

## BAB II

### KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

#### 2.1. Kajian Pustaka

##### 2.1.1. Pengertian Akuntansi

Akuntansi berasal dari kata asing yaitu *accounting*, yang artinya bila diterjemahkan ke dalam bahasa Indonesia adalah menghitung atau mempertanggungjawabkan.

Menurut Dwi Martani (2012:4),

“Akuntansi merupakan transaksi yang terjadi dalam sebuah entitas kemudian memproses dan menyajikan dalam bentuk laporan yang diberikan kepada para pengguna.”

Pengertian akuntansi menurut Warren Reeve F (2015:11) adalah :

“Sistem informasi yang memberikan laporan kepada pihak-pihak berkepentingan mengenai kegiatan ekonomi dan kondisi perusahaan”.

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens yang dialihbahasakan Amir Abadi Jusuf (2012:4) mengemukakan akuntansi dapat didefinisikan melalui dua sudut pandang yaitu dari sudut pemakai jasa akuntansi dan dari sudut proses kegiatannya.

Berdasarkan definisi di atas penulis dapat menyimpulkan bahwa akuntansi adalah suatu proses pencatatan dan penggolongan transaksi yang menghasilkan informasi atau laporan keuangan bagi pihak-pihak yang membutuhkan.

#### **2.1.1.1. Pengertian Audit**

Pengertian audit yang diberikan oleh beberapa ahli dibidang akuntansi diantaranya 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 Mulyadi (2013:9) pengertian Auditing adalah:

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

Sedangkan menurut Whittington (2010:9) pengertian auditing, yaitu:

*“Auditing is systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communication the results to interested users”.*

Yang artinya auditing adalah proses sistematis dalam mendapatkan dan mengevaluasi bukti secara objektif berdasarkan pernyataan mengenai tindakan ekonomi dan keterjadian untuk memastikan tingkat korespondensi antara pernyataan dan kriteria yang dibuat dan mengkomunikasikan hasilnya untuk membuat pengguna tertarik.

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.

#### **2.1.1.2. Tujuan Audit**

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)".

### 2.1.1.3. 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, mau pun 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 akankah laporan keuangan (informasi yang di verifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP), walaupun auditor mungkin saja melakukan audit atas laporan keuangan yang disusun dengan menggunakan akuntansi dasar kas atau beberapa dasar lainnya yang cocok untuk organisasi tersebut.

#### **2.1.1.4. 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 data akuntansi perusahaan diproses secara manual atau dengan bantuan komputer.
- 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

#### **2.1.1.5. 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 profesional 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 Audit”

#### 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 Randal J.Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens (2014: 39) terdiri atas sepuluh standar yang dikelompokkan menjadi tiga kelompok besar, yaitu:

1. Standar Umum
  - a. Audit harus dilaksanakan oleh orang yang sudah mengikuti pelatihan dan memiliki kecakapan teknis yang memadai sebagai seorang auditor.
  - b. Auditor harus mempertahankan sikap mental yang independen dalam semua hal yang berhubungan dengan audit.
  - c. Auditor harus menerapkan kemahiran profesionalnya dalam melaksanakan audit dan menyusun laporan.
2. Standar Pekerjaan Lapangan.
  - a. Auditor harus merencanakan pekerjaan secara memadai dan mengawasi semua asisten sebagaimana mestinya.
  - b. Auditor harus memperoleh pemahaman yang cukup mengenai pengendalian internal untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, waktu, serta luas pengujian yang akan dilaksanakan.
  - c. Auditor harus memperoleh cukup bukti audit yang tepat dengan melakukan inspeksi, obserasi, tanya-jawab, dan konfirmasi agar memiliki dasar yang layak untuk memberikan pendapat menyangkut laporan keuangan yang diaudit.
3. Standar Pelaporan
  - a. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
  - b. Laporan harus mengidentifikasi keadaan di mana prinsip-prinsip tersebut tidak secara konsisten diikuti selama periode berjalan jika dikaitkan dengan periode semestinya.
  - c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
  - d. Laporan harus berisi pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan, secara keseluruhan, atau asersi bahwa suatu pendapat tidak bisa diberikan. Jika tidak dapat menyatakan pendapat secara keseluruhan, auditor harus menyatakan alasan-alasan yang mendasarinya. Dalam semua kasus, jika nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan itu harus dengan jelas menunjukkan sifat pekerjaan auditor. Jika ada, serta tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor.

### 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 Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens (2012:19)

jenis 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. 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 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.”

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.

Sedangkan menurut Mulyadi (2013:26) menyatakan ada 3 faktor dalam pengalaman auditor diantaranya adalah :

1. Pelatihan Profesi
2. Pendidikan
3. Lama Kerja

Adapun penjelasannya :

1. Pelatihan profesi

Pelatihan profesi berupa kegiatan-kegiatan seperti seminar, symposium dan kegiatan penunjang keterampilan lain. Selain kegiatan tersebut, pengarahan yang di berikan oleh auditor senior kepada auditor junior juga bisa dianggap salah satu bentuk pelatihan karena kegiatan ini dapat meningkatkan kinerja auditor, melalui program pelatihan dan praktik-praktik

audit yang dilakukan para auditor juga mengalami proses sosialisasi agar dapat menyesuaikan diri dengan perubahan situasi yang akan ia temui, struktur pengetahuan auditor yang berhubungan dengan pendeteksian kekeliruan mungkin akan berkembang dengan adanya program pelatihan auditor atau dengan bertambahnya pengalaman auditor. Akuntan harus mengikuti perkembangan yang terjadi dalam dunia usaha dan profesinya, agar akuntan yang baru selesai menempuh pendidikan formalnya dapat segera menjalani pelatihan teknis dalam profesinya, pemerintah mensyaratkan pengalaman kerja sekurang-kurangnya tiga tahun sebagai akuntan dengan reputasi baik di bidang audit bagi akuntan yang ingin memperoleh izin praktik dalam profesi akuntan publik (SK Menteri Keuangan No 43/KMK.07/1997).

- a. Memiliki banyak pelatihan, akan semakin terlatih dalam menangani masalah yang dihadapi.
- b. Melakukan pekerjaan sesuai dengan pengetahuan yang dimiliki, akan memberikan hasil yang lebih baik.
- c. Pelatihan khusus yang dimiliki auditor dapat mendukung audit yang dilakukan.
- d. Auditor harus mempunyai sertifikasi jabatan fungsional auditor (JFA) dan mengikuti pendidikan dan pelatihan profesional berkelanjutan (*continuing professional education* )



## 2. Pendidikan

Adalah keahlian dalam akuntansi dan auditing dimulai dengan pendidikan formal yang diperluas dengan pengalaman praktik audit. Pendidikan dalam arti luas adalah pendidikan formal, pelatihan atau pendidikan lanjut. Pendidikan formal, pelatihan dan Pendidikan lanjut yang dibutuhkan untuk menjadi akuntan publik adalah :

- a. Auditor harus mempunyai tingkat pendidikan formal minimal Strata satu (S1) atau yang setara.
- b. Melakukan uji sertifikasi Akuntan Publik
- c. Dalam hal frekuensi pekerjaan telah melaksanakan jenis entitas yang diaudit selama menjadi auditor sebanyak >20 entitas.

## 3. Lama kerja

Lama kerja adalah pengalaman seseorang dan berapa lama seseorang bekerja pada masing-masing pekerja atau jabatan. Lama kerja auditor ditentukan oleh seberapa lama waktu yang digunakan oleh auditor mengikuti jenis penugasan audit tertentu.

### **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 oprasional 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.

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”.

Menurut Mulyadi (2013:26-27) menyatakan 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 merumuskan dan menyatakan pendapatnya”.

Menurut Adeyemi dan Olowookere (2012) mendefinisikan independensi auditor sebagai berikut :

*“Auditor independence as the conditonal probability of reporting a discovered breach of contract”.*

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. 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 Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011)

Independensi dibagi menjadi tiga bagian sebagai berikut:

1. *“Programming independence*  
*Programming independence* adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih teknik, prosedur audit, berapa dalamnya teknik dan prosedur audit itu ditetapkan.
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 legitimasi (sah) yang tertutup bagi auditor.

### 3. *Reporting independence*

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

Berdasarkan ketiga dimensi independensi tersebut, Mautz dan Sharaf mengembangkan petunjuk yang mengindikasikan apakah ada pelanggaran atas independensi. Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M Tuanakotta (2011) menyarankan:

#### 1. *Programming Independence*

- a. Bebas dari tekanan atau intervensi manajerial atau friksi yang dimaksudkan untuk menghilangkan (*eliminate*), menentukan (*specify*) atau mengubah (*modify*) apapun dalam audit.
- b. Bebas dari intervensi apapun dari sikap tidak kooperatif yang berkenaan dengan penerapan prosedur audit yang dipilih.
- c. Bebas dari upaya pihak luar yang memaksakan pekerjaan audit itu direview diluar batas-batas kewajaran dalam proses audit.

#### 2. *Investigative Independence*

- a. Akses langsung dan bebas atas seluruh buku, catatan, pimpinan pegawai perusahaan dan sumber informasi lainnya mengenai kegiatan perusahaan, kewajiban dan sumber-sumbernya.
- b. Kerjasama yang aktif dari pimpinan perusahaan selama berlangsungnya kegiatan audit.
- c. 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).
- d. 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*

- a. Bebas dari perasaan loyal kepada seseorang atau merasa berkewajiban kepada seseorang untuk mengubah dampak dari fakta yang dilaporkan.
- b. Menghindari praktik untuk mengeluarkan hal-hal penting dari laporan formal dan memasukkannya kedalam laporan informal dalam bentuk apapun.

- c. Menghindari penggunaan bahasa yang tidak jelas (kabur, samar-samar) baik yang disengaja maupun yang tidak didalam pernyataan fakta, opini dan rekomendasi dalam interpretasi.
- d. Bebas dari upaya untuk 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 dalam Theodoros M Tuanakotta (2011) sangat jelas dan masih relevan untuk auditor pada hari ini. Petunjuk-petunjuk tersebut menentukan Independen atau tidaknya independen seorang auditor.

#### **2.1.4. Etika Auditor**

Etika profesional merupakan etika yang mencakup prinsip perilaku yang dirancang baik untuk orang-orang yang profesional dengan tujuan praktis dan idealistis. Etika profesional dibuat oleh organisasi profesional dan bagi anggotanya secara sukarela menerima prinsip perilaku tersebut (Al. Haryono Jusup, 2012:101). Adanya etika profesional ini dianggap sangat penting oleh masyarakat, karena kebutuhan akan kepercayaan publik dalam kualitas pelayanan yang diberikan oleh para profesional tersebut (Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dkk, 2012:68).

Menurut Sukrisno agoes (12:31) mendefinisikan etika sebagai berikut :

“etika berasal dari kata yunani “ethos”, yang artinya adat istiadat atau kebiasaan, perasaan batin, kecenderungan hati untuk melakukan perbuatan menjadi bagian dari ilmu filsafat yang mencakupi metafisika, kosmologi, psikologi, logika, hukum, sosiologi, ilmu sejarah dan estetika yang mengajarkan tentang keseluruhan budi baik dan buruk, nilai-nilai yang menjadi pegangan seseorang atau kelompok dalam berperilaku baik atau buruk, norma tingkah laku, tata cara melakukan sistem perilaku, tata krama, kode etik, kesusilaan, kebenaran dalam pikiran, tingkah laku dan perbuatan”.

Menurut Alvin A. Arens, Rendal J. Elder, dan Mark S. Beasley (2014: 90) menyatakan:

“Etika (*ethics*) secara garis besar dapat didefinisikan sebagai serangkaian prinsip atau nilai moral “

Prinsip moral yang dimaksud diatas merupakan prinsip dasar dan kode etik yang harus dipatuhi dan diterapkan oleh akuntan publik dalam bertindak untuk kepentingan publik. Satu hal yang membedakan profesi akuntan publik dan profesi lainnya adalah tanggung jawab profesi akuntan publik yaitu melindungi kepentingan publik. Oleh karena itu tanggung jawab profesi akuntan publik tidak terbatas pada kepentingan klien atau pemberi kerja.

Prinsip Kode etik menurut SPAP 2011 : SA seksi 100, yaitu sebagai berikut :

1. Prinsip Integritas

Setiap praktisi harus tegas dan jujur dalam menjalin hubungan profesional dan hubungan bisnis dalam melaksanakan pekerjaannya.

2. Prinsip Objektivitas

Setiap praktisi tidak boleh membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak dari pihak-pihak lain mempengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya.

3. Prinsip kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian (*Due professional care and due care* )

Setiap praktisi wajib memelihara pengetahuan dan keahlian profesionalnya pada suatu tingkat yang dipersyaratkan secara

berkesinambungan, sehingga klien atau pemberi kerja dapat menerima jasa profesional yang diberikan secara kompeten berdasarkan perkembangan terkini dalam praktik, Perundang-undangan dan metode pelaksanaan pekerjaan. Setiap praktisi harus bertindak secara profesional dan sesuai dengan standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya.

#### 4. Prinsip kerahasiaan

Setiap praktisi wajib menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil hubungan profesionalnya dan hubungan bisnisnya, serta tidak boleh mengungkapkan informasi tersebut kepada pihak ke tiga tanpa persetujuan klien atau pemberi kerja, kecuali terdapat kewajiban untuk mengungkapkan sesuai dengan ketentuan hukum atau peraturan lainnya yang berlaku informasi yang diperoleh dari hukum atau peraturan lainnya yang berlaku. Informasi rahasia yang diperoleh dari hubungan profesional dan hubungan bisnis tidak boleh digunakan oleh praktisi untuk keuntungan pribadinya atau pihak ke tiga

#### 5. Prinsip perilaku profesional

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



Berdasarkan uraian diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa etika auditor merupakan prinsip moral yang menjadi dasar landasan bagi auditor dalam menjalankan tugas dan tanggungjawabnya.

#### **2.1.4.1. Dilema Etika**

Dilema etika ( *ethical dilemma*) adalah situasi yang dihadapi oleh seseorang dimana ia harus mengambil keputusan tentang perilaku yang tepat (Alvin A. Arens, Rendal J. Elder, dan Mark S. Beasley (2014: 90))

Menurut Alvin A. Arens, Rendal J. Elder, dan Mark S. Beasley (2014: 93) menyatakan:

Langkah-langkah untuk menyelesaikan dilema etika :

1. Memperoleh fakta yang relevan
2. Mengidentifikasi isu-isu etis berdasarkan fakta tersebut.
3. Menentukan siapa yang akan terpengaruh oleh akibat dari dilema tersebut dan bagaimana setiap orang atau kelompok itu terpengaruhi.
4. Mengidentifikasi berbagai alternatif yang tersedia bagi orang yang harus menyelesaikan dilema tersebut
5. Mengidentifikasi konsekuensi yang mungkin terjadi dari setiap alternatif.
6. Memutuskan tindakan yang tepat.

#### **2.1.5. 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.

Menurut *Arens et. Al* (2011: 105) menyatakan kualitas audit sebagai berikut :

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

De Angelo dalam Kusharyanti (2013:25), menyatakan bahwa kualitas audit adalah:

“Kemungkinan (*joint probability*) dimana seseorang auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi kliennya.”

Berdasarkan pendapat di atas mengenai definisi kualitas audit, dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan suatu proses untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajer dan para pemegang saham dengan penggunaan jasa pihak luar dalam memeriksa laporan keuangan serta memberikan pendapat bahwa laporan yang disajikan telah sesuai atau benar. Bagi pengguna laporan keuangan terutama para pemegang saham dapat mengambil keputusan melalui laporan yang telah diaudit tersebut. Sehingga auditor sebagai pihak ketiga mempunyai peran penting dalam proses audit dan pengesahan laporan keuangan suatu perusahaan. Oleh karena itu, kualitas audit adalah hal yang harus dipertahankan oleh seorang auditor dalam proses pengauditan serta auditor harus memperhatikan langkah-langkah yang dapat dilakukan untuk meningkatkan kualitas audit sesuai dengan standar yang berlaku.

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.

#### **2.1.5.1. 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.

#### **2.1.5.2. 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.

#### 2.1.6. Penelitian Terdahulu

Penelitian yang berhubungan dengan faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit dan hasilnya adalah sebagai berikut :

**Tabel 2.1**

**Berikut adalah penjelasan mengenai penelitian-penelitian terdahulu**

<b>No</b>	<b>Nama Peneliti/ Tahun</b>	<b>Judul Penelitian</b>	<b>Variabel yang diteliti</b>	<b>Hasil Penelitian</b>	<b>Persamaan Penelitian</b>	<b>Perbedaan Penelitian</b>
1	Susilawati dan, Maya R Atmawinata (2014)	Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit	Variabel Independen: Kompetensi dan Independensi Auditor	Hasil penelitian menunjukkan bahwa Kompetensi dan independensi	Terdapat persamaan pada variabel independen yang diteliti yaitu independensi	Terdapat perbedaan pada variabel independen (X) yang digunakan. Peneliti

			Variabel Dependen: Kualitas Audit	berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.	dan variabel dependen yaitu Kualitas Audit	menggunakan Pengalaman dan etika Auditor sebagai variabel independen
2	Izzatul Farida, Abdul Halim, dan, Retno Wulandari (2016)	Pengaruh Independensi , Kompetensi, <i>Due Professional Care</i> , dan Etika terhadap Kualitas Audit	Variabel Independen: Independen si, Kompetensi , <i>Due Professiona l Care</i> , dan Etika  Variabel Dependen: Kualitas Audit	Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel independen yaitu Independens i, Kompetensi, <i>due professional care</i> , dan Etika secara simultan berpengaruh terhadap Kualitas Audit.	Terdapat persamaan pada variabel independen (x) yang diteliti yaitu independensi , Etika Auditor dan variabel dependen yaitu Kualitas Audit	Terdapat perbedaan pada variabel independen (X) yang digunakan. Peneliti menggunakan Pengalaman Auditor sebagai variabel independen
3	Sakinah (2014)	Pengaruh Independensi dan Integritas Auditor terhadap Kualitas Audit	Variabel Independen: Independen si dan Integritas Auditor  Variabel Dependen: Kualitas Audit	Hasil penelitianny a menunjukk a bahwa Independens i dan Integritas sama-sama berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit	Terdapat persamaan pada variabel independen yang diteliti yaitu independensi dan variabel dependen yaitu Kualitas Audit	Terdapat perbedaan pada variabel independen (X) yang digunakan. Peneliti menggunakan Pengalaman dan etika Auditor sebagai variabel independen
4	Marlin Rusviyan (2014)	Pengaruh kompetensi, independensi auditor, dan	variabel independen: Kompetensi ,	Kompetensi, independens i, dan objektivitas	Terdapat persamaan pada variabel independen	Terdapat perbedaan pada variabel independen

		objektivitas terhadap kualitas audit pada BPK RI provinsi Jawa Barat.	independensi, dan objektivitas.  Variabel dependen: kualitas audit	berpengaruh signifikan baik secara parsial maupun simultan terhadap kualitas audit.	(X) yang diteliti yaitu independensi dan variabel dependen (Y) yaitu Kualitas Audit	(X) yang digunakan. Peneliti menggunakan Pengalaman dan etika Auditor sebagai variabel independen
5	Lie David (2012)	Pengaruh tingkat independensi, kompetensi, objektivitas, dan integritas auditor terhadap kualitas audit pada KAP di Surabaya.	variabel independen: Independensi, kompetensi, objektivitas dan integritas auditor.  variabel dependen: kualitas audit	Objektivitas auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.	Terdapat persamaan pada variabel independen (X) yang diteliti yaitu independensi dan variabel dependen (Y) yaitu Kualitas Audit	Terdapat perbedaan pada variabel independen (X) yang digunakan. Peneliti menggunakan Pengalaman dan etika Auditor sebagai variabel independen

## 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.

Abdul Halim (2008:29) dalam Ratna Ningsih (2014) menyatakan bahwa salah satu faktor yang berpengaruh terhadap kualitas audit adalah ketaatan terhadap kode etik.

Elisha Muliani Singgih dan Icuk Rangga 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.

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 diantaranya adalah pengalaman auditor dalam mengaudit laporan keuangan dan etika auditor. Auditor yang mempunyai pengalaman akan 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, maka proses audit 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 terhadap Kualitas Auditor**

Menurut Tubs dalam Sukrisno agoes (2012:54) menyimpulkan bahwa auditor harus memiliki independensi yang tinggi agar auditor dapat mempertahankan kepercayaan klien, selain memiliki independensi yang tinggi auditor harus berpengalaman. karena auditor independen yang berpengalaman akan lebih sensitif dalam mendeteksi kekeliruan-kekeliruan yang tidak lazim atas temuan-temuan dalam audit. Sehingga akan menghasilkan kualitas audit yang baik.

Alvin A. Arens, (2008:5) menyatakan bahwa para auditor harus mempertahankan tingkat independensi yang tinggi untuk menjaga kepercayaan para pemakai yang mengandalkan laporan mereka. Abdul halim (2008) menjelaskan bahwa salah satu faktor yang berpengaruh terhadap kualitas audit adalah ketaatan terhadap kode etik yang terrefleksikan oeh sikap independensi dan lain sebagainya.

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 Etika Auditor terhadap Kualitas Audit**

Menurut Abdul Halim (2008:29) mengemukakan “salah satu konsep dasar untuk melahirkan kualitas audit yang baik yaitu Etika Auditor. Etika auditor merupakan prinsip moral yang menjadi dasar landasan bagi auditor dalam menjalankan tugas dan tanggungjawabnya”.

Etika mempunyai pengaruh yang cukup besar, karena auditor harus memperhatikan beberapa aturan yang telah dibuat oleh Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) dalam menjalankan hubungannya dengan Klien.

Penelitian lain yang dilakukan oleh Hanjani (2014) menyatakan bahwa etika profesi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Di mana dalam menjalankan pekerjaannya, seorang auditor dituntut untuk memenuhi etika profesi yang telah ditetapkan

Berdasarkan uraian di atas bahwa auditor yang menjunjung tinggi etika profesi akan lebih baik dalam menghasilkan audit yang berkualitas. Dengan berkualitasnya seorang auditor maka akan meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap profesi auditor.

### **2.2.4. Pengaruh Pengalaman, Independensi dan etika auditor terhadap Kualitas Audit.**

De Angelo dalam Kusharyanti (2013:25), mengemukakan kualitas audit adalah “Kemungkinan (*joint probability*) dimana seseorang auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi kliennya.”



Keberhasilan menemukan pelanggaran berkaitan dengan kompetensi dan pengalaman auditor, sedangkan keberanian melaporkan pelanggaran berkaitan dengan independensi seorang auditor.

Menurut Tubs dalam Sukrisno agoes (2012:54) menyimpulkan bahwa auditor harus memiliki independensi yang tinggi agar auditor dapat mempertahankan kepercayaan klien, selain memiliki independensi yang tinggi auditor harus berpengalaman. karena auditor independen yang berpengalaman akan lebih sensitif dalam mendeteksi kekeliruan-kekeliruan yang tidak lazim atas temuan-temuan dalam audit. Sehingga akan menghasilkan kualitas audit yang baik.

Pada intinya Pengalaman, independensi dan Etika Auditor secara bersama-sama akan membuat seorang auditor mempunyai kualitas yang sangat baik. Adanya ketiga faktor tersebut akan mempermudah seorang auditor untuk menyelesaikan pekerjaannya dengan mudah, cermat dan cepat. Semakin lamanya masa kerja auditor, pengetahuan dan keahliannya akan semakin terasah, disertai pemahaman kode etik yang baik, serta didukung dengan sikap independennya, maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin baik. Sehingga ketiga variabel tersebut sangat mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan.

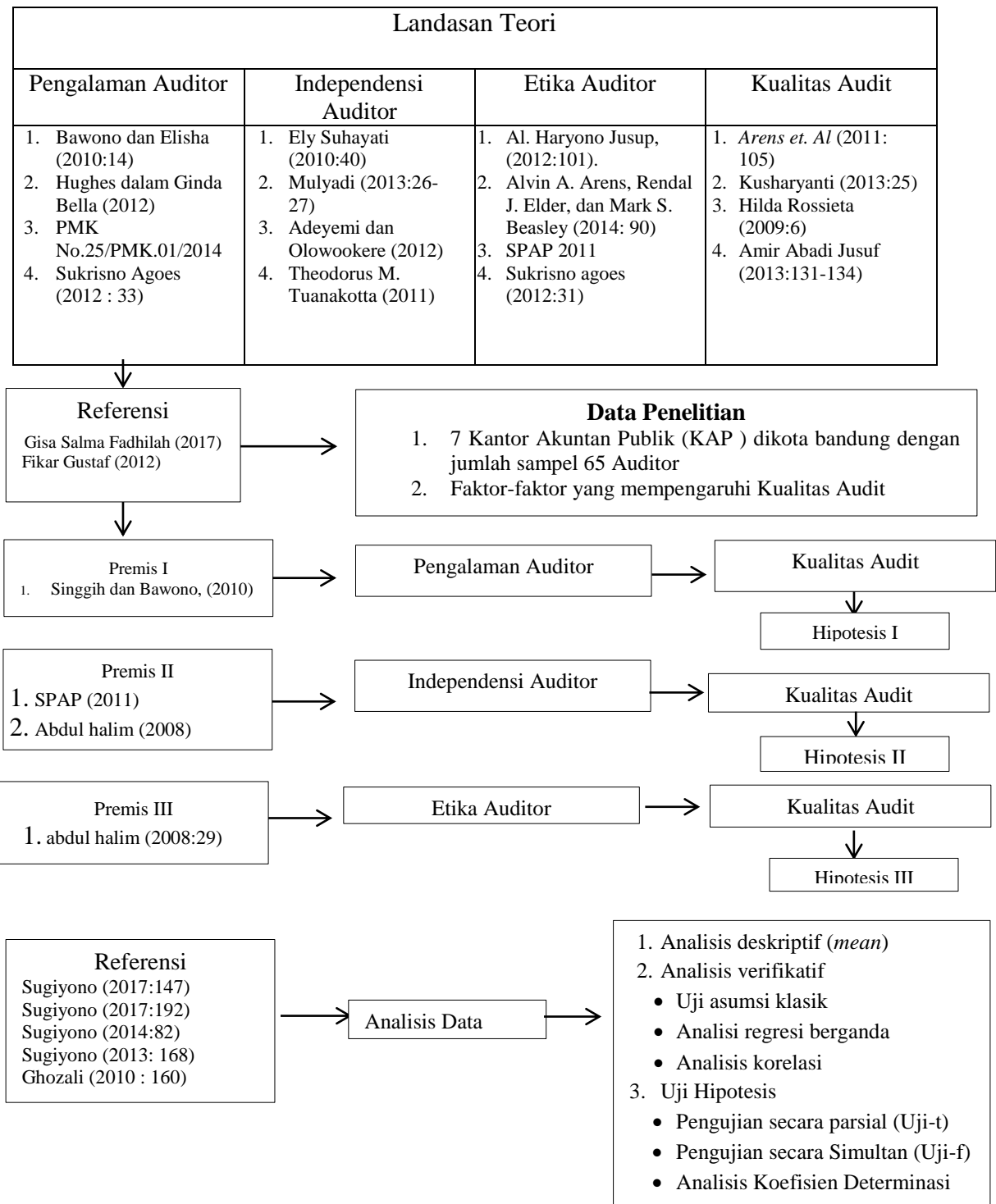
### **2.3. Paradigma Penelitian**

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 Kerangka pemikiran**



#### **2.4. Hipotesis penelitian**

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

Hipotesis 1 : Pengalaman berpengaruh terhadap Kualitas Audit

Hipotesis 2 : Independensi berpengaruh terhadap Kualitas Audit

Hipotesis 3 : Etika Auditor berpengaruh terhadap Kualitas Audit

Hipotesis 4 : Pengalaman, Independensi dan Etika Auditor secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit.