.1.2 Auditing

Jasa *Auditing* digunakan secara meluas baik pada perusahaan swasta maupun pemerintah. Alasan ekonomi yang mendorong diperlukannya *auditing* di latar belakang pada kondisi masyarakat yang semakin kompleks dan menghindari tidak akuratnya suatu laporan.

2.1.2.1 Pengertian Auditing

Jasa *auditing* digunakan secara meluas baik pada perusahaan swasta maupun pemerintah. Alasan ekonomi yang mendorong diperlukannya *auditing* di latar belakang pada kondisi masyarakat yang semakin kompleks dan menghindari ketidakakuratan suatu laporan.

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 integritas. 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 (2014:4) 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.”

Artinya *auditing* adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat atau derajat kesesuaian antara informasi

tersebut dan kriteria yang telah ditetapkan. *Auditing* harus dilakukan oleh orang yang kompeten serta independen.

Definisi auditing menurut Whittington, O. Ray dan Kurt Pann (2012:4)

“Auditing is an examination of a company’s financial statements by a firm of independent public accountants. The audit consists of a searching investigation of the accounting record and other evidence supporting those financial statements. By obtaining an understanding of the company’s internal control, and by inspecting documents, observing of assets, making enquires within and outside the company, and performing other auditing procedures, the auditors will gather the evidence necessary to determine whether the financial statements provide a fair and reasonably complete picture of the company’s financial position and its activities during the period being audited”.

Artinya Audit adalah pemeriksaan laporan keuangan perusahaan oleh perusahaan akuntan publik yang independen. Audit terdiri dari penyelidikan mencari catatan akuntansi dan bukti lain yang mendukung laporan keuangan tersebut. Dengan memperoleh pemahaman tentang pengendalian internal perusahaan, dan dengan memeriksa dokumen, mengamati asset, membuat bertanya dalam dan di luar perusahaan, dan melakukan prosedur audit lain, auditor akan mengumpulkan bukti yang diperlukan untuk menentukan apakah laporan keuangan menyediakan adil dan cukup melengkapi gambaran posisi keuangan perusahaan dan kegiatan selama periode yang diaudit.

Definisi audit menurut Mulyadi (2011:9) adalah sebagai berikut:

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

Pengertian audit lainnya yang dikemukakan oleh Sukrisno Agoes (2013:4) 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 (2010:1) 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 (2011:4) 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 Auditing

Menurut Soekrisno Agoes (2013:10-13) 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 operasional 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 menganggap 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 Jenis – Jenis Opini Audit

Opini audit diberikan oleh auditor melalui beberapa tahap audit sehingga auditor dapat memberikan kesimpulan atas opini yang harus diberikan atas laporan keuangan yang diauditnya. Opini yang diberikan atas asersi manajemen dari klien atau instansi perusahaan yang diaudit dikelompokkan menjadi wajar tanpa pengecualian, wajar dengan pengecualian, tidak memberikan pendapat dan tidak wajar. Menurut Standar Profesional Akuntan Publik per 31 Maret 2011 (PSA 29 SA Seksi 508), ada lima jenis pendapat akuntan, yaitu :

“a. Opini Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Adalah pendapat yang diberikan ketika audit telah dilaksanakan sesuai dengan Standar Auditing (SPAP), auditor tidak menemukan kesalahan material secara keseluruhan laporan keuangan atau tidak terdapat penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku (SAK). Bentuk laporan ini digunakan apabila terdapat keadaan berikut:

1. Bukti audit yang dibutuhkan telah terkumpul secara mencukupi dan auditor telah menjalankan tugasnya sedemikian rupa, sehingga ia dapat memastikan kerja lapangan telah ditaati.
2. Ketika standar umum telah diikuti sepenuhnya dalam perikatan kerja.
3. Laporan keuangan yang diaudit disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang lazim yang berlaku di Indonesia yang ditetapkan pula secara konsisten pada laporan – laporan sebelumnya. Demikia pula penjelasan yang mencukupi telah disertakan pada catatan kaki dan bagian – bagian lain dari laporan keuangan.
4. Tidak terdapat ketidakpastiaan yang cukup berarti (*no material uncertainties*) mengenai perkembangan di masa mendatang yang tidak dapat diperkirakan sebelumnya atau dipecahkan secara memuaskan.

b. Opini Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraf Penjelasan (*Modified Unqualified Opinion*)

Adalah pendapat yang diberikan ketika suatu keadaan tertentu yang tidak berpengaruh langsung terhadap pendapat wajar. Keadaan tertentu dapat terjadi apabila:

1. Pendapat auditor sebagian didasarkan atas pendapat auditor independen lain.
2. Karena belum adanya aturan yang jelas maka laporan keuangan dibuat menyimpang dari SAK.
3. Laporan dipengaruhi oleh ketidakpastian peristiwa masa yang akan datang hasilnya belum dapat diperkirakan pada tanggal laporan audit.
4. Terdapat keraguan yang besar terhadap kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya.
5. Diantara dua periode akuntansi terdapat perubahan yang material dalam penerapan prinsip akuntansi.
6. Dana keuangan tertentu yang diharuskan ada oleh BAPEPAM namun tidak disajikan.

c. Opini Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Adalah pendapat yang diberikan ketika laporan keuangan dikatakan wajar dalam hal yang material, tetapi terdapat sesuatu penyimpangan/ kurang lengkappada pos tertentu, sehingga harus dikecualikan. Dari pengecualian tersebut yang dapat mungkin terjadi, apabila:

1. Bukti kurang cukup
2. Adanya pembatasan ruang lingkup

3. Terdapat penyimpangan dalam penerapan prinsip akuntansi yang berlaku umum (SAK).

Menurut SA 508 paragraf 20 (IAI, 2002:508.11), jenis pendapat ini diberikan apabila:

1. Tidak adanya bukti kompeten yang cukup atau adanya pembatasan lingkup audit yang material tetapi tidak mempengaruhi laporan keuangan secara keseluruhan.
2. Auditor yakin bahwa laporan keuangan berisi penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum yang berdampak material tetapi tidak mempengaruhi laporan keuangan secara keseluruhan. Penyimpangan tersebut dapat berupa pengungkapan yang tidak memadai, maupun perubahan dalam prinsip akuntansi.

d. Opini Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Adalah pendapat yang diberikan ketika laporan secara keseluruhan ini dapat terjadi apabila auditor harus memberi tambahan paragraf untuk menjelaskan ketidakwajaran atas laporan keuangan, disertai dengan dampak dari akibat ketidakwajaran tersebut, pada laporan auditnya.

e. Opini Tidak memberikan Pendapat (*Disclaimer Of Opinion*)

Adalah pendapat yang diberikan ketika ruang lingkup pemeriksaan yang dibatasi, sehingga auditor tidak melaksanakan pemeriksaan sesuai dengan standar auditing yang ditetapkan IAPI. Pembuatan laporan auditor harus memberi penjelasan tentang pembatasan ruang lingkup oleh klien yang mengakibatkan auditor tidak memberi pendapat.

2.1.2.4 Tahap – Tahap Opini Audit

Sebelum auditor memberikan pendapat (opiniya), seseorang auditor harus melaksanakan tahap – tahap audit. Adapun tahap – tahapnya menurut Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2014:132) yaitu sebagai berikut:

- “1. Perencanaan dan penancangan pendekatan audit.
2. Pengujian pengendalian dan transaksi.
3. Pelaksanaan prosedur analitis dan pengujian terinci atas saldo.
4. Penyelesaian dan penerbitan laporan audit.”

2.1.2.5 Manfaat Audit

Menurut Al. Haryono Jusup (2014:46) 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. “

2.1.2.6 Standar Auditing

Seorang akuntan publik dalam menjalankan proses auditnya, harus berpedoman pada standar auditing yang berlaku secara umum. Mulai tahun buku 2013 auditor harus berpedoman pada standar audit revisi yang telah ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) yaitu Standar Audit 2014 (SA 100-800) bukan lagi SPAP seperti tahun-tahun sebelumnya. Standar Auditing terdiri dari sepuluh standar yang dikelompokkan menjadi tiga kelompok, yaitu standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Dalam penelitian ini,

penulis masih menggunakan standar audit yang lama, yaitu berdasarkan SPAP tahun 2011. Untuk peneitian selanjutnya diharapkan agar menggunakan standar audit yang baru, yaitu SA 200-800.

Menurut SPAP (2011:150.1-150.2) standar auditing terdiri dari :

- a. “ Standar Umum
 1. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup besar sebagai auditor.
 2. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, idependensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
 3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan pelaporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
- b. Standar Pelaksanaan Lapangan
 1. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisiten harus disupervisi dengan semestinya.
 2. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
 3. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan, pertanyaan dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan.
- c. Standar Pelaporan
 1. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia.
 2. Laporan Auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan peneapan 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 dakam laporan auditor.
 4. Laporan auditor harus memuat pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan”.

2.1.2.7 Prosedur Auditing

Bukti audit diperoleh auditor melalui penerapan prosedur audit. Pemilihan prosedur dilakukan saat tahap perencanaan audit. Pemilihan prosedur audit

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

Definisi prosedur audit menurut Mulyadi (2011:86) :

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

Definisi prosedur audit menurut Sukrisno Agoes (2012:125) :

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

Definisi menurut Haryono Jusuf (2011:136) :

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

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

Standar pekerjaan lapangan ketiga menyebutkan beberapa prosedur audit yang harus dilaksanakan oleh auditor dalam mengumpulkan berbagai tipe bukti audit seperti disebutkan oleh Mulyadi dalam buku Auditing (2011:86) meliputi:

1. “Inspeksi
Inspeksi merupakan pemeriksaan secara rinci terhadap dokumen atau kondisi fisik sesuatu. Prosedur audit ini banyak dilakukan oleh auditor. Dengan melakukan inspeksi terhadap sebuah dokumen, auditor akan dapat menentukan keaslian dokumen tersebut. Dengan melakukan inspeksi terhadap kondisi fisik suatu aktiva tetap misalnya, auditor akan dapat memperoleh informasi mengenai eksistensi dan keadaan fisik aktiva tersebut.
2. Pengamatan (*observation*)
Pengamatan atau observasi merupakan prosedur audit yang digunakan oleh auditor untuk melihat atau menyaksikan pelaksanaan suatu kegiatan. Dengan pengamatan ini auditor akan dapat memperoleh bukti visual mengenai pelaksanaan suatu kegiatan. Objek yang diamati auditor adalah karyawan, prosedur, dan proses.
3. Permintaan Keterangan (*enquiry*)
Permintaan keterangan merupakan prosedur audit yang dilakukan dengan meminta keterangan secara lisan. Bukti audit yang dihasilkan dari prosedur ini adalah bukti lisan dan bukti dokumenter.
4. Konfirmasi
Konfirmasi merupakan bentuk penyelidikan yang memungkinkan auditor memperoleh informasi secara langsung dari pihak ketiga yang bebas. Prosedur yang biasa ditempuh oleh auditor dalam konfirmasi ini adalah sebagai berikut :
 - 1) Auditor meminta dari klien untuk menanyakan informasi tertentu kepada pihak luar.
 - 2) Klien meminta kepada pihak luar yang ditunjuk oleh auditor untuk memberikan jawaban langsung kepada auditor mengenai informasi yang ditanyakan oleh auditor tersebut.
 - 3) Auditor menerima jawaban langsung dari pihak ketiga tersebut.”

Dalam Mulyadi (2011:86-88) juga menyebutkan bahwa di samping auditor memakai prosedur audit yang disebutkan dalam standar audit tersebut, auditor melaksanakan berbagai prosedur audit lainnya untuk mengumpulkan bukti audit yang akan dipakai sebagai dasar untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan. Prosedur audit lain tersebut meliputi:

1. “Penelusuran (*tracing*)
 Dalam melaksanakan prosedur audit ini, auditor melakukan penelusuran informasi sejak mula-mula data tersebut direkam pertama kali dalam dokumen, dilanjutkan dengan pelacakan pengolahan data tersebut dalam proses akuntansi. Prosedur audit ini terutama diterapkann terhadap bukti dokumenter.
2. Pemeriksaan bukti pendukung (*vouching*)
 Pemeriksaan bukti pendukung (*vouching*) merupakan prosedur audit yang meliputi :
 - 1) Inspeksi terhadap dokumen-dokumen yang mendukung suatu transaksi atau data keuangan untuk menentukan kewajaran dan kebenarannya.
 - 2) Perbandingan dokumen tersebut dengan catatan akuntansi yang berkaitan.

Prosedur ini berlawanan arahnya dengan prosedur penelusuran. Dalam penelusuran, auditor bertolak dari dokumen kemudian menyusut pencatatannya ke dalam catatan-catatan akuntansi yang berkaitan, sedangkan dengan *vouching*, auditor bertolak dari catatan akuntansi, kembali memeriksa dokumen-dokumen yang mendukung informasi yang dicatat dalam catatan tersebut.
3. Penghitungan (*counting*)
 Prosedur audit ini meliputi: (1) penghitungan fisik terhadap sumber daya berwujud seperti kas atau sediaan di tangan, dan (2) pertanggungjawaban semua formulir bernomor urut tercetak. Penghitungan fisik digunakan untuk mengevaluasi bukti fisik kuantitas yang ada di tangan, sedangkan pertanggungjawaban formulir bernomor urut tercetak digunakan untuk mengevaluasi bukti dokumenter yang mendukung kelengkapan catatan akuntansi.
4. *Scanning*
Scanning merupakan *review* secara cepat terhadap dokumen, catatan dan daftar untuk mendeteksi unsur-unsur yang tampak tidak biasa yang memerlukan penyelidikan lebih mendalam.
5. Pelaksanaan ulang (*reperforming*)
 Prosedur audit ini merupakan pengulangan aktivitas yang dilaksanakan oleh klien. Umumnya pelaksanaan ulang diterapkan pada penghitungan dan rekonsiliasi yang telah dilakukan oleh klien.
6. Teknik audit berbantuan komputer (*computer-assisted audit techniquiest*).
 Bilamana catatan akuntansi klien diselenggarakan dalam media elektronik, auditor perlu menggunakan (*computer-assisted audit techniquiest* dalam menggunakan berbagai prosedur audit yang dijelaskan di atas.”

2.1.2.8 Pengertian Auditor

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

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

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

2.1.2.9 Jenis-Jenis Auditor

Pengklasifikasian auditor menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens dalam Amir Abadi Yusuf (2011:19) adalah sebagai berikut:

1. “Auditor Independen (Akuntan Publik)
Auditor independen berasal dari Kantor Akuntan Publik (KAP) yang bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh perusahaan. Oleh karena luasnya penggunaan laporan keuangan yang telah diaudit dalam perekonomian Indonesia, serta keakraban para pelaku bisnis dan pemakai lainnya, sudah lazim digunakan istilah auditor dan kantor akuntan publik dengan pengertian yang sama, meskipun ada beberapa jenis auditor. KAP sering disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal.
2. Auditor Pemerintah
Auditor pemerintah merupakan auditor yang berasal dari lembaga pemeriksa pemerintah. Di Indonesia lembaga yang bertanggung jawab secara fungsional atas pengawasan terhadap kekayaan dan keuangan negara adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga tertinggi, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), dan Inspektorat Jenderal (Itjen) yang ada pada departemen-departemen pemerintah. BPK mengaudit sebagian besar informasi keuangan yang dibuat oleh berbagai macam badan pemerintah baik pusat maupun daerah sebelum diserahkan

kepada DPR. BPKP mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional berbagai program pemerintah. Sedangkan Itjen melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas di lingkungan departemen atau kementriannya.

3. Auditor Pajak

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

4. Auditor Internal (*internal auditor*)

Auditor internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen. Tanggung jawab auditor internal sangat beragam, tergantung pada yang mempekerjakan mereka. Akan tetapi, auditor internal tidak dapat sepenuhnya independen dari entitas tersebut selama masih ada hubungan antara pemberi kerja-karyawan. Para pemakai dari luar entitas mungkin tidak ingin megandalkan informasi yang hanya diverifikasi oleh auditor internal karena tidak adanya independensi. Ketiadaan independensi ini merupakan perbedaan utama antara auditor internal dan KAP.”

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

1. “Auditor Independen (Akuntan Publik)

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

2. Auditor Pemerintah

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

3. Auditor Intern (*Internal Auditor*)

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

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

2.1.2.10 Aturan Etika Profesi Akuntan Publik

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

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

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

“100 Independensi, Integritas, dan Objektivitas

101 Independensi

Dalam menjalankan tugasnya, anggota KAP harus mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur

dalam Standar Profesional Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAI. Sikap mental independen tersebut harus meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*).

102 Integritas dan Objektivitas

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

200 Standar Umum dan Standar Akuntansi

201 Standar Umum

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

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

202 Kepatuhan terhadap Standar

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

203 Prinsip-prinsip Akuntansi

Anggota KAP tidak diperkenankan:

- 2 Menyatakan pendapat atau memberikan penegasan bahwa laporan keuangan atau data keuangan lain suatu entitas disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
- 3 Menyatakan bahwa ia tidak menemukan perlunya modifikasi material yang harus dilakukan terhadap laporan atau data tersebut agar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, apabila laporan tersebut memuat

penyimpangan yang berdampak material terhadap laporan keuangan atau data secara keseluruhan dari prinsip-prinsip akuntansi yang ditetapkan IAPI. Dalam keadaan luar biasa, laporan atau data mungkin memuat penyimpangan seperti disebut di atas. Dalam kondisi tersebut, anggota KAP dapat menunjukkan bahwa laporan atau data akan menyesatkan apabila tidak memuat penyimpangan seperti itu, dengan cara mengungkapkan penyimpangan dan estimasi dampaknya (bila praktis), serta alasan mengapa kepatuhan atas prinsip akuntansi yang berlaku umum akan menghasilkan laporan yang menyesatkan.

204 Standar Akuntansi

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

1. Standar Akuntansi Keuangan (SAK)
SAK digunakan untuk entitas yang memiliki akuntabilitas publik, yaitu entitas terdaftar atau dalam proses pendaftaran di pasar modal atau entitas fidusia (entitas yang menggunakan dana masyarakat, seperti asuransi, perbankan dan dana pensiun).
2. Standar Akuntansi Keuangan Entitas Tanpa Akuntabilitas Publik (SAK ETAP)
SAK ETAP digunakan untuk entitas yang tidak memiliki akuntabilitas publik signifikan dalam penyusunan laporan keuangan untuk tujuan umum. Beberapa penyederhanaan yang terdapat dalam SAK ETAP adalah :
 - Tidak ada Laporan Laba/Rugi Komprehensif. Pengaruh laba komprehensif disajikan dalam laporan perubahan ekuitas atau komponen ekuitas dalam neraca.
 - Penilaian untuk aset tetap, aset tak berwujud dan propersi investasi setelah tanggal perolehan hanya menggunakan harga perolehan, tidak ada pilahan menggunakan nilai revaluasi atau nilai wajar.
 - Tidak ada pengakuan liabilitas dan aset pajak tangguhan. Beban pajak diakui sebesar jumlah pajak menurut ketentuan pajak.

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

3. Standar Akuntansi Keuangan Syariah (SAK Syariah)
Standar ini digunakan untuk entitas yang memiliki transaksi syariah atau berbasis syariah. Standar ini terdiri atas kerangka konseptual penyusutan dan pengungkapan laporan, standar penyajian laporan keuangan dan standar khusus transaksi syariah seperti mudharabah, murabahah, salam, ijarah dan istishna. Bank syariah menggunakan dua standar dalam

menyusun laporan keuangan sebagai entitas yang memiliki akuntabilitas publik signifikan, bank syariah menggunakan PSAK, sedangkan untuk transaksi syariahnya menggunakan PSAK syariah.

4. Standar Akuntansi Pemerintah (SAP)

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

300 Tanggung Jawab kepada Klien

301 Informasi Klien yang Rahasia

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

Ketentuan ini tidak dimaksudkan untuk:

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

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

302 Fee Profesional

A. Besaran Fee

Besarnya *fee* anggota dapat bervariasi tergantung pada risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk

melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya. Anggota KAP tidak diperkenankan mendapatkan klien dengan cara menawarkan *fee* yang dapat merusak citra profesi.

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 di mana jumlah *fee* tergantung pada temuan atau hasil tertentu tersebut. *Fee* dianggap tidak kontijen jika ditetapkan oleh pengadilan atau badan pengatur atau dalam hal ini perpajakan, jika dasar penetapan adalah hasil penyelesaian hukum atau temuan badan pengatur. Anggota KAP tidak diperkenankan untuk menetapkan *fee* kontijen apabila penetapan tersebut dapat mengurangi independensi.

400 Tanggung Jawab terhadap Rekan Seprofesi

401 Tanggung Jawab kepada Rekan Seprofesi

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

402 Komunikasi antar Akuntan Publik

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

403 Perikatan Asetasi

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

500 Tanggung Jawab dan Praktik Lain

501 Perbuatan dan Perkataan yang Mendiskreditkan

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

502 Iklan, Promosi dan Kegiatan Pemasaran Lainnya

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

503 Komisi dan *Fee* Referral

a. Komisi

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

b. Rujukan (*Fee Referral*)

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

504 Bentuk Organisasi dan KAP

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

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

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

| | |
|-----------|-------------------------------------------------------------------------|
| Seksi 100 | Prinsip-Prinsip Dasar Etika Profesi |
| Seksi 110 | Prinsip Integritas |
| Seksi 120 | Prinsip Objektivitas |
| Seksi 130 | Prinsip Kompetensi serta Sikap Kecermatan dan Kehati-hatian Profesional |
| Seksi 140 | Prinsip Kerahasiaan |

Seksi 150 Prinsip Perilaku Profesional

Bagian B Aturan Etika Profesi yang terdiri atas:

- Seksi 200 Ancaman dan Pencegahan
- Seksi 210 Penunjukan Praktisi, KAP, atau Jaringan KAP
- Seksi 220 Benturan Kepentingan
- Seksi 230 Pendapat Kedua
- Seksi 240 Imbalan Jasa profesional dan Bentuk Remunerasi Lainnya
- Seksi 250 Pemasaran Jasa Profesional
- Seksi 260 Penerimaan Hadian atau Bentuk Keramah-tamahan Lainnya
- Seksi 270 Penyimpanan Aset Milik Klien
- Seksi 280 Objektivitas Semua Jasa Profesional
- Seksi 290 Independensi dalam Perikatan *Assurance* “

2.1.3 Independensi Auditor

2.1.3.1 Pengertian Independensi Auditor

Terdapat banyak definisi mengenai independensi telah dikemukakan oleh para pakar akuntansi. Umumnya definisi tersebut berbeda satu dengan yang lain. Perbedaan ini disebabkan oleh perbedaan sudut pandang masing-masing pakar yang pada gilirannya mengakibatkan perbedaan cakupan makna independensi.

Independen berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi. Akuntan publik tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun. Akuntan publik berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, tetapi juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik. Dalam Kode Etik Akuntan Publik disebutkan bahwa independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak

mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas.

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

“Independensi artinya tidak mudah dipengaruhi, karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun”.

Menurut Sukrisno Agoes (2012: 34-35) pengertian independen bagi akuntan publik (eksternal auditor dan internal auditor) dibagi menjadi 3 (tiga) jenis independensi diantaranya :

“1. *Independent in appearance* (independensi dilihat dari penampilannya di struktur organisasi perusahaan).

In appearance, akuntan publik adalah independen karena merupakan pihak luar perusahaan sedangkan internal auditor tidak independen karena merupakan pegawai perusahaan.

2. *Independent in fact* (independensi dalam kenyataan/dalam menjalankan tugasnya)

In fact, akuntan publik seharusnya independen, sepanjang menjalankan tugasnya memberikan jasa profesionalnya, bisa menjaga integritas dan selalu menaati kode etik profesionalnya, profesi akuntan publik, dan standar professional akuntan publik. Jika tidak demikian, akuntan publik *in fact* 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. *Independeny in mind* (independensi dalam pikiran)

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

Menurut Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2014:111) 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.”

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.

2.1.3.2 Sudut Pandang Independensi

Menurut Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2014:111) 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.”

Sedangkan 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 Pentingnya Independensi Bagi Auditor

Auditor mengakui kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas laporan auditor independen, seperti calon-calon pemilik dan kreditur. Kepercayaan masyarakat umum mengenai independensi auditor sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Kepercayaan masyarakat akan hilang jika terdapat bahwa sikap independensi auditor diragukan. Maka dari itu, auditor harus mempertahankan independensinya.

Independensi sangat penting bagi profesi akuntan publik, karena :

1. Merupakan dasar bagi akuntan public untuk merumuskan dan menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diperiksa. Apabila akuntan publik tetap memelihara independensi selama melaksanakan pemeriksaan, maka laporan keuangan yang telah diperiksa tersebut akan menambah kreadibilitasnya dan dapat diandalkan bagi pemakai atau pihak yang berkepentingan.

2. Karena profesi akuntan publik merupakan profesi yang memegang kepercayaan dari masyarakat, maka kepercayaan masyarakat akan turun bahkan akan hilang jika terdapat bukti bahwa sikap independensi auditor berkurang dalam menilai keawajaran laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen.

Oleh karena itu, dalam menjalankan tugas auditnya seorang auditor tidak hanya untuk memiliki keahlian saja, tetapi juga dituntut untuk bersikap independen. Ataupun seorang auditor mempunyai keahlian tinggi, tetapi tidak independen, maka para pengguna laporan keuangan tidak yakin bahwa informasi yang disajikan itu kredibel. Terlebih lagi independensi juga sangat erat kaitannya hubungannya dengan klien, yang mana hal ini telah dinyatakan dalam Peraturan Menteri Keuangan RI No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik. Dalam keputusan tersebut dinyatakan bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dan suatu entitas dapat dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik paling lama enam tahun buku berturut-turut dengan maksud dari keputusan tersebut adalah Kantor Akuntan Publik hanya bisa memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan klien yang sama paling lama enam tahun buku berturut-turut dan dapat memberikan kembali jasa audit umum atas laporan keuangan setelah satu tahun buku tidak diberikan kepada KAP tersebut. Dan Akuntan Publik paling lama untuk tiga tahun buku berturut-turut, maksud dari pernyataan tersebut bahwa akuntan publik hanya bisa memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan paling lama tiga tahun buku berturut-turut pada klien yang sama, dan dapat

kembali memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan setelah satu tahun buku tidak memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan klien tersebut.

2.1.3.4 Dimensi Independensi

Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2012:64-65)

menekankan tiga dimensi dari independensi sebagai berikut :

1. *Programming Independence*

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

2. *Verification Independence*

Verification independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih area, kegiatan, hubungan pribadi, dan kebijakan manajerial yang akan diperiksa. Ini berarti, tidak boleh ada sumber informasi yang legitimate (sah) yang tertutup bagi auditor.

3. *Reporting Independence*

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

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

1. *Programming Independence*

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

2. *Verification Independence*

1. Akses langsung dan bebas atas seluruh buku, catatan, pimpinan, pegawai perusahaan, dan sumber informasi lainnya mengenai kegiatan perusahaan, kewajibannya, dan sumber-sumbernya.
 2. Kerjasama yang aktif dari pimpinan perusahaan selama berlangsungnya kegiatan audit.
 3. Bebas dari upaya pimpinan perusahaan untuk menugaskan atau mengatur kegiatan yang harus diperiksa atau menentukan dapat diterimanya suatu evidential matter (sesuatu yang memiliki nilai pembuktian).
 4. Bebas dari kepentingan atau hubungan pribadi yang akan menghilangkan atau membatasi pemeriksaan atas kegiatan, catatan, atau orang yang seharusnya masuk dalam lingkup pemeriksaan.
3. *Reporting Independence*
1. Bebas dari perasaan loyal kepada seseorang atau merasa berkewajiban kepada seseorang untuk mengubah dampak dari fakta yang dilaporkan.
 2. Menghindari praktik untuk mengeluarkan hal-hal penting dari laporan formal dan memasukkannya kedalam laporan informal dalam bentuk apapun.
 3. Menghindari penggunaan bahasa yang tidak jelas (kabur, samar-samar) baik yang disengaja maupun yang tidak didalam pernyataan fakta, opini, dan rekomendasi dan dalam interpretasi.
 4. Bebas dari upaya memveto judgement auditor mengenai apa yang seharusnya masuk dalam laporan audit, baik yang bersifat fakta maupun opini.

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

2.1.4 Integritas Auditor

2.1.4.1 Pengertian Integritas Auditor

Untuk memelihara dan meningkatkan kepercayaan publik, setiap anggota auditor harus memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan integritas setinggi mungkin. Integritas juga telah didefinisikan dengan menekankan konsistensi moral, keutuhan pribadi, atau kejujuran.

Menurut Mulyadi (2011:56) mendefinisikan :

“Integritas adalah suatu elemen karakter yang mendasari timbulnya pengakuan profesional dan integritas merupakan kualitas yang mendasari kepercayaan publik dan merupakan patokan bagi anggota dalam menguji semua keputusan yang diambilnya”

Auditor merupakan ujung tombak dari pelaksanaan tugas pemeriksaan. Integritas adalah sikap jujur, berani, bijaksana, dan tanggung jawab auditor dalam melaksanakan audit. Integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan merupakan patokan bagi anggota dalam menguji semua keputusannya. Keempat unsur itu diperlukan membangun kepercayaan dan memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang andal (Sukriah, 2009).

Integritas dalam Kamus Bahasa Indonesia merupakan mutu, sifat atau keadaan yang menunjukkan kesatuan yang utuh sehingga memiliki potensi dan kemampuan yang memancarkan kewibawaan; kejujuran.

Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia dalam Soekrisno Agoes (2012:19) menyatakan bahwa:

“Integritas adalah unsur karakter yang mendasar bagi pengakuan profesional. Integritas merupakan kualitas yang menjadikan timbulnya kepercayaan masyarakat dan tatanan yang nilai tertinggi bagi anggota profesi dalam menguji semua keputusannya. Integritas mengharuskan auditor, dalam berbagai hal, jujur, dan terus terang dalam batasan kerahasiaan objek pemeriksaan. Pelayanan dan kepercayaan masyarakat tidak dapat dikalahkan demi kepentingan dan keuntungan pribadi”.

Sedangkan prinsip integritas menurut Standar Profesional Akuntan Publik (2011:7) adalah sebagai berikut:

“110.1 Prinsip Integritas mewajibkan setiap Praktisi untuk tegas, jujur, dan adil dalam hubungan profesional dan hubungan bisnisnya.
110.2 Praktisi tidak boleh terkait dengan laporan, komunikasi, atau informasi lainnya yang diyakininya terdapat:

- (a) Kesalahan yang material atau pernyataan yang menyesatkan;
- (b) Pernyataan atau informasi yang diberikan secara tidak hati-hati; atau
- (c) Penghilangan atau penyembunyian informasi yang dapat menyesatkan atas informasi yang seharusnya diungkapkan.

110.3 Praktisi tidak melanggar paragraf 110.2 dari Kode Etik ini jika ia memberikan laporan yang dimodifikasi atas hal-hal yang diatur dalam paragraph 110.2”.

2.1.4.2 Sudut Pandang Integritas

Menurut Herdiansyah dan Dwi (2013), integritas dilihat dari sudut pandang perilaku yaitu sebagai berikut :

1. Integritas adalah sebuah nilai, suatu aspirasi, tetapi juga secara konteks merupakan keterpaduan norma. Sehingga integritas mampu menjadikan seorang individu memiliki karakter dan nilai-nilai dasar sebagai benteng penyakit-penyakit sosial, seperti korupsi, manipulasi, kolusi, nepotisme, dan lain-lain.
2. Nilai norma dan prinsip etika merupakan komponen dasar dari pendidikan integritas, tetapi belum cukup untuk membuat perubahan. Dibutuhkan pembentukan kompetensi etis dengan keterampilan-keterampilan tertentu yang aplikatif. Diantaranya adalah kemampuan mendiagnosa kesenjangan integritas, mengidentifikasi masalah dengan pertimbangan etika, memiliki pengetahuan hukum, dan memiliki komitmen, keyakinan serta tanggung jawab moral.
3. Perilaku integritas adalah fungsi interaksi antara akuntabilitas, kompetensi, dan etika minus korupsi.

4. Pendidikan integritas membangun kekuatan-kekuatan individu/organisasi dari dalam dan identifikasi peluang-peluang eksternal. Sementara, pendidikan anti korupsi terfokus pada pemahaman dan penanganan kelemahan dan ancaman.

2.1.4.3 Pentingnya Integritas Bagi Auditor

Menurut Mulyadi (2011:55), dalam memenuhi tanggung jawab profesionalnya, auditor mungkin menghadapi tekanan yang saling berbenturan dengan pihak-pihak yang berkepentingan. Dalam mengatasi hal ini, anggota harus bertindak dengan penuh integritas, dengan suatu keyakinan bahwa apabila auditor dengan sebaik-baiknya.

Mereka yang memperoleh pelayanan dari auditor mengharapkan auditor untuk memenuhi tanggung jawabnya dengan integritas dan kepentingan untuk melayani publik. Auditor diharapkan untuk memberikan jasa berkualitas yang dilakukan dengan tingkat profesionalisme yang konsisten dengan prinsip etika profesi ini untuk mengembangkan profesi akuntansi, memelihara kepercayaan masyarakat dan menjalankan tanggung jawab profesi dalam mengatur dirinya sendiri.

Auditor merupakan ujung tombak dari pelaksanaan tugas audit. Integritas adalah sikap jujur, berani, bijaksana dan tanggung jawab auditor dalam melaksanakan audit. Integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan public dan merupakan patokan bagi anggota dalam menguji semua keputusannya. Sehingga profesi akuntan publik merupakan profesi yang berada pada posisi

penting karena memiliki peranan penting di masyarakat, dimana publik yang terdiri dari klen, pemberi kredit, pemerintah, pemberi kerja, pegawai, investor, dan pihak lainnya bergantung kepada integritas seorang auditor dalam memelihara berjalannya fungsi bisnis secara tertib. Ketergantungan ini menyebabkan sikap dan tingkah laku auditor dalam menyediakan jasanya mempengaruhi kesejahteraan ekonomi dan Negara.

2.1.4.4 Dimensi Integritas

Menurut Sukriah (2009) integritas dapat dibagi kedalam 4 dimensi:

“1. Kejujuran auditor

Bersikap dan bertindak jujur merupakan tuntutan untuk dapat dipercaya. Hasil audit dapat dipercaya oleh pengguna apabila auditor dapat menjunjung tinggi kejujuran. Terdapat perbedaan antara apa yang berada dalam pikiran seseorang dan kebenaran sesuatu yang dinyatakan baik dalam komunikasi lisan maupun dalam komunikasi tulisan. Seorang auditor mungkin saja memahami keadaan sebenarnya, tetapi ia merasa takut untuk mengungkapkannya. Keadaan yang memungkinkan bagi auditor untuk menyatakan sesuatu yang ia ketahui tanpa merasa takut akan adanya konsekuensi yang buruk disebut kebebasan berpendapat.

2. Keberanian auditor

- a. Sikap berani menegakan kebenaran dan tidak mudah diancam dengan berbagai ancaman.
- b. Memiliki rasa percaya diri ketika menghadapi kesulitan dalam melakukan audit.

3. Sikap bijaksana auditor

Auditor yang bijaksana dapat menunjukkan kesetiaan dalam segala hal yang berkaitan dengan profesi, ada pun kriterinya sebagai berikut:

- a. Auditor melaksanakan tugasnya tidak tergesa-gesa.
- b. Auditor selalu mempertimbangkan permasalahan dalam melakukan auditnya.

4. Tanggung jawab auditor

Auditor dinilai bertanggung jawab apabila jika hasil pemeriksaan masih membutuhkan perbaikan serta dalam penyampaian pengawasannya seluruh bukti yang mendukung temuan audit didasarkan pada bukti yang cukup, kompeten, relevan.”

2.1.5 Kompetensi

2.1.5.1 Pengertian Kompetensi

H.S.Munawir (2012:32) mendefinisikan kompetensi 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 2011:210.1) 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, 2011) menyebutkan bahwa:

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

Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2014: 42) mendefinisikan kompetensi sebagai berikut:

“Kompetensi sebagai keharusan bagi auditor untuk memiliki pendidikan formal dibidang auditing dan akuntansi, pengalaman praktik yang memadai bagi pekerjaan yang sedang dilakukan, serta mengikuti pendidikan professional yang berkelanjutan”.

Menurut Mulyadi (2011:58):

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

Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:2) mendefinisikan kompetensi 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”.

Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2014:5) 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.

2.1.5.2 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. 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.”

2.1.5.3 Sudut Pandang Kompetensi Auditor

Kompetensi menurut De Angelo (1981) dalam Tjun-Tjun dkk. (2012) dapat dilihat dari berbagai sudut pandang yakni sudut pandang auditor individual, audit tim, dan Kantor Akuntan Publim (KAP). Masing-masing sudut pandang akan dibahas secara lebih mendetail sebagai berikut :

1. Kompetensi Auditor Individual

Ada banyak faktor yang mempengaruhi kemampuan auditor, antara lain pengetahuan dan pengalaman. Untuk melakukan tugas pengauditan, auditor memerlukan pengetahuan pengauditan (umum dan khusus) dan pengetahuan mengenai bidang pengauditan, akuntansi dan industry klien. Selain itu diperlukan juga pengalaman dalam melakukan audit. Auditor yang lebih berpengalaman mempunyai pengalaman yang lebih baik atas laporan keuangan sehingga keputusan yang diambil bisa lebih baik.

2. Kompetensi Audit Tim

Pekerjaan lapangan yang kedua menyatakan bahwa jika pekerjaan menggunakan asisten maka harus disupervisi dengan semestinya. Dalam suatu penugasan, satu tim audit biasanya terdiri dari auditor junior, auditor senior, manajer dan patner. Tim audit ini dipandang sebagai faktor yang lebih menentukan kualitas audit. Kerja sama yang baik antar anggota tim, profesionalisme, persistensi, skeptisisme, proses kendali mutu yang kuat, pengalaman dengan klien, dan pengalaman industry, yang baik akan menghasilkan tim audit yang berkualitas

tinggi. Selain itu, adanya perhatian dari partner dan manajer pada penugasan ditemukan memiliki kaitan dengan kualitas audit.

3. Kompetensi dilihat dari sudut pandang KAP

Besaran KAP diukur dari jumlah klien dan persentase dari audit *fee* dalam usaha mempertahankan kliennya untuk tidak berpindah pada KAP yang lain. KAP yang besar menghasilkan kualitas audit yang lebih tinggi karena ada insentif untuk menjaga reputasi di pasar. Selain itu, KAP yang besar sudah mempunyai jaringan klien yang luas dan banyak sehingga mereka tidak tergantung atau tidak takut kehilangan klien (De Angelo, 1981). KAP yang besar biasanya mempunyai sumber daya yang lebih baik untuk melatih auditor mereka, membiayai auditor ke berbagai pendidikan profesi berkelanjutan, dan melakukan pengujian audit dibandingkan dengan KAP kecil.

Berdasarkan uraian yang telah dijelaskan sebelumnya, maka kompetensi dapat dilihat melalui berbagai sudut pandang. Namun dalam penelitian ini akan digunakan kompetensi dari sudut auditor individual, hal ini dikarenakan auditor adalah subjek yang melakukan audit secara langsung dan berhubungan langsung dalam proses audit sehingga diperlukan kompetensi yang baik untuk menghasilkan audit yang berkualitas.

2.1.5.4 Pentingnya Kompetensi Bagi Auditor

Kompetensi dalam praktik akuntan publik menyangkut masalah kualitas teknis dari anggota dan stafnya serta kemampuan untuk mengawasi dan menilai mutu tugas yang telah dikerjakan. Kecakapan tersebut berkaitan dengan pengetahuan yang dimiliki dan kemampuan auditor mempergunakan pertimbangan yang independen dalam usaha menerapkan pengetahuan tersebut dalam setiap tugasnya secara seksama. Standar umum pertama dalam standar *auditing* menyatakan bahwa : “ Audit yang dilakukan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai seorang auditor”.

Standar umum pertama menegaskan bahwa betapapun 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*.

Bagian pertama Kode Etik Akuntan Indonesia yang mengatur etika profesi akuntan secara umum mengatur tentang kecakapan profesional akuntan publik. Hal ini diatur dalam pasal 15, 16, 17 dan 18 yang mengatur tentang kompetensi dan standar pelaksanaan pekerjaan akuntan sebagai berikut :

1. Pasal 15 mengatur mengenai kewajiban akuntan publik untuk menjelaskan kepada staf ahli lainnya yang bekerja padanya mengenai keterkaitan mereka pada Kode Etik Akuntan Indonesia.
2. Pasal 16 mengatur akuntan publik tidak boleh menerima pekerjaan kecuali ia didalam kantornya dapat diharapkan mampu menyelesaikan pekerjaan tersebut dengan kompetensi profesionalnya.

3. Pasal 17 mengatur tentang pelaksanaan pekerjaan akuntan publik yang dikatakan memiliki kompetensi professional, maka ia harus melaksanakan pemeriksaan yang sesuai dengan norma pemeriksaan akuntan.
4. Pasal 18 melarang akuntan publik mengaitkan namanya dengan prediksi untuk mencegah timbulnya kesan bahwa ia menjamin terwujudnya prediksi tersebut.

2.1.5.5 Dimensi Kompetensi

Menurut Mulyadi (2011:58) 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 diprosikan 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

SPAP 2001 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.

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.

2.1.6 Kualitas Audit

2.1.6.1 Pengertian Kualitas Audit

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2014:105) menyatakan bahwa :

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

Menurut Mulyadi (2011:9), kualitas audit yaitu:

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

Menurut De Angelo (1981:183) dalam W. Robert Kneche dan Gopal V.

Krishnan dkk (2013) definisi kualitas audit adalah :

“The market assessed joint probability that a given auditor will both discover a breach in a client’s accounting system, and report the breach”.

This definition is often interpreted to break down audit quality into two components :

- 1. The likelihood that an auditor discovers existing misstatements*
- 2. Appropriately acts on the discovery*

The first component links to an auditor’s competence and level of effort while the latter relates to an auditor’s objectivity, professional skepticism, and independence. These two components also suggest that different aspects of the audit can influence overall audit quality.

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. Definisi tersebut memecah kualitas audit menjadi dua komponen yaitu :

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

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

2.1.6.2 Standar Pengendalian Kualitas Audit

Bagi suatu kantor akuntan publik, pengendalian kualitas terdiri dari metode-metode yang digunakan untuk memastikan bahwa kantor itu memenuhi tanggung jawab profesionalnya kepada klien dan pihak-pihak lain.

Kualitas audit merupakan proses untuk memastikan bahwa standar auditing yang berlaku umum diikuti dalam setiap audit, KAP mengikuti prosedur pengendalian mutu khusus yang membantu memenuhi standar-standar itu secara konsisten pada setiap penugasan. (Alvin A. Arens, Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley, 2014:47)

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 Komite 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 lapisan 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.”

2.1.6.3 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit

a. Kompetensi

Menurut SPAP tahun 2011, Standar umum pertama menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor, sedangkan standar umum ketiga menyebutkan bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, audit

wajib menggunakan kemahiran profesionalitasnya, dengan cermat dan saksama (*due professional care*).

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

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

b. Tekanan Waktu

Dalam setiap melakukan kegiatan audit, auditor akan menemukan adanya suatu kendala dalam menentukan waktu untuk mengeluarkan hasil audit yang akurat dan sesuai dengan aturan yang ditetapkan. Tekanan waktu yang dialami

oleh auditor ini dapat berpengaruh terhadap menurunnya kualitas audit karena auditor dituntut untuk menghasilkan hasil audit yang baik dengan waktu yang telah dijanjikan dengan klien.

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

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

c. Pengalaman Kerja

Pengalaman kerja menurut SPAP (2011) dalam standar umum pertama PAS No. 4, yaitu dalam melaksanakan audit untuk sampai pada suatu pernyataan pendapat, auditor harus senantiasa bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan bidang auditing. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formalnya, yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman dan

selanjutnya dalam praktik audit. Pengalaman kerja auditor adalah pengalaman yang dilakukan auditor dalam melakukan audit yang dilihat dari segi lamanya bekerja sebagai auditor dan banyaknya tugas pemeriksaan yang telah dilakukan.

Pengalaman menurut Mulyadi (2011), seorang auditor harus mempunyai pengalaman dalam kegiatan auditnya, pendidikan formal dan pengalaman kerja dalam profesi akuntan merupakan dua hal penting dan saling melengkapi. Pemerintah mensyaratkan pengalaman kerja sekurang-kurangnya tiga tahun sebagai akuntan dengan reputasi baik di bidang audit bagi akuntan yang ingin memperoleh ijin praktik dalam profesi akuntan publik.

Menurut Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2014) sesuai dengan standar umum dalam Standar Profesional Akuntan Publik bahwa auditor disyaratkan memiliki pengalaman kerja yang cukup dalam profesi yang ditekuninya, serta dituntut untuk memenuhi kualifikasi teknis dan berpengalaman dalam bidang industri yang digeluti.

d. Etika

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

Kode Etik Akuntan Indonesia dapat diartikan:

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

Kode etik Ikatan Akuntan Indonesia sebagaimana ditetapkan dalam Kongres VIII Ikatan Akuntan Indonesia di Jakarta pada tahun 1998 (Haryono Jusuf, 2011:11) terdiri dari:

- 1) Prinsip Etika
- 2) Aturan Etika
- 3) Interpretasi Etika

Prinsip etika memberikan kerangka dasar bagi aturan etika yang mengatur pelaksanaan pemberi jasa profesional oleh anggota. Prinsip etika disahkan oleh kongres dan berlaku bagi seluruh anggota, sedangkan aturan etika disahkan oleh Rapat Anggota Himpunan dan hanya mengikat anggota himpunan yang bersangkutan.

Interpretasi aturan etika merupakan interpretasi yang dikeluarkan oleh Badan yang dibentuk oleh Himpunan yang telah memperhatikan tanggapan dari anggota, dan pihak-pihak berkepentingan lainnya, sebagai panduan dalam penerapan Aturan Etika, tanpa dimaksudkan untuk membatasi lingkup dan penerapannya.

e. Independensi

Independensi menurut standar umum SA seksi 220 dalam SPAP (2011) PSA No.4, mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (dibedakan dalam hal ia praktik sebagai auditor intern). Dengan demikian, ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapa pun, sebab bagaimana pun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan

pendapatnya. Namun, independensi dalam hal ini tidak berarti seperti sikap seorang penuntut dalam perkara pengadilan, namun lebih dapat disamakan dengan sikap tidak memihaknya seorang hakim.

Auditor mengakui kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas laporan auditor independen, seperti calon-calon pemilik dan kreditur. Independensi menurut Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2014:111) berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias. Auditor tidak hanya harus independen dalam fakta, tetapi juga harus independen dalam penampilan. Independensi dalam fakta (*independent in fact*) ada bila auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang proses audit, sedangkan independensi dalam penampilan (*independent in appearance*) adalah hasil dari interpretasi lain atas independensi ini. Independensi menurut Mulyadi (2011:26-27) berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

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

1. Lama hubungan dengan klien
2. Tekanan dari klien
3. Telaah dari rekan auditor, dan
4. Pemberian jasa non audit.

2.1.6.4 Langkah-langkah yang dilakukan untuk Meningkatkan Kualitas Audit

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

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

harus dipandang memadai, jika tidak maka harus dinyatakan dalam laporan audit.”

2.1.6.5 Dimensi Kualitas Audit

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

- 1) *Process oriented*
- 2) *Outcome oriented*

Adapun uraian penjelasan dari yang disebutkan diatas yaitu :

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

2.2 Penelitian Terdahulu

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

Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu

| No | Nama Peneliti & Tahun | Judul Penelitian | Variabel Penelitian | Hasil Penelitian | Persamaan Penelitian | Perbedaan Penelitian |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. | Nungky Nurmalita Sari (2011) | Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas, Kompetensi dan Etika terhadap Kualitas Audit | Dependen : Kualitas Audit Independen : Pengalaman Kerja. Independensi, Objektivitas, Integritas, Kompetensi dan Etika | Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas, Kompetensi dan Etika secara simultan berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. | Terdapat persamaan pada variabel independen (X) yang diteliti yaitu Independensi, Integritas dan Kompetensi juga di variabel dependen (Y) yaitu Kualitas Audit | Terdapat perbedaan pada variabel independen (X) yang digunakan. Peneliti hanya menggunakan tiga variabel yaitu Independensi, Integritas dan Kompetensi sebagai variabel independen (X). |
| 2. | Ali Mansouri, Reza Pirayesh, Mahdi Salehi (Zanjan University, Iran) Vol. 4, No.2 Februari 2009 | Audit Competence and Audit Quality : Case in Emerging Economy | Dependen : Audit Quality Independen : Audit Competence | Kompetensi kualitas audit berpengaruh untuk mendeteksi penipuan, penting membentuk komite audit yang meningkatkan independensi audit dan kualitas audit. | Terdapat persamaan pada variabel independen (X) yang digunakan yaitu kompetensi auditor. | Terdapat perbedaan pada variabel dependen (Y) yang digunakan. Peneliti menggunakan kualitas audit sebagai |

| | | | | | | |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | | | | | variabel dependen (Y). |
| 3. | Surkiyah, dkk (2009) | Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas dan Kompetensi terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan | Dependen: Kualitas Hasil Pemeriksaan. Independen : Pengalaman Kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas dan Kompetensi | kompetensi, independensi, objektivitas, akuntabilitas dan integritas berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Sedangkan interaksi kompetensi dan etika auditor, interaksi independensi dan etika auditor, serta objektivitas dan etika auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. | Terdapat persamaan pada variabel Independen (X) yaitu Independensi, Integritas dan Kompetensi | Terdapat perbedaan dalam variabel Independen peneliti hanya menggunakan tiga variabel yaitu Independensi, Integritas dan Kompetensi sedangkan dalam variabel Dependen peneliti menggunakan Kualitas Audit sebagai variabel Dependen (Y). |
| 4. | Law Tjun Tjun, Elyzabet Indrawati Marpaung, dan Santy Setiawan Jurnal Akuntansi Vol.4 No.1 Mei 2012: 33-56 | Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit. | Dependen : Kualitas Audit. Independen : Kompetensi dan Independensi Auditor | Kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit dan independensi tidak memiliki pengaruh pada kualitas audit secara parsial. Tapi kompetensi dan independensi berpengaruh pada kualitas audit secara simultan. | Terdapat persamaan pada variabel independen yang diteliti yaitu kompetensi dan independensi serta dalam variabel Dependen yaitu Kualitas | Terdapat perbedaan pada variabel Independen peneliti menambahkan satu variabel Independen yaitu Integritas, sehingga menjadi Independensi, Integritas |

| | | | | | | |
|----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | | | | Audit sebagai variabel Dependen (Y). | dan Kompetensi sebagai variabel Independen (X). |
| 5. | Ni Putu Irma Purnama Sari dan I Putu Sudana E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana 3.1 (2013):136-158 | Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor pada Kualitas Proses Audit. | Dependen : Kualitas Proses Audit . Independen : Kompetensi dan Independensi Auditor. | Kompetensi dan independensi auditor berpengaruh positif pada kualitas proses audit. | Terdapat persamaan pada variabel independen (X) yang digunakan yaitu Kompetensi dan Independensi sebagai variabel independen (X). | Peneliti menggunakan tiga variabel independen (X) yaitu independensi, Integritas dan Kompetensi dan menggunakan Kualitas Audit sebagai variabel Dependen (Y) |
| 6. | K. Dwiyani Pratistha dan Ni Luh Sari Widhiyani E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana 6.3 (2014):419-428 | Pengaruh Independensi Auditor dan Besaran <i>Fee</i> Audit terhadap Kualitas Proses Audit. | Dependen : Kualitas Proses Audit Independen : Independensi Auditor dan Besaran <i>Fee</i> Audit | Independensi auditor dan besaran <i>fee</i> audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas proses audit baik secara simultan maupun parsial. | Terdapat persamaan pada variabel independen (X) yang digunakan yaitu independensi auditor serta variabel dependen yaitu kualitas proses audit. | Peneliti tidak menggunakan besaran <i>fee</i> audit sebagai variabel independen (X), dan peneliti menggunakan Kualitas Audit dalam variabel Dependen (Y). |
| 7. | Lukman Harahap (2015) | Pengaruh Kompetensi, Independensi, Objektivitas dan | Dependen : Kualitas Hasil Audit Independen : Kompetensi, | Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi, independensi, objektivitas dan | Terdapat persamaan pada variabel independen | Peneliti hanya menggunakan tiga variabel |

| | | | | | | |
|--|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | Sensitivitas Etika Profesi terhadap Kualitas Hasil Audit (Studi Kasus pada Auditor BPKP Daerah Istimewa Yogyakarta) | Independensi, Objektivitas dan Sensitivitas Etika Profesi | sesitivitas etika profesi secara parsial dan simultan berpengaruh positif terhadap kualitas hasil audit. | (X) yang digunakan yaitu diantaranya kompetensi, independensi auditor. | independen serta terdapat perbedaan pada variabel dependen (Y) yaitu kualitas hasil audit. |
|--|--|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|

2.3 Kerangka Pemikiran

2.3.1 Pengaruh Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit

Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, dan tidak tergantung pada pihak lain. Independen berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi. Jika manfaat seorang auditor rusak oleh perasaan pada sebagian pihak ketiga yang meragukan independensinya, dia bertanggung jawab tidak hanya mempertahankan independensi dalam kenyataan tetapi juga menghindari penampilan yang memungkinkan dia kehilangan independensinya. Oleh karena itu cukup beralasan jika untuk menghasilkan audit yang berkualitas diperlukan sikap independen seorang auditor.

Adapun teori penghubung antara independensi terhadap kualitas audit adalah:

Abdul Halim (2008:29) menyatakan bahwa:

“Faktor yang mempengaruhi kualitas audit adalah ketaatan auditor terhadap kode etik yang terefleksikan oleh sikap independensi, objektivitas dan integritas.

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.

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

2.3.2 Pengaruh Integritas Auditor terhadap Kualitas Audit

Integritas merupakan kualitas yang menjadikan timbulnya kepercayaan masyarakat dan tatanan nilai tertinggi bagi anggota profesi dalam menguji semua keputusannya. Marburi dan Winarna (2010) dalam Sukriah (2009) menyatakan bahwa kualitas audit dapat dicapai jika auditor memiliki integritas yang baik dan hasil penelitiannya mengungkapkan bahwa integritas berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Abdul Halim (2008:29) dalam Ratna Ningsih (2014) menyatakan bahwa: “Salah satu faktor yang berpengaruh terhadap kualitas audit adalah ketaatan terhadap kode etik yang terefleksikan oleh sikap independensi, integritas, dan lain sebagainya”.

Gunawan (2012) menyatakan bahwa integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan merupakan patokan bagi dalam menguji semua keputusannya. Hasil dari penelitian yang dilakukannya pun mengungkapkan bahwa semakin tinggi integritas seorang auditor maka akan semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkan yakni integritas auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

2.3.3 Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Kualitas 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.

Menurut Mulyadi (2011:58) menyatakan bahwa terdapat hubungan antara kompetensi dan kualitas audit antara lain sebagai berikut :

“Kompetensi diperoleh melalui pendidikan dan pengalaman, setiap anggota harus melakukan upaya untuk mencapai tingkatan kompetensi yang akan meyakinkan bahwa kualitas jasa yang di berikan memenuhi tingkatan profesionalisme tinggi seperti di isyaratkan oleh prinsip etika”.

Oleh karena itu, dapat dipahami bahwa audit harus dilakukan oleh seorang yang memiliki kemampuan dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor. Auditor yang mempunyai keterampilan dan kemampuan, akan dianggap mempunyai kompetensi yang tinggi. Selain itu untuk melakukan tugas pengauditan auditor juga perlu memiliki pengalaman. Auditor yang berpengalaman dalam penugasan profesional audit akan dianggap mempunyai kompetensi yang tinggi, sehingga dengan pengetahuan dan pengalaman yang dimiliki dapat meningkatkan kualitas audit.

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 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.

2.3.4 Pengaruh Independensi, Integritas dan Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Audit

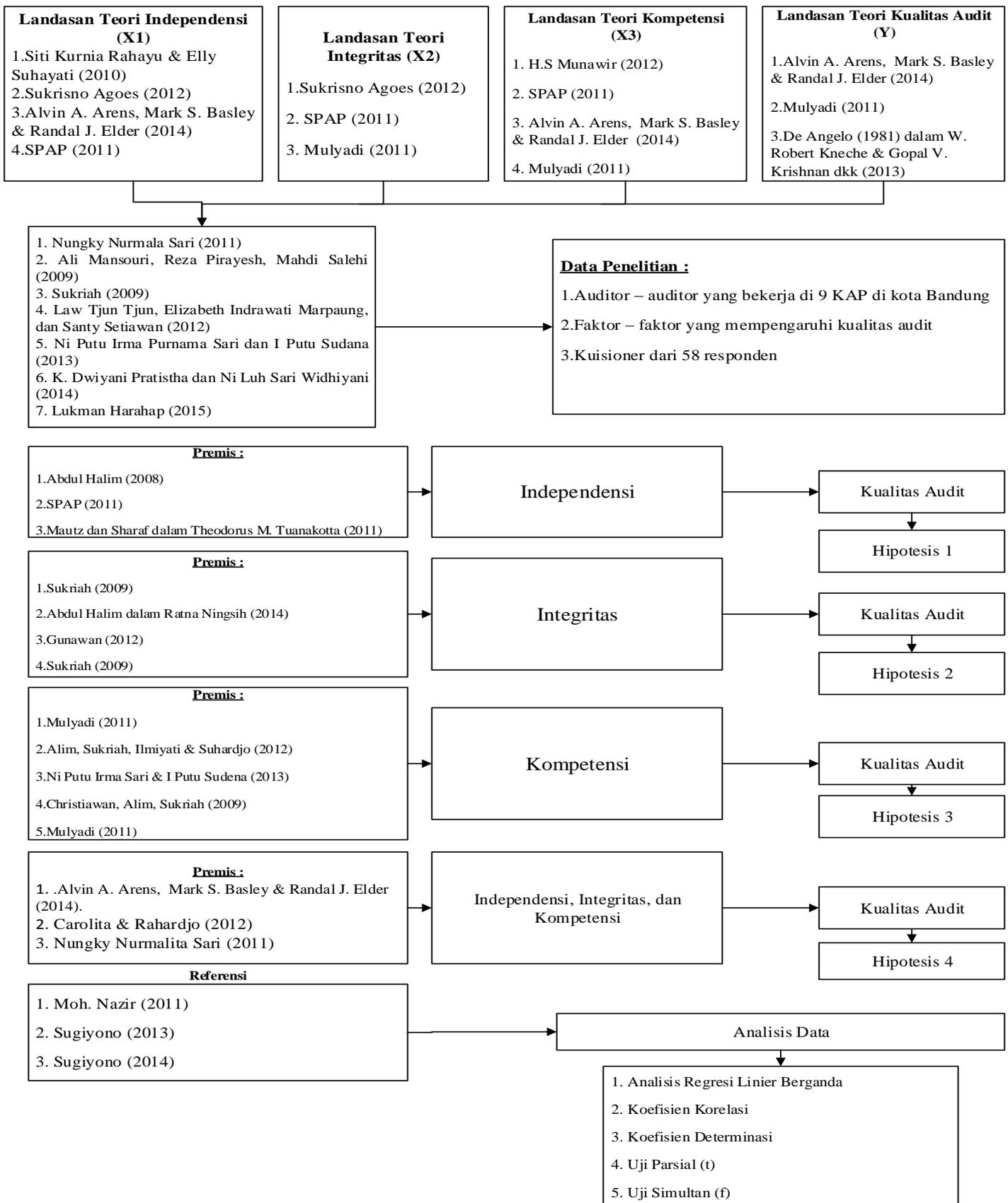
Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2014:548) menyatakan bahwa auditor harus memiliki kualifikasi untuk memahami kriteria

yang digunakan dan harus kompeten untuk mengetahui jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat setelah memeriksa bukti itu. Auditor juga harus memiliki sikap mental independen. Kompetensi orang-orang yang melaksanakan audit akan tidak ada nilainya jika mereka tidak independen dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti. Disamping itu juga auditor harus mempertahankan integritas dalam melaksanakan tanggung jawab profesional mereka.

Carolita dan Rahardjo (2012) menyebutkan bahwa pengalaman kerja, independensi, objektivitas, integritas, kompetensi dan komitmen organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Secara simultan seluruh variabel independen tersebut berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Juga Nungky Nurmalita Sari (2011) menyebutkan bahwa independensi, objektivitas dan kompetensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Secara simultan seluruh variabel independen tersebut berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.

Independensi, integritas dan kompetensi adalah hal-hal yang tidak dapat dipisahkan dari kualitas audit, dalam rangka memperoleh kualitas audit yang sesuai, seorang auditor harus memiliki hal-hal tersebut diatas. Selain memiliki kompetensi yang baik, auditor juga diharapkan untuk memiliki sikap independensi dan integritas. Semakin tinggi independensi dan kompetensi seorang auditor serta semakin mempertahankan integritasnya dalam melaksanakan semua tanggung jawab profesionalnya maka akan semakin baik kualitas audit yang dihasilkannya.

Jadi dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi independensi, integritas dan kompetensi seorang auditor, maka akan semakin baik pula kualitas audit yang dihasilkan. Dari uraian di atas, dapat disusun kerangka pemikiran pada halaman berikut:



Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran

2.4 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** : Independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit.
- H2** : Integritas auditor berpengaruh terhadap kualitas audit.
- H3** : Kompetensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit.
- H4** : Independensi, Integritas, dan Kompetensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit