

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS**

#### **2.1. Kajian Pustaka**

Teori yang akan dikaji pada Bab II ini adalah teori yang berkaitan dengan *auditing*, diantaranya tentang kompetensi auditor eksternal, *due professional care* auditor eksternal, kantor akuntan publik, teknologi informasi, audit teknologi informasi.

##### **2.1.1. Pengertian Akuntansi**

Menurut Ely dan Dewi (2009:2) yang dimaksud dengan akuntansi adalah:

“Akuntansi adalah proses mengenali, mengukur, dan mengkomunikasikan informasi ekonomi untuk memperoleh pertimbangan dan keputusan yang tepat oleh pemakai informasi yang bersangkutan.”

Menurut Arens, *et al.* (2014:6) yang dimaksud dengan akuntansi adalah:

*“Accounting is the recording, classifying, and summarizing of economic events in a logical manner for the purpose of providing financial information for decision making.”*

Masih menurut Arens, *et al.* (2014:6) menyatakan tentang keahlian yang harus dimiliki oleh akuntan sebagai berikut:

*“Accountants must have a thorough understanding of the principles and rules that provide the basis for preparing the accounting information. In addition, accountants must develop a system to make sure that the entity’s economic events are properly recorded on a timely basis and at a reasonable cost.”*

Dari pengertian akuntansi di atas dapat diketahui bahwa akuntansi merupakan kegiatan pencatatan, pengklasifikasian, dan pengikhtisaran dari peristiwa ekonomi yang terjadi pada suatu entitas.

### **2.1.2. Auditing**

*Auditing* merupakan kegiatan pemeriksaan dan pengujian suatu pernyataan, pelaksanaan dari kegiatan yang dilakukan oleh pihak independen guna memberikan suatu pendapat. Pihak yang melaksanakan *auditing* disebut dengan auditor. Pengertian *auditing* semakin berkembang sesuai dengan kebutuhan yang meningkat akan hasil pelaksanaan *auditing*.

*Auditing* Menurut Arens, *et al.* (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.”*

Menurut Agoes (2012:3), dalam “*Auditing* (Audit Akuntan Oleh Kantor Akuntan Publik)” pengertian *auditing* adalah sebagai berikut:

“*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”.

Sedangkan menurut Timothy J. Louwers, *et al.* (2013:4) mendefinisikan *auditing* adalah:

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

Pengertian lain mengenai *Auditing* dijelaskan oleh Halim (2015:1), yang menyatakan bahwa yang dimaksud dengan *Auditing* adalah:

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

Berdasarkan definisi *auditing* di atas dapat disimpulkan beberapa hal penting terkait dengan *auditing*, dimana yang diaudit atau diperiksa adalah laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuannya. Pemeriksaan dilakukan secara kritis dan

sistematis untuk memperoleh serta mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi-asersi kegiatan dan peristiwa ekonomi. Pemeriksaan dilakukan oleh pihak yang berkompeten dan independen yaitu akuntan publik. Hasil dari pemeriksaan tersebut dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa agar dapat memberikan informasi yang dapat dimanfaatkan oleh para pemakai laporan keuangan.

#### **2.1.2.1. Jenis-jenis Audit (*Auditing*)**

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S.

Beasley yang dialih bahasakan oleh Amir Abadi Jusuf (2013:16) Jenis-jenis audit dibedakan menjadi tiga jenis, 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.

Dari ketiga jenis audit yang disebutkan di atas pada dasarnya memiliki kegiatan inti yang sama, yaitu untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara fakta yang terjadi dengan standar yang telah ditetapkan. Audit operasional (*operational audit*) menetapkan tingkat kesesuaian antara operasional usaha pada bagian tertentu di perusahaan dengan tingkat efisiensi dan efektivitas yang telah ditetapkan manajemen. Audit ketaatan (*compliance audit*) menetapkan tingkat kesesuaian antara suatu pelaksanaan dan kegiatan pada perusahaan dengan peraturan yang berlaku seperti peraturan pemerintah, ketetapan manajemen atau peraturan lainnya. Sedangkan audit.

### 2.1.2.2. Jenis-jenis Auditor

Menurut Arens, *et al.* (2014:15) jenis-jenis auditor yang umum terbagi ke dalam empat jenis, yaitu:

1. *“Certified Public Accounting Firm*  
*Certified public accounting firms are for auditing the published historical financial statements of all publicly traded companies, most other reasonably large companies, and many smaller companies and noncommercial.*
2. *Government accountability office auditors*  
*A government accountability office auditors is an auditor working for the U.S Government Accountability Office (GAO), a nonpartisan agency in the legislative branch of the federal government. Headed by the controller general, the GAO reports to and is responsible solely to congress. The GAO’s primary responsibility is to perform the audit function for congress, and it has many of the same audit responsibilities as a CPA firm.*
3. *Internal Revenue Agents*  
*The IRS, under the direction of the commissioner of internal revenue, is responsible for enforcing the federal tax laws as they have been defined by congress and interpreted by the courts. A mayor responsibility of the IRS is to audit taxpayers’ returns to determined whether they have complied with the tax laws.*
4. *Internal Auditor*  
*Internal auditor are employed by the all types of organizations to audit for management, much as the GAO does for congress. Internal auditor’s responsibilities vary considerably, depending on the employer. Some internal audit staffs consist of only one or two employess doing routine compliance auditing. Other internal audit staffs may have more than 100 employess who have diverse responsibilities, including many outside the accounting area. Many internal auditors are involved in operational auditing or have expertise in evaluating computer system.”*

### 2.1.2.3. Tujuan Audit

Sebagai besar pekerjaan akuntan dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan terdiri dari usaha untuk mendapatkan dan mengevaluasi. Ukuran keabsahan (*validity*) tersebut untuk tujuan audit tergantung pada pertimbangan auditor independen. Dalam hal ini audit (*audit evidence*) berbeda dengan hukum (*legal evidence*) yang diatur secara tegas oleh peraturan yang ketat.

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

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

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

Menurut Mulyadi (2014:194) mengemukakan tujuan audit yaitu sebagai berikut:

“Manajemen perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga agar pertanggungjawaban keuangan yang disajikan

kepada pihak luar dapat dipercaya, sedangkan pihak luar perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga untuk memperoleh keyakinan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen perusahaan dapat dipercaya sebagai dasar keputusan-keputusan yang diambil oleh mereka. Baik manajemen perusahaan maupun pihak luar perusahaan yang berkepentingan terhadap perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga yang dapat dipercaya”.

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

Berdasarkan data-data di atas, dapat disimpulkan bahwa di dalam standar pekerjaan lapangan ketiga, seorang auditor wajib mengumpulkan informasi awal yang berkaitan dengan organisasi ataupun suatu perusahaan yang kemudian di dalam kekurangan yang ada akan dilengkapi lagi pada tahap penelaahan. Setelah informasi yang diperlukan terkumpul dari proses audit yang ada, auditor harus memilah-milah, meringkas dan memadukan informasi tersebut, kemudian menyajikannya dengan mempergunakan beberapa cara agar mendapatkan ketepatan sasaran, objektivitas, ketepatan waktu, dan keberadaan yang kompeten.



#### **2.1.2.4. Standar Audit**

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

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

##### “1) Standar Umum

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

##### 2) Standar Pekerjaan Lapangan

- a. Pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang harus dilakukan.
- b. Pekerjaan harus dilaksanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
- c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

### 3) Standar Pelaporan

- a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disetujui sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
- b. Laporan audit harus menunjukkan keadaan yang didalamnya prinsip akuntansi tidak secara konsisten diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dalam hubungannya dengan prinsip akuntansi yang ditetapkan dalam periode sebelumnya.
- c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
- d. Laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal yang mana auditor harus memuat tanggung jawab yang dipikulnya.”

### **2.1.3. Kantor Akuntan Publik (KAP)**

Menurut Undang-undang No.5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik, Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah badan usaha yang didirikan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan dan mendapatkan izin usaha berdasarkan undang-undang ini.

Menurut Pasal 18 Undang-undang No.5 tahun 2011 tentang Kantor Akuntan Publik (KAP) akan diberikan apabila permohonan memenuhi persyaratan sebagai berikut:

1. Izin KAP diberikan oleh Menteri
2. Syarat mendapatkan izin usaha sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah sebagai berikut:

- a. Mempunyai kantor atau tempat untuk menjalankan usaha yang berdomisili di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia;
- b. Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak Badan untuk KAP yang berbentuk usaha persekutuan perdata dan firma atau Nomor Pokok Wajib Pajak Pribadi untuk KAP yang berbentuk usaha perseorangan;
- c. Mempunyai paling sedikit 2 (dua) orang tenaga kerja profesional pemeriksa di bidang akuntansi;
- d. Memiliki rancangan sistem pengendalian mutu;
- e. Membuat surat pernyataan dengan bermaterai cukup bagi bentuk usaha perseorangan dengan mencantumkan paling sedikit:
  - 1) Alamat akuntan publik;
  - 2) Nama dan domisili kantor; dan
  - 3) Maksud dan tujuan pendirian kantor;
- f. Memiliki akta pendirian yang dibuat oleh dan dihadapkan notaris bagi bentuk usaha sebagaimana dimaksud dengan Pasal 12 ayat (1) huruf b, huruf c, atau huruf d, yang paling sedikit mencantumkan:
  - 1) Nama rekan;
  - 2) Alamat rekan;
  - 3) Bentuk usaha;

- 4) Nama dan domisili usaha;
- 5) Maksud dan tujuan pendirian kantor;
- 6) Hak dan kewajiban sebagai rekan; dan
- 7) Penyelesaian sengketa dalam hal terjadi perselisihan diantara rekan

3. Ketentuan lebih lanjut mengenai persyaratan dan tata cara perizinan dimaksud pada ayat (2) diatur dalam peraturan menteri.

