

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Pengertian Akuntansi

Definisi akuntansi menurut Alvin A.Arens, Randal J.Elder, Mark S. Beasley yang dialihbahasakan Amir Abadi Jusuf (2012:07) adalah sebagai berikut:

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

Pengertian akuntansi menurut Weygant, Kimmel & Kieso (2011:7):

“Akuntansi adalah sistem informasi yang mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan peristiwa ekonomi dari suatu organisasi dari suatu organisasi kepada pihak yang memiliki kepentingan.”

Definisi tersebut menjelaskan bahwa akuntansi adalah proses pencatatan, pengklasifikasian dan pengikhtisaran bukti-bukti transaksi dalam peristiwa atau kegiatan ekonomi yang ditulis secara sistematis dan dibuat laporannya untuk digunakan oleh orang-orang yang berkepentingan untuk proses pengambilan keputusan. Laporan yang dibuat dengan tidak baik akan mempengaruhi proses pengambilan keputusan, oleh karena itu pencatatan harus benar-benar dilakukan oleh seseorang yang memahami apa itu akuntansi bukan sekedar teori namun aplikasi dari akuntansi

2.1.1.1 Pengertian Audit

Audit berasal dari bahasa latin, yaitu “*audire*” yang berarti mendengar atau memperhatikan. Mendengar dalam hal ini adalah memperhatikan dan mengamati pertanggung jawaban keuangan yang disampaikan penanggung jawab keuangan, dalam hal ini manajemen perusahaan. Untuk lebih memahami pengertian audit itu sendiri, maka berikut beberapa pengertian audit yang dikemukakan oleh beberapa ahli akuntansi, diantaranya adalah sebagai berikut:

Pengertian audit menurut Arens, Elder & Beasley (2012 : 4) adalah sebagai berikut:

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

Arens, Elder & Beasley (2012:4) tersebut menyatakan bahwa pengertian auditing adalah sebagai berikut:

“auditing adalah suatu akumulasi dan evaluasi bukti tentang informasi untuk termin dan laporan tingkat korespondensi antara informasi dan kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh yang kompeten, orang independen”.

Sukrisno Agoes dan Jan Hoesada (2013:44) mendefinisikan *auditing* sebagai berikut:

“Auditing adalah jasa yang diberikan oleh auditor dalam memeriksa dan mengevaluasi laporan keuangan yang disajikan perusahaan. Pemeriksaan ini tidak dimaksud untuk mencari kesalahan atau menemukan kecurangan walaupun dalam pelaksanaannya sangat memungkinkan diketemukannya kesalahan atau kecurangan. Pemeriksaan atas laporan keuangan dimaksudkan untuk menilai kewajaran laporan keuangan berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia”.

Berdasarkan definisi tersebut terlihat bahwa audit harus dilakukan oleh orang yang independen dan kompeten. Auditor harus memiliki kualifikasi untuk memahami kriteria yang digunakan dan harus kompeten untuk mengetahui jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat setelah memeriksa bukti itu. Auditor juga harus memiliki sikap mental independen. Kompetensi orang-orang yang melaksanakan audit akan tidak ada nilainya jika mereka tidak independen dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti (Arens dkk, 2008 : 5).

Menurut Mulyadi (2011:11) ditinjau dari sudut profesi akuntan publik, auditing adalah pemeriksaan secara objektif atas laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi lain dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan atau organisasi tersebut.

Sedangkan menurut Halim (2008:1) definisi audit yang berasal dari ASOBAC (*A Statement of Basic Auditing Concepts*) adalah sebagai berikut :

“Auditing adalah suatu proses sistematis untuk menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti secara obyektif mengenai asersi-asersi tentang berbagai tindakan dan kejadian ekonomi untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi-asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditentukan dan menyampaikan hasilnya kepada para pemakai yang berkepentingan.”

2.1.1.2 Tujuan Audit

Sebagai besar pekerjaan akuntan dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan terdiri dari usaha untuk mendapatkan dan mengevaluasi. Ukuran keabsahan (*validity*) tersebut untuk tujuan audit tergantung pada

pertimbangan auditor independen. Dalam hal ini audit (*audit evidence*) berbeda dengan hukum (*legal evidence*) yang diatur secara tegas oleh peraturan yang ketat.

Audit sangat bervariasi pengaruhnya terhadap kesimpulan yang ditarik oleh auditor independen dalam rangka memberikan pendapat atas laporan yang diauditnya. Ketepatan sasaran, objektivitas, ketepatan waktu dan keberadaan audit lain yang menguatkan kesimpulan, seluruhnya berpengaruh terhadap kompetensi.

Menurut (Arens, Elder, & Beasley, 2012) standar pekerjaan lapangan ketiga mengenai tujuan audit berbunyi sebagai berikut:

“Auditor wajib mengumpulkan bukti audit yang cukup kompeten untuk mendukung opini yang akan diterbitkan”.

Menurut M.T.E. Hariandja (2007:194) tujuan audit yaitu sebagai berikut:

“Organisasi atau perusahaan perlu mengetahui berbagai kelemahan dan kelebihan pegawai sebagai landasan untuk memperbaiki kelemahan dan menguatkan kelebihan, dalam rangka meningkatkan produktivitas dan pengembangan pegawai”.

Dari pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa sifat audit serta pertimbangan biaya untuk melaksanakan suatu audit tidaklah mungkin bagi auditor untuk memperoleh keyakinan mutlak bahwa opini yang dipilihnya sudah benar. Dengan menggabungkan semua yang diperoleh dari suatu proses audit, auditor akan mampu memutuskan kapan saatnya dia akan menerbitkan suatu laporan audit.

Berdasarkan data-data di atas, dapat disimpulkan bahwa di dalam standar pekerjaan lapangan ketiga, seorang auditor wajib mengumpulkan informasi awal yang berkaitan dengan organisasi ataupun suatu perusahaan yang kemudian di dalam kekurangan yang ada akan dilengkapi lagi pada tahap penelaahan. Setelah

informasi yang diperlukan terkumpul dari proses audit yang ada, auditor harus memilah-milah, meringkas dan memadukan informasi tersebut, kemudian menyajikannya dengan mempergunakan beberapa cara agar mendapatkan ketepatan sasaran, objektivitas, ketepatan waktu, dan keberadaan yang kompeten.

2.1.1.3 Jenis Audit

Pengauditan dapat dibagi dalam beberapa jenis. Pembagian ini dimaksudkan untuk menentukan tujuan atau sasaran yang ingin dicapai dengan adanya pengauditan tersebut. Dibawah ini akan dipaparkan beberapa jenis audit menurut ahli.

Menurut Sukrisno Agoes (2012:10) ditinjau dari luasnya pemeriksaan, maka jenis-jenis audit dapat dibedakan atas :

- “1. Pemeriksaan umum (*General Audit*), yaitu suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) yang independen dengan maksud untuk memberikan opini mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.
2. Pemeriksaan Khusus (*Special Audit*), yaitu suatu bentuk pemeriksaan yang hanya terbatas pada permintaan *auditee* yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan memberikan opini terhadap bagian dari laporan keuangan yang diaudit, misalnya pemeriksaan terhadap penerimaan kas perusahaan.”

Menurut Elder, Beasley dan Arens yang dialih bahasakan Jusuf (2012:16)

mengemukakan bahwa:

“Akuntan publik melakukan tiga jenis utama aktivitas audit:

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

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

1. Audit Operasional (*Operational Audit*)

Audit operasional merupakan pemeriksaan atas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitasnya. Audit operasional dapat menjadi alat manajemen yang efektif dan efisien untuk meningkatkan kinerja perusahaan. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi. Sebagai contoh, auditor mungkin mengevaluasi efisiensi dan akurasi pemrosesan transaksi penggajian dengan sistem komputer yang baru dipasang.

2. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)

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

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

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

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

2.1.1.4 Standar Audit

Auditor harus berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Standar ini disebut sebagai Pernyataan Standar Auditing (PSA). Standar tersebut digunakan auditor sebagai pedoman pelaksanaan audit atas laporan keuangan klien.

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) 2011, Standar Auditing Seksi 150, menjelaskan mengenai standar auditing yang terdiri dari :

“1) Standar Umum

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

- b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
 - c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
- 2) Standar Pekerjaan Lapangan
- a. Pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang harus dilakukan.
 - b. Pekerjaan harus dilaksanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
 - c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.
- 3) Standar Pelaporan
- a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disetujui sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
 - b. Laporan audit harus menunjukkan keadaan yang didalamnya prinsip akuntansi tidak secara konsisten diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dalam hubungannya dengan prinsip akuntansi yang ditetapkan dalam periode sebelumnya.
 - c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
 - d. Laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal yang mana auditor harus memuat tanggung jawab yang dipikulnya.”

Karena Indonesia telah melakukan konvergensi terhadap IFRS (*International Financial Reporting Standard*) yang telah diterbitkan dengan nama SAK Juni 2013 dan dengan adanya penerbitan ISA (*International Standard on Audit*) tahun 2013 di Indonesia, maka auditor harus mengikuti Standar audit menurut ISA.

2.1.1.5 Pengertian Auditor

Suatu aktivitas audit dilakukan oleh seorang auditor untuk menemukan suatu ketidakwajaran terkait dengan informasi yang disajikan. Menurut *International Standard of Organization* (19011:2002) auditor adalah orang yang memiliki kompetensi untuk melaksanakan audit. Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (2011) tentang auditor, audit dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.

Auditor adalah seseorang yang memiliki kualifikasi tertentu dalam melakukan kualifikasi tertentu dalam melakukan audit atas laporan keuangan dan kegiatan suatu perusahaan atau organisasi. Kemampuan yang harus dimiliki oleh seorang auditor adalah independensi, integritas dan kompetensi. Dua kriteria yang pertama lebih bersifat kualitatif, sehingga sulit untuk mengukurnya. Sebaliknya, kompetensi lebih nyata dan dapat kita telaah sejauh mana seseorang dapat dikategorikan kompeten.

Kompetensi auditor adalah kualifikasi yang dibutuhkan oleh auditor untuk melaksanakan audit dengan benar. Untuk memperoleh kompetensi tersebut, dibutuhkan pendidikan dan pelatihan bagi auditor yang dikenal dengan nama pendidikan profesional berkelanjutan (*continuing professional education*). Ada beberapa komponen dari kompetensi auditor, yakni: mutu profesional, pengetahuan umum dan keahlian khusus.

Auditor juga harus memiliki kemampuan komunikasi yang baik, karena selama masa pemeriksaan banyak dilakukan wawancara dan permintaan keterangan dari auditan untuk memperoleh data.

Seorang auditor harus memiliki pengetahuan umum untuk memahami entitas yang diaudit dan membantu pelaksanaan audit. Pengetahuan dasar ini meliputi kemampuan untuk melakukan review analitis (*analytical review*), pengetahuan teori organisasi untuk memahami suatu organisasi, pengetahuan auditing dan pengetahuan tentang sektor publik. Yang tidak boleh dilupakan, adalah pengetahuan akuntansi untuk membantu dalam memahami siklus entitas dan laporan keuangan serta mengolah data dan angka yang diperiksa.

Keahlian khusus yang harus dimiliki seorang auditor antara lain keahlian untuk melakukan wawancara, kemampuan membaca cepat, statistik, keterampilan mengoperasikan komputer serta kemampuan menulis dan mempresentasikan laporan dengan baik.

Dari beberapa pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa auditor merupakan orang yang sangat memegang peranan penting dalam aktivitas audit dan memiliki kemampuan dalam melaksanakan audit sesuai dengan standar profesionalnya.

2.1.1.6 Jenis Auditor

Elder, Beasley dan Arens yang dialih bahasakan Jusuf (2012:19) auditor yang paling umum terdiri dari empat jenis yaitu:

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

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

1. Auditor Independen (Akuntan Publik)

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

2. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah merupakan auditor yang berasal dari lembaga pemeriksa pemerintah. Di Indonesia, lembaga yang bertanggung jawab secara fungsional atas pengawasan terhadap kekayaan dan keuangan negara adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga tertinggi, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), dan Inspektorat Jenderal (Itjen) yang ada pada departemen-departemen pemerintah. BPK mengaudit sebagian besar informasi keuangan yang dibuat oleh berbagai macam badan pemerintah baik pusat maupun daerah sebelum diserahkan kepada DPR. BPKP mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional berbagai program pemerintah. Sedangkan Itjen melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas di lingkungan departemen atau kementriannya.

3. Auditor Pajak

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

4. Auditor Internal (Internal Auditor)

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

2.1.2 Independensi

Kata independensi merupakan terjemahan dari kata “*independence*” yang berasal dari Bahasa Inggris. Dalam kamus *oxford Advance Learner’s Dictionary Of Current English* terdapat entri kata “*independent*” bermakna tidak tergantung atau dikendalikan oleh (orang lain atau benda) tidak mendasarkan diri pada orang lain bertindak.

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens yang dialihbahasakan Amir Abadi Jusuf (2012:74) pengertian independensi yaitu:

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

Menurut Theodorus M. Tuanakotta (2011:64) menyatakan bahwa independensi yaitu :

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

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 A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2008:111) independensi yaitu:

“ Independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias. Auditor tidak hanya independen dalam fakta (independent in fact), tetapi juga harus independen dalam penampilan (independent in appearance).”

Sedangkan menurut Mulyadi (2010:87) menjelaskan bahwa independensi adalah sebagai berikut:

“Independensi adalah 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 memuaskan dan menyatakan pendapatnya.”

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

Dalam kenyataannya auditor seringkali menemui kesulitan dalam mempertahankan sikap mental independen. Keadaan yang seringkali mengganggu sikap mental independen auditor adalah sebagai berikut (Mulyadi, 2002 : 27):

1. Sebagai seorang yang melaksanakan audit secara independen, auditor dibayar oleh kliennya atas jasanya tersebut.
2. Sebagai penjual jasa seringkali auditor mempunyai kecenderungan untuk memuaskan keinginan kliennya.
3. Mempertahankan sikap mental independen seringkali dapat menyebabkan lepasnya klien.

Standar umum audit yang kedua menyatakan bahwa “Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor”. Standar ini mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (IAI, 2001:220.1).

Berkaitan dengan hal itu terdapat 4 hal yang mengganggu independensi akuntan publik, yaitu : (1) Akuntan publik memiliki *mutual* atau *conflicting* interest dengan klien, (2) Mengaudit pekerjaan akuntan publik itu sendiri, (3) Berfungsi sebagai manajemen atau karyawan dari klien dan (4) Bertindak sebagai penasihat (*advocate*) dari klien. Akuntan publik akan terganggu independensinya jika memiliki hubungan bisnis, keuangan dan manajemen atau karyawan dengan kliennya (Elfarini, 2007).

Penelitian mengenai independensi sudah cukup banyak dilakukan baik itu dalam negeri maupun luar negeri. Lavin (1976) meneliti 3 faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik, yaitu : (1) Ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2) Pemberian jasa lain selain jasa audit kepada klien, dan (3) Lamanya hubungan antara akuntan publik dengan klien, Shockley (1981) meneliti 4 faktor yang mempengaruhi independensi, yaitu (1) Persaingan antar akuntan publik, (2) Pemberian jasa konsultasi manajemen kepada klien, (3) Ukuran KAP, dan (4) Lamanya hubungan audit. Sedangkan Supriyono (1988) meneliti 6 faktor yang mempengaruhi independensi, yaitu: (1) Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2) Jasa-jasa lainnya selain jasa audit, (3) Lamanya hubungan audit antara akuntan publik dengan klien, (4) Persaingan antar KAP, (5) Ukuran KAP, dan (6) Audit fee. Elfarini (2007) mengukur independensi diukur melalui lama hubungan dengan klien, tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor dan pemberian jasa non audit.

Pada penelitian ini peneliti mengukur independensi dengan cara menanyakan lama hubungan dengan klien, tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor dan pemberian jasa non audit.

1. Lama Hubungan Dengan Klien (Audit Tenure)

Di Indonesia, masalah *audit tenure* atau masa kerja auditor dengan klien sudah diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan No.423/KMK.06/2002 tentang jasa akuntan publik. Keputusan menteri tersebut membatasi masa kerja auditor paling lama 3 tahun untuk klien yang sama, sementara untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) boleh sampai 5 tahun. Pembatasan ini dimaksudkan agar auditor tidak terlalu dekat dengan klien sehingga dapat mencegah terjadinya skandal akuntansi (Elfarini, 2007).

Beberapa penelitian sebelumnya menunjukkan hasil yang bertentangan mengenai lamanya hubungan dengan klien. Penelitian yang dilakukan oleh Gosh dan Moon (2003) dalam Elfarini (2007) menghasilkan temuan bahwa kualitas audit meningkat dengan semakin lamanya *audit tenure*. Temuan ini menarik karena ternyata mendukung pendapat yang menyatakan bahwa pertimbangan audit antara auditor dengan klien berkurang. Terkait dengan lama waktu masa kerja, Deis dan Giroux (1992) dalam Elfarini (2007) menemukan bahwa semakin lama audit tenure, kualitas audit akan semakin menurun. Hubungan yang lama antara auditor dengan klien mempunyai potensi untuk menjadikan auditor puas pada apa yang telah dilakukan, melakukan prosedur audit yang kurang tegas dan selalu tergantung pada pernyataan manajemen.

Adapun penjelasan perbedaan beberapa penelitian hasil penelitian terdahulu dinyatakan sebagai berikut :“ Penugasan audit yang terlalu lama kemungkinan dapat mendorong akuntan publik kehilangan independensinya karena akuntan publik tersebut merasa puas, kurang inovasi, dan kurang ketat dalam melaksanakan prosedur audit. Sebaliknya penugasan audit yang lama kemungkinan dapat pula meningkatkan independensi karena akuntan publik sudah familiar, pekerjaan dapat dilaksanakan dengan efisien dan lebih tahan terhadap tekanan klien“ (Supriyono, 1988:6 dalam Elfarini, 2007).

2. Tekanan dari klien

Dalam menjalankan fungsinya, auditor sering mengalami konflik kepentingan dengan manajemen perusahaan. Manajemen mungkin ingin operasi perusahaan atau kinerjanya tampak berhasil yakni tergambar melalui laba yang lebih tinggi dengan maksud untuk menciptakan penghargaan. Untuk mencapai tujuan tersebut tidak jarang manajemen perusahaan melakukan tekanan kepada auditor sehingga laporan keuangan auditan yang dihasilkan itu sesuai dengan keinginan klien (Media akuntansi, 1997). Pada situasi ini, auditor mengalami dilema. Pada satu sisi, jika auditor mengikuti keinginan klien maka ia melanggar standar profesi. Tetapi jika auditor tidak mengikuti klien maka klien dapat menghentikan penugasan atau mengganti KAP auditornya.

Goldman dan Barlev (1974) dalam Harhinto (2004:34) berpendapat bahwa usaha untuk mempengaruhi auditor melakukan tindakan yang melanggar standar profesi kemungkinan berhasil karena pada kondisi konflik ada kekuatan yang tidak seimbang antara auditor dengan kliennya. Klien dapat dengan

mudah mengganti auditor KAP jika auditor tersebut tidak bersedia memenuhi keinginannya.

Sementara auditor membutuhkan fee untuk memenuhi kebutuhannya. Sehingga akan lebih mudah dan murah bagi klien untuk mengganti auditornya dibandingkan bagi auditor untuk mendapatkan sumber fee tambahan atau alternatif sumber fee lain.

Kondisi keuangan klien berpengaruh juga terhadap kemampuan auditor untuk mengatasi tekanan klien (Knapp, 1985 dalam Harhinto, 2004 : 44). Klien yang mempunyai kondisi keuangan yang kuat dapat memberikan *fee* audit yang cukup besar dan juga dapat memberikan fasilitas yang baik bagi auditor. Selain itu probabilitas terjadinya kebangkrutan klien yang mempunyai kondisi keuangan baik relatif kecil. Pada situasi ini auditor menjadi puas diri sehingga kurang teliti dalam melakukan audit.

Berdasarkan uraian di atas, maka auditor memiliki posisi yang strategis baik di mata manajemen maupun dimata pemakai laporan keuangan. Selain itu pemakai laporan keuangan menaruh kepercayaan yang besar terhadap hasil pekerjaan auditor dalam mengaudit laporan keuangan. Untuk dapat memenuhi kualitas audit yang baik maka auditor dalam menjalankan profesinya sebagai pemeriksa harus berpedoman pada kode etik, standar profesi dan standar akuntansi keuangan yang berlaku di Indonesia. Setiap auditor harus mempertahankan integritas dan objektivitas dalam menjalankan tugasnya dengan bertindak jujur, tegas, tanpa pretensi sehingga dia dapat bertindak adil,

tanpa dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu untuk memenuhi kepentingan pribadinya (Khomsiyah dan Indriantoro, 1998 dalam Elfarini, 2007).

3. Telaah dari rekan auditor (*Peer Review*)

Tuntutan pada profesi akuntan untuk memberikan jasa yang berkualitas menuntut transparansi informasi mengenai pekerjaan dan operasi Kantor Akuntan Publik. Kejelasan informasi tentang adanya sistem pengendalian kualitas yang sesuai dengan standar profesi merupakan salah satu bentuk pertanggung jawaban terhadap klien dan masyarakat luas akan jasa yang diberikan (Elfarini, 2007). *Peer review* adalah *review* oleh akuntan *public* (rekan) namun secara praktik di Indonesia *Peer Review* dilakukan oleh badan otoritas yaitu Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP). Pada tahun-tahun terakhir, yang *mereview* bukan lagi BPKP namun Departemen Keuangan yang memberikan ijin praktek dan Badan *Review* Mutu dari profesi Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI).

Tujuan *peer review* adalah untuk menentukan dan melaporkan apakah KAP yang direview itu telah mengembangkan kebijakan dan prosedur yang memadai bagi kelima unsur pengendalian mutu, dan mengikuti kebijakan serta prosedur itu dalam praktik. Review diadakan setiap 3 tahun, dan biasanya dilakukan oleh KAP yang dipilih oleh kantor yang di review.

Oleh karena itu pekerjaan akuntan publik dan operasi Kantor Akuntan Publik perlu dimonitor dan di “audit“ guna menilai kelayakan desain *system* pengendalian kualitas dan kesesuaiannya dengan standar kualitas yang diisyaratkan sehingga output yang dihasilkan dapat mencapai standar kualitas

yang tinggi. *Peer review* sebagai mekanisme monitoring dipersiapkan oleh auditor dapat meningkatkan kualitas jasa akuntansi dan audit. *Peer review* dirasakan memberikan manfaat baik bagi klien, Kantor Akuntan Publik yang direview dan auditor yang terlibat dalam tim *peer review*. Manfaat yang diperoleh dari *peer review* antara lain mengurangi resiko litigation, memberikan pengalaman positif, mempertinggi moral pekerja, memberikan *competitive edge* dan lebih meyakinkan klien atas kualitas jasa yang diberikan (Elfarini, 2007).

4. Pembatasan

Jasa yang diberikan oleh KAP bukan hanya jasa attestasi melainkan juga jasa non attestasi yang berupa jasa konsultasi manajemen dan perpajakan serta jasa akuntansi seperti jasa penyusunan laporan keuangan (Kusharyanti, 2002 : 29). Adanya dua jenis jasa yang diberikan oleh suatu KAP menjadikan independensi auditor terhadap kliennya dipertanyakan yang nantinya akan mempengaruhi kualitas audit (Elfarini, 2007).

Pemberian jasa selain jasa audit berarti auditor telah terlibat dalam aktivitas manajemen klien. Jika pada saat dilakukan pengujian laporan keuangan klien ditemukan kesalahan yang terkait dengan jasa yang diberikan auditor tersebut. Kemudian auditor tidak mau reputasinya buruk karena dianggap memberikan alternatif yang tidak baik bagi kliennya. Maka hal ini dapat mempengaruhi kualitas audit dari auditor tersebut (Elfarini, 2007).

2.1.2.1 Jenis-jenis Independensi

Dalam menjalankan tugasnya, anggota KAP harus selalu mempertahankan sikap independen di dalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam Standar Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAI.

Menurut Rendal J.Elder, Mark S.Beasley, Alvin A.Arens dalam Amir Abadi (2011:74) dalam independensi terdapat dua unsur, yaitu:

- “1. Independensi dalam fakta
Independensi dalam fakta akan muncul ketika auditor secara nyata menjaga sikap objektif selama melakukan audit.
- 2. Independensi dalam penampilan
Independensi dalam penampilan merupakan interpretasi orang lain terhadap independensi auditor tersebut.”

Menurut Siti Nurmawar Indah (2010) independensi auditor independen mencakup dua aspek, yaitu:

- “a. Independensi sikap mental berarti adanya kejujuran dalam diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif, tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.
- b. Independensi penampilan berarti adanya kesan masyarakat bahwa auditor independen bertindak bebas atau independen, sehingga auditor harus menghindari keadaan atau faktor-faktor yang menyebabkan masyarakat meragukan kebebasannya.”

Berdasarkan jenis-jenis independensi tersebut dapat disimpulkan bahwa auditor harus mempunyai sikap tidak mudah dipengaruhi oleh hal-hal yang mengganggu dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam pemeriksaan. Auditor harus mempunyai sikap jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, agar masyarakat dapat menilai sejauh mana auditor telah bekerja dan masyarakat tidak meragukan integritas dan objektivitas auditor.

2.1.2.2 Faktor-Faktor yang mempengaruhi Independensi

Elder, Beasley, Arens dan Jusuf (2011:75) menyatakan bahwa ada lima yang mempengaruhi independensi, yaitu:

1. Kepemilikan finansial yang Signifikan
Kepemilikan finansial dalam perusahaan yang diaudit termasuk kepemilikan dalam instrumen utang dan modal (misal pinjaman dan obligasi) dan kepemilikan dalam instrumen derivatif (misalnya opsi). Standar etika juga melarang auditor menduduki posisi sebagai penasihat, direksi, maupun memiliki saham yang jumlahnya signifikan di perusahaan klien.
2. Pemberian Jasa Non-Audit
Konflik kepentingan yang paling nyata bagi Kantor Akuntan Publik dalam memberikan jasa non-audit pada kliennya terus menerus menjadi perhatian penting bagi para pembuat regulasi dan pengamat.
3. Imbalan jasa Non-Audit dan Independensi
Cara auditor untuk berkompetensi mendapatkan klien dan menetapkan imbalan jasa audit dapat memberikan implikasi penting bagi kemampuan auditor untuk menjaga independensi auditnya.
4. Tindakan hukum antara KAP dan Klien, serta Independensi
Ketika terdapat tindakan hukum atau niat untuk memulai tindakan hukum antara sebuah KAP dengan kliennya, maka kemampuan KAP dan kliennya untuk tetap objektif dipertanyakan. Tindakan hukum oleh klien untuk jasa perpajakan atau jasa-jasa non-audit lainnya, atau tindakan melawan klien maupun KAP oleh pihak lain tidak akan menurunkan independensi dalam pekerjaan audit.
5. Pergantian Auditor
Riset dibidang audit mengindikasikan beragam alasan dimana manajemen dapat memutuskan untuk mengganti auditornya. Alasan-alasan tersebut termasuk mencari pelayanan dengan kualitas yang lebih baik, *opinion shopping*, dan mengurangi biaya.

2.1.2.3 Dimensi Independensi

Theodorus M. Tuanakotta (2011:64-65) menekankan tiga jenis dari Independensi sebagai berikut:

- “1. Programing Independence
Programing 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 itu diterapkan.

2. Investigative Independence

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

3. Reporting Independence

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

Berdasarkan ketiga dimensi independensi tersebut diatas, maka dimensi dan indicator independensi yang digunakan dalam penelitian ini dijelaskan sebagai berikut :

a. Programing Independence

1. Bebas dari tekanan atau intervensi manajerial atau friksi yang dimaksudkan untuk menghilangkan (eliminate), menentukan (specify), atau mengubah (modify) apapun dalam audit.
2. Bebas dari intervensi apapun 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.

b. Investigative Independence

1. Akses langsung dan bebas atas seluruh buku, catatan, pimpinan, pegawai perusahaan dan sumber informasi lainnya mengenai kegiatan perusahaan, kewajibannya dan sumber-sumbernya.
2. Kerjasama yang aktif dari pimpinan perusahaan selama berlangsungnya kegiatan audit.

3. Bebas dari upaya pimpinan perusahaan untuk menugaskan atau mengatur kegiatan yang harus diperiksa atau menentukan dapat diterimanya suatu *evidential metter* (sesuatu yang mempunyai nilai pembuktian).
4. Bebas dari kepentingan atau hubungan pribadi yang akan menghilangkan atau membatasi pemeriksaan atas kegiatan, catatan, atau orang yang seharusnya masuk dalam lingkup pemeriksaan.

c. Reporting Independence

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

2.1.3 Integritas

2.1.3.1 Pengertian Integritas

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 untuk membangun kepercayaan dan memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang andal (Sukriah,2009).

Menurut kode etik ikatan indonesia dalam Soekrisno Agoes (2012:15) mengenai prinsip integritas sebagai berikut :

1. Integritas adalah suatu elemen karakter yang mendasari timbulnya pengukuran profesional. Integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan merupakan patokan (*benchmark*) bagi anggota dalam menguji keputusan yang diambilnya.
2. Integritas mengharuskan seorang anggota untuk, antara lain bersikap jujur dan berterus terang tanpa harus mengorbankan rahasia penerima jasa. Pelayanan dan kepercayaan publik tidak boleh dikalahkan oleh keuntungan pribadi. Integritas dapat menerima kesalahan yang disengaja dan perbedaan pendapat yang jujur, tetapi tidak dapat menerima kecurangan atau peniadaan prinsip.
3. Integritas diukur dalam bentuk apa yang benar dan adil. Dalam hal tidak ada aturan, standar, panduan khusus, atau dalam menghadapi pendapat yang bertentangan, anggota harus menguji keputusan atau perbuatannya dengan bertanya apakah anggota telah menjaga integritas dirinya. Integritas mengharuskan anggota menaati baik bentuk maupun jiwa standar teknis dan etika.
4. Integritas juga mengharuskan anggota untuk mengikuti prinsip objektivitas dan kehati-hatian profesional.

Menurut Agus Suryo Sulaiman (2010:131) bahwa integritas adalah:

“keseluruhan nilai-nilai kejujuran, keseimbangan, memberi kembali, dedikasi, kredibilitas dan berbagai hal pengabdian diri pada nilai-nilai kemanusiaan dalam hidup”.

Menurut penelitian Sukriah, dkk. (2009), integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan merupakan patokan bagi anggota dalam menguji semua keputusannya. Integritas mengharuskan seorang auditor untuk bersikap jujur dan transparan, berani, bijaksana dan bertanggung jawab dalam melaksanakan audit. Keempat unsur itu diperlukan untuk membangun kepercayaan dan memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang andal. Integritas sangat diperlukan agar auditor dapat bertindak jujur dan tegas dalam melaksanakan audit. Integritas juga bisa dikatakan dapat menerima kesalahan yang tidak disengaja dan perbedaan pendapat yang jujur, tetapi tidak dapat menerima kecurangan prinsip.

Pusdiklatwas BPKP (2008:5), integritas adalah suatu elemen karakter yang mendasari timbulnya pengakuan profesional. Integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan merupakan patokan (*benchmark*) bagi anggota dalam menguji semua keputusan yang diambil. Integritas mengharuskan seorang anggota untuk bersikap jujur dan berterus terang tanpa harus mengorbankan rahasia penerima jasa.

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 paragraf 110.2”.

Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia dalam Soekrisno Agoes (2012:L-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”.

2.1.3.2 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, adapun kriterianya 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.

2.1.4 Kualitas Audit

2.1.4.1 Pengertian Kualitas Audit

Menurut Arens (2011:47) kualitas audit didefinisikan sebagai berikut:

“Proses untuk memastikan bahwa standar auditingnya berlaku umum diikuti oleh setiap audit, mengikuti prosedur pengendalian kualitas khusus membantu memenuhi standar-standar secara konsisten dalam penugasannya hingga tercapai kualitas hasil yang baik.”

Menurut Alim dkk (2007) menjelaskan kualitas audit dapat diartikan sebagai berikut:

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

Menurut M. Nizarul Alim (2007) menjelaskan kualitas audit sebagai berikut:

“Kualitas hasil kerja adalah jumlah respon yang benar yang diberikan seseorang dalam menyelesaikan sebuah pekerjaan yang dibandingkan dengan standar hasil kerja atau kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya”

Menurut Lauw Tjun Tjun (2012) mendefinisikan kualitas audit sebagai berikut:

“Kemungkinan dimana auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi. Kemampuan untuk menemukan salah saji yang material dalam laporan keuangan perusahaan tergantung dari keahlian auditor sedangkan kemauan untuk melaporkan temuan salah saji tersebut tergantung pada independensinya.”

Berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) audit yang dilaksanakan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi ketentuan atau standar pengauditan. Standar pengauditan mencakup mutu profesional, auditor independen, pertimbangan (*judgement*) yang digunakan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan audit.

2.1.4.2 Standar Pengendalian Kualitas Audit

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

Menurut Alvin A. Arens, Rendal J. Elder, dan Mark S. Beasley (2001:48) menyatakan bahwa:

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

IAI menjelaskan bahwa pelaksanaan standar auditing akan mempengaruhi kualitas audit, standar auditing meliputi (SPAP, 2011: 150.1) menyatakan:

A. Standar Umum

1. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
2. Dalam semua hal yang berhubungan dengan independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
- 4.

B. Standar Pekerjaan Lapangan

1. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.

2. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkungan pengujian yang akan dilakukan.
3. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas keuangan yang diaudit.

C. Standar Pelaporan

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

Edisi ke-9 jilid 1 (Arens, Elder, Beasley) juga mengemukakan terdapat 5

unsur pengendalian kualitas, yaitu:

- “1. Independensi, integritas dan objektivitas.
2. Manajemen kepegawaian.
3. Penerimaan dan kelanjutan klien serta penugasan.
4. Kinerja penugasan konsultasi.
5. Pemantauan prosedur.”

2.1.4.3 Atribut Kualitas Audit

Menurut Sukrisno Agoes (2003) 12 atribut kualitas jasa audit:

1. Pengalaman tim auditor Kantor Akuntan Publik
2. Pengalaman audit industri yang efektif dalam mengaudit
3. Memiliki respon yang baik atas kebutuhan klien
4. Tim kerja audit memiliki kompetensi teknis
5. Tingkat kecukupan KAP dan Standar Profesionalisme Akuntan Publik
6. Tingkat kecakapan KAP dengan Standar Pengendalian Mutu
7. Komitmen Kantor Akuntan Publik terhadap kualitas

8. Keterlibatan pimpinan pelaksana
9. Pedoman pekerjaan lapangan
10. Keterlibatan dengan tim audit
11. Kode etik profesi akuntan publik dan pengetahuan auditing
12. Sikap skeptis tim audit

Pengukuran kualitas audit yang memadai, terletak pada perilaku Akuntan Publik dalam melaksanakan Audit. Pada Akuntan Publik kriteria yang ditetapkan sebagai audit yang berkualitas dan memadai adalah kepatuhan dan sikap profesional dari auditor untuk mengikuti aturan yang telah ditetapkan beserta program audit yang telah ditentukan melalui prosedur audit yang ada didalamnya.

2.1.4.4 Langkah-langkah Meningkatkan Kualitas Audit

Menurut Nasrullah Djamil (2005:18) dalam Riyan Hidayah (2011:30) langkah-langkah yang dapat dilakukan untuk meningkatkan kualitas audit diantaranya:

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

5. Memperoleh bukti audit yang cukup dan kompeten melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas jasa laporan keuangan auditan.
6. Membuat laporan audit yang menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum atau tidak dan pengungkapan yang informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, jika tidak maka harus dinyatakan dalam laporan audit.”

2.1.4.5 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Dies dan Giroux (1992) dalam Alim dkk (2007) tentang empat faktor yang dapat mempengaruhi audit, yaitu:

“1. Tenure

Lama waktu yang telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan (tenur), semakin lama seorang auditor telah melakukan audit pada klien yang sama maka kualitas audit yang dihasilkan semakin rendah.

2. Jumlah klien

Semakin banyak jumlah klien maka kualitas audit akan semakin baik, karena auditor dengan jumlah klien yang banyak akan berusaha menjaga reputasinya.

3. Kesehatan keuangan klien

Semakin sehat kondisi keuangan klien maka akan ada kecenderungan klien tersebut untuk menekan auditor agar tidak mengikuti standar.

4. Review oleh pihak ketiga

Kualitas audit akan meningkat jika auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan diriview oleh orang ketiga.”

2.1.4.6 Dimensi Kualitas Audit

Justinia Castellani (2008) dan Annisa Desty P (2014) menyatakan bahwa pengukuran kualitas audit memerlukan kombinasi antara proses dan hasil. Kualitas proses audit dimulai dari tahap perencanaan penugasan, tahap pekerjaan lapangan, dan pada tahap administrasi akhir. Kualitas hasil audit merupakan

probabilitas auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien.

Kualitas hasil pekerjaan auditor bisa juga dilihat dari 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*

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

- *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.

Terdapat empat fase dalam laporan audit yang dikutip dari Randal J.

Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens (2013:131-134) yaitu:

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

- *Outcome oriented*

Outcome oriented digunakan jika solusi dari sebuah masalah atau hasil dari sebuah pekerjaan sudah dapat diambil dilakukan dengan cara membandingkan solusi atau hasil yang dicapai dengan standar hasil yang telah ditetapkan sebelumnya. Kualitas keputusan diukur dengan:

- a. Tingkat kepatuhan auditor terhadap SPAP
- b. Tingkat spesialisasi auditor

Adapun penjelasan dari indikator kualitas audit di atas menurut Justinia Castellani (2008) dan Annisa Desty P (2014) adalah sebagai berikut:

1. Kemampuan Menemukan Kesalahan
Auditor yang memiliki pengetahuan, pengalaman, dan mengikuti pelatihan teknis (kompeten), mempunyai kemampuan lebih baik untuk menemukan kesalahan atau kecurangan dalam laporan keuangan klien, sehingga dapat menghasilkan audit yang berkualitas.
2. Keberanian Melaporkan Kesalahan
Auditor akan melaporkan penyimpangan yang ditemukan meskipun klien menawarkan tambahan *fee* dan sejumlah hadiah bahkan kehilangan klien dimasa yang akan datang.

2.1.4.7 Prinsip Kualitas Audit

Menurut Etika Profesi Ikatan Akuntan Indonesia ada delapan prinsip yang ditentukan oleh (Mulyadi, 2009) yaitu:

1. Tanggung jawab profesi
Setiap anggota harus menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya.
2. Kepentingan publik
Setiap anggota berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik, menghormati kepercayaan publik dan menunjukkan komitmen atas profesionalisme.
3. Integritas
Setiap anggota harus memenuhi tanggungjawab profesionalnya dengan integritas setinggi mungkin.
4. Objektivitas
Setiap anggota harus menjaga objektivitasnya dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajiban profesionalnya.
5. Kompetensi dan kehati-hatian profesional
Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan hati-hati, kompetensi dan ketekunan serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan keterampilan profesional.
6. Kerahasiaan
Setiap anggota harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesional dan tidak boleh memakai atau mengungkapkan informasi tersebut tanpa persetujuan.
7. Perilaku profesional
Setiap anggota harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.
8. Standar teknis
Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan standar teknis dan standar profesional yang relevan.

1.1.5 Penelitian Terdahulu

Penelitian pertama dilakukan oleh M. Arif Budiman (2010) yang meneliti Pengaruh Audit judgement, independensi, dan komitmen profesional auditor terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa audit judgement berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit, independensi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit, dan komitmen profesional auditor berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit.

Penelitian kedua dilakukan oleh Riyan Hidayat (2011) melakukan penelitian dengan mengambil judul Pengaruh kompetensi, independensi dan kecermatan profesional auditor terhadap kualitas audit pada kantor akuntan publik. Dari pemeriksaan yang telah dilakukan membuktikan bahwa kompetensi, independensi dan kecermatan profesionalisme auditor memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit dan dapat diuji, dibuktikan.

Penelitian selanjutnya oleh Apriyanto (2012) melakukan penelitian dengan mengambil judul Pengaruh Kompetensi dan *Time budget pressure* terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan kompetensi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit dan *Time budget pressure* berpengaruh negatif signifikan terhadap kualitas audit.

Penelitian terdahulu mengenai hubungan kualitas audit dengan ketepatan pemberian opini dapat diringkas pada tabel:

Tabel 2.2
Penelitian Terdahulu

No	Nama Peneliti dan Tahun	Judul Penelitian	Variabel yang Diteliti	Hasil Penelitian	Persamaan Penelitian	Perbedaan Penelitian
1	M.Arif Budiman (2010)	Pengaruh Audit judgement, independensi, dan komitmen profesional auditor terhadap kualitas audit	independensi, kualitas audit	Menyatakan bahwa independensi, berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit	Penelitian ini sama-sama meneliti independensi dan kualitas audit.	Perbedaan penelitian ini yaitu peneliti mengkaji pengaruh kompetensi, independensi, terhadap kualitas audit, sedangkan M. Arif Budiman (2010) meneliti variabel lainnya yaitu Audit judgement, dan komitmen profesional auditor.
2	Riyan Hidayat (2011)	Pengaruh kompetensi, independensi dan kecermatan profesional auditor terhadap kualitas audit pada kantor akuntan publik	Kompetensi, independensi, kualitas audit	Dari pemeriksaan yang telah dilakukan membuktikan bahwa kompetensi, independensi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit dan dapat diuji, dibuktikan	Penelitian ini sama-sama meneliti kompetensi, independensi, dan kualitas audit	Perbedaan penelitian ini yaitu peneliti mengkaji pengaruh kompetensi, independensi, dan integritas auditor terhadap kualitas audit, sedangkan Riyan Hidayat (2011) meneliti variabel lainnya yaitu kecermatan profesional auditor
3	Nor Rasyid	Pengaruh Kompetensi,	Kompetensi, Independen	Menyatakan bahwa	Penelitian ini sama-	Perbedaan penelitian ini

	Widodo (2012)	Independensi terhadap Kualitas Auditor pada KAP Bandung	si, kualitas auditor sebagai variabel terikat	Kompetensi, Independensi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit	sama meneliti kompetensi, independensi dan kualitas audit	yaitu peneliti mengkaji pengaruh kompetensi, independensi, dan integritas auditor terhadap kualitas audit, sedangkan Nor Rasyid Widodo (2012) tidak ada penelitian variabel lainnya.
4	Arianti, Sujana, Putra (2014)	Pengaruh Integritas, Obyektivitas dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit	Integritas, kualitas audit	Menyatakan bahwa Integritas berpengaruh positif terhadap kualitas audit.	Penelitian ini sama-sama meneliti integritas dan kualitas audit.	Perbedaan penelitian ini yaitu tempat penelitiannya yang berbeda dan peneliti mengkaji pengaruh independensi, kompetensi dan integritas auditor terhadap kualitas audit, sedangkan Arianti, Sujana, Putra (2014) meneliti variabel lainnya yaitu obyektivitas dan akuntabilitas.

2.2 Kerangka Pemikiran

Penjelasan mengenai independensi, kompetensi dan integritas terhadap kualitas audit yang dapat dilihat secara singkat melalui kerangka pemikiran. Kerangka pemikiran yang dibuat berupa gambar skema untuk menjelaskan mengenai hubungan antara variabel independen dan variabel dependen. Gambar 2.1 adalah kerangka pemikiran dari penelitian mengenai independensi, kompetensi dan integritas terhadap kualitas audit pada Kantor Akuntan Publik.

2.2.1 Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Audit

Independensi merupakan sikap yang harus dimiliki oleh auditor untuk tidak memiliki kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya karena dengan posisi auditor yang independen banyak menimbulkan dilematis baginya yang dapat melanggar standar profesi sebagai acuan dalam melakukan tugasnya. Profesi auditor yang independen, apabila seorang auditor memiliki cara pandang yang tidak memihak siapapun dalam pelaksanaan pengujian evaluasi hasil pemeriksaan dan penyusunan laporan audit. Hal ini, harus dilakukan oleh auditor dengan tujuan agar menambah kredibilitas laporan yang disajikan oleh manajemen, karena bila auditor tidak bersikap independen maka kualitas hasil audit tidak baik, sehingga opini yang dihasilkan auditor tidak dapat memberikan tambahan yang berguna bagi klien (Sentika Rana 2011:27-28)

Independensi menurut Elder, Beasley, Arens dan Jusuf (2011:74) menyatakan Independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang

tidak bias dalam melakukan pengujian audit, evaluasi atas hasil pengujian dan penerbitan laporan audit.

Auditor tidak hanya harus independen dalam fakta, tetapi harus independen dalam penampilan. Independen dalam fakta (*independence in fact*) ada apabila auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap tidak bias sepanjang audit, sedangkan independen dalam penampilan (*independence in appearance*) adalah hasil dari interpretasi lain atas independensi ini (Alvin A. Arens 2011:74).

Louwers. Ramsay et al, (2008: 16-22) menyatakan bahwa:

“Para auditor harus selalu menjaga independensi dalam sikap mental, dalam semua hal yang berkaitan dengan pemberian jasa audit, untuk meningkatkan kualitas audit.”

Penelitian yang dilakukan oleh A.A Putu Ratih dan P. Dyan Yaniartha (2009) menyatakan bahwa Independensi berpengaruh positif signifikan terhadap Kualitas Audit

Berdasarkan pendapat di atas dapat ditarik kesimpulan jika seorang auditor bersikap independen, maka ia dapat memberikan penilaian yang senyatanya terhadap laporan keuangan yang diperiksa, tanpa memiliki beban apapun kepada pihak manapun. Sehingga penilaiannya akan mencerminkan kondisi yang sebenarnya dari sebuah perusahaan yang diperiksa. Dalam hubungannya dengan auditor, independensi berpengaruh penting sebagai dasar utama agar auditor dapat menghasilkan audit yang berkualitas.

2.2.2 Pengaruh Integritas terhadap Kualitas Audit

Integritas merupakan kualitas yang menjadikan timbulnya kepercayaan masyarakat dan tatanan nilai tertinggi bagi anggota profesi dalam menguji semua keputusannya. Integritas mengharuskan auditor dalam segala hal, jujur, dan terus terang dalam batasan objek pemeriksaan.

Integritas merupakan kualitas yang mendasari kepercayaan publik dan merupakan patokan bagi anggota dalam menguji semua keputusannya. Integritas mengharuskan seorang auditor untuk bersikap jujur dan transparan, berani, bijaksana dan bertanggung jawab dalam melaksanakan audit. Sukriah (2009:17) menyatakan bahwa :

“Integritas dapat menerima kesalahan yang tidak disengaja dan perbedaan pendapat yang jujur, tetapi tidak dapat menerima kecurangan prinsip. Dengan integritas yang tinggi, maka auditor dapat meningkatkan kualitas hasil pemeriksaannya”.

Penelitian yang dilakukan Maburri dan Winarna (2010) menyatakan bahwa kualitas audit dapat dicapai jika auditor memiliki integritas yang baik. Penelitian yang dilakukan Yenny (2012) dengan auditor yang memiliki sikap jujur, berani, bijaksana dan bertanggung jawab maka akan membangun kepercayaan akan kualitas audit yang dihasilkan.

2.2.3 Pengaruh Independensi dan Integritas Auditor terhadap Kualitas Audit

Ketika melaksanakan proses audit, auditor membutuhkan pengetahuan dan pengalaman yang baik karena dengan kedua hal itu auditor menjadi lebih mampu

memahami kondisi keuangan dan laporan keuangan kliennya. Kemudian dengan sikap independensinya maka auditor dapat melaporkan dalam laporan auditan jika terjadi pelanggaran dalam laporan keuangan kliennya. Sehingga berdasarkan logika, maka independensi dan integritas auditor memiliki pengaruh dalam menghasilkan audit yang berkualitas baik itu proses maupun *output*-nya.

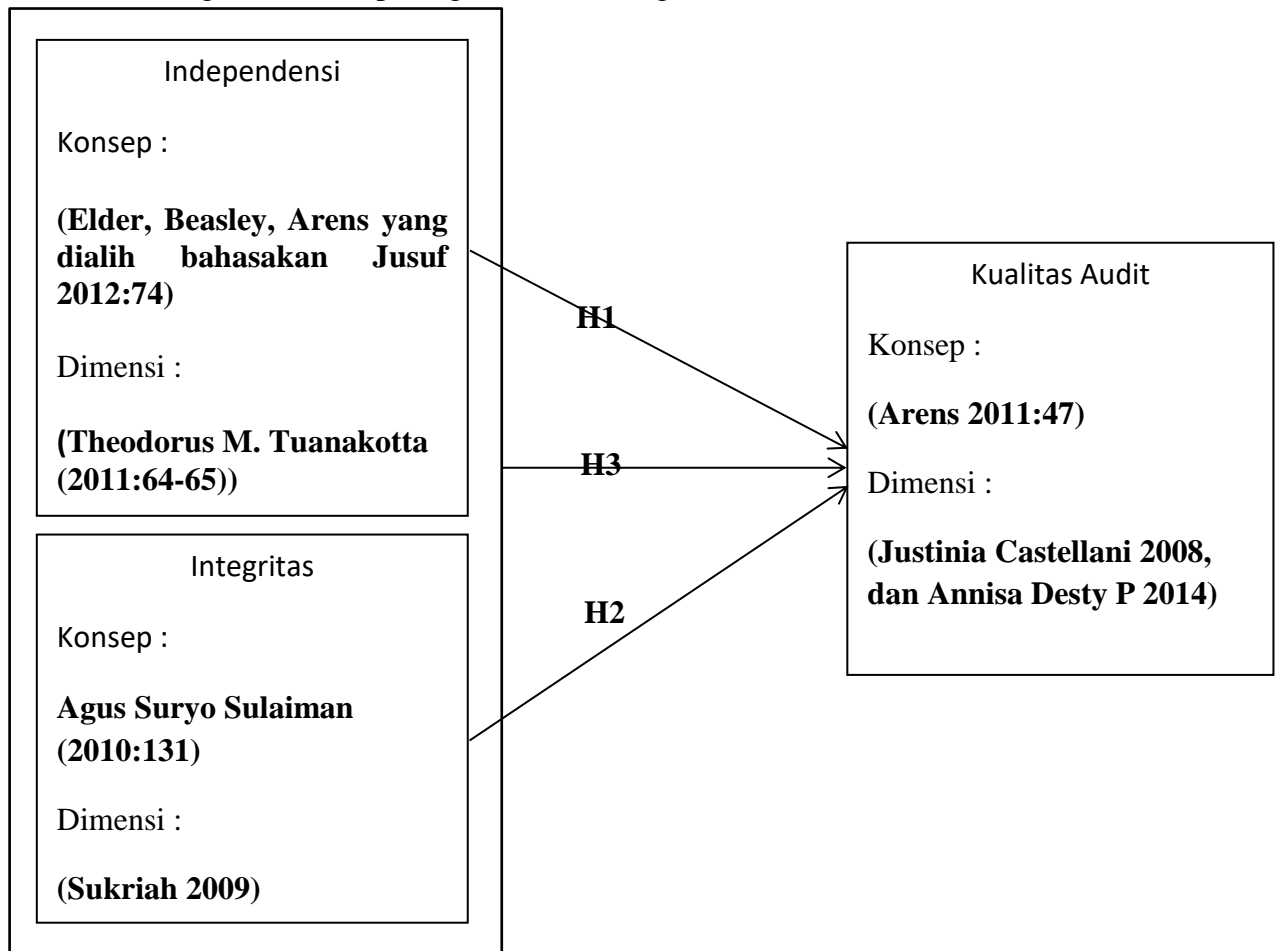
Kompetensi dalam praktik akuntan publik menyangkut masalah kualitas teknis dari anggota dan stafnya serta kemampuan untuk mengawasi dan menilai mutu tugas yang telah dikerjakan. Sedangkan independensi berarti adanya kejujuran dalam diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta-fakta dan adanya pertimbangan yang objektif., tidak memihak dalam diri akuntan dalam merumuskan dan mengungkapkan pendapatnya. Dalam menjalankan praktiknya sehari-hari, auditor independen menghadapi berbagai situasi dan kondisi yang berbeda dalam mengaudit setiap kliennya, karena kemungkinan ada manajemen perusahaan yang memberikan data yang tidak sebenarnya terjadi, karena itu auditor diminta untuk melakukan audit dan memberikan kualitas audit yang baik terhadap perusahaan klien yang diaudit karena melalui: Pendidikan; pelatihan; pengalaman; dan profesionalnya auditor menjadi orang yang ahli dalam bidang akuntansi dan *auditing*, serta memiliki kemampuan untuk menilai secara objektif dan menggunakan pertimbangan yang tidak memihak terhadap informasi yang diungkapkan melalui auditnya.

Abdul Halim (2008:29) menyatakan bahwa:

“faktor yang mempengaruhi kualitas audit adalah ketaatan auditor terhadap kode etik yang terefleksikan oleh sikap independensi, kompetensi dan integritas.”

Adanya konflik kepentingan antara pihak internal dan eksternal perusahaan, menuntut akuntan publik untuk menghasilkan laporan audit yang berkualitas yang dapat digunakan oleh pihak-pihak tersebut. Selain itu, dengan menjamurnya skandal keuangan baik domestik maupun mancanegara, sebagian besar bertolak dari laporan keuangan yang pernah dipublikasikan oleh perusahaan ke laporan keuangan yang sudah diaudit oleh akuntan publik di karenakan laporan yang sudah diaudit akan menghasilkan laporan audit yang akurat dan dapat dipercaya. Berbagai penelitian tentang kualitas audit sudah pernah dilakukan dan menghasilkan temuan yang berbeda mengenai faktor pembentuk kualitas audit. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas, seorang akuntan publik yang bekerja dalam suatu tim audit dituntut untuk memiliki independensi yang tinggi dan integritas yang baik.

Jadi Paradigma diatas dapat digambarkan sebagai berikut :



Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran

2.3 Hipotesis

Berdasarkan Kerangka pemikiran diatas, maka peneliti mengajukan hipotesis bahwa “kompetensi independensi dan tekanan waktu berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit baik secara parsial maupun simultan.”

H1 : Terdapat Pengaruh Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit.

H2 : Terdapat Pengaruh Integritas Auditor terhadap Kualitas Audit.

H3 : Terdapat Pengaruh Independensi, dan Integritas terhadap Kualitas Audit.