

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

Pada bab kajian pustaka ini, dikemukakan teori-teori, hasil penelitian orang lain, dan publikasi umum berhubungan dengan masalah penelitian yang diteliti. Peneliti mengemukakan beberapa teori yang relevan dengan variabel-variabel penelitian yang menggunakan acuan terbaru dan mengutip hasil-hasil penelitian dari jurnal-jurnal ilmiah terbaru.

2.1.1 Pengertian Akuntansi dan Auditing

2.1.1.1 Pengertian Akuntansi

Pengertian Akuntansi menurut Kieso,*et al* (2010) dalam Dwi Martani (2012:4) adalah sebagai berikut:

“Akuntansi sebagai suatu sistem dengan input data/informasi dan output berupa informasi dan laporan keuangan yang bermanfaat bagi pengguna internal maupun eksternal entitas.”

Sedangkan menurut Azhar Susanto (2013:4) akuntansi adalah sebagai berikut:

“Akuntansi adalah bahasa bisnis, setiap organisasi menggunakannya sebagai bahasa komunikasi saat berbisnis.”

Dari pengertian akuntansi diatas dapat penulis pahami bahwa akuntansi adalah suatu sistem informasi yang menyediakan laporan keuangan untuk pengguna internal dan eksternal perusahaan dan sebagai alat komunikasi bisnis.

Perusahaan mengidentifikasi jenis informasi yang dibutuhkan lalu merancang sistem akuntansi guna memenuhi kebutuhan informasi tertentu. Kemudian sistem akuntansi mencatat data kegiatan ekonomi perusahaan yang hasilnya dilaporkan kepada pihak-pihak berkepentingan sesuai dengan informasi yang mereka butuhkan.

2.1.1.2 Pengertian Auditing

Pengertian *auditing* yang diberikan oleh beberapa ahli dibidang akuntansi diantaranya menurut Randal J.Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens dalam Amir Abadi Jusuf (2013:4) :

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

Pengertian audit lainnya menurut Soekrisno Agoes (2012:4) :

“*Auditing* adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara 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 laporan keuangan tersebut”.

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:1) :

”*Auditing* merupakan 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 pada pihak yang membutuhkan, dimana auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen”.

Dari beberapa definisi diatas dapat diketahui bahwa audit pada dasarnya adalah membandingkan keadaan sebenarnya (kondisi) dengan keadaan seharusnya melalui suatu proses sistematis, dalam hal memeriksa terdiri dari beberapa kegiatan tertentu untuk mengumpulkan dan menilai suatu bukti apakah sudah memiliki tingkat kesesuaian dengan kriteria yang telah ditetapkan kemudian menyampaikan hasilnya kepada pihak yang berkepentingan.

2.1.1.3 Tujuan Audit

Pada dasarnya tujuan audit pada umumnya adalah menyatakan pendapat atas kewajaran, dalam semua hal yang material posisi keuangan dan hasil usaha serta arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Untuk mencapai tujuan ini auditor perlu menghimpun bukti kompeten yang cukup, serta mengidentifikasi dan menyusun sejumlah tujuan audit spesifik untuk setiap akun laporan keuangan.

Menurut Halim (2003) dalam Ratna Ningsih (2014) tujuan audit spesifik ditentukan berdasarkan asersi yang dibuat oleh manajemen yang tercantum yang bersifat eksplisit maupun implisit. Asersi dapat diklasifikasikan sebagai berikut :

1. Keberadaan atau keterjadian (existence or occurrence)

2. Kelengkapan (completeness)
3. Hak dan kewajiban (right and obligation)
4. Penilaian atau pengalokasian (valuation or allocation)
5. Penyajian dan pengungkapan (presentation and disclosure)”.

2.1.1.4 Jenis-jenis Audit

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

1. Dari luasnya pemeriksaan audit dapat dibedakan atas :
 - a. *General audit* (pemeriksaan umum) adalah suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan KAP independen dengan tujuan untuk bisa 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) 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 keuangan 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 (Operational Audit)*. *Management audit (operational 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).
 - c. *Internal Audit (Pemeriksaan Intern)*. *Internal audit* (pemeriksaan intern) 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 yang 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 diluar perusahaan menganggap bahwa internal auditor yang merupakan orang dalam perusahaan tidak independen. Laporan internal auditor berisi temuan pemeriksaan (*audit finding*) mengenai penyimpangan dan kecurangan yang ditemukan, kelemahan pengendalian internal, serta 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*).

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens dalam Amir

Abadi Jusuf (2011:16) audit dapat dibagi menjadi 3 jenis, yaitu sebagai berikut :

1. **Audit Operasional**
Mengevaluasi efisiensi dan efektifitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi.
2. **Audit Ketaatan**
Dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi.
3. **Audit Laporan Keuangan**
Dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang di verifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP), walaupun auditor mungkin saja melakukan audit atas laporan keuangan yang disusun dengan menggunakan akuntansi dasar kas atau beberapa dasar lainnya yang cocok untuk organisasi tersebut.

2.1.1.5 Tahapan Audit Laporan Keuangan

Menurut Soekrisno Agoes (2012:9) tahapan-tahapan audit (pemeriksaan umum oleh akuntan publik atas laporan keuangan perusahaan) dapat dijelaskan sebagai berikut :

- a. Kantor Akuntan Publik (KAP) dihubungi oleh calon pelanggan (klien) yang membutuhkan jasa audit.
- b. KAP membuat janji untuk bertemu dengan calon klien untuk membicarakan :
 1. Alasan perusahaan untuk mengaudit laporan keuangannya (apakah untuk kepentingan pemegang saham dan direksi, pihak bank/kreditor, Bapepam-LK, Kantor Pelayanan Pajak, dan lain-lain).
 2. Apakah sebelumnya perusahaan pernah diaudit KAP lain.

3. Apa jenis usaha perusahaan dan gambaran umum mengenai perusahaan tersebut.
 4. Apakah data akuntansi perusahaan diproses secara manual atau dengan bantuan komputer.
 5. Apakah sistem penyimpanan bukti-bukti pembukuan cukup rapih.
- c. KAP mengajukan surat penawaran (audit proposal yang antara lain berisi: jenis jasa yang diberikan, dan lain-lain. Jika perusahaan menyetujui, audit proposal tersebut akan menjadi *Engagement Letter* (Surat Penugasan/Perjanjian Kerja).
 - d. KAP melakukan audit *field work* (pemeriksaan lapangan) dikantor klien. Setelah audit *field work* selesai KAP memberikan draft audit report kepada klien, sebagai bahan untuk diskusi. Setelah draft report disetujui klien, KAP akan menyerahkan final audit report, namun sebelumnya KAP harus meminta Surat Pernyataan Langgan (*Client Representation Letter*) dari klien yang tanggalnya sama dengan tanggal audit report dan tanggal selesainya audit *field work*.
 - e. Selain audit report, KAP juga diharapkan memberikan *Management Letter* yang isinya memberitahukan kepada manajemen mengenai kelemahan pengendalian intern perusahaan dan saran-saran perbaikannya. Tahapan audit merupakan urutan yang harus dilalui dalam audit.

Tahapan tersebut membantu auditor mengenali klien dan memastikan bahwa pelaksanaan audit telah dilakukan sesuai rencana dan tidak melanggar standar auditing sekaligus menjadi alat pengendalian. Auditor akan sangat beresiko apabila tidak melakukan tahapan audit secara baik.

2.1.1.6 Pengertian Auditor

Definisi Auditor menurut Mulyadi (2008:1) adalah sebagai berikut :

“Auditor adalah akuntan publik yang memberikan jasa audit kepada auditan untuk memeriksa laporan keuangan agar bebas dari salah saji”.

Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (2011:120) dijelaskan bahwa :

“01 Standar umum pertama berbunyi :

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

2.1.1.7 Jenis-jenis Auditor

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Kushayati (2010:13) menyatakan bahwa jenis auditor terdiri dari tiga macam :

1. Auditor Independen (Akuntan Publik)
Auditor independen berasal dari kantor akuntan publik bertanggungjawab atas audit laporan keuangan historis auditee-nya. Independen dimaksudkan sebagai sikap mental auditor yang memiliki integritas tinggi, objektif terhadap masalah yang timbul dan tidak memihak pada pihak manapun.
2. Auditor Pemerintah
Auditor pemerintah adalah auditor yang berasal dari lembaga yang bertanggungjawab secara fungsional terhadap kekayaan atau keuangan Negara adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga pada tingkat tertinggi, Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), dan Inspektorat Jenderal (Itjen) yang ada pada lembaga-lembaga pemerintahan.
3. *Internal Auditor* (Auditor Intern)
Auditor internal adalah pegawai dari suatu organisasi/perusahaan yang bekerja di organisasi tersebut untuk melakukan audit bagi kepentingan manajemen perusahaan yang bersangkutan, dengan tujuan untuk membantu manajemen untuk mengetahui kepatuhan para pelaksana operasional organisasi terhadap kebijakan dan prosedur yang telah ditetapkan oleh perusahaan.

Pengklasifikasian auditor menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin

A. Arens dalam Amir Abadi Yusuf (2011:19-21) yaitu :

1. Kantor Akuntan Publik

Kantor akuntan publik bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan perusahaan lain yang cukup besar, dan banyak perusahaan serta organisasi

nonkomersial yang lebih kecil. KAP biasa disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal.

2. Auditor Internal Pemerintah

Auditor Internal Pemerintah adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP) guna melayani pemerintah. Porsi utama upaya audit BPKP adalah dikerahkan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional berbagai program pemerintah.

3. Auditor Badan Pemeriksa Keuangan

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

4. Auditor Pajak

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

5. Auditor Internal

Auditor Internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen, sama seperti BPK mengaudit DPR. Tanggung jawab auditor internal sangat beragam, tergantung pada yang mempekerjakan mereka.

Jenis-jenis auditor memiliki ruang lingkup pekerjaan dan kekhususan masing-masing. Pembagian jenis auditor ini memudahkan bagi auditor untuk memahami ruang lingkup pekerjaannya.

2.1.1.8 Standar Audit

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens dalam Amir Abadi Yusuf (2011:41) menyatakan bahwa :

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

Judul dan Klasifikasi Standar Perikatan Audit (“SPA”)

Prinsip-prinsip Umum Dan Tanggung Jawab

- SPA 200, “Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Suatu Audit Berdasarkan Standar Perikatan Audit”
- SPA 210, “Persetujuan atas Syarat-syarat Perikatan Audit”
- SPA 220, “Pengendalian Mutu untuk Audit atas Laporan Keuangan”
- SPA 230, “Dokumentasi Audit”
- SPA 240, “Tanggung Jawab Auditor Terkait Dengan Kecurangan Dalam Suatu Audit Atas Laporan Keuangan”
- SPA 250, “Pertimbangan Atas Peraturan Perundang-Undangan Dalam Audit Laporan Keuangan”
- SPA 260, “Komunikasi Dengan Pihak Yang Bertanggung Jawab Atas Tata Kelola”

- SPA 265, “Pengomunikasian Defisiensi Dalam Pengendalian Internal Kepada Pihak Yang Bertanggung Jawab Atas Tata Kelola Dan Manajemen”

Penilaian Risiko dan Respons terhadap Risiko yang telah Dinilai

- SPA 300, “Perencanaan Suatu Audit Atas Laporan Keuangan”
- SPA 315, “Pengidentifikasian Dan Penilaian Risiko Salah Saji Material Melalui Pemahaman”

Atas Entitas Dan Lingkungannya

- SPA 320, “Materialitas Dalam Perencanaan Dan Pelaksanaan Audit”
- SPA 330, “Respons Auditor Terhadap Risiko Yang Telah Dinilai”
- SPA 402, “Pertimbangan Audit Terkait Dengan Entitas Yang Menggunakan Suatu Organisasi Jasa”
- SPA 450, “Pengevaluasian Atas Salah Saji Yang Diidentifikasi Selama Audit”

Bukti Audit

- SPA 500, “Bukti Audit”
- SPA 501, “Bukti Audit – Pertimbangan Spesifik Atas Unsur Pilihan”
- SPA 505, “Konfirmasi Eksternal”
- SPA 510, “Perikatan Audit Tahun Pertama – Saldo Awal”
- SPA 520, “Prosedur Analitis”
- SPA 530, “Sampling Audit”
- SPA 540, “Audit Atas Estimasi Akuntansi, Termasuk Estimasi Akuntansi Nilai Wajar, Dan Pengungkapan Yang Bersangkutan”

- SPA 550, “Pihak Berelasi”
- SPA 560, “Peristiwa Kemudian”
- SPA 570, “Kelangsungan Usaha”
- SPA 580, “Representasi Tertulis”

Penggunaan Pekerjaan Pihak Lain

- SPA 600, “Pertimbangan Khusus – Audit Atas Laporan Keuangan Grup
(Termasuk Pekerjaan Auditor Komponen)”
- SPA 610, “Penggunaan Pekerjaan Auditor Internal”
- SPA 620, “Penggunaan Pekerjaan Seorang Pakar Auditor”

Kesimpulan Audit dan Pelaporan

- SPA 700, “Perumusan Suatu Opini Dan Pelaporan Atas Laporan
Keuangan”
- SPA 705, “Modifikasi Terhadap Opini Dalam Laporan Auditor
Independen”
- SPA 706, “Paragraf Penekanan Suatu Hal Dan Paragraf Hal Lain Dalam
Laporan Auditor Independen”
- SPA 710, “Informasi Komparatif – Angka Korespondensi Dan Laporan
Keuangan Komparatif”
- SPA 720, “Tanggung Jawab Auditor Atas Informasi Lain Dalam
Dokumen Yang Berisi Laporan Keuangan Auditan”

Area – Area Khusus

- SPA 800, “Pertimbangan Khusus – Audit Atas Laporan Keuangan Yang
Disusun Sesuai Dengan Kerangka Bertujuan Khusus”

- SPA 805, “Pertimbangan Khusus – Audit Atas Laporan Keuangan Tunggal Dan Unsur, Akun, Atau Pos Spesifik Dalam Suatu Laporan Keuangan”
- SPA 810, “Perikatan Untuk Melaporkan Ikhtisar Laporan Keuangan”

Standar Perikatan Review

- Standar Perikatan Review 2400, “Perikatan untuk melaporkan ikhtisar laporan keuangan”
- Standar Perikatan Review 2410, “Review atas informasi keuangan interim yang dilaksanakan oleh auditor independen entitas”

Sumber : IAPI dan Audit Berbasis ISA (Tuanakotta, 2014)

Standar auditing menurut Standar Profesional Akuntan Publik (2011:150:2) adalah :

1. Standar Umum
 - a. Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
 - b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
 - c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan pelaporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
2. Standar Pekerjaan Lapangan
 - a. Pekerjaan harus direncanakan dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus di supervisi dengan semestinya.
 - b. Pemahaman yang memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
 - c. Bahan bukti kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.
3. Standar Pelaporan
 - a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia.

- b. Laporan audit harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
- c. Pengungkapan informasi 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. Jika pendapat keseluruhan tidak dapat diberikan maka harus dinyatakan. Dalam semua hal yang nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

Penjabaran standar umum menurut Soekrisno Agoes (2012:32) adalah:

“Standar umum bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan auditor dan mutu pekerjaannya, dan berbeda dengan standar yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan lapangan dan pelaporan. Standar pribadi atau standar umum ini berlaku sama dalam bidang pelaksanaan pekerjaan lapangan”.

Soekrisno Agoes (2012:37) mengenai standar pekerjaan lapangan menyatakan bahwa :

“Standar pekerjaan lapangan berkaitan dengan pelaksanaan pemeriksaan akuntan di lapangan (*audit field work*), mulai dari perencanaan audit, dan supervisi, pemahaman dan evaluasi pengendalian intern, pengumpulan bukti-bukti audit melalui *compliance test, substantive test, analytical review*, sampai selesainya *audit field work*”.

Standar memberikan panduan rinci bagi auditor dalam memberikan jasa audit atas laporan keuangan pada masyarakat dan memberikan acuan bagi auditor dalam menghadapi perkembangan dan kebutuhan jasa *auditing* oleh masyarakat. Oleh karena itu auditor harus taat terhadap standar profesi tersebut selama bertugas.

2.1.2 Pengalaman Auditor

2.1.2.1 Pengertian Pengalaman Auditor

Menurut Bawono dan Elisha (2010:6) pengalaman adalah sebagai berikut:

“Pengalaman adalah suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal”.

Menurut Bawono dan Elisha (2010:14) variabel pengalaman diukur dengan menggunakan indikator sebagai berikut :

1. Lama bekerja
2. Frekuensi pekerjaan pemeriksaan yang telah diaudit
3. Banyaknya pelatihan yang dilakukan

Adapun penjelasannya:

1. Lama bekerja

Lama bekerja sebagai auditor menghasilkan struktur dalam proses penilaian auditor. Struktur ini menentukan seleksi auditor, memahami dan bereaksi terhadap ruang lingkup tugas.

2. Frekuensi pekerjaan pemeriksaan yang telah dilakukan.

Pengalaman seorang auditor dapat dilihat dari jumlah klien dan variasi jenis-jenis perusahaan yang telah diauditnya. Pengalaman menghasilkan tingkat kepercayaan diri yang lebih tinggi dalam mengaudit laporan klien. Pertama, pengalaman menghasilkan banyak simpanan informasi dalam memori jangka panjang. Bila auditor menghadapi tugas yang sama, selain mereka dapat dengan mudah

mengakses informasi yang tersimpan dalam memori, mereka juga dapat mengakses lebih banyak informasi. Dengan dukungan banyak informasi, auditor dapat mengerjakan tugasnya dengan lebih percaya diri. Kedua, saat auditor menjalankan tugas, maka perilakunya akan berfokus pada tugas tersebut. Auditor yang tidak berpengalaman mempunyai tingkat kesalahan yang lebih signifikan dibandingkan dengan auditor yang lebih berpengalaman. Pengalaman yang lebih akan menghasilkan pengetahuan yang lebih. Seseorang yang melakukan pekerjaan yang sesuai dengan pengetahuan yang dimiliki akan memberikan hasil yang lebih daripada mereka yang tidak mempunyai pengetahuan yang cukup dalam tugasnya.

3. Banyaknya pelatihan yang telah dilakukan

Auditor yang memiliki banyak pelatihan tentunya akan semakin terlatih dalam setiap menangani masalah yang dihadapinya. Selain terlatih auditor dalam menangani kasus yang di auditnya dia akan semakin percaya diri dalam menangani masalah tersebut.

Maka penulis menyimpulkan bahwa pengalaman auditor adalah orang yang bekerja sesuai dengan keahliannya dan mampu memahami dari setiap kejadian yang telah terjadi.

2.1.2.2 Ciri Ciri Pengalaman Auditor

Menurut Hughes dalam Ginda Bella (2012) Ciri Pengalaman auditor yaitu:

1. Variasi Bekerja sebagai Auditor

Pengalaman tidak hanya dipengaruhi oleh apa yang terjadi pada kita, tetapi dipengaruhi pula oleh bagaimana kita menanggapi tugas auditnya.

2. Pendidikan Berkelanjutan Keterampilan

Auditor dituntut untuk berkembang, salah satu cara untuk meningkatkan kemampuan profesionalnya agar tidak tertinggal oleh berbagai kemajuan teknologi adalah mulai program pendidikan dan pelatihan berkesinambungan. Tidak dapat dipungkiri auditor merupakan pelatihan dalam bidang akuntansi dan auditing, serta bidang-bidang operasional lain yang dibutuhkan oleh auditor dalam menjalankan tugasnya. Selain itu, kemampuan auditor harus ditingkatkan untuk mengantisipasi semua keadaan yang mungkin dihadapi akibat kemajuan yang begitu pesat.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia No.25/PMK.01/2014

bagian keempat pengalaman di Bidang Akuntansi Pasal 5 menjelaskan bahwa :

1. Pengalaman di bidang akuntansi, sebagaimana dimaksud dalam pasal 2 ayat (3) huruf b meliputi:
 - a. Pengalaman praktik di bidang akuntansi, termasuk bekerja yang tugas utamanya di bidang akuntansi; atau
 - b. Pengalaman sebagai pengajar di bidang akuntansi.
2. Pengalaman di bidang akuntansi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) paling sedikit 3 (tiga) tahun yang diperoleh dalam 7 (tujuh) tahun terakhir.
3. Disertakan telah memiliki pengalaman di bidang akuntansi selama 1 (satu) tahun bagi seseorang yang telah menyelesaikan pendidikan profesi akuntansi, magister (S-2), atau doctor (S-3) yang menekankan penerapan prinsip-prinsip akuntansi.

Dalam keterampilan dan pengetahuan auditor harus memiliki skill dan kemampuan yang sudah memadai, serta pengalaman yang luas, lamanya bekerja, jumlah pemeriksaan dan banyaknya pelatihan yang dimiliki oleh seorang auditor mempengaruhi atau berkaitan dalam pengalaman kerja seorang auditor. Berdasarkan ketentuan di atas, maka menjadi seorang auditor yang berpengalaman harus memiliki pengalaman minimal 5 (lima) tahun dan sekurang-kurangnya 500 jam.

Menurut Sukrisno Agoes (2012 : 33):

“Pengalaman auditor merupakan auditor yang mempunyai pemahaman yang lebih baik, mereka juga lebih mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasari.”

Jadi menurut uraian di atas diharapkan dengan semakin banyak pengalaman audit seorang auditor akan semakin baik pula dalam menentukan apakah kualitas audit tersebut baik atau tidak.

2.1.3 Independensi Auditor

2.1.3.1 Pengertian Independensi Auditor

Independensi dalam audit berarti cara pandang yang tidak memihak didalam pelaksanaan pengujian, evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit.

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”.

Alvin A. Arens, Rendal J. Elder, dan Mark S. Beasley dalam Herman Wibowo (2008:11) menyatakan bahwa :

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

Menurut Mautz dan Sharaf dalam 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”.

Independensi merupakan salah satu komponen yang harus dijaga atau dipertahankan oleh akuntan publik. Independensi dimaksudkan seorang auditor mempunyai kebebasan posisi dalam mengambil sikap maupun penampilannya dalam hubungan pihak luar terkait dengan tugas yang dilaksanakannya. Independensi bertujuan untuk menambah kredibilitas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen. Jika akuntan tidak independen terhadap kliennya, maka opininya tidak akan memberikan tambahan apapun.

2.1.3.2 Dimensi Independensi

Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:64-65)

menekankan tiga dimensi dari independensi sebagai berikut :

1. *Programmimg 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. *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 Independece*
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 (spesify), 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. *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 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 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.

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 Kompetensi Auditor

2.1.4.1 Pengertian Kompetensi Auditor

Menurut Standar umum pertama (SA seksi 210 dalam SPAP, 2001) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor, sedangkan standar umum ketiga (SA seksi 230 dalam SPAP, 2001) menyebutkan bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalitasnya dengan cermat dan seksama.

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”.

Mnurut Amin Widjaja Tunggal (2013:429) kompetensi adalah sebagai berikut:

“Kompetensi adalah pengetahuan dan keahlian yang diperlukan untuk mencapai tugas yang menentukan pekerjaan individual.”

Sedangkan menurut Mulyadi (2013:58) pengertian kompetesnsi yaitu:

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

Dari beberapa definisi diatas dapat disimpulkan bahwa suatu audit yang dilaksanakan oleh seorang auditor harus dilakukan oleh orang yang memiliki pengetahuan, keahlian dan pelatihan teknis yang cukup agar tercapainya tugas yang menjadi pekerjaan bagi seorang auditor. Kompetensi adalah sebagai aspek-aspek pribadi dari seorang pekerja mencakup pengetahuan, keterampilan dan kemampuan yang dikuasai oleh seseorang yang telah menjadi bagian dari dirinya, sehingga ia dapat melakukan perilaku kognitif, efektif dan psikomotorik dengan sebaik-baiknya sehingga menjadi keharusan bagi auditor untuk memiliki pendidikan formal di bidang auditing dan akuntansi.

2.1.4.2 Karakteristik Kompetensi Auditor

Beberapa karakteristik kompetensi menurut Syaiful F Prihadi (2004:92) terdapat empat karakteristik kompetensi adalah sebagai berikut:

1. Motif (*Motives*)

Motif adalah hal-hal yang seseorang pikirkan untuk memenuhi keinginannya secara konsisten yang akan menimbulkan suatu tindakan.

2. Karakteristik (*Traits*)

Karakteristik adalah karakteristik fisik dan respon-respon yang konsisten terhadap situasi informasi.

3. Pengetahuan (*Knowledge*)

Pengetahuan adalah informasi yang dimiliki seseorang dalam bidangbidang tertentu.

4. Keterampilan (*Skill*)

Keterampilan adalah kemampuan untuk melakukan tugas fisik atau mental.

Dari keempat karakteristik di atas penulis dapat mengungkapkan pendapat tentang karakteristik kompetensi auditor di dukung oleh keempat karakteristik kompetensi auditor yaitu motif, karakteristik, pengetahuan, dan keterampilan.

2.1.4.3 Indikator Kompetensi Auditor

Kompetensi diperlukan sebagai kemampuan seseorang untuk menghasilkan pada tingkat yang memuaskan di tempat kerja, juga memajukan karakteristik pengetahuan dan keterampilan yang dimiliki atau dibutuhkan oleh setiap individu yang memampukan mereka untuk melakukan tugas dan tanggung jawab mereka secara efektif dan meningkatkan standar kualitas profesional dalam pekerjaan.

Dengan keseluruhan pengetahuan, kemampuan, dan berbagai disiplin ilmu yang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan secara tepat dan panas.

Seperti yang dikatakan Hiro Tugiman (2006:27) adalah sebagai berikut:

“Kemampuan kompetensi profesional merupakan tanggung jawab bagian audit internal dan setia auditor internal. Pimpinan audit internal dalam setiap pemeriksaan haruslah menugaskan orang-orang yang secara bersama atau keseluruhan memiliki kemahiran dalam pengetahuan, kemampuan dan berbagai disiplin ilmu yang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan secara tepat dan pantas.”

Berdasarkan teori yang dikemukakan diatas, kompetensi auditor akan diukur dengan menggunakan indikator yang dikembangkan oleh Agung (2008:8), yaitu indikator-indikator kompetensi auditor meliputi:

1. Mutu personal
2. Pengetahuan Umum
3. Keahlian Khusus

Dari ketiga indikator kompetensi auditor diatas akan dijelaskan sebagai berikut:

1. Mutu Personal

Dalam menjalankan tugasnya, seorang auditor internal harus memiliki mutu personal yang baik, seperti:

- a. Memiliki rasa ingin tahu yang besar, berpikiran luas, dan mampu menangani ketidakpastian
- b. Harus dapat menerima bahwa tidak ada solusi yang mudah serta menyadari bahwa temuan dapat bersifat subjektif.
- c. Mampu bekerja sama dengan tim.

2. Pengetahuan Umum

Seorang auditor internal harus memiliki pengetahuan umum untuk memahami entitas yang diaudit dan membantu pelaksanaan audit.

Pengetahuan dasar ini meliputi:

- a. Memiliki kemampuan untuk melakukan *review* analisis.
- b. Memiliki pengetahuan tentang teori organisasi untuk memahami organisasi tempat auditor internal bekerja.
- c. Memiliki pengetahuan tentang auditing.
- d. Memiliki pengetahuan tentang akuntansi yang dapat membantu mengolah angka dan data.

3. Keahlian Khusus

Keahlian khusus yang harus dimiliki oleh auditor internal antara lain:

- a. Memiliki keahlian dalam melakukan wawancara serta kemampuan membaca cepat
- b. Memiliki ilmu statistik dan ahli dalam menggunakan computer, minimal mampu mengoperasikan *word processing* dan *spread sheet*.
- c. Memiliki kemampuan dalam menulis dan mempresentasikan laporan dengan baik.

Persyaratan kemampuan tersebut berlaku bagi pemeriksa secara keseluruhan, dan tidak dengan sendirinya harus berlaku bagi pemeriksa secara individu. Suatu organisasi pemeriksa dapat menggunakan pemeriksanya sendiri atau pihak luar yang memiliki pengetahuan, keahlian, atau pengalaman di bidang tertentu, seperti akuntansi, statistik, hukum, teknik, desain dan metodologi pemeriksaan, teknologi informasi. Administrasi negara, ilmu ekonomi, ilmu sosial, atau ilmu aktuarial.

2.1.5 Kualitas Audit

2.1.5.1 Pengertian Kualitas Audit

Audit merupakan suatu 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 mengenai pengesahan laporan keuangan suatu perusahaan. Oleh karena itu, kualitas audit merupakan hal penting harus dipertahankan oleh para auditor dalam proses pengauditan.

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

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

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”.

Dalam pencapaian kualitas audit yang baik harus disertakan dengan mengikuti standar-standar yang ditetapkan yaitu standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan.

2.1.5.2 Standar Pengendalian Kualitas Audit

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

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens dalam Amir Abadi Jusuf (2011:48) mengungkapkan bahwa terdapat 5 (lima) elemen pengendalian kualitas yakni:

1. Independensi, Integritas, dan Objektivitas
Semua personalia yang terlibat dalam penugasan harus mempertahankan independensi baik secara fakta maupun secara penampilan, melaksanakan seluruh tanggung jawab profesionalnya dengan integritas, serta mempertahankan objektivitasnya dalam melaksanakan tanggung jawab profesional mereka.
2. Manajemen Sumber Daya Manusia
Dalam kantor akuntan publik, kebijakan dan prosedur harus disusun supaya dapat memberikan tingkat keandalan tertentu bahwa :
 - a. Semua karyawan harus memiliki kualifikasi sehingga mampu melaksanakan tugasnya secara kompeten.
 - b. Pekerjaan kepada mereka yang telah mendapatkan pelatihan teknis yang cukup serta memiliki kecakapan.
 - c. Semua karyawan harus berpartisipasi dalam pelaksanaan pendidikan profesi berkelanjutan serta aktivitas pengembangan profesi sehingga membuat mereka mampu melaksanakan tanggung jawab yang dibebankan kepada mereka.
 - d. Karyawan yang dipilih untuk dipromosikan adalah mereka yang memiliki kualifikasi yang diperlukan supaya menjadi bertanggungjawab dalam penugasan berikutnya.
3. Penerimaan dan Kelanjutan Klien dan Penugasannya
Kebijakan dan prosedur harus ditetapkan untuk memutuskan apakah akan menerima klien baru atau meneruskan klien yang telah ada. Kebijakan dan prosedur ini harus mampu meminimalkan resiko yang berkaitan dengan klien yang memiliki tingkat integritas manajemen yang rendah.
4. Kinerja Penugasan dan Konsultasi
Kebijakan dan prosedur harus memastikan bahwa pekerjaan yang dilaksanakan oleh personel penugasan memenuhi standar profesi yang berlaku, persyaratan peraturan, dan standar mutu KAP sendiri.
5. Pemantauan Prosedur
Harus ada kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa keempat unsur pengendalian mutu lainnya diterapkan secara efektif.

Sistem pengendalian kualitas sendiri memiliki keterbatasan yang dapat berpengaruh terhadap efektivitas. Perbedaan kinerja antar staf dan pemahaman persyaratan professional, dapat memengaruhi tingkat kepatuhan dan prosedur pengendalian kualitas KAP sendiri.

2.1.5.3 Langkah-langkah untuk Meningkatkan Kualitas Audit

Menurut Nasrullah Djamil (2005:18) dalam Ratna Ningsih (2014:49) langkah-langkah yang dapat dilakukan untuk meningkatkan kualitas audit diantaranya :

1. Perlunya melanjutkan pendidikan profesionalnya bagi suatu tim audit, sehingga mempunyai keahlian dan pelatihan yang memadai untuk melaksanakan audit.
2. Dalam 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 pada kepentingan siapa pun.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor tersebut menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama, maksudnya petugas audit harus mendalami standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan 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 dilakukan supervisi dengan semestinya. Kemudian dilakukan pengendalian dan pencatatan untuk semua pekerjaan audit yang dilaksanakan di lapangan.
5. Melakukan pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern klien untuk dapat membuat perencanaan audit, menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
6. Memperoleh bukti audit yang cukup dan kompeten melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan.
7. Membuat laporan audit yang menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum atau tidak.

Pengungkapan yang informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, jika tidak maka harus dinyatakan dalam laporan audit.

2.1.5.4 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. Terdapat empat fase dalam laporan audit yang dikutip dari Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens dalam Amir Abadi Jusuf (2013:131-134) yaitu :
 - a. Fase I : Merencanakan dan merancang 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.

Penjelasan dari fase diatas dapat diuraikan sebagai berikut :

- a. Fase I : Merencanakan dan merancang sebuah pendekatan audit.
Auditor menggunakan informasi yang didapatkan dari prosedur penilaian resiko terkait dengan penerimaan klien dan perencanaan awal, memahami bisnis dari industri klien, menilai resiko bisnis klien, dan melakukan prosedur analitis pendahuluan. Auditor menggunakan penilaian materialitas, resiko audit yang dapat diterima, resiko bawaan, untuk mengembangkan keseluruhan perencanaan audit. Diakhir fase I, auditor harus memiliki suatu rencana audit dan program audit spesifik yang sangat jelas untuk audit secara keseluruhan.
- b. Fase II : Melakukan pengujian pengendalian dan pengujian substantif transaksi. Pengujian pengendalian dan pengujian substantif bertujuan untuk :
 - 1. Mendapatkan bukti yang mendukung pengendalian tertentu yang berkontribusi terhadap penilaian resiko pengendalian yang dilakukan oleh auditor untuk audit atas laporan keuangan dan untuk audit pengendalian internal atas laporan keuangan dalam suatu perusahaan publik.
 - 2. Mendapatkan bukti yang mendukung ketepatan moneter dalam transaksi-transaksi.

Setelah melakukan pengujian pengendalian maka selanjutnya melakukan pengujian terperinci transaksi. Seringkali kedua jenis pengujian ini dilakukan secara simultan untuk satu transaksi yang sama. Hasil pengujian pengendalian dan pengujian substantive transaksi merupakan penentu utama dari keluasan pengujian terperinci saldo.

- c. Fase III : Melakukan prosedur analitis dan pengujian terperinci saldo. Tujuan dari fase ini adalah untuk mendapatkan bukti tambahan yang memadai untuk menentukan apakah saldo akhir dan catatan-catatan kaki dalam laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Dua kategori umum dalam prosedur di fase III :
 1. Prosedur analitis substantif yang menilai keseluruhan kewajaran transaksi-transaksi dan saldo-saldo akun.
 2. Pengujian terperinci saldo, yang mana prosedur audit digunakan untuk menguji salah saji moneter dalam saldo-saldo akun laporan keuangan.
- d. Fase IV : Menyelesaikan audit dan menerbitkan suatu laporan audit. Dalam menyelesaikan audit dan menerbitkan suatu laporan audit seorang auditor melakukan :
 1. Pengujian tambahan untuk tujuan dan pengungkapan selama fase terkait dengan liabilitas kontejensi dan kejadian-kejadian setelah tanggal neraca. Peristiwa setelah tanggal neraca menggambarkan kejadian-kejadian yang terjadi setelah tanggal

neraca, namun sebelum penerbitan laporan keuangan dalam laporan audit yang berpengaruh terhadap laporan keuangan.

2. Pengumpulan bukti akhir

Auditor harus mendapatkan bukti berikut untuk laporan secara keseluruhan selama fase penyelesaian.

- a. Melakukan prosedur analitis akhir
- b. Mengevaluasi asumsi keberlangsungan usaha
- c. Mendapatkan surat representasi klien
- d. Membaca informasi dalam laporan tahunan untuk meyakinkan bahwa informasi yang disajikan konsisten dengan laporan keuangan.

3. Menerbitkan laporan audit

Jenis laporan audit yang diterbitkan bergantung pada bukti yang dikumpulkan dan temuan-temuan auditnya.

4. Komunikasi dengan komite audit dan manajemen

Auditor diharuskan untuk mengkomunikasikan setiap kekurangan dalam pengendalian internal yang signifikan pada komite audit atau manajemen senior. Meskipun tidak diharuskan, auditor seringkali memberikan saran pada manajemen untuk meningkatkan kinerja bisnis mereka.

2. *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 dalam industri tertentu.

Menurut Solomon et.al dalam Hilda Rossieta (2009) menemukan bahwa spesialis biasanya lebih sedikit melakukan kesalahan dibanding dengan auditor non spesialis. Menurut Balsam dan Krishan (2005) dalam Hilda Rossieta (2009) menemukan bahwa perusahaan yang diaudit oleh auditor spesialis memiliki nilai akrual diskrisioner yang lebih kecil dan *earning response coefficients* yang lebih besar pada saat pengumuman laba.

2.1.6 Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1

Berikut adalah penjelasan mengenai penelitian-penelitian terdahulu

NO	Nama Peneliti/Tahun	Judul	Variabel yang Diteliti	Hasil Penelitian
1	Christiawan (2002)	Pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit.	Kompetensi dan independensi sebagai variabel independen. Sementara itu kualitas audit sebagai variabel dependen.	Kompetensi dan independensi berpengaruh terhadap kualitas audit.

2	Alim, dkk (2007)	Pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit dengan etika sebagai variabel moderasi.	Kompetensi dan independensi sebagai variabel independen, kualitas auditor sebagai variabel dependen, dan etika sebagai variabel moderasi.	Semua variabel independen berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
3	Sukriah (2009)	Pengaruh pengalaman kerja, independensi, objektivitas, integritas, dan kompetensi terhadap kualitas hasil pemeriksaan pada Auditor Inspektorat sepulau Lombok.	Pengalaman kerja, independensi, objektivitas, integritas, dan kompetensi sebagai variabel independen. Sementara itu kualitas hasil pemeriksaan sebagai variabel dependen.	Pengalaman kerja, objektivitas, dan kompetensi berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.
4	Anita Wahyu (2011)	Pengaruh kompetensi, independensi, kompleksitas tugas, objektivitas, dan integritas auditor terhadap kualitas hasil audit.	Kompetensi, independensi, kompleksitas tugas, objektivitas, dan integritas auditor sebagai variabel independen. Kualitas hasil audit sebagai variabel dependen.	Kompetensi, independensi, kompleksitas tugas, objektivitas, dan integritas auditor berpengaruh secara parsial dan simultan terhadap kualitas hasil audit.
5	Yenny (2011)	Pengaruh pengalaman kerja, independensi, objektivitas, integritas dan kompetensi terhadap kualitas audit pada KAP Big Four	Pengalaman kerja, independensi, objektivitas, integritas dan kompetensi sebagai variabel independen. Sementara itu kualitas audit sebagai variabel dependen.	Independensi, integritas, dan kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

6	Lie David (2012)	Pengaruh tingkat independensi, kompetensi, objektivitas, dan integritas auditor terhadap kualitas audit pada KAP di Surabaya.	Independensi, kompetensi, objektivitas dan integritas auditor sebagai variabel independen, sedangkan kualitas audit sebagai variabel dependen.	Objektivitas auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
7	Marlin Rusviyan (2014)	Pengaruh kompetensi, independensi auditor, dan objektivitas terhadap kualitas audit pada BPK RI provinsi Jawa Barat.	Kompetensi, independensi, dan objektivitas sebagai variabel independen. Sementara itu kualitas audit sebagai variabel dependen.	Kompetensi, independensi, dan objektivitas berpengaruh signifikan baik secara parsial maupun simultan terhadap kualitas audit.
8	Andy Dwi Cah (2015)	Pengaruh kompetensi, independensi, obyektivitas, kompleksitas tugas, dan integritas auditor terhadap kualitas hasil audit.	Kompetensi, independensi, obyektivitas, kompleksitas tugas, dan integritas auditor sebagai variabel independen. Kualitas hasil audit sebagai variabel dependen.	Kompetensi, independensi, obyektivitas, kompleksitas tugas, dan integritas auditor berpengaruh baik secara parsial maupun simultan terhadap kualitas hasil audit.