Untuk menjalani profesi akuntan publik harus memiliki register akuntan yang dikeluarkan oleh Departemen Keuangan RI. Menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor 25/PMK.01/.2014 tentang Akuntan Beregister Negara. Dalam pasal 1 aturan tersebut menjelaskan bahwa akuntan adalah seseorang yang telah terdaftar pada register Negara akuntan yang diselenggarakan oleh Menteri. Register Negara akuntan adalah suatu daftar yang memuat nomor dan nama orang yang berhak menyandang gelar akuntan sesuai dengan peraturan Menteri (Halim, 2015:15). Nomor register akuntan diperoleh dengan persyaratan sebagai berikut:

- a. Lulus pendidikan profesi akuntansi atau lulus ujian sertifikasi akuntan profesional;
- b. Berpengalaman di bidang akuntansi; dan
- c. Sebagai anggota Asosiasi Profesi Akuntan.

### 2.1.3.1. Hierarki Kantor Akuntan Publik

Auditor *independen* atau auditor eksternal melaksanakan kegiatannya dibawah suatu kantor akuntan publik. Menurut Halim (2015:17-18), hierarki staff organisasi kantor akuntan publik pada umumnya adalah sebagai berikut:

1. “Partner, merupakan *top legal client relationship* yang bertugas *me-review* pekerjaan audit, menandatangani laporan audit, menyetujui masalah fee dan penagihannya, dan penanggungjawab atas segala hal yang berkaitan dengan pekerjaan audit.
2. Manager, merupakan staf yang banyak berhubungan dengan klien, mengawasi langsung pelaksanaan tugas-tugas audit, *me-review* lebih rinci terhadap pekerjaan audit, dan melakukan penagihan atas *fee*.
3. Akuntan senior, merupakan staf yang bertanggungjawab langsung terhadap perencanaan dan pelaksanaan pekerjaan audit, dan *me-review* pekerjaan para akuntan junior yang dibawahinya.
4. Akuntan junior, merupakan staf pelaksana langsung dan bertanggungjawab atas pekerjaan lapangan. Para junior ini penugasannya dapat berupa bagian-bagian dari pekerjaan audit, dan bahkan bila memungkinkan memberikan pendapat atas bagian yang diperiksa.”

### 2.1.3.2. Jasa Assurance yang Diberikan Kantor Akuntan Publik

Menurut Hall dan Singleton (2007:7), yang dimaksud dengan jasa *assurance* adalah:

“Jasa *assurance* adalah layanan profesional yang didesain untuk meningkatkan kualitas informasi, secara keuangan dan non keuangan yang digunakan oleh para pengambil keputusan.”

Menurut Arens *et al* (2014:8), yang dimaksud dengan jasa *assurance* ialah:

“*Assurance service is an independen professional service that improves the quality of information for decision maker. Such services are valued because the assurance provider is independen and perceived as*

*being unbiased with respect to the information examined.”*

Sedangkan menurut Timothy J.Louwers, *et al.* (2013:8), yang dimaksud dengan jasa *assurance* adalah:

*“ Assurance service as independen professional services that improve the quality of information, or its context for decision makers.”*

Dari seluruh pengertian tersebut kita dapat mengetahui bahwa jasa *assurance* sangat erat kaitannya dengan peningkatan informasi bagi para pengambil keputusan, dan dapat dilakukan oleh akuntan publik atau oleh berbagai profesional lainnya. Oleh karena itu kantor akuntan publik selain memberikan jasa audit laporan keuangan, kantor akuntan publik juga dapat memberikan jasa *assurance* dan *non assurance* kepada para pemakai jasa penyedia.

### **2.1.3.3. Jasa Atestasi yang Diberikan Kantor Akuntan Publik**

Menurut Arens, *et al.* (2014:9), *Attestation service is a type of assurance in which the CPA firm issues a report about the realibility of an assertion that is made by another party.*

Masih menurut Arens, *et al.* (2014:11-18) jasa atestasi itu dibagi menjadi lima kategori:

*1. “Audit of Historical Financial Statements.  
In audit of historical financial statement, management asserts that the statements are fairly stated in accordance with applicable U.S or international accounting standards. An audit of these*

*statements is a form of attestation service in which the auditor issues a written report expressing an opinion about whether the financial statements are fairly stated in accordance with the applicable accounting standards.*

#### *2. Audit of Internal Control over Financial Reporting.*

*For an audit of internal control over financial reporting, assert that internal controls have been developed and implemented following well established criteria. The act also requires auditors to attest to the effectiveness of internal control over financial reporting.*

#### *3. Review of Historical Financial Statements*

*For a review of historical financial statements, management assert that the statements are fairly stated in accordance with accounting standards, the same as for audit. A review is often adequate to meet financial statement user's needs.*

#### *4. Attestation Services on Information Technology*

*For attestations on information technology, management makes various assertions about reliability and security of electronic information. Many business functions, such as ordering and making payment, are conducted over the internet or directly between computers using electronic data interchange (EDI). As transactions and information are shared online and in realtime, businesspeople demand even greater assurances about information, transaction, and the security protecting them. WebTrust and SysTrust are examples of attestation services developed to address these assurances needs.*

- *WebTrust services. The AICPA and the Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) jointly created the WebTrust attestation services. CPA firms that are licensed by the AICPA to perform this services provide assurances to users of website through the CPA's electronic Webtrust seal displayed on the website. This seal assures the user that the website owner has meet established criteria related to business practice, transaction integrity, and information processes.*

- *SysTrust services. The AICPA and CICA jointly created the SysTrust attestation service to evaluate and test system reliability in areas such as security and data integrity. Whereas the WebTrust assurances service is primarily designed to provide assurance to*

*third party users of a website, SysTrust service might be done by CPA's to provide assurance to management the board of director, or third parties about the realibility of information systems used to generated real-time information.*

#### *5. Other Attestation Services*

*CPA's provide numerous other attestation services. Many of these service are natural extensions of the audit of historical financial statements, as users seek independent assurances about other types information. In each case, the organization being audited must provide an assertion before the CPA can provide the attestation. Example other attestation services is controls over and risks related to investments including policies related to derivaties, mystery shopping, assess risks of accumulation, distribution, and storage of digital information, fraud and illegal acts risks assessment, compliance with trading policies and procedures, compliance with entertainment royalty agreements, ISO 9000 certifications, corporate responsibility and suitainability."*

Menurut Hall dan Singleton (2007:7) yang dimaksud

dengan jasa atestasi adalah:

*"Atestasi adalah perjanjian di mana seorang praktisi yang dikontrak untuk mengeluarkan sebuah komunikasi tertulis yang menyatakan suatu kesimpulan mengenai keandalan sebuah penilaian tertulis yang merupakan tanggung jawab pihak lainnya."*

Sedangkan menurut Halim (2015:20) yang dimaksud

dengan jasa atestasi adalah:

*"Jasa atestasi adalah suatu pernyataan pendapat atau pertimbangan seseorang yang independen dan kompeten mengenai kesesuaian, dalam segala hal yang signifikan, asersi suatu entitas dengan kriteria yang telah ditetapkan. Ada 4 jenis jasa atestasi yang dapat diberikan oleh suatu kantor akuntan publik, yaitu: audit, pemeriksaan (*examination*), penelaahan (*review*) dan prosedur yang disepakati bersama (*agreed-upon procedures*)."*

Selain itu menurut Halim (2015:21) ada 3 jenis jasa



*non* attestasi yang dapat diberikan oleh kantor akuntan publik, berikut jasa *non* attestasi yang bisa diberikan oleh kantor akuntan publik:

- “Jasa Akuntansi  
Jasa akuntansi dapat diberikan melalui aktivitas pencatatan, penjurnalan, posting, jurnal penyesuaian dan penyusunan laporan keuangan klien (jasa kompilasi) serta perancangan sistem akuntansi klien.
- Jasa Perpajakan  
Jasa perpajakan meliputi pengisian surat laporan pajak, dan perencanaan pajak. Selain itu dapat bertindak juga sebagai penasehat dalam masalah perpajakan dan melakukan pembelaan bila perusahaan yang menerima jasa sedang mengalami permasalahan dengan Kantor Pajak.
- Jasa Konsultasi Manajemen  
Jasa konsultasi manajemen atau *management 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.”

Dari beberapa pengertian diatas dapat dipahami bahwa yang dimaksud dengan jasa attestasi adalah jasa yang dapat diberikan oleh kantor akuntan publik kepada klien (*auditee*) untuk menilai keandalan, kesesuaian asersi klien (*auditee*). Selain itu kantor akuntan publik juga dapat memberikan jasa *non* attestasi/jasa attestasi lain kepada klien (*auditee*), yaitu jasa akuntansi, jasa perpajakan, dan jasa konsultasi manajemen.

## **2.1.4. Kompetensi Auditor**

### **2.1.4.1. Pengertian Kompetensi**

Menurut standar umum pertama (SA seksi 210 dalam SPAP 2011) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup, sebagai auditor kompetensi berkaitan dengan keahlian profesional yang dimiliki oleh auditor sebagai hasil dari pendidikan formal, ujian profesional maupun keikutsertaan dalam pelatihan, seminar, simposium. Pengertian mengenai kompetensi tersebut hampir sama dengan pernyataan Tuanakotta, Theodorus M (2011:64) yang menyatakan bahwa Kompetensi merupakan keahlian seorang auditor yang diperoleh dari pengetahuan, pengalaman, dan pelatihan.

Menurut *general standards* yang dikeluarkan oleh AICPA dalam Arens, *et al.* (2014:34), dijelaskan bahwa seorang auditor harus memiliki kompetensi didalam memberikan jasa auditnya, berikut *general standards* menurut AICPA yang berkaitan dengan

*Adequate Technical Training and Proficiency:*

*“The first general standard is normally interpreted as requiring the auditor to have the formal education in auditing and accounting, adequate practical experience for the work being performed, and continuing professional education. Recent court cases clearly demonstrate that auditors must be technically qualified and experience in those industries in which their audit clients are engaged.”*

Sedangkan menurut Timothy J. Louwers, *et al.* (2013:43),

menyatakan bahwa kompetensi adalah:

*“Competence begin with education in accounting because auditors hold themselves out as experts in accounting standards, financial reporting, and auditing. In addition to university-level education prior to beginning their careers, auditors are also required to participate in continuing professional education throughout their careers to ensure that their knowledge keeps pace with changes in accounting and auditing professional. In fact one of the important requirements for maintaining a CPA license is sufficient continuing professional education, and another important is a dimension of experience.”*

Dari berbagai definisi dan penjelasan mengenai kompetensi, dapat kita pahami bahwa seorang auditor didalam memberikan jasa auditnya harus dibekali dengan kompetensi yang cukup. Kompetensi tersebut dapat diperoleh dari pendidikan formal audit dan akuntansi, pendidikan berkelanjutan profesi audit, pelatihan maupun seminar serta pengalaman audit yang telah dilakukan oleh auditor.

#### **2.1.4.2. Elemen-elemen Kompetensi Auditor**

Menurut Timothy J. Louwers, *et al.* (2013:43) elemen dalam pembentukan kompetensi seorang auditor adalah sebagai berikut:

1. *“Education education in accounting because auditors hold themselves out as experts in accounting standards, financial reporting, and auditing. In addition to university-level education prior to beginning their careers.*
2. *Continuing Professional Education auditors are also required to participate in continuing professional education throughout their careers to ensure that their knowledge keeps pace with changes in accounting and auditing professional.*
3. *Experience Another important dimension is experience, which is gained with hands-on practice and on-the-job training. An important component of this experience is the ability to develop and apply professional judgement in real-world audit situation. These situation include various judgement related to gathering evidence related to to the fairness of an entity’s financial statement and evaluating whether that evidence indicates that the financial statements are prepared accounting principles.”*

#### **2.1.4.3. Karakteristik Kompetensi**

Adapun beberapa karakteristik kompetensi menurut Lyle dan Spencer dalam Harhianto (2014:92) penelitian terdapat empat karakteristik dari kompetensi adalah sebagai berikut:

- “ 1. Motif (*Motives*).
2. Karakteristik (*Trains*).
3. Pengetahuan (*Knowladge*).
4. Keterampilan (*Skill*).”

Berikut ini akan dibahas secara ringkas rasionalisasi (dasar pemikiran) dari motif, karakteristik, pengetahuan, dan keterampilan:

1. Motif (*Motives*)

Motif adalah hal-hal yang berfikir oleh seseorang untuk berfikir dan memiliki keinginan secara konsisten yang akan dapat menimbulkan tindakan.

2. Karakteristik (*Trans*)

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

3. Pengetahuan (*Knowladge*)

Pengetahuan adalah informasi yang dimiliki seseorang dalam bidang-bidang content tertentu.

4. Keterampilan (*Skill*)

Keterampilan adalah kemampuan untuk melakukan tugas fisik atau mental.

Dari keempat karakteristik diatas, penulis dapat mengungkapkan pendapat tentang pandangan mengenai kompetensi auditor berkenaan dengan masalah kemampuan atau keahlian yang dimiliki auditor didukung dengan pengetahuan yang bersumber dari pendidikan formal dan disiplin ilmu yang relevan dan pengalaman yang sesuai dengan bidang pekerjaan.

#### **2.1.4.4. Aspek Kompetensi**

Menurut Sukrisno Agoes (2013:163) mengemukakan bahwa kompetensi auditor mencakup 3 (tiga) ranah yaitu:

“ 1. Kompetensi pada ranah Kognitif

Kompetensi pada ranah kognitif mengandung arti kecakapan, kemampuan, kewenangan, dan penugasan pada pengetahuan/ *knowledge* seperti pengetahuan akuntansi dan disiplin ilmu terkait.

1. Kompetensi pada ranah Afektif

Kompetensi pada ranah afektif mengandung arti kecakapan, kemampuan, kewenangan, dan penugasan pada sikap dan perilaku etis termasuk kemampuan berkomunikasi.

2. Kompetensi pada ranah psikomotorik

Kompetensi pada ranah psikomotorik mengandung arti kecakapan, kemampuan, kewenangan dan penugasan pada keterampilan teknis/fisik.”

## 1. Ranah Kognitif

Kompetensi pada ranah kognitif dikembangkan ke dalam penerapan sesungguhnya dari program yang direncanakan oleh auditor pada umumnya.

Menurut Amin Widjaja Tunggal (2013:86) penerapan program pengetahuan akuntansi dan disiplin ilmu terkait yang diterapkan adalah:

- “1. Pendidikan formal untuk memasuki profesi.
2. Pelatihan praktik dan pengalaman dalam auditing.
3. Mengikuti pendidikan profesi berkelanjutan selama karir profesional auditor.”

## 2. Ranah Afeksi

Pada kompetensi ranah afeksi yaitu penerapan sikap dan perilaku etis, dan kemampuan berkomunikasi seorang auditor dicerminkan dengan prinsip-prinsip etika auditor.

Adapun prinsip-prinsip etika tersebut menurut Sukrisno Agoes (2013:163) adalah sebagai berikut:

“1. Integritas

- a. Integritas adalah suatu elemen karakter yang mendasari timbulnya pengakuan profesional. Integritas merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan merupakan patokan (benchmark) bagi anggota dalam menguji semua keputusan yang diambilnya.
- b. Integritas mengharuskan seorang anggota untuk bersikap jujur tanpa harus mengorbankan rahasia penerima jasa. Pelayanan dan kepercayaan publik tidak boleh dikalahkan oleh keuntungan pribadi. Integritas dapat menerima kesalahan yang disengaja dan perbedaan pendapat yang jujur, tetapi tidak dapat menerima kecurangan atau peniadaan prinsip.
- c. Integritas diukur dalam bentuk apa yang benar dan adil. Dalam hal tidak terdapat aturan, standar, panduan khusus atau dalam menghadapi pendapat yang bertentangan, anggota harus menguji keputusan atau perbuatannya dengan bertanya apakah anggota telah melakukan apa yang seorang berintegritas akan lakukan dan apakah anggota telah menjaga integritas dirinya. Integritas mengharuskan anggota untuk menaati baik bentuk maupun jiwa standar teknis.
- d. Integritas juga mengharuskan anggota untuk mengikuti prinsip kehati-hatian profesional.

2. Objektivitas

- a. Objektivitas adalah suatu kualitas yang memberikan nilai atas jasa yang diberikan oleh anggota. Prinsip objektivitas mengharuskan anggota bersikap bebas dari benturan kepentingan atau berada dibawah pengaruh pihak lain.
- b. Anggota bekerja dalam berbagai kapasitas yang berbeda dan harus menunjukkan objektivitas mereka dalam berbagai situasi. Anggota dalam praktik publik memberikan jasa atestasi. Anggota yang lain menyiapkan laporan keuangan sebagai seorang bawahan, melakukan jasa audit internal dan bekerja dalam kapasitas keuangan dan manajemen di industry, pendidikan, dan pemerintahan. Mereka juga mendidik dan melatih orang-orang yang ingin masuk kedalam profesi. Apapun jasa atau kapasitasnya, anggota harus melindungi integritas pekerjaannya dan memelihara objektivitas.

- c. Anggota memiliki kewajiban untuk memastikan bahwa Orang-orang yang terlibat dalam pemberian jasa profesional mematuhi prinsip objektivitas.
3. Kerahasiaan
- a. Anggota mempunyai kewajiban untuk menghormati kerahasiaan informasi tentang klien atau pemberi kerja yang diperoleh melalui jasa profesional yang diberikannya. Kewajiban kerahasiaan berlanjut bahkan setelah hubungan antara anggota dan klien atau pemberi kerja berakhir.
  - b. Kerahasiaan harus dijaga oleh anggota kecuali jika persetujuan khusus telah diberikan atau terdapat kewajiban legal atau profesional untuk mengungkapkan informasi.
  - c. Kerahasiaan tidaklah semata-mata masalah pengungkapan informasi. Kerahasiaan juga mengharuskan anggota yang memperoleh informasi selama melakukan jasa profesional tidak menggunakan atau terlihat menggunakan informasi tersebut untuk keuntungan pribadi atau keuntungan pihak ketiga.
  - d. Anggota mempunyai akses terhadap informasi rahasia tentang penerima jasa tidak boleh mengungkapkannya kepada public. Karena itu, anggota tidak boleh membuat pengungkapan yang tidak disetujui (*unauthorized disclosure*) kepada orang lain. Hal ini tidak berlaku untuk pengungkapan informasi dengan tujuan memenuhi tanggung jawab anggota berdasarkan standar profesional.”

### 3. Ranah Psikomotorik

Kompetensi pada ranah psikomotorik yaitu keterampilan teknis juga memiliki penerapan sesungguhnya. Adapun penerapan keterampilan teknis Menurut Sukrisno Agoes (2013:163)



“1. Penguasaan teknologi informasi (komputer)

2. Teknis Audit.”

Keterampilan teknis seorang auditor dapat dilihat dari auditor ketika menjalankan teknis audit, teknis audit sendiri merupakan cara-cara yang ditempuh auditor untuk memperoleh pembuktian membandingkan keadaan sebenarnya dengan seharusnya. Auditor yang terampil akan menggunakan cara yang baik dan benar sesuai dengan prosedur audit terhadap pengendalian perusahaan karena cara yang baik disesuaikan dengan bidang pengendalian yang diaudit. Dalam penugasan teknologi informasi (komputer) audit yang terampil juga akan memilah pengauditan dengan bidang pengendalian yang diaudit karena tidak semua bidang harus dilakukan secara manual. Pada zaman sekarang ini komputer diyakini membuat proses pengauditan menjadi lebih mudah.

## **2.1.5. Independensi**

### **2.1.5.1. Definisi Independensi**

Dalam menjalankan tugas auditnya, seorang auditor tidak hanya dituntut untuk memiliki keahlian saja, tetapi juga dituntut untuk bersikap independen. Walaupun seorang auditor mempunyai keahlian tinggi, tetapi dia tidak independen, maka pengguna laporan

keuangan tidak yakin bahwa informasi yang disajikan itu kredibel. Lebih lanjut independensi juga sangat erat kaitannya dengan hubungan dengan klien.

Arens, Arens, Elder dan Beasley yang dialihbahasakan Amir Abadi Jusuf (2013:74) menyatakan bahwa:

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

Sedangkan Mulyadi (2013:26) menyatakan independensi adalah:

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

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

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

Dengan demikian, sebagaimana yang telah ditulis dalam Standar Profesional Akuntan Publik (2011:220.1) bahwa auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapa pun, sebab bagaimana pun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, auditor akan kehilangan sikap tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan pendapatnya. Auditor mengakui kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan

kepercayaan (paling tidak sebagian) atas laporan auditor independen, seperti calon-calon pemilik dan kreditur.

#### **2.1.5.2. Dimensi Independensi**

Dalam menjalankan tugasnya, auditor harus selalu mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesionalnya sebagaimana diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAI.

Mautz dan Sharaf (1985:204) menyatakan independensi sebagai berikut:

*“Independence is an essential auditing standard because the opinion of the independent accountant is furnished for the purpose of adding justified credibility to financial statements which are primarily the representations of management”.*

Pernyataan di atas mendefinisikan independensi adalah standar auditing yang penting karena opini dari akuntan independen dibuat dengan tujuan untuk memberikan kredibilitas yang dapat dibenarkan atas laporan keuangan yang utama sebagai gambaran bagi manajemen.

Selanjutnya Mautz dan Sharaf dalam Sri Trisnaningsih (2007:10) mengemukakan bahwa independensi akuntan publik juga meliputi independensi praktisi (*practitioner independence*) dan independensi profesi (*profession independence*). Independensi praktisi berhubungan dengan kemampuan praktisi secara individual untuk mempertahankan sikap yang wajar atau tidak memihak dalam perencanaan program, pelaksanaan pekerjaan verifikasi, dan

penyusunan laporan hasil pemeriksaan. Independensi ini mencakup tiga dimensi, yaitu:

1. Independensi program audit
2. Independensi investigatif
3. Independensi pelaporan

Adapun penjelasan dari dimensi independensi di atas adalah sebagai berikut:

1. Independensi Program Audit

Bebas dari kontrol atau pengaruh yang tidak semestinya dalam pemilihan teknik dan prosedur audit dan sejauh mana penerapannya. Ini mensyaratkan bahwa auditor memiliki kebebasan untuk mengembangkan program sendiri, baik dalam menetapkan langkah-langkah untuk dimasukkan dan jumlah pekerjaan yang harus dilakukan, dalam batas-batas perikatan.

Berikut indikator untuk mengukur independensi program audit:

- Bebas dari intervensi manajerial dalam menentukan, mengeliminasi atau memodifikasi bagian-bagian tertentu dalam audit.
- Bebas dari intervensi pihak lain untuk menyusun prosedur yang dipilih.
- Bebas dari usaha-usaha pihak lain untuk menentukan subjek pemeriksaan.

## 2. Independensi Investigatif

Bebas dari kontrol atau pengaruh yang tidak semestinya dalam pemilihan daerah, aktivitas, hubungan pribadi, dan kebijakan manajerial dalam pemeriksaan.

Berikut indikator untuk mengukur independensi investigatif:

- Dapat langsung dan bebas mengakses informasi yang berhubungan dengan kegiatan, kewajiban, dan sumber-sumber bisnis *auditee*.
- Manajerial dapat bekerja sama secara aktif dalam proses pemeriksaan
- Bebas dari upaya manajerial perusahaan untuk menetapkan kegiatan apa saja yang akan diperiksa.
- Bebas dari kepentingan pribadi maupun pihak lain yang dapat membatasi kegiatan pemeriksaan

## 3. Independensi Pelaporan

Bebas dari kontrol atau pengaruh yang tidak semestinya dalam menyatakan fakta-fakta yang diungkapkan dalam pemeriksaan atau dalam memberikan rekomendasi dan pendapat sebagai hasil dari pemeriksaan.

Berikut indikator untuk mengukur independensi pelaporan:

- Bebas dari kepentingan pihak lain untuk memodifikasi pengaruh fakta-fakta yang dilaporkan.
- Menghindari praktik yang dapat menghilangkan kejadian yang penting dalam laporan formal.
- Pelaporan hasil audit bebas dari bahasa yang dapat menimbulkan multi tafsir.
- Tidak ada usaha pihak lain yang dapat mempengaruhi pertimbangan pemeriksaan terhadap isi laporan.

Berdasarkan dimensi independensi di atas dapat disimpulkan bahwa auditor harus mempunyai sikap tidak mudah dipengaruhi oleh hal-hal yang mengganggu dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam pemeriksaan. Auditor harus mempunyai sikap jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, agar masyarakat tidak meragukan integritas, objektivitas, dan skeptisisme profesionalnya.

### **2.1.5.3. Ancaman-ancaman Terhadap 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.

Arens, Alvin A., Randal J. E dan Mark S. B yang dialihbahasakan Amir Abadi Jusuf (2013:75) ada lima faktor yang mengancam 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 dkk 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 instrumen derivatif (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. Penelitian dalam profesi akuntan di Amerika Serikat di akhir 1970-an oleh senator Metcalf dan anggota kongres Moss menyimpulkan bahwa jasa manajemen dapat membahayakan kinerja audit independen. Berikut adalah sembilan jasa yang tidak diperkenankan:

- Jasa pembukuan dan akuntansi lain.
- Perancangan dan implementasi sistem informasi keuangan.
- Jasa penaksiran atau penilaian
- Jasa aktuarial.
- *Outsourcing* audit internal.
- Fungsi manajemen dan sumber daya manusia.
- Jasa pialang atau dealer atau penasihat investasi atau bankir investasi.
- Jasa hukum dan pakar yang tidak berkaitan dengan audit.
- Semua jasa lain yang ditentukan oleh peraturan PCAOB sebagai tidak diperkenankan.

### 3. Imbalan Jasa Audit

Cara auditor untuk berkompetisi mendapatkan klien dan menetapkan imbalan jasa audit dapat memberikan implikasi

penting bagi kemampuan auditor untuk menjaga independensi auditnya. Pembahasan selanjutnya akan difokuskan pada tiga isu penting, yaitu ketergantungan atas imbalan jasa audit, imbalan jasa audit yang belum dibayar sebagai utang, dan penentuan imbalan jasa audit.

- Ketergantungan pada imbalan jasa audit. Independensi auditor dalam kenyataan dan penampilan akan diragukan jika imbalan jasa audit dari satu klien merupakan bagian yang signifikan dari total pendapatan kantor akuntan publik tersebut. Auditor disarankan mampu menunjukkan bahwa ketergantungan ekonomi tidak mengganggu independensi, dengan memastikan imbalan jasa audit dari seorang klien audit atau grup audit tidak melebihi batas wajar.
- Imbalan jasa audit yang belum dibayar.  
Ketika ada imbalan jasa audit yang signifikan besarnya belum dibayar untuk pekerjaan yang telah selesai sebelumnya oleh auditor, imbalan jasa audit yang belum dilunasi tersebut dapat dianggap memiliki karakteristik yang sama seperti pinjaman setelah jatuh tempo dalam periode piutang normal. Dalam kondisi seperti itu auditor harus mempertimbangkan apakah independensi audit dapat menurun dan jika hal ini

diyakini kebenarannya, maka harus dilakukan segala langkah yang memungkinkan untuk menarik diri dari penugasan audit ini.

- Penetapan imbalan jasa audit.

Imbalan jasa audit atas kontrak kerja audit merefleksikan nilai wajar atas pekerjaan yang telah dilakukan, dengan mempertimbangkan hal-hal berikut:

- a) Pengetahuan dan keterampilan yang dibutuhkan untuk setiap jenis pekerjaan yang dilakukan.
- b) Tingkat pendidikan dan pengalaman personel yang melakukan pekerjaan tersebut.
- c) Tingkat tanggung jawab yang terkandung dalam pekerjaan tersebut.
- d) Waktu yang dibutuhkan oleh semua personel yang mengerjakan pekerjaan tersebut.

#### 4. Tindakan Hukum Antara KAP dan Klien

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. Pertimbangan utama adalah kemungkinan dampak terhadap kemampuan klien, manajemen, dan personel KAP untuk tetap objektif dan memberikan opini dengan bebas.

#### 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 pergantian auditor ini adalah komunikasi

#### **2.1.6. *Due Professional Care***

Menurut Agoes dan Hoesada (2012:22), bahwa yang dimaksud dengan *due professional care* adalah:

“Kemahiran professional harus digunakan secara cermat dan seksama umumnya, kewaspadaan bernuansa kecurigaan professional yang sehat (skeptisme) khususnya, lebih khusus lagi selalu mempertimbangkan kemungkinan pelanggaran dan kecurangan dalam pelaporan dan laporan keuangan untuk menyampaikan kesimpulan audit dengan keyakinan memadai sesuai kebenaran.”

Menurut Arens, *et al.* (2014:35) yang dimaksud dengan *due professional care* adalah:

*“Due professional care it mean that auditor’s are professionals responsible for fulfilling their duties diligently and carefully. Due care include consideration of the completeness of the audit documentation, the sufficiency of the audit evidence, and the appropriateness of the audit report. As professionals, auditors must not act negligently or in bad faith, but they are not expected to be infallible.”*

Dari pengertian diatas dapat dipahami bahwa *due professional care* berkaitan dengan ketekunan dan kehati-hatian yang harus dimiliki oleh seorang auditor, ketekunan dan kehati-hatian tersebut menyangkut dalam hal pertimbangan kelengkapan dokumentasi audit, kecukupan bukti audit dan kesesuaian laporan audit. Auditor diharapkan tidak melakukan kelalaian atau itikad buruk, tetapi mereka tidak dituntut untuk menjadi sempurna.

Menurut Timothy J.Louwers, *et al.* (2013:45), menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan *due professional care* adalah:

*“Due care reflects a level of performance that would be exercised by reasonable auditor’s in similar circumstances. This standard is often referred to as that of a prudent auditor, auditor are expected to possess the skills and knowledge of others in their profession but are not expected to be infallible. This aspect relates to the competence and capabilities of the auditor to perform the engagement and issue appropriate reports. One specific element of due care noted by the standards is the need for auditor’s to plan and perform the audit with an appropriate level of professional skepticism.”*

Dari pengertian mengenai *due professional care* yang diterangkan oleh Timothy J.Louwer, *et al* dapat kita pahami bahwa *due professional care* berkaitan dengan keterampilan dan pengetahuan seorang auditor didalam melakukan jasa audit/perikatan dan didalam mengeluarkan laporan hasil audit, salah satu hal yang harus dimiliki oleh seorang auditor terkait dengan *due professional care* adalah skeptisisme profesional.

Menurut Halim (2015:34), yang dimaksud dengan *due professional care* ialah:

“Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan kehati-hatian, kompetensi, dan ketekunan, serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan keterampilan profesional pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa klien atau pemberi kerja memperoleh manfaat dari jasa profesionalnya yang kompeten berdasarkan perkembangan praktik, legislasi, dan teknik yang paling muktahir.”

Sedangkan menurut PSA No. 4 SPAP, kecermatan dan keseksamaan dalam penggunaan kemahiran profesional menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisisme profesional, yaitu suatu sikap auditor yang berpikir kritis terhadap bukti audit dengan selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi terhadap bukti audit tersebut.

Dari seluruh pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa *due professional care* adalah sikap cermat, ketekunan, kehati-hatian dan seksama yang harus dimiliki oleh seorang auditor didalam setiap pemberian jasa auditnya. *Due professional care* dianggap hal yang cukup penting karena dari 10 kelemahan audit di SEC Amerika Serikat 1987-1997, kegagalan menerapkan *due professional care* berada di posisi ke 2 (71 % kasus) dari 10 kelemahan audit SEC dan *professional skepticism* berada di posisi ke 3 (60 % kasus) dari 10 kelemahan audit SEC (Tuanakotta, 2013:215). Oleh karena itu Kecermatan dan kesaksamaan auditor yang jujur dituntut agar aktivitas audit dan perilaku profesional tidak berdampak merugikan orang lain, kepedulian akan kerusakan masyarakat akibat

kekurangcermatan audit yang diseimbangkan dengan keperluan menghindari risiko audit itu sendiri (Agoes dan Hoesada, 2012:22).

Kecermatan profesional/*due professional care* memberi jaminan bahwa standar profesi minimum terpenuhi, menumbuhkan kejujuran profesional, kepedulian dampak sosial, dan pelaporan indikasi kecurangan secara serta-merta berdampak pada peningkatan nilai ekonomis jasa audit dan citra profesi audit (Agoes dan Hoesada, 2012:27). *Due professional care* merupakan hal yang penting yang harus diterapkan setiap auditor baik oleh akuntan publik maupun oleh seluruh auditor dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya agar dicapai kualitas audit yang memadai. *Due professional care* menyangkut dua aspek, yaitu *professional skepticism/skeptisisme profesional* dan *reasonable assurance/keyakinan yang memadai* (SAS No.1 AU *section 230*).

#### **2.1.6.1. Standar Umum *Due Professional Care***

Standar umum ketiga SA seksi 230 dalam SPAP (2011) menyebutkan bahwa:

“Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.”

Dalam SA seksi 230 dalam SPAP (2011) dapat dijelaskan bahwa:

1. Pada paragraf dua, standar umum audit ketiga menuntut auditor independen untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya dengan menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Penggunaan kemahiran professional dengan kecermatan dan keseksamaan menekankan tanggung jawab setiap professional yang bekerja dalam organisasi auditor independen untuk mengamati standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.
2. Paragraph tiga, penggunaan kemahiran professional dengan cermat dan seksama menyangkut apa yang dikerjakan auditor dan bagaimana kesempurnaan pekerjaannya.
3. Paragraph empat, seorang auditor harus memiliki “tingkat keterampilan yang umumnya dimiliki” oleh auditor pada umumnya dan harus menggunakan keterampilan tersebut dengan “kecermatan dan keseksamaan yang wajar.”
4. Paragraph lima, para auditor harus ditugasi dan disupervisi sesuai dengan tingkat pengetahuan keterampilan dan kemampuan sedemikian rupa sehingga mereka dapat mengevaluasi bukti audit yang mereka periksa. Auditor dengan tanggung jawab akhir untuk suatu perikatan harus mengetahui, pada tingkat yang minimum, standar akuntansi dan auditing yang relevan dan harus memiliki pengetahuan tentang kliennya. Auditor dengan tanggung jawab akhir bertanggung jawab atas penetapan tugas dan pelaksanaan supervise asisten.
5. Paragraph Sembilan, penggunaan kemahiran professional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan. Keyakinan mutlak tidak dapat dicapai karena sifat bukti audit dan karakteristik kecurangan tersebut. Oleh karena itu suatu audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia mungkin tidak dapat mendeteksi salah saji material.

Seperti yang telah dijelaskan di atas, standar ini menghendaki diadakannya pemeriksaan secara kritis pada setiap tingkat pengawasan terhadap pekerjaan yang dilaksanakan dan terhadap pertimbangan yang dibuat oleh siapa saja yang membantu proses audit. Standar ini tidak hanya menghendaki auditor menggunakan prosedur audit yang semestinya, tetapi meliputi juga bagaimana



prosedur diterapkan dan dikoordinasikan. Kecermatan dan keseksamaan meletakkan tanggung jawab kepada setiap auditor dalam organisasi Kantor Akuntan Publik (KAP) untuk mengamati standar auditing yang berlaku.

#### **2.1.6.2. Unsur-unsur *Due Professional Care***

*Due Professional Care* memiliki arti kemahiran professional yang cermat dan seksama. *Due audit care* berarti *due care* dalam audit. *Due audit care* atau kehati-hatian dalam melaksanakan suatu audit ada ukurannya, yakni kode etik dan standar audit. (Theodorus M. Tuanakotta, 2011:64)

Menurut Sukrisno Agoes dan Hoesada (2012:22) terdapat dua karakteristik dalam *Due Professional* yang harus diperhatikan oleh setiap auditor, diantaranya:

1. Skeptisisme Professional

2. Keyakinan Yang Memadai

Adapun penjelasan mengenai karakteristik *Due Professional* yang harus diperhatikan auditor adalah sebagai berikut:

1. Skeptisisme Profesional

Penggunaan kemahiran professional dengan cermat dan seksama menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisisme professional. Skeptisisme professional adalah sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan

evaluasi secara kritis bukti audit. Auditor menggunakan pengetahuan, keterampilan dan kemampuan yang dituntut oleh profesi akuntan publik untuk melaksanakan dengan cermat dan seksama, dengan maksud baik dan integritas, pengumpulan dan penilaian bukti audit secara objektif (SPAP, 2011:230.2). oleh karena itu skeptisisme professional merupakan sikap mutlak yang harus dimiliki auditor.

Indikator untuk mengukur skeptisisme professional auditor adalah sebagai berikut:

Adanya penilaian yang kritis, tidak menerima begitu saja.

Berpikir terus-menerus, bertanya dan mempertanyakan.

Membuktikan kesahan dari bukti audit yang diperoleh.

Waspada terhadap bukti audit yang kontradiktif.

Mempertanyakan keandalan dokumen dan jawaban atas pertanyaan serta informasi lain.

## 2. Keyakinan yang memadai

Penggunaan kemahiran professional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan. Keyakinan

mutlak tidak dapat dicapai karena sifat bukti audit dan karakteristik kecurangan tersebut. Oleh karena itu, suatu audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia mungkin tidak dapat mendeteksi salah saji material (SPAP, 2011:230.2).

Indikator untuk mengukur keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material adalah sebagai berikut:

- Mempunyai sikap dapat dipercaya dalam mengaudit laporan keuangan.
- Mempunyai kompetensi dalam mengaudit laporan keuangan.
- Mempunyai sikap kehati-hatian dalam mengaudit laporan keuangan.

## **2.1.7. Kualitas Audit**

### **2.1.7.1. Definisi Kualitas Audit**

Rendal J. Elder, etc dalam Amir Abadi (2011:47)

mendefinisikan kualitas audit adalah sebagai berikut:

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

*Webster's New International Dictionary* dalam

Mulyadi (2013:16) menjelaskan bahwa:

“Standar adalah sesuatu yang ditentukan oleh penguasa, sebagai suatu peraturan untuk mengukur kualitas, bera, luas, nilai atau mutu. Jika diterapkan dalam auditing, standar auditing adalah suatu ukuran pelaksanaan tindakan yang merupakan pedoman umum bagi auditor dalam melaksanakan audit. Standar auditing mengandung pula pengertian sebagai suatu ukuran baku atas mutu jasa auditing.”

Menurut Arens, *et al* (2014:105) mendefinisikan

kualitas audit sebagai berikut:

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

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.

Berdasarkan definisi di atas bahwa kualitas audit merupakan segala kemungkinan dimana auditor pada saat mengaudit dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam system akuntansi klien dan melaporkan dalam laporan yang diaudit, di mana dalam melaksanakan tugasnya tersebut berpedoman pada standar *auditing* dan kode etik. Auditor yang kompeten adalah auditor yang mampu menemukan adanya pelanggaran. Sedangkan auditor yang independen adalah auditor yang mau mengungkapkan pelanggaran tersebut.

#### **2.1.7.2. Standar Pengendalian Kualitas Audit**

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. (Arens *et. Al* dalam Amir Abadi Jusuf, 2012:47)

Standar Profesional Akuntan Publik (2011:150) menyatakan bahwa standar auditing berada dengan prosedur auditing, yaitu prosedur berkaitan dengan tindakan yang harus dilaksanakan, sedangkan standar berkaitan dengan kriteria atau ukuran mutu kinerja tindakan tersebut, dan berkaitan dengan tujuan yang hendak dicapai melalui penggunaan prosedur tersebut. Standar auditing, yang berbeda dengan prosedur auditing, berkaitan dengan tidak hanya kualitas professional auditor namun juga berkaitan dengan pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan auditnya dan dalam laporannya.

Menurut *Webster's New Internatioal Dictionary* dalam Mulyadi (2013:16) menyatakan Standar adalah sesuatu yang ditentukan

oleh penguasa, sebagai suatu peraturan untuk mengukur kualitas, bera, luas, nilai atau mutu. Jika diterapkan dalam auditing, standar auditing adalah suatu ukuran pelaksanaan tindakan yang merupakan pedoman umum bagi auditor dalam melaksanakan audit. Standar auditing mengandung pula pengertian sebagai suatu ukuran baku atas mutu jasa auditing

Standar auditing yang berlaku umum menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP 2011:150) meliputi:

1. Berdasarkan Proses Mengaudit

- a. Standar umum

- b. Standar pekerjaan lapangan

- c. Standar pelaporan

2. Berdasarkan hasil Audit

- a. Kemampuan menemukan kesalahan

- b. Keberanian melaporkan kesalahan

Adapun indikator standar audit dari Proses mengaudit yang dibagi menjadi 3 (tiga) bagian yang berlaku umum tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Standar umum

- Audit harus dilakukan oleh orang yang sudah mengikuti pelatihan dan memiliki kecakapan teknis yang memadai sebagai seorang auditor.
- Auditor harus mempertahankan sikap mental yang independen dalam semua hal yang berhubungan dengan audit.
- Auditor harus menerapkan kemahiran professional dalam melaksanakan audit dan menyusun laporan.

#### b. Standar pekerjaan lapangan

- Auditor harus merencanakan pekerjaan secara memadai dan mengawasi semua asisten sebagaimana mestinya.
- Auditor harus memperoleh pemahaman yang cukup mengenai entitas serta lingkungannya, termasuk pengendalian internal, untuk menilai risiko salah saji yang material dalam laporan keuangan karena kesalahan atau kecurangan, dan untuk merancang sifat, waktu, serta, luas prosedur audit selanjutnya.
- Auditor harus memperoleh cukup bukti audit yang tepat dengan melakukan prosedur audit agar memiliki dasar yang layak untuk memberikan pendapat menyangkut laporan keuangan yang diaudit.

### c. Standar pelaporan

- Auditor harus menyatakan dalam laporan auditor apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.
- Auditor harus mengidentifikasi dalam laporan auditor mengenai keadaan dimana prinsip-prinsip tersebut tidak secara konsisten diikuti selama periode berjalan jika dikaitkan dengan periode sebelumnya.
- Jika auditor menetapkan bahwa pengungkapan yang informative belum memadai, auditor harus menyatakannya dalam laporan auditor.
- Auditor harus menyatakan pendapat mengenai laporan keuangan, secara keseluruhan, atau menyatakan bahwa suatu pendapat tidak bisa diberikan, dalam laporan auditor. Jika tidak dapat menyatakan satu pendapat secara keseluruhan, auditor harus menyatakan alasan-alasan yang mendasarinya dalam laporan auditor. Dalam semua kasus, jika nama seorang auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, auditor itu harus dengan jelas menunjukkan sifat pekerjaan auditornya, jika ada, serta tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor, dalam laporan auditor.



Adapun Indikator dari Hasil meengaudit yang dibagi menjadi 2 (dua) bagian yang berlaku umum tersebut adalah sebagai berikut :

a. Kemampuan menemukan kesalahan

- Mengembangkan pengetahuan dalam penyelesaian masalah;
- Menggunakan cara tersendiri untuk mendeteksi kesalahan;
- Dapat mendeteksi adanya kesalahan;
- Rutin mengikuti pelatihan.

b. Keberanian melaporkan kesalahan

- Melaporkan adanya pelanggaran;
- Memuat temuan dan hasil audit.

Auditor independen atau akuntan publik dalam menjalankan tugasnya selain mamatuhi standar auditing yang berlaku umum juga harus memegang prinsip-prinsip etika profesi. Menurut Mulyadi (2013:54) ada delapan prinsip etika yang harus dipatuhi akuntan publik:

1. Tanggung Jawab Profesi

Dalam melakukan tanggung jawabnya sebagai professional, setiap anggota harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan professional dalam semua kegiatan yang dilakukannya.

## 2. Kepentingan Publik

Setiap anggota berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik, menghormati kepercayaan publik, dan menunjukkan komitmen atas profesionalisme.

## 3. Integritas

Untuk memelihara dan meningkatkan kepercayaan publik. Setiap anggota harus memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan integritas setinggi mungkin.

## 4. Objektivitas

Setiap anggota harus menjaga objektivitasnya dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajiban profesionalnya.

## 5. Kompetensi dan Kehati-hatian Profesional

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan hati-hati, kompetensi, dan

ketekunan serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan keterampilan professional.

#### 6. Kerahasiaan

Setiap anggota harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesionalnya dan tidak boleh memakai atau mengungkapkan informasi tersebut tanpa persetujuan, kecuali bila ada hak atau kewajiban profesional atau hukum untuk mengungkapkannya.

#### 7. Perilaku Profesional

Setiap anggota harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.

#### 8. Standar Teknis

Setiap anggota harus melakukan jasa profesionalnya dengan standar teknis dan standar professional yang relevan.

Audit yang berkualitas adalah audit yang dilakukan sesuai dengan standar audit dan mampu untuk mendeteksi kesalahan-kesalahan dalam pelaporan keuangan dan melaporkan kesalahan-kesalahan yang ditemukan. Untuk memperoleh hasil audit yang berkualitas, auditor harus melaksanakan tugas profesionalnya sesuai dengan kode etik dan standar auditing yang telah ditetapkan. Standar auditing merupakan standar otorisasi yang harus dipenuhi oleh auditor pada saat melaksanakan penugasan audit.

### **2.1.7.3. Langkah-langkah untuk Meningkatkan Kualitas Audit**

Menurut Nasrullah Djamil (2007:18) langkah-langkah yang dapat dilakukan untuk meningkatkan kualitas audit adalah :

- 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.”

#### **2.1.7.4. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit**

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Deis dan Giroux (1992) dalam Nasrullah Djamil (2007:13) empat faktor yang dapat mempengaruhi kualitas audit adalah:

##### **1. Tenure**

Lama waktu auditor telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan (tenure), semakin lama seorang auditor telah melakukan audit pada klien yang sama maka kualitas audit yang dihasilkan semakin rendah. Karena auditor menjadi kurang memiliki tantangan dan prosedur audit yang dilakukan kurang inovatif atau mungkin gagal untuk mempertahankan sikap skeptisme profesional.

##### **2. Jumlah klien**

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

##### **3. Kesehatan keuangan klien**

Semakin sehat kondisi keuangan klien maka akan ada kecenderungan klien tersebut untuk menekan auditor agar

tidak mengikuti standar. Kemampuan auditor untuk bertahan dari tekanan klien adalah tergantung pada kontrak ekonomi dan kondisi lingkungan dan gambaran perilaku auditor, termasuk di dalamnya adalah : (a) pernyataan etika profesional, (b) kemungkinan untuk dapat mendeteksi kualitas yang buruk, (c) figur dan visibility untuk mempertahankan profesi, (d) Auditing berada (menjadi) anggota komunitas profesional, (e) tingkat interaksi auditor dengan kelompok Professional Peer Groups, dan (f) Normal internasional profesi auditor.

#### 4. Review oleh pihak ketiga

Kualitas audit akan meningkat jika auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan di review oleh pihak ketiga.

#### **2.1.7.5. Dimensi Kualitas Audit**

Sutton (1993) dalam Justinia Castellani (2008) menyatakan bahwa :

“pengukuran kualitas audit memerlukan kombinasi antara proses dan hasil. Kualitas proses audit dimulai dari tahap perencanaan penugasan, tahap pekerjaan lapangan, dan pada tahap administrasi akhir. Kualitas hasil audit merupakan probabilitas auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien.”

Dalam penelitian ini penulis, mengukur kualitas audit dari dimensi proses dan hasil. Berdasarkan pernyataan diatas penulis menyimpulkan bahwa kualitas audit dapat diukur dengan lima hal, perencanaan, pelaksanaan, Administrasi akhir dalam segi

proses lalu dalam segi hasil yaitu kemampuan menemukan kesalahan dalam sistem akuntansi klien dan keberanian melaporkan kesalahan.

Adapun penjelasan dari indikator kualitas audit di atas menurut Justinia Castellani (2008) adalah sebagai berikut:

1. Proses

- A. Perencanaan

- Elemen-elemen Perencanaan Audit

Ruang lingkup dari perencanaan pemeriksaan ini adalah bervariasi sesuai dengan besarnya dan kompleksitas permasalahan objek yang diperiksa dan pengetahuan mengenai jenis usaha objek yang diperiksa. Adapun elemen-elemen perencanaan audit menurut Arens and Loebbecke (2000:219) adalah :

1. Pre Plan (Perencanaan Awal). Beberapa hal penting yang terdapat dalam perencanaan awal ini adalah menyangkut informasi mengenai alasan klien untuk diaudit, menerima atau menolak klien baru maupun klien lama, mengidentifikasi alasan klien untuk diaudit, menentukan staf untuk penugasan dan memperoleh surat penugasan.
2. Memperoleh informasi mengenai latar belakang klien. Auditor harus memiliki tentang ciri-ciri lingkungan kegiatan perusahaan klien yang akan diaudit yang berguna sebagai acuan dalam menentukan surat penugasan atau



perlu tidaknya prosedur-prosedur audit khusus. Hal-hal yang harus dilakukan untuk memperoleh informasi sehingga dapat memahami latar belakang klien adalah dengan cara : meninjau lokasi pabrik dan kantor, menelaah kebijakan-kebijakan penting perusahaan, mengidentifikasi pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa serta mengevaluasi kebutuhan akan spesialis dari luar.

3. Memperoleh informasi mengenai kewajiban hukum klien. Faktor-faktor yang menyangkut lingkungan hukum industri klien mempunyai dampak besar terhadap hasil audit. Pengetahuan auditor untuk menafsirkan fakta yang berkaitan selama pekerjaan berlangsung akan meyakinkan bahwa pengungkapan yang semestinya telah dilaksanakan dalam laporan keuangan. Dalam hal ini dokumen-dokumen hukum yang penting untuk diperiksa oleh auditor adalah Akta Pendirian Perusahaan, anggaran dasar perusahaan, masalah rapat dewan komisaris, para pemegang saham, komite audit dan para pejabat eksekutif termasuk didalamnya adalah ringkasan pokok mengenai keputusan yang dibuat oleh direksi dan pemegang saham serta dokumen mengenai kontrak penjualan maupun pembelian.
4. Melaksanakan prosedur menurut penelitian persiapan. Melakukan analisis ini sangat penting artinya karena dengan demikian keseluruhan kegiatan pemeriksaan dapat

tergambar didalamnya. Prosedur analitis ini diantaranya : Memahami bidang usaha klien, penetapan kemampuan satuan usaha untuk menjaga kelangsungan hidupnya, indikasi adanya kemungkinan kekeliruan dalam laporan keuangan dan mengurangi pengujian yang terinci.

5. Menentukan materialitas dan menetapkan risiko audit yang dapat diterima. Besarnya salah saji dalam informasi akuntansi dapat membuat pertimbangan pengambilan keputusan terpengaruh. Tanggung jawab auditor adalah menetapkan apakah suatu laporan keuangan terdapat salah saji material, apabila auditor berpendapat adanya salah saji yang material ia harus memberitahukan hal ini pada klien, sehingga koreksi dapat dilakukan. Jika klien menolak untuk mengoreksi laporan keuangan tersebut maka auditor dapat memberikan pendapat dengan pengecualian.
6. Memahami struktur pengawasan intern dan menilai resiko kendali.
7. Mengembangkan program audit dan rencana audit. Untuk melaporkan serta memberikan pendapat yang tepat maka auditor harus melakukan wawancara, melakukan pemeriksaan dan meneliti keaslian bukti-bukti. Guna mempermudah pelaksanaan maka auditor harus menyusun program yang direncanakan secara logis untuk prosedur-prosedur audit bagi setiap pemeriksaan. Program

pemeriksaan juga merupakan suatu alat pengendalian dimana pemeriksa dapat menyesuaikan pemeriksaannya dengan anggaran dan jadwal yang telah ditetapkan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dalam hal ini Ikatan Akuntansi Indonesia (2001:311.3) menyatakan bahwa: “Dalam perencanaan auditnya, auditor harus mempertimbangkan sifat, luas, dan saat pekerjaan yang harus dilaksanakan dan harus membuat suatu program audit secara tertulis. Program audit membantu auditor dalam memberikan perintah kepada asisten mengenai pekerjaan yang harus dilakukan. Bentuk program audit dan tingkat kerinciannya sangat bervariasi”.

#### B. Pelaksanaan

Auditing adalah proses yang ditempuh oleh seseorang yang kompeten dan independen agar dapat menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti mengenai informasi yang terukur dari suatu entitas (satuan) usaha untuk mempertimbangkan dan melaporkan tingkat kesesuaian dari informasi yang terukur tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan.

#### C. Administrasi Akhir (Pelaporan)

Arens (2008 : 42) menyatakan bahwa standar auditing merupakan pedoman umum untuk membantu auditor memenuhi tanggung jawab profesionalnya dalam a Standar ini mencakup pertimbangan mengenai kualitas professional seperti kompetensi dan independensi, persyaratan pelaporan, dan bukti.

#### Standar Pelaporan

1. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
2. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
3. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
4. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat

diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor. audit atas laporan keuangan historis.

## 2. Hasil

### A. Kemampuan menemukan kesalahan

Auditor yang memiliki pengetahuan, pengalaman, dan mengikuti pelatihan teknis (kompeten), mempunyai kemampuan lebih baik untuk menemukan kesalahan atau kecurangan dalam laporan keuangan klien, sehingga dapat menghasilkan audit yang berkualitas.

### B. Keberanian melaporkan kesalahan

Auditor akan melaporkan penyimpangan yang ditemukan meskipun klien menawarkan tambahan fee dan sejumlah hadiah bahkan kehilangan klien dimasa yang akan datang.

### 2.1.8. Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian yang telah dilakukan, yang berkaitan dengan **Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Due Professional Care Auditor terhadap Kualitas Audit**, yaitu sebagai berikut:

**Table 2.1 Penelitian Terdahulu**

No	Peneliti	Judul	Hasil penelitian	Persamaan	Perbedaan
1	SITI HOPSAH Skripsi (2017)	PENGARUH INDEPENDENSI, INTEGRITAS DAN KOMPETENSI TERHADAP KUALITAS AUDIT ( Survey pada Kantor Akuntan Publik di Kota Bandung )	Hasil dari penelitian menunjukkan bahwa baik secara simultan maupun secara parsial terdapat pengaruh yang signifikan antara independensi, integritas dan kompetensi terhadap kualitas audit di Kantor Akuntan Publik di Kota Bandung dengan besar presentase variasi kualitas audit yang bisa dijelaskan oleh variasi dari	Variabel X1,X3 dan Y sama akan tetapi dalam penelitian ini saya tidak mengambil unsur Integritas	Ada sebagian Variabel X2 yang tidak sesuai dengan penelitian saya

			Independensi, integritas, dan kompetensi adalah sebesar 79,1%		
2	ALAN RUSLAN EFFENDI Skripsi (2016)	PENGARUH TIME BUDGET PRESSURE DAN DUE PROFESSION AL CARE TERHADAP KUALITAS AUDIT (Survey pada 3 di KAP Kota Bandung)	Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan dapat diketahui bahwa secara parsial time budget pressure dan due professional care berpengaruh terhadap kualitas audit. besarnya pengaruh time budget pressure sebesar 8,3%, dan due professional care sebesar 48,1% terhadap kualitas audit. Secara simultan time budget pressure dan due professional care berpengaruh terhadap kualitas audit sebesar 56,2%, sedangkan sisanya 43,8% merupakan pengaruh faktor lain diluar kedua variabel	Variabel X2 dan Y sesuai dengan penelitian yang sedang saya kerjakan	Akan tetapi Variabel X1 (time budget pressure) yang tidak sesuai dengan penelitian saya

			independen yang sedang diteliti, seperti faktor independensi, pengalaman kerja, kompetensi, etika auditor, dan lain-lain		
3	Ahmad Hikmat Munajat Skripsi (2016)	<b>PENGARUH KOMPETENSI DAN AKUNTABILITAS AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT (Survey Pada 9 Kantor Akuntan Publik di Kota Bandung)</b>	Berdasarkan hasil perhitungan besar pengaruh atau kontribusi masing-masing variabel independen terhadap kualitas audit dapat diketahui bahwa diantara kedua variabel independen, akuntabilitas audit memberikan pengaruh yang paling besar terhadap kualitas audit pada KAp di Kota Bandung	Variabel X1 dan Y sama dengan penelitian saya yang sedang saya kerjakan	Variabel X1 dan Y sama dengan penelitian saya yang sedang saya kerjakan
4	Alfianti Azizah Khoir Skripsi (2016)	<b>PENGARUH DUE PROFESSIONAL CARE DAN AKUNTABILITAS TERHADAP KUALITAS AUDIT (Survei Pada</b>	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa secara parsial due professional care berpengaruh sebesar 44,5% terhadap kualitas audit dan	Variabel X1 dan Y sama dengan penelitian saya yang	Variabel X1 dan Y sama dengan penelitian saya yang



		Kantor Akuntan Publik di Kota Bandung)	<p>akuntabilitas berpengaruh sebesar 23,1% terhadap kualitas audit.</p> <p>Sedangkan secara simultan menunjukkan bahwa due professional care dan akuntabilitas berpengaruh 67,7% terhadap kualitas audit, dan sisanya 32,3% merupakan pengaruh dari faktor lain yang tidak diteliti, diantaranya:</p> <p>Pengalaman Auditor (Saripudin, Netty Herawaty, Rahayu, 2012), Etika Auditor (Martini, SE, M.Akt, 2010) dan</p>	sedang saya kerjakan	sedang saya kerjakan
5	Ary Rahadi Skripsi (2016)	PENGARUH INTEGRITAS AUDITOR DAN KOMPETENSI AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT INTERNAL (studi kasus	Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan dapat diketahui bahwa secara parsial Integritas Auditor dan Kompetensi Auditor	Variabel X2 dan Y yang sesuai dengan penelitian	Variabel X1 yang tidak sesuai dengan penelitian

		pada PT. Perkebunan Nusantara VIII Bandung)	berpengaruh terhadap Kualitas Audit Internal. Dimana besarnya pengaruh Integritas Auditor sebesar 35,8 %, dan Kompetensi Auditor sebesar 40,4 % terhadap Kualitas Audit Internal. Dan secara simultan Integritas Auditor dan Kompetensi Auditor memiliki besarnya pengaruhnya sebesar 76,2% dan sisanya sebesar 23,8% merupakan pengaruh faktor lain diluar variabel dependen yang diteliti	saya	saya
--	--	---	---	------	------

## 2.2. Kerangka Pemikiran

Menurut Agusti dan Pertiwi (2013) audit merupakan suatu proses untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajer dan pemegang saham. Untuk itu diperlukan pihak ketiga (akuntan publik) yang dapat memberi keyakinan kepada investor dan

kreditor bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen dapat dipercaya.

Salah satu fungsi akuntan publik adalah menghasilkan informasi yang akurat dan dapat dipercaya untuk pengambilan keputusan. Namun adanya konflik kepentingan antara pihak internal dan eksternal perusahaan, menuntut akuntan publik untuk menghasilkan laporan audit yang berkualitas yang dapat digunakan oleh pihak-pihak tersebut. Menjamurnya skandal keuangan baik di dalam maupun luar negeri, sebagian besar bertolak dari laporan keuangan yang pernah dipublikasikan oleh perusahaan. Hal inilah yang memunculkan pertanyaan tentang bagaimana kualitas audit yang dihasilkan oleh akuntan publik dalam mengaudit laporan keuangan klien.

Berbagai penelitian tentang kualitas audit yang pernah dilakukan menghasilkan temuan yang berbeda mengenai faktor pembentuk kualitas audit. Namun secara umum menyimpulkan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas, seorang akuntan publik yang bekerja dalam suatu tim audit dituntut untuk memiliki kompetensi yang cukup dan independensi yang baik, serta penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama.

### **2.2.1. Pengaruh Kompetensi Terhadap Kualitas Audit**

Menurut SFAC, 2000 dalam Justinia Castelani (2008) menyatakan bahwa:

“Kualitas audit ditentukan oleh dua hal, yaitu kompetensi dan independensi”

Sedangkan menurut Timothy J. Louwers, *et al.* (2013:43), menyatakan bahwa kompetensi adalah:

*“Competence begin with education in accounting because auditors hold themselves out as experts in accounting standards, financial reporting, and auditing. In addition to university-level education prior to beginning their careers, auditors are also required to participate in continuing professional education throughout their careers to ensure that their knowledge keeps pace with changes in accounting and auditing professional. In fact one of the important requirements for maintaining a CPA license is sufficient continuing professional education, and another important is a dimension of experience.”*

Artinya adalah Kompetensi dimulai dengan pendidikan di bidang akuntansi karena auditor menaruh diri sebagai ahli dalam standar akuntansi, pelaporan keuangan, dan audit. Selain pendidikan tingkat universitas sebelum memulai karir mereka, auditor juga diharuskan untuk berpartisipasi dalam pendidikan profesional di sepanjang karir mereka untuk memastikan bahwa pengetahuan mereka terus mengikuti perubahan dalam akuntansi dan profesional audit. Bahkan salah satu persyaratan penting untuk mempertahankan lisensi CPA adalah pendidikan profesional berkelanjutan yang cukup, dan yang lain yang penting adalah dimensi pengalaman.

Sukrisno Agoes (2013:163) mengemukakan bahwa kompetensi auditor mencakup 3 (tiga) ranah sebagai berikut :

“Auditor yang mempunyai kompetensi dari segi ranah kognitif, afeksi dan psikomotorik yang baik mempunyai pengaruh yang lebih besar dalam peningkatan keahlian auditor untuk melakukan audit. Dari segi pengetahuan, pengalaman, pendidikan, pelatihan

yang disertai dengan integritas, objektivitas, dan kerahasiaan akan menghasilkan informasi yang akurat sehingga dapat mempengaruhi kemampuan auditor untuk mengetahui kecurangan yang ada di perusahaan yang menjadi kliennya”

Berdasarkan Teori diatas maka sampai pada pemahaman penulis bahwa seorang auditor yang kompeten atau yang memiliki pengetahuan, pendidikan, pengalaman dan pelatihan yang memadai akan lebih memahami dan mengetahui berbagai masalah laporan keuangan secara lebih mendalam. Seorang auditor harus secara terus menerus mengasah kemampuan dan selalu mengikuti perkembangan yang terjadi dalam bisnis dan profesinya dan harus mempelajari, memahami, dan menerapkan ketentuan-ketentuan baru dalam standar auditing yang ditetapkan oleh organisasi profesi untuk meningkatkan kualitas audit. Jadi, dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi kompetensi yang dimiliki auditor maka semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkan.

### **2.2.2. Pengaruh Independensi Terhadap Kualitas Audit**

Independensi merupakan sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas.

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 berpikiran 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.

Menurut SFAC, 2000 dalam Justinia Castelani (2008) menyatakan bahwa:

“Kualitas audit ditentukan oleh dua hal, yaitu kompetensi dan independensi”

Menurut Mautz dan Sharaf dalam Sri Trisnaningsih (2007:10)

“Independensi berhubungan dengan kemampuan praktisi secara individual untuk mempertahankan sikap yang wajar atau tidak memihak dalam perencanaan program, pelaksanaan pekerjaan verifikasi, dan penyusunan laporan hasil pemeriksaan. Independensi ini mencakup tiga dimensi, yaitu independensi penyusunan program, independensi investigatif, dan independensi pelaporan.”

Pengaruh independensi terhadap kualitas audit menurut Arens *et. al* (2014:105) adalah sebagai berikut:

*“Audit quality means how tell an audit detect and report material misstatement in financial statement. The detection aspect*

*is areflection of auditor competence, while reporting is a reflection of etcics or auditor integrity, particulary 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 Abdul Halim (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.”

Berdasarkan teori diatas peningkatan Independensi Auditor secara konsisten meningkatkan Kualitas Audit, yang dimana kualitas audit bisa sebagai kemungkinan yang mendeteksi dan melaporkan pelanggaran dalam laporan keuangan. Independensi juga merupakan salah satu faktor yang penting untuk menghasilkan audit yang berkualitas. Tanpa adanya sikap Independensi yang dimiliki oleh seorang auditor, terutama jika mendapat tekanan-tekanan dari pihak klien maka kualitas audit yang dihasilkannya juga tidak maksimal.

### 2.2.3. Pengaruh *Due Professional Care* Terhadap Kualitas Audit

Dijelaskan dalam SPAP 2011 Standar Umum ketiga SA Seksi 230 bahwa auditor independen dituntut untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya dengan menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan saksama. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan saksama menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesional dan keyakinan memadai. Auditor harus mengungkapkan skeptisme profesionalnya, sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit. Selain skeptisme profesional, auditor harus memberikan keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan.

Menurut Agoes dan Hoesada (2012:22), bahwa yang dimaksud dengan *due professional care* adalah:

“Kemahiran profesional harus digunakan secara cermat dan seksama umumnya, kewaspadaan bernuansa kecurigaan profesional yang sehat (skeptisme) khususnya, lebih khusus lagi selalu mempertimbangkan kemungkinan pelanggaran dan kecurangan dalam pelaporan dan laporan keuangan untuk menyampaikan kesimpulan audit dengan keyakinan memadai sesuai kebenaran.”

Louwens, *et al.* (2008) dalam Ketut dan William (2015) mengungkapkan bahwa :

“Auditor yang kurang menggunakan sikap skeptis dan *due professional care* cenderung gagal dalam



mengungkapkan *fraud* dalam penyajian laporan keuangan perusahaan. Penggunaan *due professional care* dengan seksama dan cermat akan memberikan keyakinan yang memadai pada auditor untuk memberikan opini bahwa laporan keuangan terbebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kecurangan ataupun kekeliruan. Semakin baik penggunaan *due professional care* auditor memungkinkan hasil audit yang lebih baik

Berdasarkan terori diatas penggunaan due profesional audit dapat meningkatkan kualitas audit yang lebih baik , dimana due profesional audit dengangan menggunakan kecermatan profesional dapat mengidentifikasi terjadinya fraud dalam penyajian laporan keuangan dan dengan pennggunaan due profesional care yang memadai auditor dapat memberikan opini yang menyatakan laporan keuangan terbebas dari salah saji material dengan begitu due profesional audit dapat mempengaruhi kualitas audit .

Gambar 2.1  
Kerangka Pemikiran



### 2.3. Hipotesis Penelitian

Menurut Sugiono (2013:93) mendefinisikan hipotesis adalah sebagai berikut:

“Jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian dinyatakan dalam bentuk kalimat pernyataan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data”.

Berdasarkan landasan teori kerangka pemikiran yang telah diuraikan sebelumnya maka dalam penelitian ini, rumusan hipotesis penelitian yang diajukan penulis adalah sebagai berikut:

1. Kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit
2. Independensi berpengaruh terhadap kualitas audit
3. *Due professional care* berpengaruh terhadap kualitas audit
4. Independensi, kompetensi dan *due professional care* berpengaruh terhadap kualitas audit.