

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Ruang Lingkup *Auditing*

2.1.1.1 Pengertian *Auditing*

Audit atas laporan keuangan diperlukan untuk menghindari ketidakakuratan suatu laporan baik yang disengaja maupun tidak disengaja. Proses audit harus dilakukan oleh seseorang yang kompeten dan independen juga obyektif. Dalam melakukan pekerjaannya seorang auditor harus memiliki pedoman, langkah-langkah atau susunan kegiatan yang harus ditempuh agar tercapainya efisiensi dan efektivitas kerja.

Definisi Auditing menurut Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2014:4) adalah sebagai berikut :

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

Artinya *auditing* adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat atau derajat kesesuaian antara informasi tersebut dan kriteria yang telah ditetapkan. *Auditing* harus dilakukan oleh orang yang kompeten serta independen.

Definisi audit menurut Mulyadi (2013:9) pengertian auditing adalah sebagai berikut:

“Auditing adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi dengan tujuan untuk menetapkan kriteria yang telah ditetapkan serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

Menurut Sukrisno Agoes (2013:4) pengertian audit adalah sebagai berikut:

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

Pengertian audit lainnya menurut Arens *et.al* dalam Amir Abadi Jusuf (2011:4) adalah sebagai berikut:

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

Berdasarkan uraian diatas maka dapat disimpulkan bahwa *auditing* merupakan proses pengumpulan data informasi dan penyesuaian terhadap kriteria-kriteria yang telah ditetapkan sebagai hasil yang dapat dipertanggung jawabkan kepada pemakai informasi tersebut.

2.1.1.2 Jenis-jenis Audit

Menurut Soekrisno Agoes (2013:10-13) terdapat beberapa jenis audit yang ditinjau dari luas pemeriksaan dan jenis pemeriksaan, yaitu sebagai berikut:

1. “Dari luasnya pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas:
 - a. *General Audit* (Pemeriksaan umum)
General audit (pemeriksaan umum) adalah suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh KAP independen dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pemeriksaan tersebut harus dilakukan sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik dan memperhatikan Kode Etik Akuntan Indonesia, Aturan Etika KAP yang telah disahkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia serta Standar Pengendalian Mutu.
 - b. *Special Audit* (Pemeriksaan khusus)
Special audit (pemeriksaan khusus) adalah suatu pemeriksaan terbatas (sesuai dengan permintaan *auditee*) yang dilakukan oleh KAP independen, dan pada akhir pemeriksaannya auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan secara keseluruhan. Pendapat yang diberikan terbatas pada pos atau masalah tertentu yang diperiksa, karena prosedur audit yang dilakukan juga terbatas.
2. Dari jenis pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas:
 - a. *Management Audit* (Operasional audit)
Management audit (operasional audit) adalah suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien, dan ekonomis.
 - b. *Compliance Audit* (Pemeriksaan ketaatan)
Compliance audit (pemeriksaan ketaatan) merupakan pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah menaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak *intern* perusahaan (Manajemen, Dewan Komisaris) maupun pihak *ekstern* (Pemerintah, Bapepam, Bank Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak, dan lain-lain). Pemeriksaan bisa dilakukan baik oleh KAP maupun bagian internal audit.
 - c. *Internal Audit* (Pemeriksaan audit)
Internal audit (pemeriksaan audit) adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, baik terhadap laporan keuangan

dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan. Pemeriksaan dilakukan internal auditor biasanya lebih rinci dibandingkan dengan pemeriksaan umum yang dilakukan oleh KAP. Internal auditor biasanya tidak memberikan opini terhadap kewajaran laporan keuangan, karena pihak-pihak di luar perusahaan mengaggap bahwa internal auditor yang merupakan orang dalam perusahaan tidak independen. Laporan internal auditor berisi temuan pemeriksaan (*audit finding*) mengenai penyimpangan dan *fraud* yang ditemukan, kelemahan pengendalian internal, beserta saran-saran perbaikannya (*recommendations*).

d. *Computer Audit*

Computer audit merupakan pemeriksaan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan EDP (*Electronic Data Processing System*). ”

Terdapat tiga jenis audit menurut Arens *et.al* dalam Amir Abadi Jusuf (2011:16) yaitu sebagai berikut:

1. “Audit Operasional (*Operational Audit*).
Audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap kegiatan dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi. Sebagai contoh, auditor mungkin mengevaluasi efisiensi dan akurasi pemrosesan transaksi penggajian dengan sistem komputer yang baru dipasang.
2. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*).
Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang diterapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Berikut ini adalah contoh-contoh audit ketaatan untuk suatu perusahaan tertutup.
 - a. Menentukan apakah personel akuntansi mengikuti prosedur yang digariskan oleh pengawas perusahaan.
 - b. Telaah tarif untuk melihat ketaatan dengan ketentuan upah minimum.
 - c. Memeriksa perjanjian kontraktual dengan bankir dan pemberi pinjaman lainnya untuk memastikan bahwa perusahaan menaati persyaratan-persyaratan hukum.
3. Audit laporan keuangan (*Financial Statement Audit*).
Audit laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan

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

Beberapa pendapat para ahli tersebut memberikan batasan-batasan yang cukup jelas bagi auditor fungsional dalam bekerja. Dari awal auditor fungsional dapat menentukan jenis audit apa yang akan dilaksanakan kemudian hari, sehingga lebih terarah dalam pelaksanaan perencanaan dan lebih efektif dan efisien dalam pelaksanaan pemeriksaan. Dengan demikian diharapkan hasil audit dari auditor fungsional berdaya guna dan sesuai dengan harapan pemberi tugas.

2.1.1.3 Manfaat Audit

Menurut Al. Haryono Jusuf (2014 :46) mengemukakan terdapat empat manfaat audit yaitu:

1. “Akses ke pasar modal
Undang-undang pasar modal mewajibkan perusahaan publik untuk diaudit laporan keuangannya, agar bisa didaftarkan dan bisa menerbitkan serta menjual sahamnya di pasar modal. Tanpa laporan keuangan yang diaudit perusahaan akan ditolak untuk melakukan akses ke pasar modal.
2. Biaya modal menjadi rendah
Perusahaan-perusahaan kecil sering kali mengaudit laporan keuangannya dalam rangka mendapatkan kredit dari bank atau dalam upaya mendapatkan persyaratan pinjaman yang lebih menguntungkan.

3. Pencegahan terjadinya ketidakefisienan dan kecurangan
Apabila karyawan mengetahui perusahaan akan diaudit oleh auditor independen maka cenderung untuk lebih berhati-hati agar dapat memperkecil terjadinya kekeliruan dalam pelaksanaan fungsi akuntansi dan memperkecil kemungkinan terjadi penyalahgunaan asset perusahaan.
4. Perbaikan dalam pengendalian dan operasional
Berdasarkan observasi yang dilakukan auditor dalam melakukan audit, auditor independen seringkali dapat memberikan berbagai saran untuk memperbaiki pengendalian intern dan mencapai efisiensi operasi yang lebih besar dalam organisasi klien. Manfaat ekonomisnya biasanya lebih dirasakan oleh perusahaan kecil menengah.”

2.1.1.4 Pengertian Auditor

Menurut Mulyadi (2013:1) definisi auditor 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 mengenai auditor bahwa:

“01 Standar umum pertama berbunyi:

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

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

2.1.1.5 Jenis-jenis Auditor

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, (2011:19-21)

jenis-jenis auditor yaitu:

1. “Kantor Akuntan Publik
Kantor akuntan Publik bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan perusahaan lain yang cukup besar, dan banyak perusahaan serta organisasi nonkomersial yang lebih kecil. KAP biasa disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal.
2. Auditor Internal Pemerintah
Auditor Internal Pemerintah adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), guna melayani pemerintah. Porsi utama upaya audit BPKP adalah dikerahkan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional berbagai program pemerintah.
3. Auditor Badan Pemeriksa Keuangan
Auditor Badan Pemeriksa Keuangan adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia, badan yang didirikan berdasarkan konstitusi Indonesia. Dimpimpin oleh seorang kepala, BPK melapor dan bertanggungjawab sepenuhnya kepada DPR.
4. Auditor Pajak
Direktorat Jendral (Ditjen) Pajak bertanggung jawab untuk memberlakukan peraturan pajak. Salah satu tanggung jawab utama Ditjen Pajak adalah mengaudit SPT wajib pajak untuk menentukan apakah SPT itu sudah mematuhi peraturan pajak yang berlaku. Audit ini murni bersifat audit ketaatan. Auditor yang melakukan pemeriksaan disebut auditor pajak.
5. Auditor Internal
Auditor internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen, sama seperti BPK mengaudit DPR. Tanggung jawab auditor internal sangat beragam, tergantung pada yang mempekerjakan mereka.”

2.1.2 Independensi Auditor

2.1.2.1 Pengertian Independensi Auditor

Independen berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi. Akuntan publik tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun. Akuntan publik berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik. Dalam Kode Etik Akuntan Publik disebutkan bahwa independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas.

Menurut Mulyadi (2013:26-27) independensi adalah sebagai berikut:

“Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.”

Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J Elder yang dialih bahasakan oleh Amir Abadi Jusuf (2011:74) menyatakan bahwa:

“Independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias dalam melakukan pengujian audit, evaluasi atas hasil pengujian, dan penerbitan 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 Sukrisno Agoes (2013: 34-35) pengertian independen bagi akuntan publik (eksternal auditor dan internal auditor) dibagi menjadi 3 (tiga) jenis diantaranya:

1. “*Independence in appearance* (independensi dilihat dari penampilannya di struktur organisasi perusahaan).
In appearance, akuntan publik adalah independen karena merupakan pihak luar perusahaan sedangkan internal auditor tidak independen karena merupakan pegawai perusahaan
2. *Independence in fact* (independensi dalam kenyataan/dalam menjalankan tugasnya)
In fact, akuntan publik seharusnya independen, sepanjang menjalankan tugasnya memberikan jasa profesionalnya, bisa menjaga integritas dan selalu menaati kode etik profesionalnya, bisa menjaga integritas dan selalu menaati kode etik profesionalnya, profesi akuntan publik, dan standar professional akuntan publik. Jika tidak demikian, akuntan publik *in fact* internal auditor bisa independen jika dalam menjalankan tugasnya selalu mematuhi kode etik internal auditor dan jasa *professional practice framework of internal auditor*, jika tidak demikian internal auditor *in fact* tidak independen.
3. *Independence in mind* (independensi dalam pikiran)
In mind, misalnya seorang auditor mendapatkan temuan audit yang memiliki indikasi pelanggaran atau korupsi atau yang memerlukan audit *adjustment* yang material. Kemudian dia berpikir untuk menggunakan *findings* tersebut untuk memeras *auditee* walaupun baru pikiran, belum dilaksanakan. *In mind* auditor sudah kehilangan independensinya. Hal ini berlaku baik untuk akuntan publik maupun internal auditor.”

Sedangkan Menurut Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2014:111) independensi dalam auditing adalah:

“A member in public practice shall be independence in the performance a professional service as require by standards promulgated by bodies designated by a council.”

Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya, maka audit yang dihasilkan akan sesuai dengan fakta tanpa ada pengaruh dari luar.

2.1.2.2 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi

Menurut Mulyadi (2013:27) auditor harus independen dari setiap kewajiban atau independen dari pemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diauditnya. Di samping itu, auditor tidak hanya berkewajiban memperhatikan sikap mental independen, tetapi ia harus pula menghindari keadaan-keadaan yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan independensinya. Dengan demikian, di samping auditor harus benar-benar independen, ia masih juga harus menimbulkan persepsi di kalangan masyarakat bahwa ia benar-benar independen. Sikap mental independen auditor menurut persepsi masyarakat inilah yang tidak mudah pemerolehannya.

Menurut Arens *et.al* dalam Amir Abadi Yusuf (2011:75) menjelaskan ada lima faktor yang mempengaruhi independensi, yaitu:

1. Kepemilikan finansial yang signifikan
2. Pemberian jasa non-audit kepada klien
3. Imbalan jasa audit
4. Tindakan hukum antara KAP dan klien
5. Pergantian auditor

Adapun penjelasan dari ancaman-ancaman terhadap independensi menurut Arens *et.al* (2011:134) tersebut adalah sebagai berikut:

1. Kepemilikan Finansial yang Signifikan

Kepemilikan finansial dalam perusahaan yang diaudit termasuk kepemilikan dalam instrumen utang dan modal (misalnya pinjaman dan obligasi) dan kepemilikan dalam instrument derivative (misalnya opsi). Tidak ada praktik yang dapat menerima atau mempertahankan sebuah perusahaan sebagai klien audit jika ada seseorang (atau kerabat dekatnya) yang kenyataannya memiliki proporsi kepemilikan yang signifikan di perusahaan tersebut. Antisipasi terhadap kepemilikan langsung maupun tidak langsung yang besarnya signifikan di perusahaan klien dapat berdampak luas pada operasi KAP.

Standar etika juga melarang auditor menduduki posisi sebagai penasihat, direksi, maupun memiliki saham yang jumlahnya signifikan di perusahaan klien. Jika seorang auditor merupakan anggota dewan direksi atau komisaris atau pegawai di perusahaan klien, maka kemampuan auditor untuk melakukan evaluasi independen atas kewajaran penyajian laporan keuangan akan mudah dipengaruhi.

2. Pemberian Jasa Non-Audit kepada klien

Baik manajemen maupun perwakilan dari manajemen sering kali berkonsultasi dengan akuntan lainnya dalam penerapan prinsip-prinsip akuntansi. Meskipun konsultasi dengan akuntan lainnya merupakan praktik yang umum, namun hal ini dapat mengakibatkan hilangnya independensi dalam kondisi tertentu.

3. Imbalan Jasa Audit dan Independensi

Cara auditor untuk berkomunikasi mendapatkan klien dan menetapkan imbalan jasa audit dapat memberikan implikasi penting bagi kemampuan auditor untuk menjaga independensi auditnya.

4. Tindakan Hukum antara KAP dan Klien, serta Independensi

Ketika terdapat tindakan hukum atau niat untuk memulai tindakan hukum antara sebuah KAP dengan klien auditnya, maka kemampuan KAP dan kliennya untuk tetap objektif dipertanyakan. Tindakan hukum oleh klien untuk jasa perpajakan atau jasa non- audit lainnya, atau tindakan melawan klien maupun KAP oleh pihak lain tidak akan menurunkan independensi dalam pekerjaan audit.

5. Pergantian Auditor

Riset di bidang audit mengindikasikan beragam alasan dimana manajemen dapat memutuskan untuk mengganti auditornya. Alasan –alasan tersebut termasuk mencari pelayanan dengan kualitas yang lebih baik, *opinion shopping* dan mengurangi biaya. Keputusan untuk mengganti auditor dalam rangka mendapatkan akses pada pelayanan jasa yang lebih baik, dengan sendirinya tidak akan mengancam independensi auditor. Perlindungan terbaik bagi auditor terhadap ancaman independensi yang dapat muncul dari pergntian ini adalah komunikasi. Setelah mendiskusikan kebutuhan komunikasi di antara auditor, kita akan mendiskusikan secara singkat dampak dari *opinion shopping* dan pengurangan biaya.

2.1.2.3 Sudut Pandang Independensi

Menurut Alvin Arens *et.al* dalam Amir Abadi Yusuf (2011:111)

independensi dapat diartikan mengambil sudut pandang yang tidak bias. Auditor tidak hanya harus independen dalam fakta, tetapi juga harus independen dalam penampilan.

1. “Independensi dalam fakta (*independence in fact*) ada bila auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang audit. Independensi dalam fakta berarti auditor harus memiliki kejujuran yang tinggi, tidak mengada-ada dalam menyampaikan fakta yang ada, sehingga tidak menimbulkan sikap bias dalam melakukan auditnya.
2. Independensi dalam penampilan (*independence in appearance*) berarti auditor harus mampu menampilkan dirinya untuk tidak menimbulkan pandangan dari pihak lain yang tidak baik pada dirinya, sehingga auditor harus mampu menjaga sikap dengan baik, untuk tidak mudah terpengaruh pada orang lain, sehingga independensi dalam penampilan sangat penting bagi perkembangan profesi auditor.”

Sedangkan menurut Standar Auditing Seksi 280.2 (SPAP, 2011:43) setiap praktisi yang memberikan jasa *assurance* harus bersikap independen terhadap klien *assurance*. Independensi dalam pemikiran (*independence of mind*) dan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*). Penjelasan mengenai independensi dijelaskan dalam seksi 290.8 (SPAP, 2011:46) sebagai berikut :

1. “Independensi dalam Pemikiran
Independensi dalam pemikiran merupakan sikap mental yang memungkinkan pernyataan pemikiran yang tidak dipengaruhi oleh hal-hal yang dapat mengganggu pertimbangan profesional, yang memungkinkan seorang individu untuk memiliki integritas dan bertindak secara objektif, serta menerapkan skeptisisme profesional.
2. Independensi dalam Penampilan
Independensi dalam pemikiran merupakan sikap yang menghindari tindakan atau situasi yang dapat menyebabkan pihak ketiga (pihak yang

rasional dan memiliki pengetahuan mengenai semua informasi yang relevan, termasuk pencegahan yang diterapkan) meragukan integritas, objektivitas, atau skeptisisme profesional dari anggota tim assurance, KAP, atau jaringan KAP.”

Independensi dalam pemikiran (*independence of mind*) dan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*) sangat dibutuhkan untuk memungkinkan praktisi untuk menyatakan pendapat, atau memberikan kesan adanya pernyataan pendapat, secara tidak bias dan bebas dari benturan kepentingan atau pengaruh pihak lain (SA 280.2).

2.1.2.4 Dimensi Independensi

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

menekankan tiga dimensi dari independensi sebagai berikut:

1. *Programming Independence*
Programming independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih teknik dan prosedur audit, dan berapa dalamnya teknik dan prosedur audit.
2. *Verification Independence*
Verification independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih area, kegiatan, hubungan pribadi, dan kebijakan manajerial yang akan diperiksa. Ini berarti, tidak boleh ada sumber informasi yang legitimate (sah) yang tertutup bagi auditor.
3. *Reporting Independence*
Reporting independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk menyajikan fakta yang terungkap dari pemeriksaan atau pemberian rekomendasi opini sebagai hasil pemeriksaan.”

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

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. *Verification 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 matter (sesuatu yang memiliki 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 disengaja didalam pernyataan fakta, opini, dan rekomendasi dalam interpretasi.
 - d. Bebas dari usaha memveto judgement auditor mengenai apa yang seharusnya masuk dalam laporan audit, baik yang bersifat fakta maupun opini.

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

2.1.3 Kompetensi Auditor

2.1.3.1 Pengertian Kompetensi Auditor

H.S.Munawir (2012:32) mendefinisikan kompetensi auditor sebagai berikut:

“Kompetensi adalah suatu kemampuan, keahlian (pendidikan dan pelatihan), dan berpengalaman dalam memahami kriteria dan dalam menentukan jumlah bahan bukti yang dibutuhkan untuk dapat mendukung kesimpulan yang akan diambilnya.”

Standar umum pertama (SA seksi 210 dalam SPAP 2001:210.1) menyebutkan bahwa:

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

Sedangkan standar umum ketiga (SA seksi 230 dalam SPAP, 2001) menyebutkan bahwa :

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

Menurut Mulyadi (2013:58) kompetensi adalah sebagai berikut:

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

Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:2) mendefinisikan kompetensi sebagai berikut:

“Kompetensi adalah suatu kemampuan, keahlian (pendidikan dan pelatihan), dan berpengalaman dalam memahami kriteria dan dalam menentukan jumlah bahan bukti yang dibutuhkan untuk dapat mendukung kesimpulan yang akan diambilnya.”

Arens *et.al* (2014:313) mendefinisikan kompetensi sebagai berikut:

“Competence is the knowledge and skills Necessary to Accomplish tasks that define an individual's job.”

Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2014:5) menyatakan bahwa auditor harus memiliki kualifikasi untuk memahami kriteria yang digunakan dan harus kompeten untuk mengetahui jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat setelah memeriksa bukti itu. Dalam melakukan audit, seorang auditor harus memiliki mutu personal yang baik, pengetahuan yang memadai, serta keahlian khusus di bidangnya.

Dari beberapa pengertian diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa kompetensi sebagai keharusan bagi auditor untuk memiliki pendidikan formal dibidang auditing dan akuntansi, pengalaman praktik yang memadai bagi pekerjaan yang sedang dilakukan, serta mengikuti pendidikan professional berkelanjutan.

2.1.3.2 Standar Kompetensi Auditor

Berdasarkan pengertian di atas bahwa kompetensi menunjukkan tingkat pengetahuan dan kemampuan auditor dalam melakukan auditnya, sama halnya dengan standar umum ketiga yang menyatakan bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

Hal-hal di atas dimuat dalam SPAP (2011) PSA No.04 (SA seksi 230.1):

1. “Standar ini menuntut auditor independen untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya dengan menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menekankan tanggung jawab setiap profesional yang bekerja dalam organisasi auditor independen untuk mengamati standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.
2. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menyangkut apa yang dikerjakan auditor dan bagaimana kesempurnaan pekerjaan tersebut.
3. Seorang auditor harus memiliki tingkat keterampilan yang umum dimiliki oleh auditor pada umumnya dan harus menggunakan keterampilan tersebut dengan kecermatan dan keseksamaan yang wajar.
4. Para auditor harus ditugasi dan disupervisi sesuai dengan tingkat pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan sedemikian rupa sehingga mereka dapat mengevaluasi bukti audit yang mereka periksa.”

2.1.3.3 Karakteristik Kompetensi Auditor

Menurut Mulyadi (2013:58) bahwa dalam prinsip Etika Profesi Ikatan Akuntan Indonesia (Prinsip kelima : Kompetensi dan kehati-hatian profesional) kompetensi diperoleh dari pendidikan dan pengalaman. Dalam semua penugasan dan dalam semua tanggung jawabnya, setiap anggota harus melakukan upaya untuk mencapai tingkat kompetensi yang akan meyakinkan bahwa kualitas jasa yang diberikan memenuhi tingkatan profesionalisme tinggi seperti diisyaratkan oleh prinsip etika. Sedangkan berdasarkan kontruk yang dikemukakan oleh De Angelo (1981) dalam Kusharyanti (2002) kompetensi diprosikan dalam dua hal, yaitu pengetahuan dan pengalaman.

Berdasarkan uraian di atas, maka dalam penelitian ini peneliti menggunakan tiga indikator, yaitu pengetahuan, pengalaman, dan pendidikan.

1. Pengetahuan

Standar Profesi Akuntan Publik (IAI : 2011) tentang standar umum, menjelaskan bahwa dalam melakukan audit, auditor harus memiliki keahlian dan struktur pengetahuan yang cukup. Meinhard *et.al*, dalam Harkinto, (2004:35) mengatakan bahwa pengetahuan diukur dari seberapa tinggi pendidikan seorang auditor karena dengan demikian auditor akan mempunyai semakin banyak pengetahuan mengenai bidang yang dikuasainya dan dapat mengetahui berbagai macam masalah secara lebih mendalam, selain itu auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks.

2. Pengalaman

Dalam standar umum pertama point ketiga audit menuntut keahlian dan profesionalisme yang tinggi. Keahlian tersebut tidak hanya dipengaruhi oleh pendidikan formal tetapi faktor lain yang mempengaruhinya adalah pengalaman. Menurut Tubbs (1992) dalam Mayangsari (2003) Auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan dalam hal :

- a. Mendeteksi kesalahan
- b. Memahami Kesalahan secara akurat
- c. Mencari penyebab kesalahan

Hasilnya menunjukkan bahwa semakin berpengalaman auditor, mereka semakin peka terhadap kesalahan, semakin peka dengan kesalahan yang tidak biasa dan semakin memahami dengan hal-hal lain yang berkaitan dengan kesalahan yang ditentukan. Kompetensi dalam audit dan akuntansi diantaranya termasuk pelatihan dan pengalaman yang memadai dalam semua aspek dari pekerjaan seorang auditor.

3. Pendidikan

Auditor ditekankan untuk mengikuti pendidikan profesional program akuntansi untuk memastikan bahwa mereka tetap mengikuti ide-ide terbaru dan teknik dalam audit dan akuntansi. Mansouri *et.al* (2009:18) menyebutkan bahwa auditor diharapkan oleh pihak ketiga memiliki pelatihan akademik di bidang akuntansi, perpajakan, audit dan yang lainnya yang berkaitan dengan profesi mereka. Selain itu mereka harus menerima pelatihan lebih lanjut, baik formal maupun informal, sepanjang karier

mereka. Pencapaian keahlian sendiri dalam akuntansi dan auditing dimulai dengan pendidikan formal. Dalam IAI 2001 menyatakan bahwa untuk memenuhi persyaratan sebagai profesional, auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup. Pendidikan dalam arti luas meliputi pendidikan formal, pelatihan atau pendidikan berkelanjutan.

2.1.4 Fee Audit

2.1.4.1 Pengertian Fee Audit

Menurut Sukrisno Agoes (2013:18) definisi *fee* audit adalah sebagai berikut:

“Besarnya biaya tergantung antara lain resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tinggi keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya.”

Mulyadi (2013:63) mendefinisikan besaran *fee* adalah sebagai berikut:

“Besaran *fee* anggota dapat bervariasi tergantung antara lain: risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya.”

De Angelo (1981) dalam Alim (2010) menyatakan bahwa *fee* audit merupakan pendapatan yang besarnya bervariasi karena tergantung dari beberapa faktor dalam penugasan audit seperti, ukuran perusahaan klien, kompleksitas jasa audit yang dihadapi auditor, risiko audit yang dihadapi auditor dari klien serta nama Kantor Akuntan Publik yang melakukan jasa audit.

Menurut Gammal (2012) bahwa *fee* audit dapat didefinisikan sebagai jumlah biaya (upah) yang dibebankan oleh auditor untuk proses audit kepada perusahaan (*auditee*). Penentuan *fee* audit biasanya didasarkan pada kontrak antara auditor dan *auditee* sesuai dengan waktu dilakukannya proses audit, layanan, dan jumlah staf yang dibutuhkan untuk proses audit.

Dari beberapa definisi diatas dapat dipahami bahwa yang dimaksud *fee* audit adalah besaran biaya audit yang tergantung pada risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut.

2.1.4.2 Komisi dan *Fee* Referral

Mulyadi (2013:65) membedakan antara komisi dan *fee* referral sebagai berikut:

A. “Komisi

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

B. *Fee* Reveral (Rujukan)

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

2.1.4.3 Imbalan Jasa Profesional dan Bentuk Remunerasi lainnya

Dalam melakukan negosiasi 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 satu lebih rendah dari praktisi yang lain bukan merupakan pelanggaran terhadap kode etik profesi. Namun demikian, ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi dapat terjadi dari besaran imbalan jasa profesional yang diusulkan (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.1).

Signifikansi ancaman akan tergantung dari beberapa faktor, seperti besaran imbalan jasa profesional yang diusulkan, serta jenis dan lingkup jasa profesional yang diberikan. Sehubungan dengan potensi ancaman tersebut, pencegahan yang tepat harus dipertimbangkan dan diterapkan untuk menghilangkan ancaman tersebut mencakup antara lain:

- a. Membuat klien menyadari persyaratan dan kondisi perikatan, terutama dasar penentuan imbalan jasa profesional, serta jenis dan lingkup jasa profesional yang diberikan.
- b. Mengalokasikan waktu yang memadai dan menggunakan staf yang kompeten dalam perikatan tersebut (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.1)

Imbalan jasa profesional yang bersifat kontinjen telah digunakan secara luas untuk jasa profesional tertentu selain jasa *assurance*. Namun demikian, dalam situasi tertentu imbalan jasa profesional yang bersifat kontinjen dapat menimbulkan ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi, yaitu ancaman

kepentingan pribadi terhadap objektivitas. Signifikansi ancaman tersebut akan tergantung dari beberapa faktor sebagai berikut:

- a. Sifat perikatan
- b. Rentang besaran imbalan jasa profesional yang dimungkinkan;
- c. Dasar penetapan besaran imbalan jasa profesional;

Ada tidaknya penelaahan hasil pekerjaan oleh pihak ketiga yang independen (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.3).

Signifikansi setiap ancaman harus dievaluasi dan jika ancaman tersebut merupakan ancaman selain ancaman yang secara jelas tidak signifikan, maka pencegahan yang tepat harus dipertimbangkan dan diterapkan untuk menghilangkan ancaman tersebut atau menguranginya ke tingkat yang dapat diterima. Pencegahan tersebut antara lain:

- a. Perjanjian tertulis dengan klien yang dibuat di muka mengenai dasar penentuan imbalan jasa profesional.
- b. Pengungkapan kepada pihak pengguna hasil pekerjaan praktisi mengenai dasar penentuan imbalan jasa profesional.
- c. Kebijakan dan prosedur pengendalian mutu.
- d. Penelaahan oleh pihak ketiga yang objektif terhadap hasil pekerjaan praktisi (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.4).

Dalam situasi tertentu, seorang praktisi dapat menerima imbalan jasa profesional rujukan atau komisi (*referral fee*) yang terkait dengan diterimanya suatu perikatan. Apabila praktisi tidak memberikan jasa profesional tertentu yang dibutuhkan, maka imbalan jasa dapat diterima oleh praktisi tersebut sehubungan

dengan penunjukan klien yang berkelanjutan (*continuing client*) tersebut kepada tenaga ahli atau praktisi yang lain. Praktisi dapat menerima komisi dari pihak ketiga sehubungan dengan penjualan barang atau jasa kepada klien. Penerimaan imbalan jasa profesional rujukan atau komisi tersebut dapat menimbulkan ancaman kepentingan pribadi terhadap objektivitas, kompetensi, serta sikap kecermatan dan kehati-hatian profesional (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.5).

Setiap praktisi tidak boleh membayar atau menerima imbalan jasa profesional rujukan atau komisi, kecuali jika praktisi telah menerapkan pencegahan yang tepat untuk mengurangi ancaman atau menguranginya ke tingkat yang dapat diterima. Pencegahan tersebut mencakup antara lain:

- a. Mengungkapkan kepada klien mengenai perjanjian pembayaran atau penerimaan imbalan jasa profesional rujukan kepada praktisi lain atas suatu perikatan.
- b. Memperoleh persetujuan di muka dari klien mengenai penerimaan komisi dari pihak ketiga atas penjualan barang atau jasa kepada klien (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.7).

2.1.4.4 Cara Penentuan *Fee* Audit

Dalam penentuan biaya audit yang akan dibayarkan kepada auditor tersebut, maka harus ada cara penentuan biaya audit sebelum pelaksanaan audit.

Menurut Abdul Halim (2008:106-107) ada beberapa cara dalam penentuan penetapan biaya audit atau *fee* audit. Cara tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. *Perdiem Basis*

Pada cara ini *fee* audit ditentukan dengan dasar waktu yang digunakan oleh tim auditor. Pertama kali *fee* per jam ditentukan, kemudian dikalikan dengan jumlah waktu/ jam yang dihabiskan oleh tim. Tarif *fee* per jam untuk tingkatan staf tentu dapat berbeda- beda.

2. *Flat* atau Kontrak Basis

Pada cara ini *fee* audit dihitung sekaligus secara borongan tanpa memperhatikan waktu audit yang dihabiskan, yang penting pekerjaan terselesaikan sesuai dengan aturan atau perjanjian.

3. *Maksimum Fee Basis*

Cara ini merupakan gabungan dari kedua cara di atas. Pertama kali tentukan tarif per jam kemudian dikalikan dengan jumlah waktu tertentu tetapi dengan batasan maksimum. Hal ini dilakukan agar auditor tidak mengulur-ngulur waktu sehingga menambah jam/ waktu kerja.”

Dengan adanya cara penentuan biaya audit, diharapkan kesepakatan mengenai biaya audit dapat berjalan sesuai dengan yang telah ditentukan, karena mengingat sampai saat ini belum ada peraturan yang pasti mengenai biaya audit.

2.1.4.5 Faktor-Faktor Penentu Besarnya *Fee* Audit

Terdapat faktor-faktor penentu besarnya biaya audit. Dalam faktor tersebut sangat mempengaruhi biaya audit pada seorang auditor. Menurut Abdul Halim (2008:107) ada empat faktor dominan yang menentukan besarnya *fee* audit, yaitu:

1. “Karakteristik keuangan, seperti tingkat penghasilan, laba, aktiva, modal dan lain-lain.
2. Lingkungan, seperti persaingan, pasar tenaga professional dan lain-lain
3. Karakteristik oprasi, seperti jenis industry, jumlah lokasi perusahaan, jumlah lini produk dan lain-lain.
4. Kegiatan eksternal auditor, seperti pengalaman, tingkat koordinasi dengan internal auditor dan lain-lain.”

Dari faktor-faktor yang telah dikemukakan di atas, dapat disimpulkan bahwa faktor-faktor tersebut sangat mendukung untuk menentukan besarnya pembayaran biaya audit. Misalkan jika seorang auditor memiliki pengalaman yang banyak diantara auditor yang lain maka kemungkinan auditor tersebut akan menerima biaya atau *fee* audit sesuai dengan kualitas audit yang dihasilkan auditor tersebut.

2.1.4.6 Standar Penetapan *Fee* Audit

Berdasarkan surat keputusan ketua umum institut akuntan publik Indonesia Nomor : KEP.024/IAPI/VII/2008 mengenai panduan penetapan imbal jasa (*fee*) audit adalah sebagai berikut :

- “ 1. Prinsip dasar dalam menetapkan imbal jasa:
- a. Kebutuhan klien;
 - b. Tugas dan tanggung jawab menurut hukum (*statutory duties*);
 - c. Tingkat keahlian (*level of expertise*) dan tanggung jawab yang melekat pada pekerja yang dilakukan, serta tingkat kompleksitas pekerjaan;
 - d. Independensi;

- e. Banyaknya waktu yang diperlukan dan secara efektif digunakan oleh anggota dan stafnya untuk menyelesaikan pekerjaan; dan
- f. Basis penetapan *fee* yang disepakati

2. Penetapan tarif imbal jasa

- a. Tarif imbal jasa (*charge-out rate*) harus menggambarkan remunerasi yang pantas bagi anggota dan stafnya, dengan memperhatikan kualifikasi dan pengalaman masing-masing;
- b. Tarif harus ditetapkan dengan memperhitungkan:
 - Gaji yang pantas untuk menarik dan mempertahankan staf yang kompeten dan berkeahlian;
 - Imbalan lain diluar gaji;
 - Beban overhead, termasuk yang berkaitan dengan pelatihan dan pengembangan staf, serta riset dan pengembangan;
 - Jumlah jam tersedia untuk suatu periode tertentu (*project charge-out time*) untuk staf profesional dan staf pendukung; dan
 - Marjin laba yang pantas
- c. Tarif imbal jasa per-jam (*hourly charge-out rates*) yang ditetapkan berdasarkan informasi di atas dapat ditetapkan untuk setiap staf atau untuk setiap kelompok staf (junior, senior, supervisor, manajer) dan partner. “

2.1.5 Kualitas Audit

2.1.5.1 Pengertian Kualitas Audit

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

menyatakan bahwa:

“Audit quality means how well an audit detect an report material misstatement in financial statement. The detection aspect is a reflection of auditor competence, while reporting is a reflection of ethic or auditor integrity, particular independence”.

Menurut Mulyadi (2013:9), Kualitas audit yaitu:

“Suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian-

kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

Menurut De Angelo (1981:183) dalam W. Robert Kneche dan Gopal V. Krishnan dkk (2013) definisi kualitas adalah:

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

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

1. *The likelihood that an auditor discover existing misstatement*
2. *Appropriately acts on the discovery*

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

Jadi dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan suatu probabilitas dimana auditor menemukan dan melaporkan adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi klien. Defini tersebut memecah kualitas audit menjadi dua komponen yaitu :

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

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

2.1.5.2 Standar Pengendalian Kualitas Audit

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

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

Dalam paragraf 1 SPAP SA Seksi 161 dijelaskan bahwa dalam penugasan audit, auditor independen bertanggung jawab untuk mematuhi standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntansi Indonesia. Seksi 202 Aturan Etika Kompartemen

Akuntan Publik mengharuskan anggota Ikatan Akuntansi Indonesia yang berpraktik sebagai auditor independen memenuhi standar auditing jika berkaitan dengan audit atas laporan keuangan.

Kantor akuntan publik juga harus memenuhi standar auditing yang telah ditetapkan IAI dalam pelaksanaan audit. Standar auditing yang ditetapkan IAI berkaitan dengan pelaksanaan penugasan audit secara individual, standar pengendalian mutu berkaitan dengan pelaksanaan praktik audit kantor akuntan publik secara keseluruhan.

Menurut PSPM No.1 (SPAP:2011), KAP wajib mempertimbangkan setiap unsur pengendalian mutu, sejauh diterapkan dalam prakteknya dalam menetapkan kebijakan dan prosedur pengendalian mutunya. Untuk memenuhi ketentuan tersebut KAP wajib membuat kebijakan dan prosedur pengendalian mutu mengenai:

- a. "Independensi, yang memberikan keyakinan memadai bahwa pada setiap lapis organisasi, semua staf profesional mempertahankan independensi sebagaimana diatur dalam Aturan Etika Akuntan Publik secara rinci. Aturan etika No. 1 integritas, objektivitas dan independensi memuat contoh-contoh penerapan yang berlaku untuk akuntan publik.
- b. Penugasan personel, yang memberikan keyakinan memadai bahwa penugasan akan dilaksanakan oleh staf profesional yang memiliki tingkat pelatihan dan keahlian teknis untuk penugasan tersebut.
- c. Konsultasi, yang memberikan keyakinan memadai bahwa personel akan memperoleh informasi yang memadai sesuai yang dibutuhkan dari orang yang memiliki tingkat pengetahuan, kompetensi dan pertimbangan (*judgement*) yang memadai.
- d. Supervisi, yang memberikan keyakinan memadai bahwa pelaksanaan perikatan memenuhi standar mutu yang ditetapkan oleh KAP. Lingkup supervisi dan *review* yang sesuai pada suatu kondisi tertentu, tergantung atas beberapa faktor antara lain kerumitan masalah, kualifikasi staf pelaksana perikatan serta lingkup konsultasi yang tersedia dan yang telah digunakan.

- e. Pemekerjaan (*Hiring*), yang memberikan keyakinan memadai bahwa semua staf profesionalnya memiliki karakteristik yang tepat sehingga memungkinkan mereka melakukan perikatan secara kompeten.
- f. Pengembangan profesional, yang memberikan keyakinan memadai bahwa semua personel memiliki pengetahuan memadai sehingga memungkinkan mereka memenuhi tanggung jawabnya.
- g. Promosi (*advancement*), yang memberikan keyakinan memadai bahwa semua personel terseleksi untuk promosi, memiliki kualifikasi seperti yang diisyaratkan untuk menerima tanggung jawab yang lebih tinggi.
- h. Penerimaan dan keberlanjutan klien, yang memberikan keyakinan memadai bahwa perikatan dari klien akan diterima atau dilanjutkan untuk meminimumkan hubungan dengan klien yang manajemennya yang tidak memiliki integritas.
- i. Inspeksi, yang memberikan keyakinan memadai bahwa prosedur yang berhubungan dengan unsur-unsur pengendalian mutu seperti tersebut pada butir a sampai dengan butir h telah diterapkan secara efektif.”

2.1.5.3 Langkah-langkah yang dilakukan untuk Meningkatkan Kualitas Audit

Menurut Nasrullah Djamil (2007:18) dalam Riyan Hidayah (2011) kualitas audit dinilai melalui sejumlah unit standarisasi dari bukti audit yang diperoleh oleh auditor eksternal, dan kegagalan audit dinyatakan juga sebagai kegagalan auditor independen untuk mendeteksi suatu kesalahan material. Langkah-langkah yang dapat dilakukan untuk meningkatkan kualitas audit diantaranya:

1. “Perlunya melanjutkan pendidikan profesionalnya bagi satu 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 kepada kepentingan siapapun.

3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor tersebut menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama, maksudnya petugas audit agar mendalami standar pekerjaan lapangan dan standar laporan dengan semestinya. Penerapan kecermatan dan keseksamaan diwujudkan dengan melakukan *review* secara kritis pada setiap tingkat supervise terhadap pelaksanaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan.
4. Melakukan perencanaan pekerjaan audit dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten maka dilakukan supervise dengan semestinya. Kemudian dilakukan pengendalian dan pencatatan untuk semua pekerjaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan.
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 jasa laporan keuangan auditan.
7. Membuat laporan audit yang menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum atau tidak dan pengungkapan yang informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, jika tidak maka harus dinyatakan dalam laporan audit.”

2.1.5.4 Kriteria Pemenuhan Kualitas Audit

Kualitas hasil pekerjaan auditor bisa juga dilihat dari kualitas keputusan-keputusan yang diambil. Menurut Bedard dan Michelene dalam Andri Hardiansyah (2017) ada dua pendekatan yang digunakan untuk kualitas audit yaitu:

1. *Process oriented*
2. *Outcome oriented*

Adapun uraian dari penjelasan 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 4 fase dalam kriteria pemenuhan tujuan-tujuan audit menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens (2011:130-134) dalam Amir Abadi Jusuf .

a. Fase 1 : Merencanakan dan merancang pendekatan audit

Untuk setiap pengauditan , terdapat banyak cara yang dapat dilakukan auditor untuk mengumpulkan bahan bukti untuk mencapai tujuan audit keseluruhan dalam rangka pemberian opini atas laporan keuangan. Rencana iu haruslah menghasilkan sebuah pendekatan audit yang efektif, terdapat 3 cara yaitu:

1. Mendapatkan pemahaman atas entitas klien dan lingkungannya
2. Memahami pengendalian internal dan menilai resiko pengendalian
3. Menilai resiko salah saji material

b. Fase 2. : Melaksanakan pengujian pengendalian dan pengujian substantif transaksi

Prosedur semacam ini secara umum mengacu pada pengujian atas pengendalian. Sebagai contoh, anggaplah pengendalian internal klien memerlukan verifikasi oleh seorang petugas independen terhadap semua harga penjualan satuan sebelum faktur penjualan dikirimkan ke pelanggan. Pengendalian ini terkait langsung dengan tujuan audit. Akurasi terhadap penjualan, auditor sebaiknya menguji efektivitas pengendalian ini dengan menguji sampel dari salinan faktur penjualan untuk dari petugas yang pertama untuk menan dai bahwa harga penjualan perunit itu sudah di verivikasi.

Auditor juga mengevaluasi catatan transaksi klien dengan melakukan verifikasi jumlah nominal transaksi, proses ini disebut tes substantif terhadap transaksi, contohnya auditor dapat membandnigkan harga perunit yang ada pada salinan faktur penjualan dengan daftar harga resmi sebagai bentuk pengujian terhadap tujuan akurasi untuk transaksi penjualan.

c. Fase 3 : Melakukan Prosedur analitis dan pengujian atas rincian saldo

Prosedur analitis menggunakan perbandingan dan keterikatan untuk menilai apakah saldo akunt atau data lain disajikan secara wajar. Sebagai contoh, untuk mendapatkan akurasi transaksi , auditor dapat memeriksa transaksi penjualan dalam jurnal penjualan, khususnya yang nilainya sangat besar dan

tidak biasa dan juga membandingkannya dengan total penjualan bulanan di tahun sebelumnya. Jika perusahaan terus menerus menggunakan harga jual yang salah atau tidak mencatat penjualan dengan benar, maka kemungkinan akan muncul perbedaan yang signifikan.

Menguji rincian saldo merupakan prosedur khusus yang dimaksudkan untuk menguji salah saji nominal saldo akun di laporan keuangan. Sebuah contoh terkait keakuratan atas akun piutang dagang adalah dengan melakukan komunikasi langsung secara tertulis dengan para pelanggan klien untuk mengidentifikasi jumlah yang benar. Pengujian terinci atas saldo akhir merupakan hal penting dilakukan dalam pengauditan karena hampir semua bahan bukti didapatkan dari narasumber klien yang independen sehingga bahan bukti ini dianggap memiliki kualitas yang tinggi.

d. Fase 4 : Menyelesaikan audit dan menerbitkan laporan audit.

Setelah auditor menyelesaikan seluruh prosedur untuk masing-masing tujuan audit dan laporan keuangan serta pengungkapan terkait, sangat penting untuk menggabungkan informasi yang didapatkan untuk mencapai kesimpulan menyeluruh mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Proses penarikan kesimpulan ini merupakan hal yang sangat subjektif karena bergantung pada penilaian profesional auditor. Ketika audit telah diselesaikan, seorang akuntan public harus menertibkan laporan audit untuk menyertai laporan keuangan yang diterbitkan oleh klien.

2. *Outcome oriented* digunakan jika solusi dari sebuah masalah atau hasil dari sebuah pekerjaansudah dapat diambil dilakukan dengan cara membandingkan solusi atau hasil yang dicapai dengan standar hasil yang telah ditetapkan sebelumnya. Kualitas Keputusan Audit diukur dengan:

- a. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) adalah pernyataan standar teknis yang merupakan panduan dalam memberikan jasa bagi Akuntan Publik di Indonesia. SPAP dikeluarkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik Institut Akuntan Publik Indonesia (DSPAP IAPI). Tipe Standar Profesional terdiri atas 5, diantaranya : Standar Auditing, Standar Atestasi, Standar Jasa Akuntansi dan Review, Standar Jasa Konsultasi, Standar

Pengendalian Mutu. Kelima Standar Jasa Profesional diatas merupakan standar teknis yang bertujuan untuk mengatur mutu jasa yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik di Indonesia. Seorang akuntan publik dikatakan berkualitas atas jasa yang diberikan jika ia memenuhi dan mentaati pedoman yang ada pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Kepatuhan terhadap Standar Profesional Akuntan Publik oleh seorang auditor wajib dilakukan dari mulai proses hingga hasil laporan audit.

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 (2003) 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. Auditor memiliki banyak klien dalam industri yang sama akan memiliki pengetahuan dan pengalaman yang lebih baik mengenai *internal control* perusahaan, resiko bisnis perusahaan, dan resiko audit pada industri tersebut. Spesialisasi auditor dalam industri tertentu membuat auditor memiliki pengetahuan dan kemampuan yang lebih memadai dibanding dengan auditor yang tidak memiliki spesialisasi.

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit

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

Arens *et.al* alih bahasa Amir Abadi Jusuf (2011: 134-135) menjelaskan bahwa:

“Nilai audit (Kualitas audit) sangat bergantung pada persepsi publik terhadap independensi auditor.”

Sedangkan Paino *et.al*, (2010:37-38) menyatakan bahwa:

“Kualitas audit bergantung pada “kompetensi” dan “independensi” auditor untuk melakukan pemeriksaan menyeluruh sampai dengan mendeteksi kesalahan yang mungkin terjadi dalam laporan keuangan klien (kompetensi auditor), dan kesediaannya tanpa dipengaruhi oleh pihak lain (independensi auditor), untuk memberikan pendapat yang objektif tentang tingkat kewajaran dalam laporan keuangan auditan klien.”

Standar umum kedua SA seksi 220.1 dalam SPAP (2011) menyebutkan bahwa dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor. Standar ini mengharuskan auditor untuk bersikap independen, artinya sikap yang tidak mudah dipengaruhi karena akuntan publik melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Auditor

tidak boleh memihak kepada siapapun. Auditor harus dapat mempertahankan sikap mental dan penampilan karena opini yang dikeluarkannya untuk menambah kualitas hasil laporan pemeriksaan.

Kepercayaan masyarakat umum atas independensi sikap auditor sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi sikap auditor ternyata berkurang, bahkan kepercayaan masyarakat dapat juga menurun disebabkan dari keadaan oleh mereka yang berpikir sehat (*rasionable*) dianggap dapat mempengaruhi sikap independensi. Sikap independensi bermakna bahwa auditor tidak mudah dipengaruhi (SPAP, 2011:220.1), sehingga auditor akan melaporkan apa yang ditemukannya selama proses pelaksanaan audit. Maka jika klien mempersepsikan bahwa auditor telah memenuhi independensi sikap auditor, setelah mengamati sikap yang ditunjukkan oleh auditor selama melakukan pemeriksaan, kecenderungan klien akan menilai tim audit tersebut memiliki kualitas hasil kerja yang baik.

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

2.2.2 Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Kualitas Audit

Standar umum pertama, SA seksi 210.1 dalam SPAP (2011) yang berbunyi “Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor “. Betapa pun tingginya kemampuan seseorang dalam bidang-bidang lain, termasuk dalam bidang bisnis dan keuangan, ia tidak dapat memenuhi persyaratan yang dimaksudkan dalam standar auditing ini,

jika ia tidak memiliki pendidikan serta pengalaman memadai dalam bidang auditing.

Menurut Arens *et.al* (2014:105) pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas audit adalah sebagai berikut:

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

Artinya kualitas audit berarti bagaimana cara untuk mendeteksi audit dan melaporkan salah saji material dalam laporan keuangan. Aspek deteksi adalah refleksi dari kompetensi auditor, sedangkan pelaporan adalah refleksi etika atau auditor integrity, khususnya independensi.

Menurut Mulyadi (2013:58) menyatakan bahwa teori penghubung antara kompetensi dan kualitas audit antara lain sebagai berikut:

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

De Angelo (1981) dalam Rita dan Sony (2014) menyatakan bahwa kualitas audit merupakan segala kemungkinan dimana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan klien dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkan temuannya dalam laporan keuangan auditan. De Angelo juga mengatakan bahwa dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar auditing kode etik yang relevan.

2.2.3 Pengaruh *Fee* Audit terhadap Kualitas Audit

Menurut Sukrisno Agoes (2013:27) menyatakan bahwa *fee* audit berpengaruh terhadap kualitas audit yaitu sebagai berikut :

“Anggota KAP tidak diperkenankan mendapatkan klien dengan cara menawarkan *fee* yang dapat merusak citra profesi, serta Anggota KAP tidak diperkenankan mendapat klien dengan cara menawarkan *fee* yang dapat mengurangi independensi.”

Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) seksi 240.1 (2011) tentang *fee* audit menyatakan :

“Dalam melakukan negoisasi mengenai jasa professional yang diberikan. Praktisi dapat mengusulkan jumlah imbalan jasa professional yang dipandang sesuai. Fakta terjadinya jumlah imbalan jasa yang diusulkan oleh praktisi yang satu lebih rendah dari praktisi yang lain bukan merupakan pelanggaran terhadap kode etik profesi, namun demikian, ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi dapat saja terjadi dari besaran imbalan jasa professional yang diusulkan,. Sebagai contoh ancaman kepentingan pribaditerhadap kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian professional dapat terjadi ketika besaran imbalan jasa professional yang diusulkan sedemikian redahnya, sehingga dapat mengakibatkan tidak dapat dilaksanakannya perikatan dengan baik berdasarkan standarteknis dan dampaknya pada kualitas audit yang dihasilkan”.

Menurut Ian (2013) auditor yang berkualitas lebih tinggi akan mengenakan *fee* audit yang lebih tinggi pula, karena auditor yang berkualitas akan mencerminkan informasi privat yang dimiliki oleh pemilik perusahaan.

Yuniarti (2011) membuktikan bahwa biaya audit berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. Biaya yang lebih tinggi akan meningkatkan kualitas audit, karena biaya audit yang diperoleh dalam satu tahun dan estimasi biaya operasional yang dibutuhkan untuk melaksanakan proses audit yang dapat meningkatkan kualitas audit.

Siregar (2012) bahwa manajer perusahaan yang rasional tidak akan memilih auditor yang berkualitas tinggi dan membayar *fee* yang tinggi apabila kondisi perusahaan yang tidak baik. Hal ini disebabkan karena ada anggapan bahwa auditor yang berkualitas tinggi akan mampu mendeteksi kondisi perusahaan yang tidak baik dan menyampaikan kepada publik. Jadi perusahaan yang menggunakan KAP yang lebih besar biasanya adalah perusahaan yang memiliki kondisi yang baik, sehingga cenderung mendapatkan pendapat wajar tanpa pengecualian sementara perusahaan yang kondisinya sedang tidak baik lebih banyak menggunakan KAP tidak dapat mendeteksi kondisi perusahaan yang tidak baik.

2.2.4 Pengaruh Independensi, Kompetensi dan *Fee* Audit Terhadap Kualitas Audit

Bervariasinya nilai moneter yang diterima auditor pada tiap pekerjaan audit yang dilakukannya berdasarkan hasil negosiasi, tidak menutup kemungkinan akan memberikan pengaruh pada kualitas proses audit. Jong-Hag *et.al* (2010) juga berpendapat hal yang sama, bahwa *fee* audit yang besar dapat membuat auditor menyetujui tekanan dari klien dan berdampak pada kualitas audit yang dihasilkan. Penelitian terkait hal tersebut dilakukan Malem Ukur tarigan dan Primsa Bangun Susanti (2013) yang menunjukkan bahwa *fee* audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sedangkan Dhaliwan *et al.* (2008) membuktikan bahwa *fee* audit secara signifikan mempengaruhi kualitas audit.

Fenomena lainnya yang juga mampu mempengaruhi kualitas audit yaitu kontrak kerjasama dalam hal penentuan besaran *fee* audit antara auditor dan klien.

Hoitash *et al.*(2007) :

menemukan bukti bahwa ketika auditor melakukan negosiasi dengan pihak manajemen mengenai besaran tarif *fee* yang dibayarkan terkait hasil kerja laporan auditan, maka kemungkinan besar akan terjadi konsensi resiprokal yang jelas akan mereduksi kualitas laporan auditan.

Kualitas audit tidak hanya ditentukan oleh kualitas prosesnya tetapi juga kualitas hasil. Audit dikatakan berkualitas jika hasilnya mampu membuat penggunaanya mengambil keputusan dengan tepat. Sikap independensi dibutuhkan agar auditor tidak mudah terpengaruh dengan pihak-pihak tertentu yang ingin mengambil keuntungan sendiri serta kompetensi auditor akan menentukan kualitas audit yang dilakukannya.

Sedangkan menurut Abdul Halim (2008:29) menyatakan bahwa:

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

Berdasarkan uraian teori tersebut, dapat ditarik kesimpulan bahwa independensi, kompetensi *fee* audit berpengaruh terhadap Kualitas Audit, artinya Besaran *fee* audit, independensi dan kompetensi audit dilakukan dengan baik maka akan meningkatkan Kualitas Audit.

2.2.5 Penelitian Terdahulu

Berikut ini adalah hasil penelitian yang ada kaitannya dengan independensi, kompetensi, dan *fee* audit terhadap kualitas audit.

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Nama Penulis/ Judul	Hasil Penelitian	Persamaan	Perbedaan
1.	Annisa Perdany (2012) Pengaruh Kompetensi, dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit	Hasil Penelitian menunjukkan bahwa Independensi dan Kompetensi berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Audit pada Kantor Perwakilan BPK RI Yogyakarta.	Meneliti bagaimana pengaruh Kompetensi dan Independensi auditor terhadap Kualitas Audit	Penelitian yang akan peneliti lakukan yaitu dengan mengubah variabel X_3 yaitu <i>Fee</i> Audit sebagai variabel Independen.
2.	Bambang Hartadi (2012) Pengaruh <i>Fee</i> Audit, Rotasi KAP, dan Reputasi Auditor Terhadap Kualitas Audit	<i>Fee</i> Audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, sementara rotasi dan reputasi audit tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.	Meneliti bagaimana pengaruh <i>Fee</i> Audit Terhadap Kualitas Audit	Penelitian tidak menggunakan Rotasi KAP dan Reputasi Auditor sebagai variabel independennya.
3.	Novita Syafnir (2014)	Hasil Penelitian menunjukkan bahwa	Meneliti bagaimana pengaruh <i>Fee</i> Audit	Penelitian tidak menggunakan

	Pengaruh <i>Fee</i> Audit dan Profesionalisme Auditor terhadap Kualitas Audit	<i>Fee</i> Audit dan Profesionalisme Auditor berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Audit pada beberapa kantor akuntan publik (KAP) diwilayah Bandung.	Terhadap Kualitas Audit	Profesionalisme Auditor sebagai variabel independennya.
4.	Malem Tarigan dan Primsa Bangun Susanti (2013) Pengaruh Kompetensi, Etika, Dan <i>Fee</i> Audit Terhadap Kualitas Audit	Hasil penelitian menunjukkan bahwa tidak ada pengaruh antara kompetensi terhadap kualitas auditor. Etika profesi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit dan <i>fee</i> audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit.	Meneliti bagaimana pengaruh Kompetensi dan <i>Fee</i> Audit Terhadap Kualitas Audit	Penelitian tidak menggunakan Etika sebagai variabel independennya
5.	Dadan Setiawan (2017) Pengaruh Independensi, Kompetensi dan	Hasil penelitian ini menunjukkan Independensi, Kompetensi dan Etika berpengaruh	Meneliti bagaimana pengaruh Independensi dan Kompetensi	Penelitian tidak menggunakan Etika sebagai variabel independennya.

	Etika terhadap Kualitas Audit	positif dan signifikan terhadap kualitas audit	Auditor terhadap Kualitas Audit	
--	-------------------------------	--	---------------------------------	--

Dari penelitian diatas Annisa Perdany (2012) yang menguji mengenai Pengaruh Kompetensi, dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit menunjukkan bahwa Kompetensi berpengaruh terhadap Kualitas Audit pada Kantor Perwakilan BPK RI Yogyakarta.

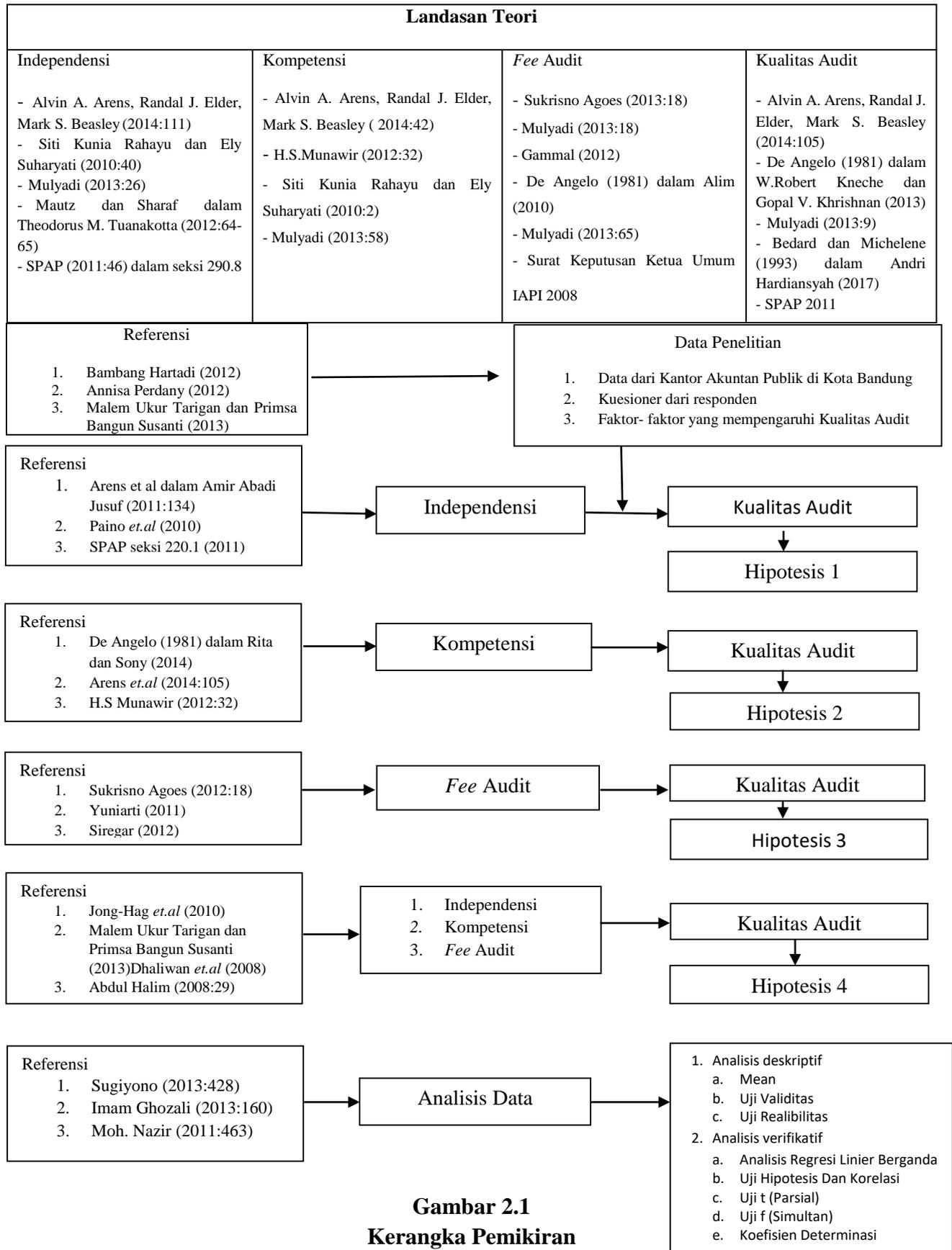
Dari penelitian Bambang Hartadi (2012) yang menguji mengenai Pengaruh *Fee* Audit, Rotasi KAP, dan Reputasi Auditor Terhadap Kualitas Audit yang menjadi variabel bebasnya yaitu *Fee* Audit, Rotasi KAP, dan Reputasi auditor sedangkan yang menjadi varibel terikatnya adalah kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *fee* audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, sementara rotasi dan reputasi audit tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Adapun persamaan variabel bebas yang digunakan oleh penulis yaitu *fee* audit.

Penelitian selanjutnya dilakukan oleh Novita Syafnir (2014) yang menguji mengenai Pengaruh *Fee* Audit dan Profesionalisme Auditor Terhadap Kualitas Audit yang menjadi variabel bebasnya yaitu *fee* audit, profesionalisme auditor sedangkan yang menjadi variabel terikatnya adalah kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *fee* audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *fee* audit berpengaruh positif dan

signifikan terhadap kualitas audit, profesionalisme auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.

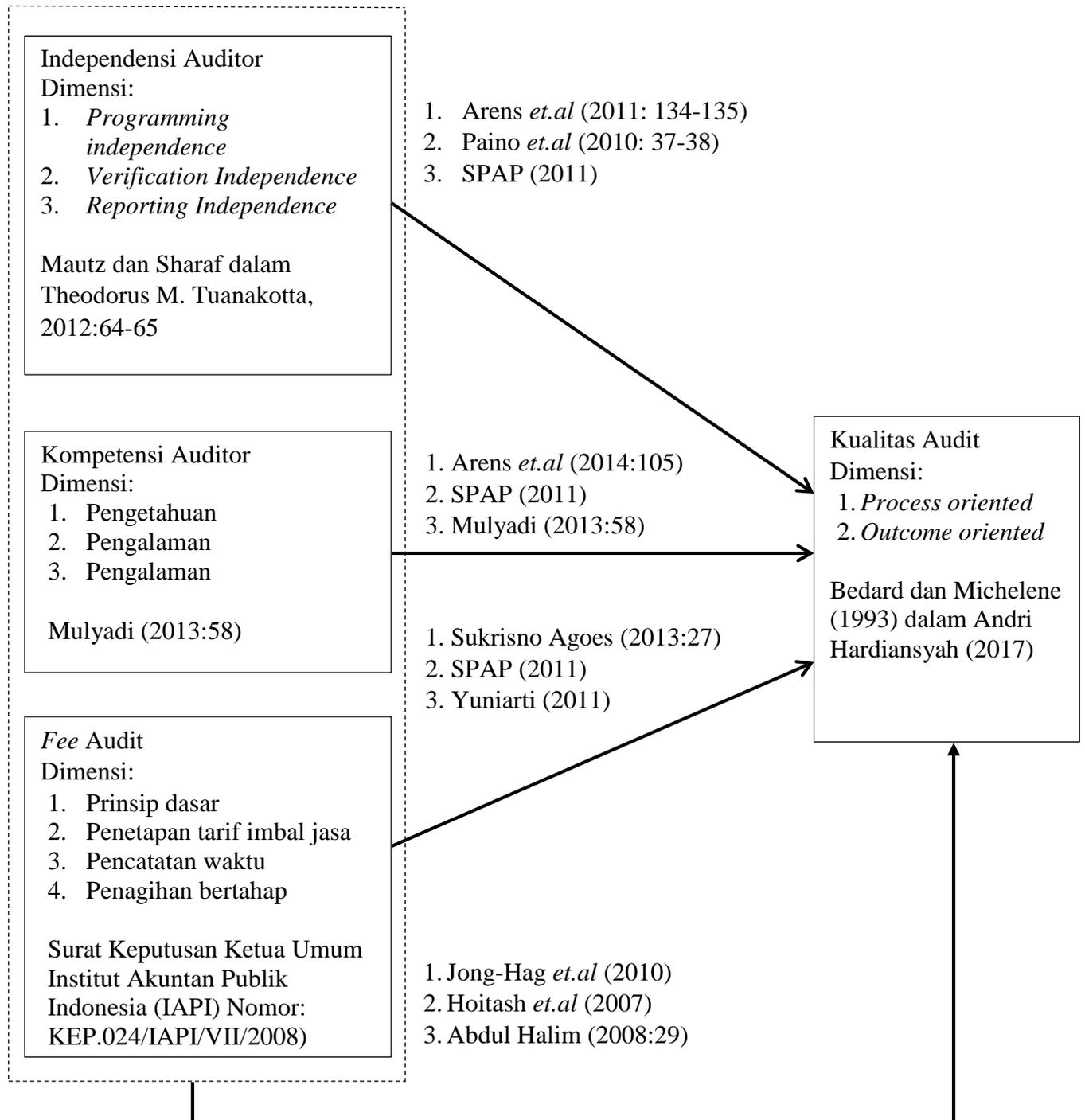
Selain itu penelitian yang dilakukan oleh Malem Ukur Tarigan dan Primsa Bangun Susanti (2013) yang menguji mengenai Pengaruh Kompetensi, Etika, dan *Fee* Audit Terhadap Kualitas Audit yang menjadi variabel bebasnya yaitu kompetensi, etika, dan *fee* audit sedangkan yang menjadi variabel terikatnya adalah kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tidak ada pengaruh antara kompetensi terhadap kualitas auditor. Etika profesi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit dan *fee* audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Adapun persamaan variabel bebas yang digunakan oleh penulis yaitu *fee* audit.

Penelitian lainnya yang dilakukan oleh Dadan Setiawan (2017) yang menguji mengenai Pengaruh Independensi, Kompetensi dan Etika Terhadap Kualitas Audit dimana yang menjadi variabel bebasnya adalah independensi, kompetensi dan etika sedangkan yang menjadi variabel terikatnya adalah kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi, kompetensi dan etika berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Kota Bandung.



Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran
Keseluruhan

2.3 Paradigma Penelitian



Gambar 2.2
Paradigma Penelitian

2.3 Hipotesis Penelitian

Pengertian hipotesis menurut Sugiyono (2013:93) adalah:

“Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian disusun dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data. Jadi, hipotesis juga dapat dinyatakan sebagai jawaban teoritis terhadap rumusan masalah penelitian, belum jawaban yang empiris.”

Berdasarkan uraian kerangka pemikiran di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

- H1** : Terdapat pengaruh independensi auditor terhadap kualitas audit.
- H2** : Terdapat pengaruh kompetensi auditor terhadap kualitas audit.
- H3** : Terdapat pengaruh *fee* audit terhadap kualitas audit.
- H4** : Terdapat pengaruh independensi, kompetensi, dan *fee* audit terhadap kualitas audit.