Terdapat perbedaan dan persamaan antara penelitian terdahulu dengan penelitian yang sekarang penulis lakukan dijelaskan dalam tabel berikut :

Tabel 2.2

Perbedaan dan Persamaan dengan Penelitian Terdahulu

Judul Penelitian	Peneliti	Persamaan	Perbedaan
Pengaruh pengalaman, independensi, objektivitas, integritas, dan kompetensi terhadap kualitas hasil pemeriksaan pada Auditor Inspektorat sepulau Lombok.	Sukriah (2009)	Variabel Pengalaman (X1), Independensi (X2), Kompetensi (X3), dan kualitas audit (Y)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Penelitian dilakukan pada KAP di Bandung ▪ Tidak menggunakan variabel integritas, dan objektivitas
Pengaruh kompetensi, independensi, kompleksitas tugas, objektivitas, dan integritas auditor terhadap kualitas hasil audit pada Kantor Akuntan Publik di wilayah Jakarta Pusat.	Anita Wahyu Indrasti (2011)	Variabel Pengalaman (X1), Independensi (X2), Kompetensi (X3), dan kualitas audit (Y)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Penelitian dilakukan pada KAP di Bandung ▪ Tidak menggunakan variabel, kompleksitas tugas, objektivitas, dan integritas.
Pengaruh tingkat independensi, kompetensi, objektivitas, dan integritas auditor terhadap kualitas audit pada KAP di Surabaya.	Lie David Gunawan (2012)	Variabel Pengalaman (X1), Independensi (X2), Kompetensi (X3), dan kualitas audit (Y)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Penelitian dilakukan pada KAP di Bandung ▪ Tidak menggunakan variabel, objektivitas dan integritas
Pengaruh kompetensi, independensi auditor, dan objektivitas terhadap kualitas audit pada BPK RI provinsi Jawa Barat.	Marlin Rusvitaniady (2014)	Variabel Pengalaman (X1), Independensi (X2), Kompetensi (X3), dan	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Penelitian dilakukan pada KAP di Bandung ▪ Tidak menggunakan variabel objektivitas

		kualitas audit (Y)	auditor
Pengaruh kompetensi, independensi, objektivitas, kompleksitas tugas, dan integritas auditor terhadap kualitas hasil audit pada auditor inspektorat kabupaten Madiun.	Andy Dwi Cahyono, dkk (2015)	Variabel Pengalaman (X1), Independensi (X2), Kompetensi (X3), dan kualitas audit (Y)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Penelitian dilakukan pada KAP di Bandung ▪ Tidak menggunakan variabel kompleksitas tugas, integritas, dan objektivitas.

2.2 Kerangka Pemikiran

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

Auditing merupakan 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 tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Dari hasil audit inilah, auditor menarik kesimpulan dan menyampaikan kesimpulan tersebut kepada pemakai yang berkepentingan.

Secara umum untuk menghasilkan audit yang berkualitas, seorang akuntan publik yang bekerja dalam suatu tim audit dituntut untuk memiliki kompetensi yang cukup dan independensi yang baik (Elfarini dalam Tjun tjun 2012).

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, kompetensi dan lain sebagainya.

Elisha Muliani Singgih dan Icuk Ranga Bawono dalam Simposium Nasional Akuntansi XIII (2010) menyatakan bahwa kualitas audit adalah sikap auditor dalam melaksanakan tugasnya yang tercermin dalam hasil pemeriksaannya yang dapat diandalkan sesuai dengan standar yang berlaku.

Lee dan Stone (1995) dalam Tjun tjun (2012) mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk

melakukan audit secara objektif. Sedangkan independensi menurut Christiawan (2002) berarti akuntan tidak mudah dipengaruhi.

Dalam menghasilkan kualitas audit yang akurat, dapat dipercaya, dan dapat dipertanggungjawab, maka auditor tersebut harus memiliki beberapa sikap. Sikap tersebut sebagai dasar dalam mengambil keputusan kegiatan auditnya, sikap yang harus dimiliki auditor adalah pengalaman auditor dalam mengaudit laporan keuangan dan etika auditor. Auditor yang mempunyai pengalaman yang lebih baik serta lebih mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasari (Sukrisno Agoes, 2012:33). Pengalaman audit diperoleh auditor selama mereka mengerjakan penugasan auditnya. Pengalaman akan diperoleh jika prosedur penugasan dan supervisi berjalan dengan baik. Prosedur penugasan adalah prosedur yang menjamin terjadinya keseimbangan antara kebutuhan, keahlian, pengembangan, dan pemanfaatan personel dalam pelaksanaan perikatan (IAPI).

Berdasarkan uraian diatas, maka seorang auditor dituntut oleh pihak yang berkepentingan dengan perusahaan untuk memberikan pendapat tentang kewajaran pelaporan keuangan yang disajikan oleh manajemen perusahaan, untuk menjalankan kewajibannya komponen kualitas pribadi yang harus dimiliki auditor. Disamping itu juga sebagai akuntan publik maka auditor dalam menjalankan tugasnya harus berpedoman pada standar auditing yang telah ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia, yaitu standar umum, standar pekerjaan

lapangan dan standar pelaporan, dengan berpedoman kepada standar auditing yang dilakukan auditor akan berkualitas.

2.2.1 Pengaruh Pengalaman Terhadap Kualitas Audit

Menurut Bawono dan Elisha (2010:6) pengalaman adalah sebagai berikut

“Pengalaman adalah suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal”.

Pengalaman berdasarkan lamanya bekerja merupakan pengalaman auditor yang dihitung berdasarkan suatu waktu / tahun. Sehingga auditor yang telah lama bekerja sebagai auditor dapat dikatakan auditor berpengalaman.

Bonner dan Lewis (1990) dalam Lutfi Ardiansyah (2013) menunjukkan bahwa pengalaman akan membentuk pribadi seseorang, yaitu akan membuat seseorang lebih bijaksana baik dalam berpikir maupun bertindak, karena pengalaman seseorang akan merasakan posisinya saat dia dalam keadaan baik dan saat dia dalam keadaan buruk. Seseorang akan semakin berhati-hati dalam bertindak ketika ia merasakan fatalnya melakukan kesalahan. Dia akan merasa senang ketika berhasil menemukan pemecahan masalah dan akan melakukan hal serupa ketika terjadi permasalahan yang sama. Dia akan puas ketika memenangkan argumentasi dan akan merasa bangga ketika memperoleh imbalan akan hasil pekerjaannya.

Seorang auditor yang berpengalaman diasumsikan dapat memberikan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan auditor yang belum berpengalaman. Hal ini dikarenakan pengalaman akan membentuk keahlian

seseorang baik secara teknis maupun secara psikis (Singgih dan Bawono, 2010).

Maka dengan uraian di atas bahwa semakin banyak jumlah jam terbang seorang auditor, tentunya dapat memberikan kualitas audit yang lebih baik daripada seorang auditor yang baru memulai kariernya. Atau dengan kata lain auditor yang berpengalaman diasumsikan dapat memberikan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan auditor yang belum berpengalaman. Pengalaman kerja telah dipandang sebagai suatu faktor penting dalam memprediksi kinerja akuntan publik, dalam hal ini adalah kualitas auditnya. Seorang auditor lebih mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur sistem akuntansi yang mendasari.

2.2.2 Pengaruh Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit

Alvin A. Arens, Rendal J. Elder, dan Mark S. Beasley dalam Herman Wibowo (2010:11) menyatakan bahwa :

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

Pike (2003) dalam Suseno (2013) juga menyatakan :

“When the auditor is not independent, the will to produce high quality becomes low since the auditor does not make serious attempt to identified material misstatement, and when it is identified the auditor will not necessarily report it”.

Kurnia et al. (2014) menyatakan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Didukung pula dengan penelitian yang dilakukan oleh Alim et al. dan Putri (2013) yang menyatakan bahwa independensi juga berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Sehingga dapat disimpulkan bahwa auditor yang mempunyai sikap independensi yang tinggi maka akan menghasilkan audit yang berkualitas.

Maka berdasarkan uraian diatas, mengasumsikan bahwa auditor harus memiliki kemampuan dalam mengumpulkan setiap informasi yang dibutuhkan dalam pengambilan keputusan audit dimana hal tersebut harus didukung dengan sikap independen. Auditor dituntut untuk mempertanggungjawabkan independensinya terhadap pendapat, simpulan, rekomendasi, ataupun pertimbangan yang diberikan terhadap hasil pemeriksaan yang mereka laksanakan. Maka, semakin tinggi independensi seorang auditor maka kualitas audit yang diberikannya semakin baik.

2.2.3 Pengaruh Kompetensi Terhadap Kualitas Audit

Menurut Sukrisno Agoes (2014:146) kompetensi adalah sebagai berikut:

“Suatu kecakapan dan kemampuan dalam menjalankan suatu pekerjaan atau profesinya. Orang yang kompeten berarti orang yang dapat menjalankan pekerjaannya dengan kualitas hasil yang baik. Dalam arti luas kompetensi mencakup penguasaan ilmu/pengetahuan (*knowledge*), dan keterampilan (*skill*) yang mencukupi, serta mempunyai sikap dan perilaku (*attitude*) yang sesuai untuk melaksanakan pekerjaan atau profesinya.”

Adapun Bedard (1986) dalam Sri lastanti (2010) mengartikan kompetensi sebagai seseorang yang memiliki pengetahuan dan keterampilan prosedural yang luas yang ditunjukkan dalam pengalaman audit.

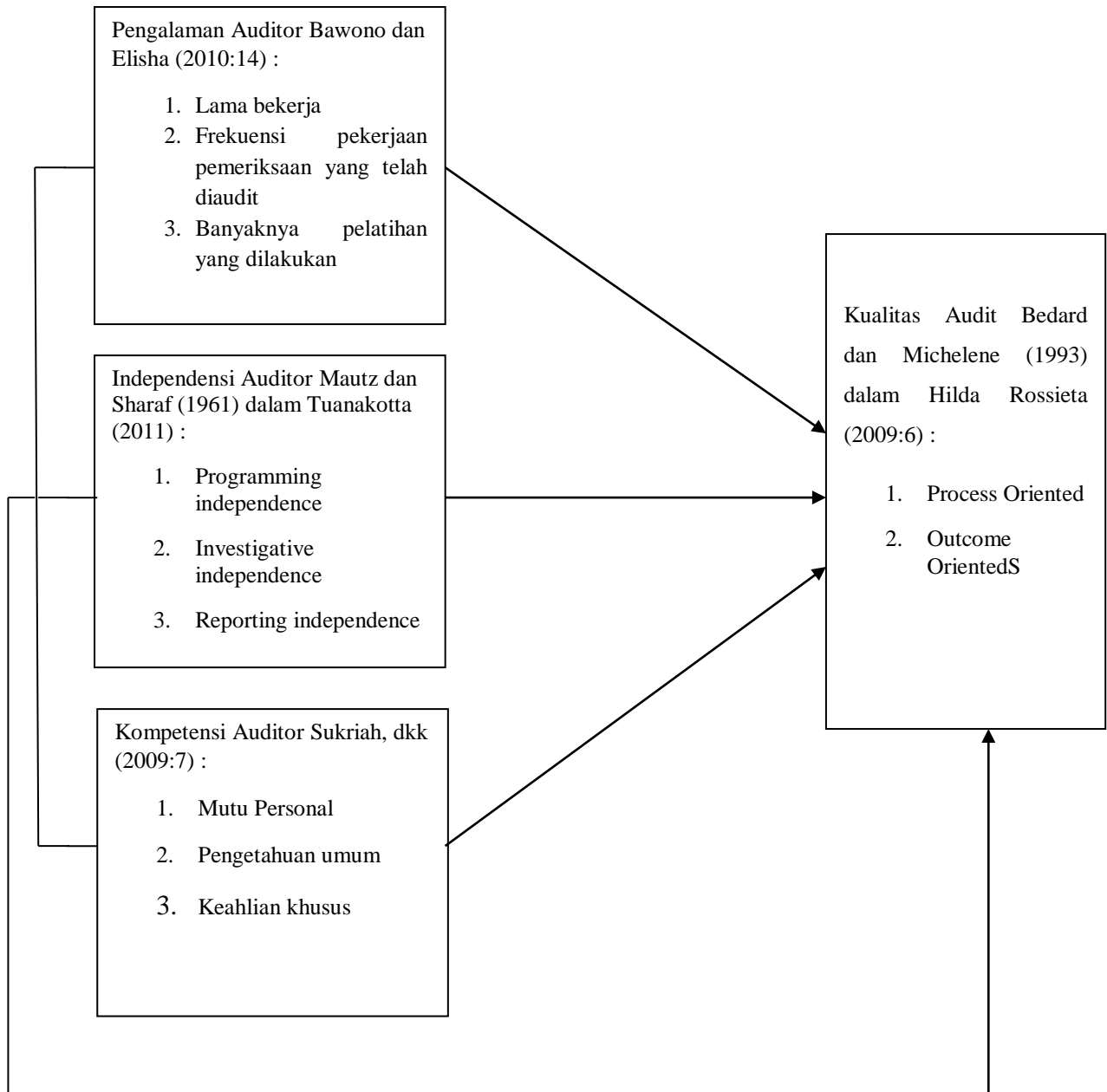
Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa melaksanakan audit untuk dapat sampai pada suatu pernyataan pendapat. Dengan kompetensi yang dimiliki, maka auditor dapat melakukan tugas-tugas auditnya dengan mudah. Kondisi ini menggambarkan bahwa semakin tinggi kompetensi yang dimiliki auditor, maka semakin baik pula kualitas audit yang dihasilkan. Auditor sebagai orang yang melakukan audit berkewajiban untuk terus memperluas pengetahuannya. Semakin maksimal pengetahuan yang dimiliki auditor tentunya diiringi dengan semakin banyaknya pengalaman yang diperoleh, maka akan semakin baik dalam memberikan opini dan kualitas auditnya.

2.3 Paradigma Penelitian

Menurut Sugiono (2013:63) paradigma penelitian adalah sebagai berikut

“Pola pikir yang menunjukkan hubungan antara variabel yang akan diteliti yang sekaligus mencerminkan jenis dan jumlah rumusan masalah yang perlu dijawab melalui penelitian, teori yang digunakan untuk merumuskan hipotesis, jenis dan jumlah hipotesis dan tehnik analisis statistik yang akan digunakan.”

Berdasarkan kerangka pemikiran di atas bentuk paradigma penelitian sebagai berikut :



Gambar 2.1
Paradigma Penelitian

2.4 Hipotesis Penelitian

Berdasarkan kerangka pemikiran yang telah diuraikan, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut :

1. Pengalaman auditor berpengaruh terhadap kualitas audit.
2. Independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit.
3. Kompetensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit.
4. Pengalaman, Independensi dan Kompetensi auditor secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit.