

## BAB II

### KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

#### 2.1 KAJIAN PUSTAKA

##### 2.1.1 Akuntansi

Secara umum, akuntansi dapat diartikan sebagai sistem informasi yang menyediakan laporan untuk para pemangku kepentingan mengenai aktivitas ekonomi dan kondisi perusahaan. Selain itu, ada juga pengertian Akuntansi menurut beberapa ahli yaitu:

Pengertian akuntansi menurut Arens, Alvin A, Mark S. Beasley, Randal J. Elder (2012:18)

*“Accountingg The recording, classifying and summarizing of economic event in a logical manner for the purpose of providing financial information for decision making”.*

Selain itu, ada juga pengertian Akuntansi menurut Mursyidi (2010:17)

“Akuntansi adalah proses pengidentifikasian data keuangan, memproses pengolahan dan penganalisisan data yang relevan untuk diubah menjadi informasi yang dapat digunakan untuk pembuatan keputusan“.

Dari pengertian diatas maka inti dari pengertian akuntansi yaitu merupakan kegiatan pencatatan, pengklasifikasian, dan pengikhtasaran dari

peristiwa ekonomi dengan tujuan untuk menyediakan informasi untuk pengambilan keputusan.

## **2.1.2 Auditing**

### **2.1.2.1 Pengertian Auditing**

Audit merupakan suatu tindakan yang membandingkan antara fakta atau keadaan yang sebenarnya dengan keadaan yang seharusnya ada. Pada dasarnya audit bertujuan untuk menilai apakah pelaksanaan yang dilakukan telah sesuai dengan apa yang telah ditetapkan dalam peraturan dan menilai atau melihat apakah yang ada telah sesuai dengan keadaan yang seharusnya ada.

Arens, Alvin A, Mark S. Beasley, Randal J. Elder (2012:4), mendefinisikan auditing sebagai berikut:

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

Menurut Agoes, Sukrisno (2012:4), auditing adalah :

*“Auditing adalah suatu audit yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut”.*

Menurut Mulyadi (2014:9) Auditing adalah:

*“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”.*

Definisi audit yang berasal dari *A Statement of Basic Auditing Concepts* (ASOBAC) dalam Halim, Abdul (2015: 1) :

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

Sampai pada pemahaman penulis bahwa audit merupakan suatu kegiatan yang dilakukan secara kritis dan sistematis untuk memperoleh bukti dan mengevaluasi bukti yang telah disusun oleh manajemen untuk mengetahui kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan, untuk penyampaian hasil-hasil laporan audit kepada pemakai yang berkepentingan baik pihak internal maupun eksternal manajemen.

#### **2.1.2.2 Jenis-Jenis Audit**

Menurut Arens, Alvin A, Mark S. Beasley, Randal J. Elder (2012:13) audit dapat dibagi menjadi 3 jenis berdasarkan jenis pemeriksaan yaitu sebagai berikut:

- “1. *Oprational Audit.*
2. *Compliance Audit.*
3. *Financial statement audit.*”

Adapun penjelasan dari Arens, Alvin A, Mark S. Beasley, Randal J. Elder (2012:13) yaitu:

1. Audit Operasional (*Operational Audit*)

Audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi. Sebagai contoh, auditor mungkin mengevaluasi efisiensi dan akurasi pemrosesan transaksi penggajian dengan sistem komputer yang baru dipasang. Mengevaluasi secara objektif apakah efisiensi dan efektifitas operasi sudah memenuhi kriteria yang ditetapkan jauh lebih sulit dari pada audit ketaatan dan audit keuangan. Selain itu, penetapan kriteria untuk mengevaluasi informasi dalam audit operasional juga bersifat sangat subjektif.

2. Audit Ketaatan (*Compliance audit*)

Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil dari audit ketaatan biasanya dilaporkan kepada manajemen, bukan kepada pengguna luar, karena manajemen adalah kelompok utama yang berkepentingan dengan tingkat ketaatan terhadap prosedur dan peraturan yang digariskan. Oleh karena itu, sebagian besar pekerjaan jenis ini sering kali dilakukan oleh auditor yang bekerja pada unit organisasi itu.

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

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

Menurut Agoes, Sukrisno (2012:10) ditinjau dari luasnya pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas:

#### 1. Pemeriksaan Umum (*General Audit*)

Suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh KAP independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pemeriksaan tersebut harus sesuai dengan standar Professional Akuntan Publik dan memperhatikan kode etik akuntan indonesia, aturan etika KAP yang telah disahkan Ikatan Akuntan Indonesia serta standar pengendalian mutu.

## 2. Pemeriksaan Khusus (*Special Audit*)

Suatu pemeriksaan terbatas (sesuai dengan permintaan Auditee) yang dilakukan oleh KAP yang 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. Misalnya KAP diminta untuk memeriksa apakah terdapat kecurangan pada penagihan piutang usaha perusahaan. Dalam hal ini prosedur audit terbatas untuk memeriksa piutang, penjualan dan penerimaan kas. Pada akhir pemeriksaan KAP hanya memberikan pendapat apakah terdapat kecurangan atau tidak terhadap penagihan piutang usaha di perusahaan. Jika memang ada kecurangan, berapa besar jumlahnya dan bagaimana modus operandinya.

Menurut Halim, Abdul (2015: 8) klasifikasi audit berdasarkan pelaksana audit dibagi menjadi 3 yaitu :

### 1. Auditing Eksternal

Auditing eksternal merupakan suatu kontrol sosial yang memberikan jasa untuk memenuhi kebutuhan informasi untuk pihak luar perusahaan yang di audit. Auditornya adalah pihak luar perusahaan yang independen. Pihak di luar perusahaan yang independen adalah akuntan publik yang telah diakui oleh yang berwenang untuk melaksanakan tugas tersebut.

## 2. Auditing Internal

Auditing internal adalah suatu kontrol organisasi yang mengukur dan mengevaluasi efektifitas organisasi. Informasi yang dihasilkan, ditunjukkan untuk manajemen organisasi itu sendiri. Auditor internal bertanggung jawab terhadap pengendalian intern perusahaan demi tercapainya efisiensi, efektifitas, dan ekonomis serta ketaatan pada kebijakan yang diambil oleh perusahaan.

## 3. Auditing Sektor Publik

Auditing sector publik adalah suatu kontrol atas organisasi pemerintah yang memberikan jasanya kepada masyarakat, seperti pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Audit dapat mencakup audit laporan keuangan, audit kepatuhan, maupun audit operasional. Auditornya adalah auditor pemerintah dan dibayar oleh pemerintah.

### **2.1.2.3 Jenis-Jenis Auditor**

Menurut Halim, Abdul (2015: 11) Auditor yang ditugaskan dalam mengaudit pada umumnya diklasifikasikan kedalam tiga kelompok yaitu :

#### 1. Auditor Internal

Auditor internal merupakan karyawan suatu perusahaan tempat mereka melakukan audit. Tujuan dari auditing internal adalah untuk membantu manajemen dalam melaksanakan tanggung jawabnya

secara efektif. Auditor internal terutama berhubungan dengan audit oprasional dan audit kepatuhan.

## 2. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas utamanya adalah melakukan audit atas pertanggung jawaban keuangan dari berbagai unit organisasi dalam pemerintahan. Auditing ini dilaksanakan oleh auditor pemerintah yang bekerja di BPKP dan BPK.

## 3. Auditor Independen ( Akuntan Publik )

Auditor independen adalah para praktisi individual atau anggota kantor akuntan publik yang memberikan jasa auditing professional kepada klien. Klien dapat berupa perusahaan bisnis yang berorientasi laba, organisasi nirlaba, badan-badan pemerintahan, maupun individu perseorangan. Di samping itu, auditor juga menjual jasa lain yang berupa konsultasi pajak, konsultasi manajemen, penyusunan sistem akuntansi, penyusunan laporan keuangan, serta jasa-jasa lainnya. Auditor independen sesuai dengan sebutannya harus bekerja dengan independen kepada klien pada saat melaksanakan audit maupun saat pelaporan hasil audit. Auditor independen melakukan pekerjaannya di bawah suatu kantor akuntan publik.



#### 2.1.2.4 Standar Auditing

Pada tanggal 23 Mei 2012 Pusat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai (PPAJP) Kementerian Keuangan dan Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) melakukan *publik hearing* dan sosialisasi *exposure draft* dari standar audit berbasis *International Standar Auditing* (ISA). Indonesia akan mengadopsi ISA dalam audit laporan keuangan periode yang dimulai pada atau setelah 1 Januari 2013.

KAP di Indonesia yang mempunyai jaringan global (seperti *The Big Four*) dan jaringan internasional lainnya (banyak di antaranya *second-tier firm*) melayani klien global dan internasional yang mengadopsi standar-standar IFAC. Beberapa di antaranya sejak awal 2000-an sudah aktif melatih partner dan staf audit mereka dengan mengenalkan ketentuan-ketentuan dan kewajiban yang ditetapkan ISA. (Theodorus, 2013:5)

Ciri yang menonjol dari *auditing* berbasis ISA adalah penekanan terhadap aspek risiko. ISA dan IFRS adalah standar-standar berbasis prinsip (*principles-based standar*), yang merupakan perubahan dari standar-standar sebelumnya yang berbasis aturan (*rules-based standars*). ISA menekankan (dan berulang-ulang menggunakan istilah “*the auditor shall*” dalam setiap ISA) penggunaan *professional judgement*. ISA menekankan kewajiban entitas (dalam membangun, memelihara dan mengimplementasikan pengendalian intern) dan kewajiban auditor (dalam menilai pengendalian internal dan menggunakan hasil

penilaiannya) serta komunikasi dengan manajemen dalam hal auditor menemukan definisi dalam pengendalian internal.

SPAP sudah mulai mengadaptasi ISA. Berikut ini adalah perubahan standar tersebut. Dari 3 standar (yang terbagi menjadi 10) dan sekarang menjadi 6 standar (yang terbagi menjadi 35) yang dikeluarkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (2013), standar auditing sebagai berikut :

### **1. Prinsip-prinsip Umum dan Tanggung Jawab**

- a. SA 200, “Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Suatu Audit Berdasarkan Standar Perikatan Audit”
- b. SA 210, “Persetujuan atas Syarat-syarat Perikatan Audit”
- c. SA 220, “Pengendalian Mutu untuk Audit atas Laporan Keuangan”
- d. SA 230, “Dokumen Audit”
- e. SA 240, “Tanggung Jawab Auditor Terkait Dengan Kecurangan Dalam Suatu Audit atas Laporan Keuangan”
- f. SA 250, “Pertimbangan Atas Peraturan Perundang-Undangan Dalam Audit Laporan Keuangan”
- g. SA 260, “Komunikasi dengan Pihak yang Bertanggung Jawab Atas Tata Kelola”
- h. SA 265, “Pengkommunikasian Defisiensi Dalam Pengendalian Internal Kepada Pihak Yang Bertanggung Jawab Atas Tata Kelola dan Manajemen”

### **2. Penilaian Risiko dan Respons terhadap Risiko yang telah Dinilai**

- a. SA 300, “Perencanaan Suatu Audit atas laporan Keuangan”

- b. SA 315, “Pengidentifikasian dan Penilaian Risiko Salah Saji Material Melalui Pemahaman”
- c. SA 320, “Materialitas Dalam Perencanaan dan Pelaksanaan Audit”
- d. SA 330, “Respons Auditor Terhadap Risiko yang Telah Dinilai”
- e. SA 402, “Pertimbangan Audit Terkait dengan Entitas Yang Menggunakan Suatu Organisasi Jasa”
- f. SA 450, “ Pengevaluasian atas Salah Saji yang Diidentifikasi Selama Audit”

### **3. Bukti Audit**

- a. SA 500, “Bukti Audit”
- b. SA 501, “Bukti Audit-Pertimbangan Spesifik Atas Unsur Pilihan”
- c. SA 505, “Konfirmasi Eksternal”
- d. SA 510, “Perikatan Audit Tahun Pertama-Saldo Awal”
- e. SA 520, “Prosedur Analitis”
- f. SA 530, “Sampling Audit”
- g. SA 540, “ Audit atas Estimasi Akuntansi, Termasuk Estimasi Akuntansi Nilai Wajar, dan Pengungkapan yang Bersangkutan”
- h. SA 550, “Pihak Berelasi”
- i. SA 560, “Peristiwa Kemudian”
- j. SA 570, “Kelangsungan Usaha”
- k. SA 580, “Reperesentasi Tertulis”

#### **4. Penggunaan Pekerjaan Pihak Lain**

- a. SA 600, “Pertimbangan Khusus – Audit Atas Laporan Keuangan Grup (Termasuk Pekerjaan Auditor Independen)”
- b. SA 610, “Penggunaan Pekerjaan Auditor Internal”
- c. SA 620, “Penggunaan Pekerjaan Seorang Pakar Auditor”

#### **5. Kesimpulan Audit dan Pelaporan**

- a. SA 700, “Perumusan Suatu Opini dan Pelaporan Atas Laporan Keuangan”
- b. SA 705, “Modifikasi terhadap Opini Dalam Laporan Auditor Independen”
- c. SA 706, “Paragraf Penekanan Suatu Hal dan Paragraf Hal Lain Dalam Laporan Auditor Independen”
- d. SA 710, “Informasi KOMparatif – Angka Korespodensi dan Laporan Keuangan Komparatif”
- e. SA 720, “Tanggung Jawab Auditor atas Informasi Lain Dalam Dokumen yang Berisi Laporan Keuangan Komparatif”

#### **6. Area-Area Khusus**

- a. SA 800, “Pertimbangan Khusus – Audit Atas Laporan Keuangan yang Disusun Sesuai Dengan Kerangka Bertujuan Khusus”
- b. SA 805, “Pertimbangan Khusus – Audit Atas Laporan Keuangan Tnggal dan Unsur, Akun, Atau Pos Spesisfik Dalam Suatu Laporan Keuangan”
- c. SA 810, “Perikatan Untuk Melaporkan Ikhtisar Laporan Keuangan”

### **2.1.3 Kantor Akuntan Publik**

#### **2.1.3.1 Profesi Akuntan Publik**

Profesi berasal dari kata latin *profess* yang berarti pengakuan atau pernyataan di muka umum. Menurut Buchori dalam Halim, Abdul (2015: 13) konsep profesi mengandung dua dimensi pengertian. Dimensi pertama yaitu berkaitan dengan tingkat kemahiran. Pada dimensi pertama dapat dibedakan menjadi dua yaitu kegiatan mencari nafkah (disebut pekerjaan atau *occupation*) dan kegiatan untuk kesenangan semata-mata (disebut hobi atau kegemaran). Pada dimensi kedua tingkat kemahiran yang sangat tinggi, kegiatan yang dilakukan dengan tingkat kemahiran sedang, dan kegiatan yang dilakukan dengan tingkat kemahiran rendah atau tidak punya kemahiran sama sekali.

Makna kata profesi menurut Harefa (1999) dalam Halim, Abdul (2015: 13) adalah pekerjaan yang dilakukan sebagai nafkah hidup dengan mengandalkan keahlian dan keterampilan (kemahiran) yang tinggi dan dengan melibatkan komitmen pribadi (moral) yang mendalam.

Menurut Pasal 1 UU No. 5 Tahun 2011 Akuntan Publik adalah :

“Akuntan Publik adalah seseorang yang telah memperoleh izin untuk memberikan jasa sebagaimana diatur dalam Undang-Undang ini.”

Menurut Halim, Abdul (2015: 35) Akuntan Publik adalah :

“Akuntan publik adalah akuntan yang memiliki izin dari Menteri Keuangan atau pejabat yang berwenang lainnya untuk menjalankan praktik akuntan publik.”

Sampai pada pemahaman penulis bahwa Profesi Akuntan Publik merupakan seorang akuntan yang telah menempuh dan Lulus Sertifikasi Akuntan Publik, memenuhi persyaratan untuk menjadi Akuntan publik, dan telah mendapatkan izin dari menteri keuangan untuk menjalankan pekerjaan Akuntan Publik.

### **2.1.3.2 Kantor Akuntan Publik**

Menurut Pasal 1 UU No. 5 2011 Kantor Akuntan Publik adalah :

“Kantor Akuntan Publik, yang selanjutnya disingkat menjadi KAP, adalah badan usaha yang didirikan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan dan mendapatkan izin usaha berdasarkan Undang-Undang ini.”

Pengertian Kantor Akuntan Publik menurut Halim, Abdul (2015:35) adalah:

“Suatu bentuk organisasi akuntan publik yang memperoleh izin sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berusaha di bidang pemberian jasa professional dalam praktik akuntan publik”.

Dengan demikian Kantor Akuntan Publik dapat di inepretasikan sebagai suatu wadah yang sah secara hukum dan perundang-undangan yang berlaku bagi akuntan publik, untuk memberikan jasa professional dalam praktik akuntan publik.

### 2.1.3.3 Jasa Kantor Akuntan Publik

Menurut Halim, Abdul (2015: 20) jasa yang diberikan oleh para staf professional suatu kantor akuntan publik dapat diklasifikasikan menjadi dua yaitu jasa astetasi dan jasa non atestasi.

#### 2.1.3.3.1 Jasa Atestasi

Menurut Halim, Abdul (2015:20) jasa atestasi adalah:

“suatu pernyataan pendapat atau pertimbangan seorang yang independen dan kompeten mengenai kesesuaian, dalam segala hal yang signifikan, asersi suatu entitas dengan kriteria yang telah ditetapkan. Jadi, auditor memberikan jasa atestasi dengan memberikan pendapat tertulis yang berisi kesimpulan tentang keandalan asersi tertulis yang menjadi tanggung jawab pihak lain.”

Menurut Halim, Abdul (2015:20) Ada empat jenis jasa atestasi yang dapat diberikan oleh kantor akuntan publik, yaitu :

- “1. Audit
2. Pemeriksaan (*examination*)
3. Penelaahan (*review*)
4. Prosedur yang disepakati bersama (*Agreed-upon Procedures*)”.

Adapun penejelasan dari empat jenis jasa atestasi menurut Halim, Abdul (2015:20) yaitu:

#### 1. Audit

Contoh utama jasa ini adalah audit atas laporan keuangan historis.

Dalam audit laporan keuangan, klien menugaskan auditor untuk menghimpun dan mengevaluasi bukti yang berkaitan dengan laporan

keuangan untuk memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan. Keyakinan yang diberikan pada audit adalah keyakinan positif (*positive assurance*).

## 2. Pemeriksaan (*examination*)

Auditor dalam melaksanakan penugasan jasa ini akan memberikan pendapat atas asersi-asersi suatu pihak sesuai kriteria yang ditentukan. Keyakinan yang diberikan pada *examination* adalah keyakinan positif. Meskipun demikian tingkat keyakinan yang diberikan berada di bawah tingkat keyakinan dalam audit laporan keuangan. Contoh jasa *examination* antara lain pemeriksaan proyeksi bisnis atau laporan keuangan prospektif, dan pemeriksaan kesesuaian pengendalian internal perusahaan dengan kriteria yang ditetapkan pemerintah.

## 3. Penelaahan (*review*)

Jasa *review* atau pengkajian ulang terutama dilakukan dengan wawancara dengan manajemen dan analisis komparatif informasi keuangan suatu perusahaan lingkup kerjanya lebih sempit daripada audit maupun *examination*. Keyakinan yang diberikan pada *review* adalah keyakinan *negative*.

## 4. Prosedur yang disepakati bersama (*Agreed-upon Procedures*).

Lingkup jasa ini lebih sempit daripada audit maupun *examination*. Sebagai contoh, auditor dan klien sepakat bahwa prosedur tertentu akan dilakukan atas elemen tertentu laporan keuangan misalnya akun



atau rekening kas dan surat berharga. Kesimpulan yang dibuat atas hal tersebut harus berbentuk ringkasan temuan, keyakinan negative, atau keduanya.

#### **2.1.3.3.2 Jasa Non Atestasi**

Menurut Halim, Abdul (2015:21) Ada tiga jenis jasa non atestasi yang diberikan suatu kantor akuntan publik, yaitu :

- “1. Jasa Akuntansi
2. Jasa Perpajakan
3. Jasa Konsultasi Manajemen”.

Adapun penjelasan dari tiga jenis jasa non atestasi menurut Halim, Abdul (2015:21) yaitu:

##### **1. Jasa Akuntansi**

Jasa akuntansi dapat diberikan melalui aktivitas pencatatan, penjurnalan, posting, jurnal penyesuaian dan penyusunan laporan keuangan klien (jasa kompiasi) serta perancangan sistem akuntansi klien. Dalam memberikan jasa akuntansi, praktisi yang melakukan jasa tersebut bertindak sebagai akuntan perusahaan. Dalam memberikan jasa akuntansi, akuntan tidak menyatakan pendapat.

##### **2. Jasa Perpajakan**

Jasa perpajakan meliputi pengisian surat laporan pajak, dan perencanaan pajak. Selain itu dapat juga bertindak sebagai penasehat dalam masalah perpajakan dan melakukan pembelaan bila perusahaan yang menerima jasa sedang mengalami permasalahan dengan Kantor Pajak.

### 3. Jasa Konsultasi Manajemen

Jasa konsultasi manajemen atau *manajemen advisory services* (MAS) merupakan fungsi pemberian konsultasi dengan memberikan saran dan bantuan teknis kepada klien untuk peningkatan penggunaan kemampuan dan sumber daya untuk mencapai tujuan perusahaan klien.

## 2.1.4 Etika Profesi

### 2.1.4.1 Etika

Perilaku yang beretika dalam organisasi adalah melaksanakan tindakan secara *fair* sesuai hukum institusional dan peraturan pemerintah yang dapat diaplikasikan. Etika adalah berkaitan dengan hal-hal dengan masalah benar atau salah. Etika profesi merupakan etika khusus yang menyangkut dimensi sosial.

Etika profesi merupakan etika khusus yang menyangkut dimensi sosial. Etika profesi khusus berlaku dalam kelompok profesi yang bersangkutan, yang mana dalam penelitian ini adalah auditor. Etika profesi merupakan suatu konsesus dan dinyatakan secara tertulis atau formal dan selanjutnya disebut sebagai kode etik.

Menurut Agoes, Sukrisno (2014:26) etika yaitu sebagai berikut:

“Etika berasal dari bahasa Yunani *ethos* (Bentuk Tunggal) yang berarti: tempat tinggal, padang rumput, kandang, kebiasaan, adat, watak, perasaan, sikap, cara berpikir. Bentuk jamaknya adalah *ta etha*, yang berarti adat istiadat. Dalam hal ini, kata etika sama pengertiannya dengan moral. Moral berasal dari kata Latin: *Mos* (bentuk tunggal), atau *mores* (bentuk jamak) yang berarti adat istiadat, kebiasaan, kelakuan, watak, tabiat, akhlak, cara hidup (Kanter, 2001)”.

Etika Profesional menurut Halim, Abdul (2015: 31) yaitu sebagai berikut:

“Etika profesi merupakan standar sikap para anggota profesi yang dirancang agar praktis dan realistis, tetapi seapat mungkin idealistis. Tuntutan etika profesi harus di atas hukum tetapi dibawah standar ideal (absolut) agar etika tersebut mempunyai arti dan berfungsi sebagai mana mestinya”.

Arens, Alvin A, Mark S. Beasley, Randal J. Elder (2012:78), mendefinisikan Kode etik yaitu sebagai berikut:

*“Ethics can be defined broadly as a set of moral principles or values.”*

Timothy dan Robert (2013: 589) mendefinisikan kode etik yaitu sebagai berikut:

*“That branch of philosophy which is the systematic study of reflective choice, of the standard of right and wrong by which it is to be guided, and of the goods toward which it may ultimately be directed.”*

Etika dapat didefinisikan secara luas sebagai seperangkat prinsip-prinsip moral atau nilai-nilai. Perilaku beretika merupakan hal yang penting bagi masyarakat agar kehidupan berjalan dengan tertib. Hal ini sangat beralasan karena merupakan perekat untuk menyatukan masyarakat (Arens, 2012:60). Akuntan

publik sebagai professional mengakui adanya tanggung jawab kepada masyarakat, klien, serta rekan praktisi, termasuk perilaku yang terhormat, meskipun itu berarti pengorbanan diri. Alasan utama mengharapkan tingkat perilaku professional yang tinggi oleh setiap profesi adalah kebutuhan akan kepercayaan publik atas kualitas jasa yang diberikan oleh profesi, tanpa memandang individu yang menyediakan jasa tersebut.

Dalam menjalankan tugasnya auditor harus mematuhi Prinsip Etika Profesi yang telah ditetapkan IAPI (Instiut Akuntan Publik Indonesia). Dengan mematuhi kode etik tersebut, kualitas jasa auditor dalam hal ini opini yang akan diberikannya akan menjadi lebih tepat (Adrian, 2013). Bagi akuntan publik, kepercayaan klien dan pemakaian laporan keuangan eksternal atas kualitas audit dan jasa lainnya sangatlah penting.

#### **2.1.4.2 Prinsip Etika Menurut Kode Etik Akuntan Indonesia**

Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) sebagai salah satu sub organisasi profesi akuntan Indonesia yang bernaung di bawah organisasi induknya Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), telah menetapkan dan menerbitkan Kode Etik Profesi Akuntan Publik yang baru dan berlaku efektif pada tanggal 1 Januari 2016. Kode Etik IAPI yang baru, disusun berdasarkan sistematika sebagai berikut:

Bagian A berisi Prinsip Dasar Etika Profesi yang terdiri dari :

Seksi 100 Prinsip-prinsip Dasar Etika Profesi

- Seksi 110 Prinsip Integritas
- Seksi 120 Prinsip Objektivitas
- Seksi 130 Prinsip Kompetensi serta Sikap Kecermatan dan Kehatihan Profesional
- Seksi 140 Prinsip Kerahasiaan
- Seksi 150 Prinsip Perilaku Profesional

Bagian B Aturan Etika Profesi yang terdiri dari:

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

Penjelasan mengenai Kode Etik Profesi Akuntansi Publik menurut Standar Profesional Akuntan Publik tahun 2016, yaitu sebagai berikut :

#### Bagian A Prinsip Dasar Etika Profesi

##### 1. Seksi 100. Prinsip-prinsip Dasar Etika Profesi

Setiap praktisi wajib mematuhi prinsip dasar etika profesi di bawah ini :

###### a. Prinsip Integritas

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

###### b. Prinsip Objektivitas

Setiap praktisi tidak boleh membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak (*undue influence*) dari pihak-pihak lain yang memengaruhi pertimbangan professional atau pertimbangan bisnisnya.

###### c. Prinsip kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian professional (*professional competence and due care*)

Setiap praktisi wajib memelihara pengetahuan dan keahlian profesionalnya pada suatu tingkatan yang dipersyaratkan secara berkesinambungan, sehingga klien atau pemberi kerja dapat menerima jasa professional yang diberikan secara kompeten berdasarkan perkembangan teknisi dalam praktik, perundang-undangan, dan metode pelaksanaan.

###### d. Prinsip Kerahasiaan

Setiap praktisi wajib menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan profesional dan hubungan bisnisnya, serta tidak boleh mengungkapkan informasi tersebut kepada pihak ketiga tanpa persetujuan dari klien atau pemberi kerja, kecuali jika terdapat kewajiban untuk mengungkapkan sesuai dengan ketentuan hukum atau peraturan lainnya yang berlaku.

e. Prinsip Perilaku Profesional

Setiap praktisi wajib mematuhi hukum dan peraturan yang berlaku dan harus menghindari semua tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi (SPAP 2016, Seksi 100 paragraf 4)

2. Seksi 110. Prinsip Integritas

Prinsip integritas mewajibkan setiap praktisi untuk tegas, jujur, dan adil dalam hubungan profesional dan hubungan bisnisnya. (SPAP 2016, Seksi 110 Paragraf 1). Praktisi tidak boleh terkait dengan laporan, komunikasi, atau informasi lainnya yang diyakini terdapat :

- a. Kesalahan material atau pernyataan yang menyesatkan
- b. Pernyataan atau informasi yang diberikan secara tidak hati-hatai; atau
- c. Penghilangan atau penyembunyian yang dapat menyesatkan atas informasi yang seharusnya diungkapkan (SPAP 2016, Seksi 100; Paragraf 2).

3. Seksi 120. Prinsip Obejektivitas

Prinsip objektivitas mengharuskan praktisi untuk tidak membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak dari

pihak-pihak lain memengaruhi pertimbangan professional atau pertimbangan bisnisnya. (SPAP 2016, Seksi 120: paragraph 1)

4. Seksi 130. Prinsip Kompetensi Seru Sikap Kecermatan dan Kehati-hatian Profesional

Prinsip kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian professional mewajibkan setiap praktisi untuk :

- a. Memelihara pengetahuan dan keahlian professional yang dibutuhkan untuk menjamim pemberian jasa professional yang kompeten kepada klien atau pemberi kerja; dan
- b. Menggunakan kemahiran profesionalnya dengan seksama sesuai dengan standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya (SPAP 2016, Seksi 130: Paragraf 1)

5. Seksi 140. Prinsip Kerahasiaan

Setiap praktisi harus tetap menjaga prinsip kerahasiaan termasuk dalam sosialnya. Setiap praktisi harus waspada terhadap kemungkinan pengungkapan yang tidak sengaja, terutama dalam situasi yang melibatkan hubungan jangka panjang dengan rekan bisnis maupun anggota keluarga dekatnya (SPAP 2016, Seksi 140: Paragraf 2).

6. Seksi 150. Perilaku Profesional

Dalam memasarkan dan mempromosikan diri dan pekerjaannya, setiap praktisi tidak boleh merendahkan martabat profesi. Setiap praktisi harus bersikap jujur dan tidak boleh bersikap atau melakukan tindakan sebagai berikut:



- a. Membuat pernyataan yang berlebihan mengenai jasa professional yang dapat diberikan, kualifikasi yang dimiliki, atau pengalaman yang telah diperoleh atau
- b. Membuat pernyataan yang merendahkan atau melakukan perbandingan yang tidak didukung bukti terhadap hasil pekerjaan Praktisi lain (SPAP 2016, Seksi 150: Paragraf 2)

#### Bagian B Aturan Etika Profesi

##### 1. Seksi 200 Ancaman dan Pencegahan

(SPAP 2016, Seksi 200: Paragraf 3) Kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi dapat terancam oleh berbagai situasi. Ancaman-ancaman tersebut dapat di klasifikasikan sebagai berikut :

- a. Ancaman kepentingan pribadi
- b. Ancaman telaah pribadi
- c. Ancaman advokasi
- d. Ancama kedekatan
- e. Ancaman intimidasi.

##### 2. Seksi 210 Penunjukan Praktisi, KAP, atau Jaringan KAP.

Sebelum menerima suatu klien baru, setiap praktisi harus mempertimbangkan potensi terjadinya ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi yang diakibatkan oleh diterimanya klien tersebut. Ancaman potensial terhadap integritas atau perilaku professional antara lain dapat terjadi isu-isu yang dapat dipertanyakan yang terkait

dengan klien (Pemilik, Manajemen, atau aktivitasnya). (SPAP 2016, Seksi 210 Paragraf 1)

3. Seksi 220 Benturan Kepentingan

Jika benturan kepentingan menyebabkan ancaman terhadap satu atau lebih prinsip dasar etika profesi (termasuk objektivitas, kerahasiaan, atau perilaku profesional) yang tidak dapat dihilangkan atau dikurangi ke tingkat yang dapat diterima melalui penerapan pencegahan yang tepat. Maka praktisi harus menolak untuk menerima perikatan tersebut atau bahkan mengundurkan diri dari satu atau lebih perikatan yang berbenturan kepentingan tersebut (SPAP 2016, Seksi 220: Paragraf 5)

4. Seksi 230 Pendapat Kedua

Jika perusahaan atau entitas yang meminta pendapat tidak memberikan persetujuannya kepada praktisi yang memberikan pendapat kedua untuk melakukan komunikasi dengan praktisi yang memberikan pendapat pertama, maka praktisi yang diminta untuk memberikan pendapat kedua tersebut harus memberikan seluruh fakta dan kondisi untuk menentukan tepat tindaknya pendapat kedua diberikan (SPAP 2016, Seksi 230:Paragraf 3)

5. Seksi 240 Imbalan Jasa Profesional dan bentuk Remunerasi Lainnya.

Dalam melakukan negoisasi mengenai jasa profesional yang diberikan, praktisi dapat mengusulkan jumlah imbalan jasa profesional yang dipandang sesuai. Fakta terjadinya jumlah imbalan jasa profesional yang diusulkan oleh praktisi yang lain bukan merupakan pelanggaran terhadap Kode Etik Profesi. Namun demikian, ancaman terhadap kepatuhan pada

prinsip etika profesi dapat saja terjadi dari besaran imbalan jasa professional yang disululkan (SPAP 2016. Seksi 240: Paragraf 1)

6. Seksi 250 Pemasaran Jasa Profesional

Setiap praktisi tidak boleh mendiskreditkan profesi dalam memasarkan jasa profesionalnya. Sebagai praktisi harus bersikap jujur dan tidak boleh melakukan tindakan-tindakan sebagai berikut :

- a. Membuat pernyataan yang berlebihan mengenai jasa professional yang dapat diberikan, kualifikasi yang dimiliki, atau pengalaman yang telah diperoleh, atau
- b. Membuat pernyataan yang merendahkan atau melakukan perbandingan yang tidak didukung bukti terhadap hasil pekerjaan Praktisi lain (SPAP 2016, Seksi 250:Paragraf 2).

7. Seksi 260 Penerimaan Hadiah atau Bentuk Keramahan Tamahan Lainnya.

Praktisi maupun anggota keluarga langsung atau anggota keluarga dekatnya mungkin saja ditawari suatu hadiah atau bentuk keramahan-tamahan lainnya (*hospitally*) oleh klien. Penerimaan pemberian tersebut dapat menimbulkan ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi, sebagai contoh, ancaman kepentingan pribadi terhadap objektivitas dapat terjadi sehubungan dengan kemungkinan dipublikasikannya penerimaan hadiah tersebut (SPAP 2016, Seksi 269: Paragraf 1)

8. Seksi 270 Penyimpanan Aset Milik Klien

Setiap Praktisi tidak boleh mengambil tanggung jawab penyimpanan uang atau asset milik klien, kecuali jika diperbolehkan oleh ketentuan hukum yang berlaku dan jika demikian, Praktisi wajib menyimpan asset tersebut sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku (SPAP 2016, Seksi 270: Paragraf 1)

9. Seksi 280 Objektivitas Semua Jasa Profesional

Dalam memberikan jasa profesionalnya, setiap praktisi harus mempertimbangkan ada tidaknya ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar objektivitas yang dapat terjadi dari adanya kepentingan dalam, atau hubungan dengan, klien atau direktur, pejabat, atau karyawannya. Sebagai contoh, ancaman kedekatan terhadap kepatuhan pada prinsip dasar objektivitas dapat terjadi dari hubungan keluarga, hubungan kedekatan pribadi atau hubungan bisnis. (SPAP 2016, Seksi 280:Paragraf 1)

10. Seksi 290 Independensi Dalam Perikatan *Assurance*

Perikatan *assurance* bertujuan untuk meningkatkan tingkat keyakinan pengguna hasil pekerjaan perikatan *assurance* atas hasil pengevaluasian atau hasil pengukuran yang dilakukan atas hal pokok berdasarkan suatu kriteria tertentu (SPAP 2016, Seksi 290 Paragraf 2). Dalam perikatan *assurance* praktisi menyatakan pendapat yang bertujuan untuk meningkatkan keyakinan pengguna hasil pekerjaan perikatan *assurance* yang dituju, selain pihak yang bertanggung jawab atas hal pokok,

mengenai hasil pengevaluasian atau hasil pengukuran yang dilakukan atas hal pokok berdasarkan kriteria tertentu (SPAP 2016, 290 paragraf 3)

#### **2.1.4.4 Aturan Etika**

Aturan etika dalam Ikatan Akuntan Indonesia secara khusus ditujukan untuk mengatur perilaku profesional yang menjadi anggota kompartemen Akuntan publik. Aturan etika ini harus diterapkan oleh anggota Insitut Akuntan Publik Indonesia, (IAPI). Rekan pimpinan KAP bertanggung jawab atas ditaatinya aturan etika oleh anggota KAP antara lain :

- “1. Independensi
2. Integritas dan Objektivitas
3. Kepatuhan Terhadap Standar
4. Tanggung Jawab Terhadap Klien
5. Tanggung Jawab Kepada Rekan Seprofesi
6. Tanggung Jawab Dengan Praktik Lain”.

Adapun penjelasan dari aturan etika oleh anggota KAP yaitu:

##### 1. Independensi

Anggota KAP dalam menjalankan tugasnya, hendaknya selalu mempertahankan sikap, mental independen didalam memberikan jasa professional sebagaimana diatur dalam standar profesional akuntan publik yang ditetapkan oleh IAI. Sikap mental independen tersebut

harus meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*).

## 2. Integritas dan Objektivitas

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

## 3. Kepatuhan Terhadap Standar

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

## 4. Tanggung Jawab Terhadap Klien

Hal ini berarti KAP tidak diperkenankan untuk mengungkapkan informasi klien yang sifatnya rahasia. Anggota KAP harus juga memahami sistem fee profesional yaitu mengenai besaran fee dimana anggota KAP tidak diperkenankan mendapatkan klien dengan cara menawarkan fee yang dapat merusak citra profesi. Anggota KAP juga tidak diperkenankan untuk menetapkan fee kontinjen apabila penetapan tersebut dapat mengurangi independen.

#### 5. Tanggung Jawab Kepada Rekan Seprofesi

Anggota wajib memelihara cara profesi, dengan tidak melakukan perkataan dan perbuatan yang dapat merusak reputasi rekan seprofesi. Anggota juga wajib berkomunikasi antara akuntan publik pendahulu bila akan mengadakan perikatan (*engagement*) audit menggantikan akuntan publik pendahulu atau untuk tahun buku yang sama ditunjuk akuntan publik yang lain dengan jenis dan periode serta tujuan yang berlainan. Akuntan publik terdahulu wajib menanggapi secara tertulis permintaan komunikasi dari akuntan pengganti secara memadai. Akuntan publik juga tidak diperkenankan mengadakan perikatan atestasi yang jenis atestasi dan periodenya sama dengan perikatan yang dilakukan oleh akuntan yang lebih dahulu ditunjuk klien.

#### 6. Tanggung Jawab Dengan Praktik Lain

Anggota dalam menjalankan praktik akuntan publik diperkenankan mencari klien melalui pemasangan iklan, melakukan promosi pemasaran dan kegiatan pemasaran lainnya sepanjang tidak merendahkan citra profesi. Anggota hanya dapat berpraktik akuntan publik dalam bentuk organisasi yang diijinkan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku dan atau yang tidak menyesatkan dan merendahkan citra profesi.

## 2.1.5 Independensi

### 2.1.5.1 Pengertian Independensi

Independensi sangat erat dalam *auditing*. Dalam setiap definisi *auditing*, kata independensi seringkali ditemukan. Independensi merupakan suatu sikap yang mengharuskan seorang auditor memiliki hal tersebut dalam dirinya, karena dapat meningkatkan kredibilitas auditor dalam melaksanakan audit. Dalam menjalankan tugasnya, anggota KAP harus selalu mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAI (Halim, Abdul 2015:36).

Menurut Halim, Abdul (2015:48) independensi merupakan:

“Suatu sikap mental yang dimiliki auditor untuk tidak memihak dalam melaksanakan audit. Masyarakat pengguna jasa audit memandang bahwa auditor akan independen terhadap laporan keuangan yang diperiksa, pembuat, dan pemakai laporan keuangan. Jika posisi auditor terhadap hal-hal tersebut tidak independen maka hasil kerja auditor menjadi tidak berarti sama sekali”.

Dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (2017:16) definisi independensi adalah:

“Suatu sikap dan tindakan dalam melaksanakan pemeriksaan untuk tidak memihak kepada siapapun dan tidak dipengaruhi oleh siapapun. Pemeriksa harus objektif dan bebas dari benturan kepentingan (*conflict of interest*) dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya. Pemeriksa juga harus bertanggung jawab untuk terus-menerus mempertahankan independensi dalam pemikiran (*independence of mind*) dan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*)”.

Sedangkan menurut Arens et.al (2012:111) pengertian independensi adalah:



*“A member in public practice shall be independent in the performance of a professional service as required by standards promulgated by bodies designated by a council.”*

Sehingga, dapat disimpulkan bahwa independensi merupakan suatu sikap untuk tidak memihak kepada siapapun yang harus dimiliki oleh seorang auditor dalam menjalankan pekerjaannya.

### **2.1.5.3 Aspek Independensi**

Independensi dapat dibedakan ke dalam aspek-aspek. Menurut Halim, Abdul (2015:52), aspek independensi terbagi ke dalam 3 (tiga) bagian, diantaranya ialah:

1. *Independence In fact* (Independensi senyatanya)
2. *Independence In Appearance* (Independensi dalam penampilan)
3. *Independence In Competence* (Independensi dari keahlian atau kompetisinya)”.

Adapun penjelasan dari aspek-aspek menurut Halim, Abdul (2015:52) yaitu:

#### **1. *Independence In Fact* (Independensi senyatanya)**

Auditor benar-benar tidak mempunyai kepentingan ekonomis dalam perusahaan yang dilihat dari keadaan yang sebenarnya, misalnya apakah ia sebagai direksi, komisaris, persero, atau mempunyai hubungan keluarga dengan pihak itu semua. Untuk menjadi independen, auditor harus mempunyai kejujuran yang tinggi.

2. *Independence In Appearance* (Independensi dalam penampilan)

Kebebasan yang dituntut bukan saja dari fakta yang ada, tetapi juga harus bebas dari kepentingan yang kelihatannya cenderung dimilikinya dalam perusahaan tersebut. Hal ini dapat berupa hubungan intim, pengaruh yang besar dan lain-lain. Independensi dalam penampilan merupakan pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit. Auditor harus menjaga kedudukannya sedemikian rupa sehingga pihak lain akan mempercayai sikap independensi dan objektivitasnya. Meskipun auditor independen telah menjalankan audit dengan baik secara independen dan obyektif, pendapat yang dinyatakan dalam laporan audit tidak akan dipercaya oleh para pemakai jasa auditor independen bila ia tidak mampu mempertahankan independensi dalam penampilan. Oleh karena itu, independensi dalam penampilan sangat penting bagi perkembangan profesi auditor.

3. *Independence In Competence* (Independensi dari keahlian atau kompetensinya)

Independensi dari sudut keahlian berhubungan erat dengan kompetensi atau kemampuan auditor dalam melaksanakan dan menyelesaikan tugasnya. Auditor yang awam dalam electronic data processing system tidak memenuhi independensi keahlian bila ia mengaudit perusahaan yang pengolahan datanya menggunakan sistem informasi akuntansi terkomputerisasi. Independensi dari sudut pandang keahlian terkait erat dengan kecakapan profesional auditor. Dalam melaksanakan tugas

pemeriksaannya, ia wajib menggunakan segala kemahiran jabatannya sebagai pemeriksa yang ahli dengan seksama dan hati-hati. Baik dalam merencanakan, melaksanakan pemeriksaan maupun sewaktu menyusun laporan hasil pemeriksaan.

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.

#### **2.1.5.4 Dimensi Independensi Auditor**

Mautz & Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:349) menekankan tiga dimensi dari independensi, yaitu sebagai berikut:

##### *1. Programming Independence*

Programming Independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh oranglain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih teknik dan prosedur audit, dan beberapa dalamnya teknik dan prosedur audit.

##### *2. Investigative Independence*

Investigative Independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh oranglain, misalnya dalam bentuk

pembatasan) untuk memilih area kegiatan, hubungan pribadi dan kebijakan manajerial yang akan diperiksa. Itu berarti tidak boleh ada sumber informasi yang legitimate (sah) yang tertutup bagi auditor.

### 3. *Reporting Independence*

Reporting Independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh oranglain, 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 & Sharaf (2011:349) mengembangkan petunjuk yang mengidentifikasi apakah ada pelanggaran atas independensi. Mautz & Sharaf menyarankan:

#### 1. *Programming Independence*

1. Bebas dari tekanan atau intervensi manajerial atau friksi yang dimaksud untuk menghilangkan (*eliminate*), menentukan (*spesify*) atau mengubah (*modify*) apapun dalam audit.
2. Bebas dari intervensi apapun dari sikap tidak kooperatif yang berkenaan dengan penerapan prosedur audit yang terpilih.
3. Bebas dari upaya pihak luar yang memaksakan pekerjaan audit itu direview diluar batas-batas kewajaran dalam proses audit.

## 2. *Investigative Independence*

1. Akses langsung dan bebas atas seluruh buku, catatan, pimpinan, pegawai perusahaan, kewajibannya dan sumber-sumbernya.
2. Kerja sama yang aktif dari pimpinan 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 mempunyai nilai pembuktian)
4. Bebas dari kepentingan atau hubungan pribadi yang akan menghilangkan atau membatasi pemeriksaan atas kegiatan, catatan atau orang yang seharusnya masuk dalam lingkup pemeriksaan.

## 3. *Reporting Independence*

1. Bebas dari perasaan loyal 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. Bebas dari upaya memveto judgement auditor mengenai apa yang seharusnya masuk dalam laporan audit, baik yang bersifat fakta maupun opini.

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

## **2.1.6 Kinerja Auditor**

### **2.1.6.1 Pengertian Kinerja**

Secara etimologi kinerja berasal dari kata prestasi kerja (*performance*). Sebagaimana dikemukakan oleh Mangkunegara (2009:67) bahwa istilah kinerja berasal dari kata *job performamce* atau *actual performance* (prestasi kerja atau prestasi sesungguhnya yang dicapai seseorang) yaitu hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seorang pegawai dalam melaksanakan tuagasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya. Kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan/ dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi.

Menurut Malayu S.P. Hasibuan (2012:94) prestasi kerja yaitu sebagai berikut:

“Suatu hasil yang dicapai seseorang dalam melaksanakan tugas-tugas yang diberikan kepadanya yang didasarkan atas kecakapan, pengalaman dan kesungguhan serta waktu”.

Kinerja menurut Indra Bastian dalam Fahmi, Irham (2011:226) yaitu sebagai berikut:

“Kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang terutang dalam perumusan skema strategis (*strategic planning*) suatu organisasi”.

Russel, Bernardin and H. John (2010:15) memberikan definisi tentang *performance* sebagai berikut:

*“performance is defined as the record of outcome’s produced on a specified job function or activity during a specified time period”*

Cascio Weyne F (2012:275) menyatakan bahwa:

*“performance refers to an employee’s accomplishment of assigned task”*

Sampai pada pemahaman penulis bahwa kinerja merupakan hasil kerja seseorang atau perilaku seseorang dalam melaksanakan tugas-tugas sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya baik secara kualitas maupun kuantitas dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi.

#### **2.1.6.2 Pengertian Kinerja Auditor**

Kinerja auditor menurut Larkin dan Seweikart dalam Trianingsih (2007:8) yaitu sebagai berikut:

“Suatu hasil kerja yang dicapai oleh seseorang dalam melaksanakan tugas-tugas yang dibebankan kepada seseorang atau sekelompok orang yang dilaksanakan berdasarkan kecakapan, pengalaman, dan kesungguhan yang diukur dengan mempertimbangkan kuantitas, kualitas dan ketepatan waktu”.

Menurut Mulyadi (2014:116) kinerja auditor yaitu:

“Kinerja auditor adalah auditor yang melaksanakan penugasan pemeriksaan (*examination*) secara obyektif atas laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi lain dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan”.

Menurut Nugraha dan Ramantha (2015) kinerja auditor adalah:

“Kinerja auditor merupakan hasil kerja yang dicapai oleh auditor dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya, dan menjadi salah satu tolak ukur yang digunakan untuk menentukan apakah suatu pekerjaan yang dilakukan akan baik atau sebaliknya”.

Sampai pada pemahaman penulis bahwa kinerja auditor adalah suatu pelaksanaan tugas yang diberikan kepada auditor yang telah diselesaikan dalam kurun waktu tertentu dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan dalam rangka mencapai hasil kerja yang lebih baik kearah tercapainya tujuan organisasi.

### **2.1.6.3 Pengukuran Kinerja**

Pengertian pengukuran kinerja menurut James B Whittaker dalam Tangkilisan, Hessel Nogi S (2007:171) sebagai berikut:

“Pengukuran kinerja merupakan suatu alat manajemen yang digunakan untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas. Pengukuran kinerja juga digunakan menilai pencapaian tujuan dan sasaran (*goals* dan *objectives*)”.

Selanjutnya menurut James B Whittaker dalam Tangkilisan, Hessel Nogi S (2007:171) sebagai berikut:



“Pengukuran atau penilaian kinerja organisasi merupakan proses mencatat dan mengukur pencapaian pelaksanaan kegiatan dalam arah pencapaian misi (*mission accomplishment*) melalui hasil-hasil yang ditampilkan berupa produk, jasa ataupun suatu proses”.

Adapun menurut Sedarmayanti (2009:195) pengukuran kinerja adalah:

“Pengukuran kinerja merupakan suatu alat manajemen yang digunakan untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas. Pengukuran kinerja digunakan untuk penilaian atas keberhasilan/kegagalan pelaksanaan kegiatan/program/kebijakan sesuai dengan sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan dalam rangka mewujudkan misi dan visi organisasi”.

Sampai pada pemahaman penulis bahwa pengukuran kinerja merupakan proses mengukur atau menilai keberhasilan/kegagalan pelaksanaan kegiatan/program sesuai dengan sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan dalam rangka pencapaian tujuan dan sasaran serta mewujudkan misi dan visi organisasi.

#### **2.1.6.4 Tujuan Pengukuran Kinerja**

Menurut Indra Bastian (2001) dalam James B Whittaker dalam Tangkilisan, Hessel Nogi S (2007:174) peranan penilaian pengukuran kinerja organisasi adalah sebagai berikut:

1. Memastikan pemahaman pelaksana akan ukuran yang digunakan untuk mencapai kinerja.
2. Memastikan tercapainya rencana kinerja yang disepakati.
3. Memantau dan mengevaluasi pelaksanaan kinerja dan membandingkannya dengan rencana kerja serta melakukan tindakan untuk memperbaiki kinerja.

4. Memberi penghargaan dan hukuman yang objektif atas kinerja yang disepakati.
5. Menjadi alat komunikasi antar karyawan dan pimpinan dalam upaya memperbaiki kinerja organisasi.
6. Mengidentifikasi apakah kepuasan pelanggan sudah terpenuhi.
7. Membantu memahami proses kegiatan organisasi.
8. Memastikan bahwa pengambilan keputusan yang dilakukan secara objektif.
9. Menunjukkan peningkatan yang diperlukan.
10. Mengungkapkan permasalahan yang terjadi”.

#### **2.1.6.5 Pengukuran Kinerja Auditor Profesional**

Kinerja auditor merupakan kesuksesan seorang auditor dalam melakukan suatu pekerjaan selama periode waktu tertentu didasarkan pada ketentuan yang telah ditetapkan. Pada profesi auditor, kinerja (job performance) berkaitan dengan kualitas audit. Job performance diukur dengan menggunakan indikator dari Fogarty (2000) dalam Zaenal, Rheni dan Bambang (2008) mengatakan ada 3 kategori yang digunakan untuk mengukur kinerja auditor profesional secara individual, sebagai berikut:

- a. Kualitas kerja

Kualitas kerja adalah mutu penyelesaian pekerjaan dengan bekerja berdasar pada seluruh kemampuan dan ketrampilan, serta pengetahuan yang dimiliki auditor. Kualitas berkaitan dengan mutu kerja yang dihasilkan.

Kualitas kinerja yaitu:

- a. Mutu Penyelesaian pekerjaan dengan bekerja berdasar pada seluruh kemampuan dan keterampilan serta
- b. Pengetahuan yang dimiliki auditor.

b. Kuantitas Kerja

Kuantitas pekerjaan adalah jumlah hasil kerja yang dihasilkan dengan target dan tanggung jawab pekerjaan auditor dalam kurun waktu tertentu.

Kuantitas Kerja yaitu:

- a. Jumlah hasil kerja yang dapat diselesaikan dengan target yang menjadi tanggung jawab pekerjaan auditor.
- b. Tanggung jawab pekerjaan auditor.

c. Ketepatan waktu

Ketepatan waktu adalah ketepatan penyelesaian pekerjaan sesuai dengan waktu yang tersedia. Ketepatan waktu dapat dilihat dari tingkat suatu aktivitas yang diselesaikan pada waktu awal yang

diinginkan serta memaksimalkan waktu yang tersedia untuk aktivitas lain.

## 2.2 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian yang telah dilakukan yang berkaitan dengan Etika Profesi, terhadap Kinerja Auditor, yaitu sebagai berikut:

**Tabel 2.1**  
**Penelitian Terdahulu**

No	Peneliti	Judul Penelitian	Persamaan dan Perbedaan	Hasil
1	Anis Choiriah (2013)	Pengaruh Kecerdasan Emosional, Kecerdasan Intelektual, Kecerdasan Spiritual, Dan Etika Profesi Terhadap Kinerja Auditor Dalam Kantor Akuntan Publik	Persamaan: Etika Profesi sebagai variabel X dan kinerja Auditor sebagai variabel Y.  Perbedaan: Kecerdasan Emosional, Kecerdasan intelektual dan Kecerdasan	Bahwa Kecerdasarn Emosional, Kecerdasan Intelektual, Kecerdasan Spiritual, dan Etika profesi berpengaruh signifikan terhadap Kinerja Auditor.

			Spiritual sebagai variabel X, sedangkan variabel yang diuji dalam penelitian ini adalah skeptisisme profesional	
2	Kompiang Martiana Dinata Putri dan I.D.G Dharma Saputra (2013)	Pengaruh Independensi , Profesionalisme, Dan Etika Profesi Terhadap Kinerja Auditor Pada Kantor Akuntan Publik Di Bali	Persamaan : Etika Profesi sebagai variabel X dan kinerja auditor sebagai variabel Y  Perbedaan:  Independensi dan Profesionalisme sebagai variabel X, sedangkan variabel yang diuji dalam penelitian ini adalah skeptisisme profesional	Bahwa Independensi, Profesionalisme, dan Etika profesi berpengaruh terhadap Kinerja Auditor.
3	Nugraha dan	Pengaruh	Persamaan: Etika	Bahwa

	Ramantha (2015)	Profesionalisme, Etika Profesi Dan Pelatihan Auditor Terhadap Kinerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bali	Profesi sebagai variabel X dan Kinerja Auditor sebagai variabel Y  Perbedaan: Profesionalisme dan pelatihan auditor sebagai variabel X	Profesionalisme, Etika Profesi dan Pelatihan Auditor berpengaruh positif pada Kinerja Auditor.
4	Yanthi (2011)	Pengaruh Independensi Auditor, Etika Profesi, dan Gaya Kepemimpinan terhadap Kinerja Auditor	Persamaan : Etika Profesi sebagai variabel X dan Kinerja Auditor sebagai variabel Y  Perbedaan: Independensi dan gaya kepemimpinan sebagai variabel X.	Bahwa Independensi Auditor, Etika Profesi, dan Gaya Kepemimpinan berpengaruh positif terhadap Kinerja Auditor.

### 2.3 Kerangka Pemikiran

Perilaku yang beretika dalam organisasi terutama dalam profesi akuntan public adalah melaksanakan tindakan secara *fair* sesuai dengan hukum

institusional dan peraturan pemerintah yang dapat diaplikasikan. Akuntan publik sebagai professional mengakui adanya tanggung jawab kepada masyarakat, klien serta rekan praktisi, termasuk perilaku terhormat meskipun itu berarti pengorbanan diri. Dengan mematuhi kode etik kualitas jasa auditor akan menjadi lebih baik. (Adrian, 2013).

Menurut Halim, Abdul (2015: 33) Cara untuk mewujudkan etika profesi adalah dengan memahami prinsip-prinsip etika profesi yang terdiri dari:

1. Tanggung Jawab Profesi
2. Kepentingan Publik
3. Integritas
4. Objektivitas
5. Kompetensi dan Kehati-hatian Profesional
6. Kerahasiaan
7. Perilaku Profesional
8. Standar Teknis

Seorang auditor yang menghayati dan menerima prinsip moral maka prinsip itu akan menjadi bagian dari kode etik moral pribadi yang akan memotivasi individu untuk berfikir dan bertindak sesuai dengan prinsip itu dan akan merasa bersalah apabila auditor tidak melaksanakan etika tersebut.

Pada profesi auditor, kinerja berkaitan dengan kualitas audit. Kinerja auditor diukur dengan menggunakan 3 kategori dimensi yang digunakan untuk mengukur kinerja auditor yaitu kualitas kerja, kuantitas kerja, dan ketepatan waktu.

Dengan adanya etika profesi diharapkan auditor dapat meningkatkan kinerjanya dalam proses pelaksanaan audit sehingga dapat mengurangi kesalahan-kesalahan dalam proses pelaksanaan audit.

### 2.3.1 Pengaruh Etika Profesi Terhadap Kinerja Auditor

Seorang akuntan publik dalam melakukan audit atas laporan keuangan tidak semata-mata bekerja untuk kepentingan kliennya, melainkan juga untuk pihak lain yang berkepentingan dalam laporan audit. Untuk dapat mempertahankan kepercayaan dari klien dan dari pemakai laporan keuangan lainnya, akuntan publik dituntut untuk memiliki kompetensi yang memadai serta mengikuti kode etik akuntan dalam menjalankan profesinya.

Menurut Ely Suhayati & Siti Kurnia Rahayu (2013:49) Etika Profesi yaitu:

”Kode etik untuk profesi tertentu dan karenanya harus di mengerti selayaknya, bukan sebagai etika *absolute*. Untuk mempermudah harus dijelaskan bagaimana masalah hukum dan etika berkaitan walaupun berbeda”.

Dalam penelitian yang dilakukan Rina (2011) menyatakan bahwa:

“Seorang auditor harus menjalankan penugasan sesuai dengan standar auditing dan berpedoman pada etika profesi, serta pengelolaan sumber daya akuntan yang dimiliki juga perlu dilakukan untuk dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas kerja auditor.”

Pernyataan ini diperkuat dengan penelitian terdahulu dilakukan oleh Nugraha dan Ramantha (2015) menunjukkan bahwa semakin tinggi rasa patuh auditor terhadap etika profesi, maka kinerja auditor akan meningkat dan sebaliknya jika rasa patuh auditor terhadap etika profesi maka kinerja auditor akan menurun.



### 2.3.2 Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Kinerja Auditor

Menurut Arens dkk dalam Amir Abdi Jusuf (2012:42) pada standar umum kedua dalam standar audit yang berlaku umum disebutkan bahwa auditor harus mempertahankan sikap mental yang independen dalam semua hal yang berhubungan dengan audit.

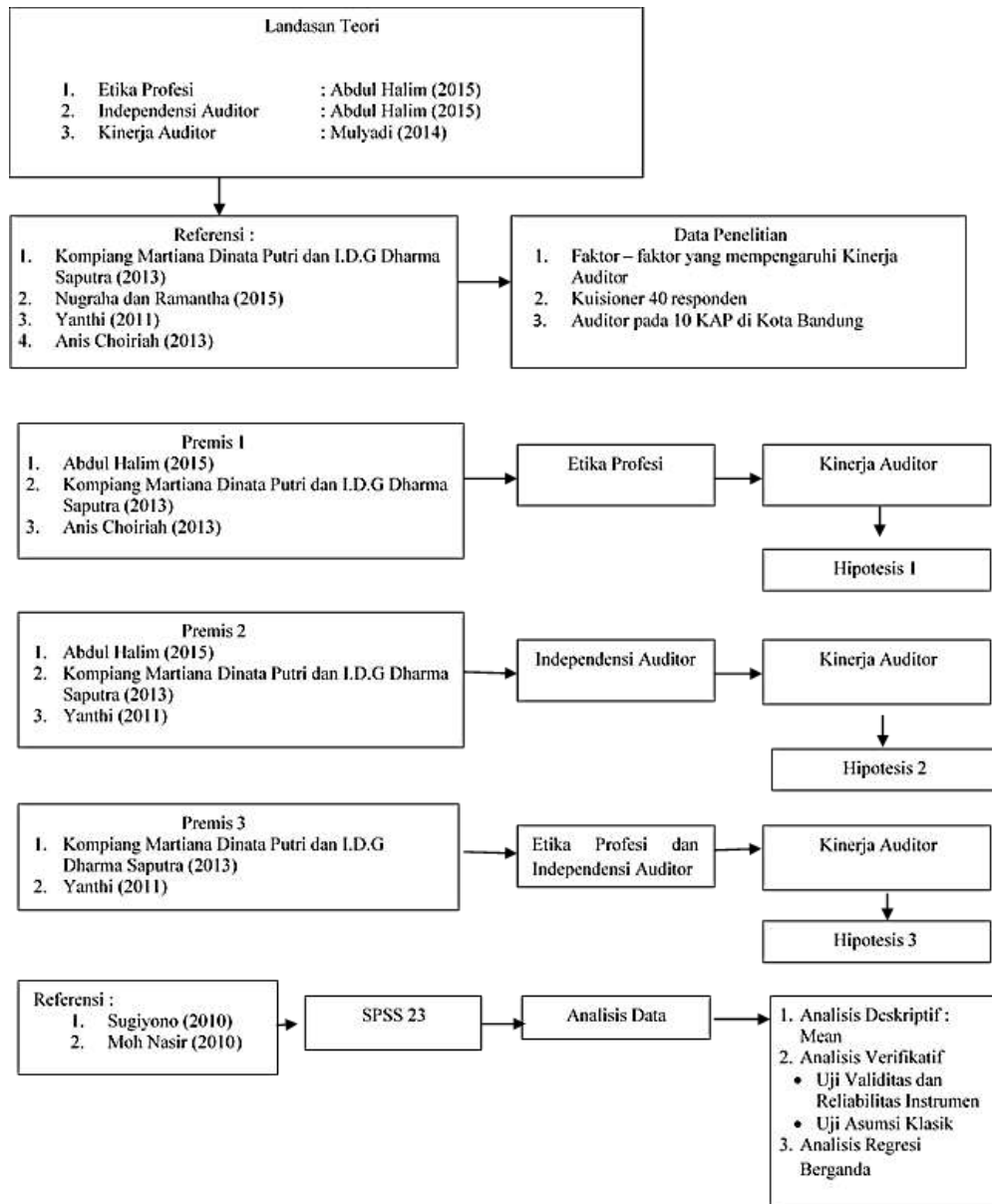
Selain itu pada aturan etika profesi akuntan publik (peraturan 101) dalam Agoes, Sukrisno (2012:44) disebutkan bahwa:

“Dalam menjalankan tugasnya anggota KAP harus selalu mempertahankan sikap mental independen didalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam standar profesional akuntan publik yang diterapkan oleh IAPI, sikap mental independen tersebut harus meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*)”.

Oleh karena itu cukuplah beralasan bahwa untuk menghasilkan kinerja yang berkualitas diperlukan sikap independen dari auditor. Karena jika auditor kehilangan independensinya maka laporan audit yang dihasilkan tidak sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan. Selain itu Trianingsih (2007) menyatakan bahwa seorang auditor yang memiliki independensi tinggi maka kinerjanya akan menjadi lebih baik.

Maka berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa semakin tidak berpihaknya (independen) seorang auditor dalam melakukan audit, maka hasil pemeriksaannya akan sesuai dengan fakta-fakta yang ada dan terlepas dari kepentingan pribadi sehingga kinerjanya akan semakin baik. Berdasarkan uraian

diatas dan hasil penelitian sebelumnya dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:



**Gambar 2.1**  
**Kerangka Penelitian**

## 2.4 Hipotesis

Berdasarkan uraian diatas penulis mencoba mengemukakan hipotesis sebagai berikut:

1. Etika Profesi berpengaruh positif terhadap Kinerja Auditor.
2. Independensi Auditor berpengaruh positif terhadap Kinerja Auditor.
3. Etika Profesi, dan Independensi Auditor berpengaruh positif terhadap Kinerja Auditor.