

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1. Kajian Pustaka

2.1.1. Pengertian Audit

Auditing menurut Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2012:4) 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 dan independen.

Menurut Sukrisno Agoes (2012:4), pengertian auditing adalah sebagai berikut:

“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 dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut”.

Menurut *American Accounting Association* (AAA) dalam Rick S.Hayes dan Arnold Schilder (2012:2) :

“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 those assertions and established criteria and communicating the results to interested users”.

Artinya auditing merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif yang berhubungan dengan asersi-asersi

mengenai tindakan-tindakan dan peristiwa-peristiwa ekonomi untuk mengetahui tingkat kesesuaian antara asersi-aseri tersebut dengan kriteria-kriteria yang ditetapkan, serta mengkomunikasikan hasilnya kepada para pengguna informasi.

Menurut Mulyadi (2013:9) pengertian Auditing adalah:

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

Berdasarkan definisi-definisi auditing di atas maka sampai pada pemahaman penulis bahwa, objek yang diaudit atau diperiksa adalah laporan keuangan beserta catatan-catatan pembukuannya yang telah disusun oleh pihak manajemen. Pemeriksaan dilakukan secara kritis dan sistematis untuk memperoleh serta mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi-aseri kegiatan dan peristiwa ekonomi. Pemeriksaan dilakukan oleh pihak yang profesional, 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.

2.1.1.1. Tujuan Audit

Tujuan audit bertujuan untuk menyatakan pendapat mengenai hal-hal yang material di dalam suatu perusahaan. Adapun tujuan pemeriksaan akuntan menurut Ikatan Akuntan Indonesia :

“Untuk menyatakan pendapat kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku.”

Menurut Arens (2012:104) berdasarkan seksi PSA 02 (SA 110) menyatakan :

“Tujuan umum audit atas laporan keuangan oleh auditor independen merupakan pemberian opini atas kewajaran dimana laporan tersebut telah disajikan secara wajar, dalam segala hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas, sesuai dengan prinsip- prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia“

Jika auditor yakin bahwa laporan tidak disajikan secara wajar atau tidak mampu menarik kesimpulan dikarenakan bahan bukti yang tidak memadai, maka auditor bertanggung jawab untuk menginformasikan kepada pengguna laporan keuangan melalui laporan auditnya

2.1.1.2. Jenis-jenis Audit

Menurut Sukrisno Agoes (2012:4) jenis audit dapat ditinjau dari luasnya pemeriksaan dan jenis pemeriksaannya. Maka dari pernyataan tersebut dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Jenis Audit Ditinjau dari Luasnya Pemeriksaan:
 - a. Pemeriksaan Umum (*General Audit*)
Suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh KAP independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pemeriksaan tersebut harus dilakukan sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik atau ISA atau Panduan Audit Entitas Bisnis Kecil dan memperhatikan Kode Etik Akuntan Indonesia, Kode Etik Profesi Akuntan Publik serta Standar Pengendalian Mutu.
 - b. Pemeriksaan Khusus (*Special Audit*)
Suatu pemeriksaan terbatas (sesuai dengan permintaan *auditee*) yang dilakukan oleh KAP yang independen, dan pada akhir pemeriksaannya auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pendapat yang diberikan terbatas pada pos atau masalah tertentu yang diperiksa, karena prosedur audit yang dilakukan juga terbatas.
2. Jenis Audit Ditinjau dari Jenis Pemeriksaan:
 - a. Manajemen Audit (*Operational Audit*)
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. Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Audit*)
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 eksternal (Pemerintah, Bapepam LK, Bank Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak, dan lain-

- lain).Pemeriksaan bisa dilakukan baik oleh KAP maupun Bagian Internal Audit.
- c. Pemeriksaan Intern (*Internal Audit*)
Pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian *internal audit* perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan
 - d. *Computer Audit*
Pemeriksaan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan *Electronic Data Processing (EDP) System*.

2.1.1.3 Standar Audit

Menurut PSA. 01 (SA Seksi 150), standar auditing berbeda dengan prosedur auditing. “Prosedur” berkaitan dengan tindakan yang harus dilaksanakan, sedangkan “standar” berkenaan 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 profesional auditor namun juga berkaitan dengan pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan auditnya dan dalam laporannya (Sukrisno Agoes, 2012:30).

Standar auditing yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (2011:150.1-150.2) terdiri atas sepuluh standar yang dikelompokkan menjadi tiga kelompok besar, yaitu:

- a. Standar Umum
 1. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
 2. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
 3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
- b. Standar Pekerjaan Lapangan
 1. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya
 2. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
 3. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar

memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

c. Standar Pelaporan

1. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
2. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan standar akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan standar akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
3. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.

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 (IAPI, 2011:150.&150.2).

2.1.1.4 Pengertian Auditor

Suatu aktivitas audit dilakukan oleh seorang auditor untuk menemukan suatu ketidakwajaran terkait dengan informasi yang disajikan. Menurut *International Standard of Organization* (19011:2002) auditor adalah orang yang memiliki kompetensi untuk melaksanakan audit. Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (2011) tentang auditor, audit dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.

Auditor adalah seseorang yang memiliki kualifikasi tertentu dalam melakukan kualifikasi tertentu dalam melakukan audit atas laporan keuangan dan kegiatan suatu perusahaan atau organisasi. Kemampuan yang harus dimiliki oleh seorang auditor adalah independensi dan kompetensi. Dua kriteria yang pertama lebih bersifat kualitatif, sehingga sulit untuk mengukurnya. Sebaliknya, kompetensi

lebih nyata dan dapat kita telaah sejauh mana seseorang dapat dikategorikan kompeten.

Kompetensi auditor adalah kualifikasi yang dibutuhkan oleh auditor untuk melaksanakan audit dengan benar. Untuk memperoleh kompetensi tersebut, dibutuhkan pendidikan dan pelatihan bagi auditor yang dikenal dengan nama pendidikan profesional berkelanjutan (*countinuing profesional education*). Ada beberapa komponen dari kompetensi auditor, yakni: mutu profesional, pengetahuan umum dan keahlian khusus.

Auditor juga harus memiliki kemampuan komunikasi yang baik, karena selama masa pemeriksaan banyak dilakukan wawancara dan permintaan keterangan dari auditan untuk memperoleh data.

Seorang auditor harus memiliki pengetahuan umum untuk memahami entitas yang diaudit dan membantu pelaksanaan audit. Pengetahuan dasar ini meliputi kemampuan untuk melakukan review analitis (*analytical review*), pengetahuan teori organisasi untuk memahami suatu organisasi, pengetahuan auditing dan pengetahuan tentang sektor publik. Yang tidak boleh dilupakan, adalah pengetahuan akuntansi untuk membantu dalam memahami siklus entitas dan laporan keuangan serta mengolah data dan angka yang diperiksa.

Keahlian khusus yang harus dimiliki seorang auditor antara lain keahlian untuk melakukan wawancara, kemampuan membaca cepat, statistik, keterampilan mengoperasikan komputer serta kemampuan menulis dan mempresentasikan laporan dengan baik.

Dari beberapa pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa auditor merupakan 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 Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens (2012:19) jenis auditor yang paling umum terdiri dari empat jenis yaitu:

1. Auditor independen (akuntan publik)
2. Auditor pemerintah
3. Auditor pajak
4. Auditor internal (*internal auditor*)

Adapun penjelasan dari jenis-jenis auditor menurut Arens *et.al* tersebut adalah sebagai berikut

1. **Auditor Independen (Akuntan Publik)**

Auditor independen berasal dari Kantor Akuntan Publik (KAP) bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh perusahaan. Oleh karena luasnya penggunaan laporan keuangan yang telah diaudit dalam perekonomian Indonesia, serta keakraban para pelaku bisnis dan pemakai lainnya. Sudah lazim digunakan istilah auditor dan kantor akuntan publik dengan pengertian yang sama meskipun ada beberapa jenis auditor. KAP sering kali disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal.

2. **Auditor Pemerintah**

Auditor pemerintah merupakan auditor yang berasal dari lembaga pemeriksa pemerintah. Di Indonesia, lembaga yang bertanggung jawab secara fungsional atas pengawasan terhadap kekayaan dan keuangan Negara adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga tertinggi. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), dan Inspektorat Jenderal (Itjen) yang ada pada departemen-departemen pemerintah. BPK mengaudit sebagian besar informasi keuangan yang dibuat oleh berbagai macam badan pemerintah baik pusat maupun daerah sebelum diserahkan kepada DPR. BPKP mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional

berbagai program pemerintah. Sedangkan Itjen melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas di lingkungan departemen atau kementriannya.

3. **Auditor Pajak**

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

4. **Auditor Internal (*Internal Auditor*)**

Auditor internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen. Tanggung jawab auditor internal sangat beragam, tergantung pada yang mempekerjakan mereka. Akan tetapi, auditor internal tidak dapat sepenuhnya independen dari entitas tersebut selama masih ada hubungan antara pemberi kerja-karyawan. Para pemakai dari luar entitas mungkin tidak ingin mengandalkan informasi yang hanya diverifikasi oleh auditor internal karena tidak adanya independensi. Ketiadaan independensi ini merupakan perbedaan utama antara auditor internal dan KAP.

2.1.2 Independensi Auditor

2.1.2.1. Pengertian Independensi

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) definisi 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 (SASeksi220,PSANo.4).

Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:64) menyatakan bahwa independensi yaitu:

“Independensi mencerminkan sikap tidak memihak serta tidak dibawah pengaruh tekanan atau pihak tertentu dalam mengambil tindakan dan keputusan”.

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens yang dialihbahasakan Amir Abadi Jusuf (2012:74) mengemukakan independensi adalah sebagai berikut:

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

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2013:58) independensi adalah sebagai berikut:

“Independen artinya tidak mudah dipengaruhi, netral karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum”.

Dengan demikian, sebagaimana yang telah ditulis dalam Standar Profesional Akuntan Publik (2011:220.1) bahwa auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bagaimanapun 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 audit independen, seperti calon calon pemilik dan kreditur.

2.1.2.2. Jenis-Jenis Independensi

Dalam menjalankan tugasnya, anggota KAP harus selalu mempertahankan sikap independen di dalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam Standar Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAI. Randal J. Elder, Mark S.

Beasley, dan Alvin A. Arens yang dialihbahasakan Amir Abadi Jusuf (2012:74)

mengemukakan dalam independensi terdapat dua unsur, yaitu :

- “1. Independensi dalam fakta Independensi dalam fakta akan muncul ketika auditor secara nyata menjaga sikap objektif selama melakukan audit.
2. Independensi dalam penampilan Independensi dalam penampilan merupakan interpretasi orang lain terhadap independensi auditor tersebut.”

Menurut Soekrisno Agoes (2012:34-35) pengertian independen bagi akuntan publik (eksternal auditor dan internal auditor) dibagi menjadi 3 (tiga) jenis independensi:

1. *Independent 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. *Independent in fact* (independensi dalam kenyataan/dalam menjalankan tugasnya).
In fact, akuntan publik seharusnya independen, sepanjang dalam menjalankan tugasnya memberikan jasa 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* tidak independen. 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. *Independent 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”.

Menurut Donald dan William (1982) dalam Siti Nurmawar Indah (2010)

independensi auditor independen mencakup dua aspek, yaitu:

- “a. Independensi sikap mental berarti adanya kejujuran dalam diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif, tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.
- b. Independensi penampilan berarti adanya kesan masyarakat bahwa auditor independen bertindak bebas atau independen, sehingga auditor harus menghindari keadaan atau faktor-faktor yang menyebabkan masyarakat meragukan kebebasannya.”

Berdasarkan jenis-jenis Independensi yang dikemukakan di atas maka, seorang auditor harus mempunyai sikap tidak bisa dipengaruhi oleh hal-hal yang dapat mengganggu dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam pemeriksaan. Seorang auditor harus memiliki sikap jujur. Tidak hanya kepada pihak manajemen dan pemilik perusahaan, namun seorang auditor juga harus jujur kepada semua pihak termasuk masyarakat, agar masyarakat dapat menilai sejauh mana auditor telah bekerja dan masyarakat tidak meragukan integritas dan objektivitas auditor.

2.1.2.3 Faktor-faktor yang mempengaruhi Independensi

Menurut Ardiani (2011) terdapat beberapa faktor faktor yang mempengaruhi persepsi independensi auditor. Di antara faktor-faktor yang berpengaruh terhadap persepsi independensi auditor yang telah diteliti adalah:

2.1.2.3.1 Kepemilikan Finansial yang Signifikan

Kepemilikan finansial dalam perusahaan yang diaudit termasuk kepemilikan dalam instrumen utang dan modal (misalnya pinjaman dan obligasi). Kepemilikan keuangan dibahas lebih lanjut dalam subbagian 290.104-290.134 Kode Etik IAPI. Instrumen modal (termasuk opsi) di perusahaan klien khususnya, dilarang oleh aturan kepemilikan dalam kode etik subbagian 290.

Tidak ada praktik yang dapat menerima atau memepertahankan sebuah perusahaan sebagai klien audit jika ada seseorang (atau kerabat dekatnya) yang kenyataannya memiliki proporsi kepemilikan yang signifikan di perusahaan tersebut. Pelarangan ini dituangkan dalam Bagian B dan C Kode Etik, Subbagian 290.1113.

Jika ada sebuah KAP, atau jaringan KAP, memiliki kepemilikan finansial langsung di klien adutinya, maka ancaman kepentingan pribadi yang muncul akan sangat sidnifikan, maka tidak ada tinakan pengamanan yang dapat dilakukan untuk menurunkan ancaman tersebut sampai mencapai tingkat yang dapat diterima. Sehingga, melepaskan kepemilikan finansial diklien audit tersebut merupakan satu-satunya tindakan yang paling tepat agar memungkinkan KAP tersebut menjalankan tugasnya.

Antisipasi terhadap kepemilikan langsung maupun tidak langsung yang besarnya signifikan di perusahaan klien dapat berdampak luas pada operasi KAP. Sebagai contoh, jika ada seorang auditor, atau pasangan auditor, atau anak dari auditor tersebut (atau orang lain yang secara finansial bergantung pada sang auditor tersebut) memiliki saham yang signifikan

besarnya di sebuah perusahaan (termasuk induk perusahaan dan semua anak perusahaannya), semestinya tidak menerima atau melanjutkan mengaudit perusahaan tersebut. Perlu dicatat bahwa “seseorang yang menjalankan praktik “ tidak hanya mengacu pada pimpinan dalam perusahaan, melainkan juga termasuk setiap konsultan atau mantan pimpinan yang tetap terikat dalam kontrak pemberian jasa konsultasi, setiap pegawai yang terikat dalam pekerjaan profesional yang melakukan praktik, dan setiap orang yang telah mendelegasikan pekerjaan profesional.

2.1.2.3.2 Jasa Non Audit

Jasa yang diberikan oleh KAP bukan hanya jasa attestasi melainkan juga jasa non attestasi yang berupa jasa konsultasi manajemen dan perpajakan serta jasa akuntansi seperti jasa penyusunan laporan keuangan . Adanya dua jenis jasa yang diberikan oleh suatu KAP menjadikan independensi auditor terhadap kliennya dipertanyakan yang nantinya akan mempengaruhi kualitas audit.

Pemberian jasa selain audit ini merupakan ancaman potensial bagi independensi auditor, karena manajemen dapat meningkatkan tekanan pada auditor agar bersedia untuk mengeluarkan laporan yang dikehendaki oleh manajemen, yaitu wajar tanpa pengecualian.

Pemberian jasa selain jasa audit berarti auditor telah terlibat dalam aktivitas manajemen klien. Jika pada saat dilakukan pengujian laporan keuangan klien ditemukan kesalahan yang terkait dengan jasa yang diberikan auditor tersebut. Kemudian auditor tidak mau reputasinya buruk karena dianggap memberikan alternatif yang tidak baik bagi kliennya. Maka hal ini dapat mempengaruhi kualitas audit dari auditor tersebut.

2.1.2.3.3 Lama Hubungan Dengan Klien

Di Indonesia, masalah *audit tenure* atau masa kerja auditor dengan klien sudah diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan No.423/KMK.06/2002 tentang jasa akuntan publik. Keputusan menteri tersebut membatasi masa kerja auditor paling lama 3 tahun untuk klien yang sama, sementara untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) boleh sampai 5 tahun. Pembatasan ini dimaksudkan agar auditor tidak terlalu dekat dengan klien sehingga dapat mencegah terjadinya skandal akuntansi.

Adapun penjelasan perbedaan beberapa penelitian hasil penelitian terdahulu dinyatakan sebagai berikut :“Penugasan audit yang terlalu lama kemungkinan dapat mendorong akuntan publik kehilangan independensinya karena akuntan publik tersebut merasa puas, kurang inovasi, dan kurang ketat dalam melaksanakan prosedur audit. Sebaliknya penugasan audit yang lama kemungkinan dapat pula meningkatkan independensi karena akuntan publik sudah familiar, pekerjaan dapat dilaksanakan dengan efisien dan lebih tahan terhadap tekanan klien.

2.1.2.3.4 Persaingan Antar Kantor Akuntan Publik

Semakin banyaknya masyarakat yang berprofesi sebagai akuntan publik mengakibatkan persaingan antara kantor akuntan yang satu dengan yang lainnya menjadi semakin ketat. Ketatnya persaingan antar kantor akuntan publik mempunyai pengaruh yang besar terhadap independensi suatu kantor akuntan publik. Keadaan ini disebabkan karena kantor akuntan publik khawatir kliennya akan mencari kantor akuntan publik lainnya yang dapat mengeluarkan opini sesuai dengan keinginan klien.

2.1.2.3.5 Ukuran Kantor Akuntan Publik

Terdapat empat kategori ukuran kantor akuntan publik yaitu kantor akuntan publik internasional, kantor akuntan publik nasional, kantor akuntan publik lokal dan regional serta kantor akuntan publik kecil. KAP internasional merupakan KAP yang berafiliasi cabang di banyak kota di Indonesia, sedangkan kantor akuntan publik nasional merupakan KAP yang mempunyai cabang di Indonesia. KAP local regional merupakan KAP yang mempunyai tenaga kerja profesional lebih dari 30 orang. Sedangkan KAP lokal kecil merupakan KAP yang tenaga kerja profesionalnya kurang dari 25 orang. KAP internasional, KAP nasional, dan KAP lokal regional dapat dikelompokkan dalam KAP besar.

Kantor akuntan besar lebih independen dibandingkan dengan kantor akuntan kecil, hal ini disebabkan berbagai alasan untuk kantor akuntan besar, hilangnya satu klien tidak begitu mempengaruhi pendapatannya, dan kantor akuntan besar biasanya mempunyai departemen audit yang terpisah dengan departemen yang memberikan jasa lain kepada klien sehingga dapat mengurangi akibat negatif terhadap independensi akuntan publik.

2.1.2.3.6 Audit Fee

Akuntan publik mempunyai karakteristik yang berbeda jika dibandingkan dengan profesi dokter atau pengacara. Meski sama-sama menerima *fee* dalam menjalankan keahliannya, tetapi terdapat perbedaan dimana dokter dan pengacara berpihak kepada kliennya. Sedangkan akuntan publik, meski yang memberikan *fee* adalah kliennya, tapi profesi ini harus independen, tidak memihak kepada pihak lain yang menggunakan laporan keuangannya guna membuat keputusan ekonomi.

2.1.2.4. Dimensi *Independensi*

Menurut Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:7)

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, prosedur audit, berapa dalamnya teknik dan prosedur audit itu ditetapkan.

2. *Investigative independence*

Investigative independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih area, kegiatan, hubungan pribadi dan kebijakan manajerial yang akan diperiksa. Ini berarti tidak boleh ada sumber informasi yang legitimasi (sah) yang tertutup bagi auditor

3. *Reporting independence*

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

Berdasarkan ketiga dimensi independensi tersebut, Mautz dan Sharaf mengembangkan petunjuk yang mengindikasikan apakah ada pelanggaran atas independensi. Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M Tuanakotta (2011:7) menyarankan:

"1. *Programming Independence*

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

2. *Investigative Independence*

- a. Akses langsung dan bebas atas seluruh buku, catatan, pimpinan pegawai perusahaan dan sumber informasi lainnya mengenai kegiatan perusahaan, kewajiban dan sumber-sumbernya.
- b. Kerjasama yang aktif dari pimpinan perusahaan selama berlangsungnya kegiatan audit.
- c. Bebas dari upaya pimpinan perusahaan untuk menugaskan atau mengatur kegiatan yang harus diperiksa atau menentukan dapat diterimanya suatu *evidential matter* (sesuatu yang mempunyai nilai pembuktian).
- d. Bebas dari kepentingan atau hubungan pribadi yang akan menghilangkan atau membatasi pemeriksaan atas kegiatan, catatan atau orang yang seharusnya masuk dalam lingkup pemeriksaan

3. *Reporting Independence*

- a. Bebas dari perasaan loyal kepada seseorang atau merasa berkewajiban kepada seseorang untuk mengubah dampak dari fakta yang dilaporkan.

- b. Menghindari praktik untuk mengeluarkan hal-hal penting dari laporan formal dan memasukkannya kedalam laporan informal dalam bentuk apapun.
- c. Menghindari penggunaan bahasa yang tidak jelas (kabur, samarsamar) baik yang disengaja maupun yang tidak didalam pernyataan fakta, opini dan rekomendasi dalam interpretasi.
- d. Bebas dari upaya untuk memveto (*judgement*) auditor mengenai apa yang seharusnya masuk dalam laporan audit, baik yang bersifat fakta maupun opini.”

Petunjuk-petunjuk yang diberikan oleh Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M Tuanakotta (2011) sangat jelas dan masih relevan untuk auditor pada hari ini. Petunjuk-petunjuk tersebut menentukan Independen atau tidaknya independen seorang auditor.

2.1.3 Kompetensi

2.1.3 Kompetensi Auditor

2.1.3.1 Pengertian Kompetensi Auditor

Kompetensi berasal dari kata *competency* merupakan kata benda yang diartikan sebagai kecakapan, kemampuan, kompetensi. Kata sifat dari *competence* adalah *competent* yang berarti cakap, mampu, dan tangkas.

Menurut Sukrisno Agoes (2012:146) kompetensi adalah:

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

Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2013:2) mendefinisikan kompetensi sebagai berikut:

”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.”

Alvin A. Arens, *et.al* (2012:42) mendefinisikan kompetensi

sebagai berikut:

“Kompetensi sebagai keharusan bagi auditor untuk memiliki pendidikan formal dibidang auditing dan akuntansi, pengalaman praktik yang memadai bagi pekerjaan yang sedang dilakukan, serta mengikut pendidikan professional yang berkelanjutan.”

Berdasarkan uraian di atas maka seorang auditor harus memiliki pengetahuan, keterampilan, pengalaman dan, kompetensi lainnya di bidangnya, demi melaksanakan tanggung jawab seorang auditor. Fungsi audit secara kolektif harus memiliki atau memperoleh pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi lainnya yang dibutuhkan untuk melaksanakan tanggung jawabnya.

2.1.3.2 Dimensi Kompetensi

Kompetensi diperoleh melalui pendidikan dan pengalaman, begitu juga seorang auditor. Seorang auditor tidak dibenarkan jika ia tidak memiliki keandalan atau pengalaman, dikarenakan jika tidak adanya kompetensi seorang auditor akan berdampak negatif bagi hasil audit yang mereka lakukan. Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2013:2) dimensi dari kompetensi auditor eksternal adalah sebagai berikut:

1. Pengetahuan
2. Pengalaman

Berikut ini akan dibahas secara ringkas mengenai dimensi kompetensi auditor eksternal, yaitu sebagai berikut :

1. Pengetahuan

Berdasarkan SPAP (IAI:2011) tentang standar umum, menjelaskan bahwa dalam melakukan audit, auditor harus memiliki keahlian dan struktur pengetahuan yang cukup. Pengetahuan diukur dari seberapa tinggi pendidikan seorang auditor karena dengan demikian auditor akan mempunyai semakin banyak pengetahuan (pandangan) mengenai bidang yang digelutinya sehingga dapat mengetahui

berbagai masalah secara lebih mendalam, selain itu auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks. Secara umum ada 5 pengetahuan yang harus dimiliki oleh seorang auditor yaitu : (1) Pengetahuan pengauditan umum, (2) Pengetahuan area fungsional, (3) Pengetahuan mengenai isu-isu akuntansi yang paling baru, (4) Pengetahuan mengenai industri khusus, (5) Pengetahuan mengenai bisnis umum serta penyelesaian masalah.

2. Pengalaman

Audit menuntut keahlian dan profesionalisme yang tinggi. Keahlian tersebut tidak hanya dipengaruhi oleh pendidikan formal tetapi banyak faktor lain yang mempengaruhi antara lain adalah pengalaman. Auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan dalam hal : (1) Mendeteksi kesalahan, (2) Memahami kesalahan secara akurat, (3) Mencari penyebab kesalahan. Libby dan Frederick dalam Kusharyanti (2013:5) menemukan bahwa auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik. Mereka juga lebih mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan

2.1.3.3 Ruang Lingkup Kompetensi

Sukrisno Agoes (2012:163) mengemukakan bahwa kompetensi auditor mencakup 3 (tiga) ranah sebagai berikut :

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

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

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 sebagai berikut :

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

Menurut Sukrisno Agoes (2012:32) pengalaman professional diperoleh dari praktik kerja dibawah bimbingan supervisor auditor yang lebih senior. Pada kompetensi ranah afeksi yaitu penerapan sikap dan perilaku etis, kemampuan berkomunikasi seorang auditor dicerminkan dengan prinsip-prinsip dari etika seorang auditor. Adapun prinsip-prinsip etika tersebut menurut Sukrisno Agoes (2012:163) adalah sebagai berikut :

1. **Integritas**

- a) Integritas adalah suatu elemen karakter yang mendasari timbulnya pengakuan professional. 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, antara lain, bersikap jujur dan berterus terang tanpa harus mengorbankan rahasia penerima jasa. Pelayanan 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 ini 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 dalam bentuk maupun jiwa standar teknis dan etika.
- d) Integritas juga mengharuskan anggota untuk mengikuti prinsip objektivitas dan kehatia-hatian professional.

2. **Objektivitas**

- a) Objektivitas adalah suatu kualitas yang memberikan nilai atas jasa yang diberikan oleh anggota. Prinsip objektivitas mengharuskan anggota bersikap adil, tidak memihak, jujur secara intelektual, tidak berprasangka atau bias, serta bebas dari benturan kepentingan atau berada dibawah pengaruh pihak lain.
- b) Anggota bekerja dalam berbagai kapasitas yang berbeda dan harus menunjukkan objektivitas mereka dalam situasi. Anggota dalam praktik publik memberikan jasa atensi, perpajakan, serta konsultasi manajemen. Anggota yang lain menyiapkan laporan keuangan sebagai seorang bawahan, melakukan jasa audit internal, dan bekerja dalam kapasitas keuangan dan manajemen di industri, pendidikan, dan pemerintahan. Mereka juga mendidik dan melatih orang-orang yang ingin masuk ke dalam profesi. Apapun jasa atau kapasitasnya, anggota harus melindungi integritas pekerjaannya dan memelihara objektivitas.
- c) Dalam menghadapi situasi dan praktik yang secara spesifik berhubungan dengan aturan etika sehubungan dengan objektivitas, pertimbangan yang cukup harus diberikan terhadap faktor-faktor berikut :
 - 1) Ada kalanya anggota dihadapkan kepada situasi yang memungkinkan mereka menerima tekanan-tekanan yang diberikan kepadanya. Tekanan ini dapat mengganggu objektivitasnya.
 - 2) Adalah tidak praktis jika menyatakan dan menggambarkan semua situasi dimana tekanan-tekanan ini mungkin terjadi. Ukuran kewajaran (*reasonableness*) harus digunakan dalam menentukan standar untuk mengidentifikasi hubungan yang mungkin atau kelihatan merusak objektivitas anggota.
 - 3) Hubungan-hubungan yang memungkinkan prasangka, bias, atau terpengaruh lainnya untuk melanggar objektivitas harus dihindari.
 - 4) Anggota memiliki kewajiban untuk memastikan bahwa orang-orang yang terlibat dalam pemberian jasa profesional mematuhi prinsip objektivitas.
 - 5) Anggota tidak boleh menerima atau menawarkan hadiah atau entertainment yang dipercaya dapat menimbulkan pengaruh yang tidak pantas terhadap pertimbangan profesional mereka atau terdapat orang-orang yang berhubungan dengan mereka. Anggota harus menghindari situasi-situasi yang dapat membuat posisi profesional mereka ternoda.

3. **Kerahasiaan**

- a) Anggota mempunyai kewajiban untuk menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh melalui jasa profesional yang diberikannya.
- b) Kerahasiaan harus dijaga oleh anggota kecuali jika terdapat persetujuan khusus telah diberikan atau terdapat kewajiban legal atau profesional untuk mengungkapkan informasi.

- c) Anggota mempunyai kewajiban untuk memastikan bahwa staf dibawah pengawasannya dan orang-orang yang diminta nasihat dan bantuannya menghormati prinsip kerahasiaan.
- d) Kerahasiaan tidaklah semata-mata masalah pengungkapan informasi. Kerahasiaan juga mengharuskan anggota yang memperoleh informasi selama melakukan jasa professional tidak menggunakan atau terlihat menggunakan informasi tersebut untuk keuntungan pribadi atau keuntungan pihak ketiga.
- e) Anggota mempunyai akses terhadap informasi rahasia tentang penerima jasa tidak boleh mengungkapkannya kepada publik. Karena itu, anggota tidak boleh membuat pengungkapan yang tidak disetujui kepada orang lain. Hal ini tidak berlaku untuk pengungkapan informasi dengan tujuan memenuhi tanggung jawab anggota berdasarkan standar professional.
- f) Kepentingan umum dan profesi menuntut bahwa standar profesi yang berhubungan dengan kerahasiaan didefinisikan dan bahwa terdapat panduan mengenai sifat dan luas kewajiban kerahasiaan serta mengenai berbagai keadaan dimana informasi yang diperoleh selama melakukan jasa professional dapat atau perlu diungkapkan.
 - 1) Apabila pengungkapan diizinkan. Jika persetujuan untuk pengungkapan diberikan oleh penerima jasa, kepentingan semua pihak termasuk pihak ketiga yang berkepentingannya dapat terpengaruh harus pertimbangan.
 - 2) Pengungkapan diharuskan oleh hukum. Beberapa contoh dimana anggota diharuskan pada hukum untuk mengungkapkan informasi rahasia adalah :
 - Untuk menghasilkan dokumen atau memberikan bukti dalam proses hukum, dan
 - Untuk mengungkapkan adanya pelanggaran hukum.
 - 3) Ketika ada kewajiban atau hak professional untuk mengungkapkan :
 - Untuk mematuhi standar teknis dan standar etika. Pengungkapan seperti itu tidak bertentangan dengan prinsip etika ini;
 - Untuk melindungi kepentingan professional anggota dalam sidang pengadilan;
 - Untuk menaati penelaahan mutu (atau penelaahan sejawat) IAI atau badan professional lainnya; dan
 - Untuk menanggapi permintaan atau investigasi oleh IAI atau badan pengatur.

4. **Perilaku professional**

Kewajiban untuk memenuhi tingkah laku yang dapat mendeskreditkan profesi harus dipenuhi oleh anggota sebagai perwujudan tanggung jawabnya kepada penerima jasa, pihak ketiga, anggota yang lain, staf, pemberi kerja, dan masyarakat umum.

Kompetensi pada ranah psikomotorik yaitu keterampilan teknis juga memiliki penerapan sesungguhnya. Adapun penerapan keterampilan teknis menurut Sukrisno Agoes (2012:163) adalah :

1. “penugasan teknologi informasi (computer).
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 disesuaikan dengan bidang pengendalian yang diaudit, dalam penugasan teknologi informasi (komputer) audit yang terampil juga akan memilih pengauditan dengan bidang pengendalian yang diaudit karena tidak semua harus dilakukan secara manual. Pada zaman sekarang ini komputer diyakini membuat proses pengauditan menjadi lebih mudah.

2.1.3.4 Komponen Kompetensi Auditor

Komponen kompetensi auditor menurut H.S Munawir (2013:32) ditentukan oleh komponen-komponen sebagai berikut :

1. Komponen Pendidikan
2. Komponen Pengetahuan
3. Komponen Pelatihan

Berikut ini akan dibahas secara ringkas dasar pemikiran dari komponen kompetensi auditor sebagai berikut :

1. Komponen Pendidikan

Pencapaian keahlian dalam akuntansi dan auditing dimulai dengan pendidikan formal, yang diperluas melalui pengalaman dan praktik audit. Untuk memenuhi persyaratan sebagai auditor profesional, auditor

harus menjalani pelatihan teknis yang cukup (IAI:2011:201.1). pendidikan dalam arti luas meliputi pendidikan formal, pelatihan, atau pendidikan berkelanjutan.

2. Komponen Pengetahuan

Pengetahuan diukur dari seberapa tinggi pendidikan seseorang auditor karena dengan demikian auditor akan mempunyai semakin banyak pengetahuan (pandangan) mengenai bidang yang digelutinya sehingga dapat mengetahui berbagai masalah secara mendalam. Selain itu, auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks. Pengetahuan adalah suatu fakta atau kondisi mengetahui sesuatu dengan baik yang diperoleh melalui pengalaman dan pelatihan.

3. Komponen Pelatihan

Pelatihan lebih yang didapat oleh auditor akan memberikan pengaruh yang signifikan terhadap perhatian kekeliruan yang terjadi. Auditor baru menerima pelatihan dan umpan balik tentang diteksi kecurangan yang lebih tinggi dan mampu mendeteksi kecurangan dengan lebih baik dibandingkan dengan audit yang tidak menerima perlakuan tersebut.

2.1.3.5 Karakteristik Kompetensi Auditor

Terdapat empat karakteristik dari kompetensi menurut Lyledan Spencer yang dikutip oleh Syaiful F. Prihadi (2014:52) yaitu sebagai berikut :

1. Motif (*Motive*)
2. Karakteristik (*Trains*)
3. Pengetahuan (*Knowledge*)
4. Keterampilan (*skill*)

Berikut ini akan dibahas secara ringkas mengenai rasionalisasi (dasar pemikiran dari motif, karakteristik, pengetahuan, dan keterampilan adalah sebagai berikut :

1. Motif (*Motive*)

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

2. Karakteristik (*Trains*)

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

3. Pengetahuan (*Knowledge*)

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

4. Keterampilan (*Skill*)

Keterampilan adalah kemampuan untuk melakukan tugas fisik atau mental. Dari keempat karakteristik di atas, maka penulis dapat mengungkapkan bahwa 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 Kualitas Audit

2.1.4.1 Pengertian Kualitas Audit

Kualitas audit memerankan peran yang sangat penting bagi seorang auditor agar hasil audit laporan keuangannya menjadi maksimal dan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK). Dalam pencapaian kualitas audit yang baik harus disertakan dengan mengikuti standar yang ditetapkan yaitu standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan. Standar pengauditan mencakup mutu

professional, auditor independen, pertimbangan (*judgement*) yang digunakan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan audit.

Menurut Arens (2012:47) kualitas audit didefinisikan sebagai berikut:

“Proses untuk memastikan bahwa standar auditingnya berlaku umum diikuti oleh setiap audit, mengikuti prosedur pengendalian kualitas khusus membantu memenuhi standar-standar secara konsisten dalam penugasannya hingga tercapai kualitas hasil yang baik.”

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

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

Menurut Belkaoui (2011:85), kualitas audit adalah :

“Probabilitas bahwa laporan keuangan tidak memuat penghalangan ataupun kesalahan penyajian yang material”

Berdasarkan pendapat di atas mengenai definisi kualitas audit, dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan suatu proses untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajer dan para pemegang saham dengan penggunaan jasa pihak luar dalam memeriksa laporan keuangan serta memberikan pendapat bahwa laporan yang disajikan telah sesuai atau benar.

2.1.4.2. Pengukuran Kualitas Audit

Menurut Wooten (2003), indikator yang digunakan untuk mengukur kualitas audit adalah sebagai berikut:

a. Deteksi salah saji

Dalam mendeteksi salah saji, auditor harus memiliki sikap skeptisme profesional, yaitu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit. Salah saji dapat terjadi akibat dari kekeliruan atau kecurangan. Apabila laporan keuangan mengandung salah saji yang dampaknya secara individual atau keseluruhan cukup signifikan sehingga dapat mengakibatkan

laporan keuangan tidak disajikan secara wajar dalam semua hal yang sesuai standar akuntansi keuangan.

b. Kesesuaian dengan Standar Umum yang Berlaku

Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) adalah acuan yang ditetapkan menjadi ukuran mutu yang wajib dipatuhi oleh akuntan publik dalam pemberian jasanya (UU No. 5 Tahun 2011). Auditor bertanggung jawab untuk mematuhi standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik mengharuskan anggota Ikatan Akuntan Indonesia yang berpraktik sebagai auditor mematuhi standar auditing jika berkaitan dengan audit atas laporan keuangan.

c. Kepatuhan terhadap SOP

Standar operasional perusahaan adalah penetapan tertulis mengenai apa yang harus dilakukan, kapan, dimana, oleh siapa, bagaimana cara melakukan, apa saja yang diperlukan, dan lain-lain yang semuanya itu merupakan prosedur kerja yang harus ditaati dan dilakukan. Dalam pelaksanaan audit atas laporan keuangan, auditor harus memperoleh pengetahuan tentang bisnis yang cukup untuk mengidentifikasi dan memahami peristiwa, transaksi, dan praktik yang menurut pertimbangan auditor kemungkinan berdampak signifikan atas laporan keuangan atau atas laporan pemeriksaan atau laporan audit.

Kualitas hasil pekerjaan auditor bisa juga dilihat dari kualitas keputusan keputusan yang diambil.

Menurut Bedard dan Michelene dalam Hilda Rossietta (2010) ada dua pendekatan yang digunakan untuk kualitas audit yaitu :

1. *outcome oriented*
2. *process oriented*

Adapun uraian penjelasan dari yang disebutkan diatas yaitu :

1. *outcome oriented* digunakan jika solusi dari sebuah masalah atau hasil dari sebuah pekerjaan sudah dapat dipastikan. Untuk menilai kualitas keputusan yang akan diambil dilakukan dengan cara membandingkan solusi atau hasil yang dicapai dengan standar hasil yang telah ditetapkan sebelumnya. Kualitas keputusan diukur dengan:

- (i) tingkat kepatuhan auditor terhadap Standar Pernyataan Akuntan Publik (SPAP).
- (ii) tingkat spesialisasi auditor dalam industri tertentu.

Penjelasan dari tingkat kepatuhan auditor terhadap Standar Pernyataan Akuntan Publik (SPAP) adalah Standar audit (SPAP, 2011: 150.1) sebagai berikut :

a. Standar Umum :

1. Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
2. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

b. Standar Pekerjaan Lapangan

1. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan sistem harus disupervisi dengan semestinya.
2. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
3. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

c. 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.

2. *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 auditor selama menyelesaikan pekerjaan dari awal hingga menghasilkan sebuah keputusan. Kualitas audit dapat diukur melalui hasil audit. Adapun hasil audit yang diobservasi yaitu laporan audit.

Terdapat empat fase dalam laporan audit yaitu :

- a. Fase I : Merencanakan dan Merancang Sebuah Pendekatan Audit
- b. Fase II : Melakukan pengujian pengendalian dan pengujian substantive transaksi
- c. Fase III : Melakukan prosedur analitis dan pengujian terperinci saldo
- d. Fase IV : Menyelesaikan audit dan menerbitkan suatu laporan audit.

Penjelasan dari fase laporan audit diatas dapat diuraikan sebagai berikut : a. Fase I : Merencanakan dan Merancang Sebuah Pendekatan Audit Auditor menggunakan informasi yang didapatkan dari prosedur penilaian risiko terkait dengan penerimaan klien dan perencanaan awal, memahami bisnis dan industry klien, menilai risiko bisnis klien, dan melakukan prosedur analitis pendahuluan. Auditor menggunakan penilaian materialitas, risiko audit yang dapat diterima, risiko bawaan, risiko pengendalian, dan setiap risiko kecurangan yang teridentifikasi untuk mengembangkan keseluruhan perencanaan audit. Diakhir fase I, auditor harus memiliki suatu rencana audit dan program audit spesifik yang sangat jelas untuk audit secara keseluruhan.

- b. Fase II : Melakukan pengujian pengendalian dan pengujian substantive transaksi

Pengujian pengendalian dan pengujian substantive transaksi bertujuan untuk:

- Mendapatkan bukti yang mendukung pengendalian tertentu yang berkontribusi terhadap penilaian risiko pengendalian yang dilakukan oleh auditor untuk audit atas

laporan keuangan dan untuk audit pengendalian internal atas laporan keuangan dalam suatu perusahaan publik

- **Mendapatkan bukti yang mendukung ketepatan moneter dalam transaksi-transaksi.**

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

c. Fase III : Melakukan prosedur analitis dan pengujian terperinci saldo Tujuan dari fase ini adalah untuk mendapatkan bukti tambahan yang memadai untuk menentukan apakah saldo akhir dan catatan-catatan kaki dalam laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Dua kategori umum dalam prosedur di fase III adalah:

- Prosedur analitis substantif yang menilai keseluruhan kewajaran transaksi-transaksi dan saldo-saldo akun
- Pengujian terperinci saldo, yang mana prosedur audit digunakan untuk menguji salah saji moneter dalam saldo-saldo akun laporan keuangan.

d. Fase IV : Menyelesaikan audit dan menerbitkan suatu laporan audit Dalam menyelesaikan audit dan menerbitkan suatu laporan audit seorang auditor melakukan:

- **Pengujian tambahan untuk tujuan penyajian dan pengungkapan**

Selama fase terakhir ini auditor melakukan prosedur audit terkait dengan liabilitas kontejensi dan kejadian-kejadian setelah tanggal neraca. Peristiwa setelah tanggal neraca menggambarkan kejadiankejadian yang terjadi setelah tanggal neraca, namun sebelum penerbitan laporan keuangan dalam laporan audit yang berpengaruh terhadap laporan keuangan.

- **Pengumpulan bukti akhir**

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

1. Melakukan prosedur analitis akhir
2. Mengevaluasi asumsi keberlangsungan usaha
3. Mendapatkan surat representasi klien
4. Membaca informasi dalam laporan tahunan untuk meyakinkan bahwa informasi yang disajikan konsisten dengan laporan keuangan

- **Menerbitkan laporan audit**

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

- **Komunikasi dengan komite audit dan manajemen**

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

2.1.4.3 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit

Kualitas audit yang dihasilkan oleh seorang audit menjadi suatu pembuktian kepada masyarakat. Pekerjaan akuntan publik biasanya dihubungkan dengan kualifikasi keahlian, ketepatan waktu penyelesaian pekerjaan, kecukupan independensinya dengan klien. Terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi kualitas audit, faktor-faktor tersebut menurut Nasrullah (2014) yaitu sebagai berikut:

1. Tenure: Audit tenure adalah jangka waktu penugasan audit antara pihak auditor (Kantor Akuntan Publik) dengan perusahaan yang diaudit secara terus menerus tanpa mengganti pihak auditor yang lain
2. Jumlah Klien:
3. Kesehatan Keuangan Klien
4. Adanya pihak ketiga yang melakukan review atas laporan audit
5. Independen auditor uang efisien
6. Level of audit fees
7. Tingkat perencanaan kualitas audit”.

Dengan adanya berbagai faktor yang mempengaruhi kualitas audit tersebut, diharapkan auditor tetap menjaga sikap independensinya, karena dari berbagai faktor yang telah disebutkan diatas tidak menutup kemungkinan seseorang auditor akan terpengaruhi dalam pelaksanaan auditnya.

Penelitian Terdahulu

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

Tabel 2.1 Hasil Penelitian Terdahulu

No	Peneliti (Nama & Tahun)	Judul	Persamaan Penelitian	Perbedaan Penelitian	Hasil Penelitian
	Lauw Tjun Tjun, Elizabet Indrawati Marpaung dan, Santy Setiawan (2012)	Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit	Penelitian ini sama-sama meneliti mengenai Independensi, Kompetensi, dan Kualitas Audit	Perbedaan terdapat pada ketidakadaanya variabel Integritas dan tempat penelitian.	Kompetensi dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
2	Susilawati dan, Maya R Atmawinata (2014)	Pengaruh Profesionalisme dan Independensi Auditor Internal Terhadap Kualitas Audit	Penelitian ini sama-sama meneliti mengenai Independensi dan Kualitas Audit	Perbedaan terdapat pada ketidakadaanya variabel Integritas, variabel kompetensi, dan tempat penelitian.	Profesionalisme dan Independensi berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Audit.
3	Sakinah (2014)	Pengaruh Independensi dan Integritas Auditor terhadap Kualitas Audit	Penelitian ini sama-sama meneliti mengenai Independensi, Integritas, dan Kualitas Audit	Perbedaan terdapat pada ketidakadaanya variabel Kompetensi.	Independensi dan Integritas samasama berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit
4	Izzatul Farida, Abdul Halim, dan, Retno Wulandari (2016)	Pengaruh Independensi, Kompetensi, <i>Due Professional Care</i> , dan Etika terhadap Kualitas Audit	Penelitian ini sama-sama meneliti mengenai Independensi, Kompetensi dan Kualitas Audit	Perbedaan terdapat pada ketidakadaanya variabel Integritas dan tempat penelitian.	Independensi, Kompetensi, <i>due professional care</i> , dan Etika secara simultan berpengaruh terhadap Kualitas Audit.
5	Yossi Septriani (2012)	Pengaruh Independensi Dan Kompetensi Auditor Terhadap Kualitas Audit.	Penelitian ini sama-sama meneliti mengenai Independensi, Kompetensi dan kualitas audit.	Perbedaan terdapat pada variable integritas dan tempat penelitian.	Independensi, kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit
6	Amalia Dewi Rosalina (2014)	Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Auditor Terhadap	Penelitian ini sama-sama meneliti mengenai Independensi, Kompetensi dan kualitas	Perbedaan terdapat pada variable integritas.	Kompetensi Auditor dan Independensi Auditor berpengaruh secara signifikan

Sumber : Diolah dari berbagai sumber

2.3 Kerangka Pemikiran

2.3.1 Pengaruh antara Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Independensi berarti tidak mudah dipengaruhi, karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun. Karena pentingnya independensi dalam menghasilkan kualitas audit, maka auditor harus memiliki dan mempertahankan sikap ini dalam menjalankan tugas profesionalnya. Independensi merupakan suatu standar auditing yang sangat penting untuk dimiliki oleh auditor.

Arens, et al, (2012: 134-135) menjelaskan bahwa:

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

Louwens. Ramsay, et al (2014: 16-22) menyatakan bahwa:

“Para auditor harus selalu menjaga independensi dalam sikap mental, dalam semua hal yang berkaitan dengan pemberian jasa audit, untuk meningkatkan kualitas audit.”

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

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

Pendapat-pendapat diatas juga didukung oleh penelitian-penelitian sebelumnya seperti Tjun, dkk (2012); Susilawati dan Atmawinata (2014); Sakinah (2014); Farida, dkk (2016) dan penelitian dari Yossi Septriani (2012) yang menunjukkan bahwa independensi berpengaruh signifikan dan positif terhadap kualitas audit yang dilakukan oleh auditor publik.

2.3.2 Pengaruh antara Kompetensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Kualitas hasil audit sangat ditentukan dari kualitas prosesnya. Auditor yang berkompetensi akan memiliki pengetahuan dan ketrampilan prosedural yang luas

saat mengaudit. Pengetahuan auditor akan mampu merancang prosedur audit dengan baik, menetapkan risiko analitis dengan tepat, memperoleh kecukupan bukti pemeriksaan, dan akan mampu menyelesaikan audit dengan tepat waktu.

Hubungan antara kompetensi dengan kualitas audit diungkapkan oleh Rina Handayani (2013:42-43) bahwa “semakin tinggi kompetensi yang dimiliki auditor maka semakin tinggi pula kualitas audit yang diberikan. Pendapat lainnya diungkapkan oleh Paino, et al, (2010: 37-38) yang menyatakan bahwa:

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

Kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Auditor yang mempunyai pengetahuan dan keahlian dalam bidang akuntansi dan auditing, serta berpengalaman, maka memiliki pemahaman yang lebih baik atas laporan keuangan sehingga menghasilkan kualitas audit yang semakin baik dan dapat dipercaya. Penelitian-penelitian dari Tjun, dkk (2012); Farida, dkk (2016) : penelitian dari Yossi Septriani (2012) serta Amalia Dewi Rosalina (2014) yang menunjukkan bahwa kompetensi berpengaruh signifikan dan positif terhadap kualitas audit yang dilakukan oleh auditor publik.

2.3.3 Pengaruh Independensi dan Kompetensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Process oriented digunakan jika solusi dari sebuah masalah atau hasil dari sebuah pekerjaan sangat sulit dipastikan. Adapun hasil audit yang diobservasi yaitu laporan audit. Terdapat empat fase dalam laporan audit yaitu :Fase I : Merencanakan dan Merancang Sebuah Pendekatan Audit

Fase II : Melakukan pengujian pengendalian dan pengujian substantive transaksi, Fase III : Melakukan prosedur analitis dan pengujian terperinci saldo , Fase IV : Menyelesaikan audit dan menerbitkan suatu laporan audit.

Kualitas audit tidak hanya ditentukan oleh kualitas prosesnya tetapi juga kualitas hasil. Audit dikatakan berkualitas jika hasilnya mampu membuat penggunanya 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.

Abdul Halim (2012:29) menyatakan bahwa:

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

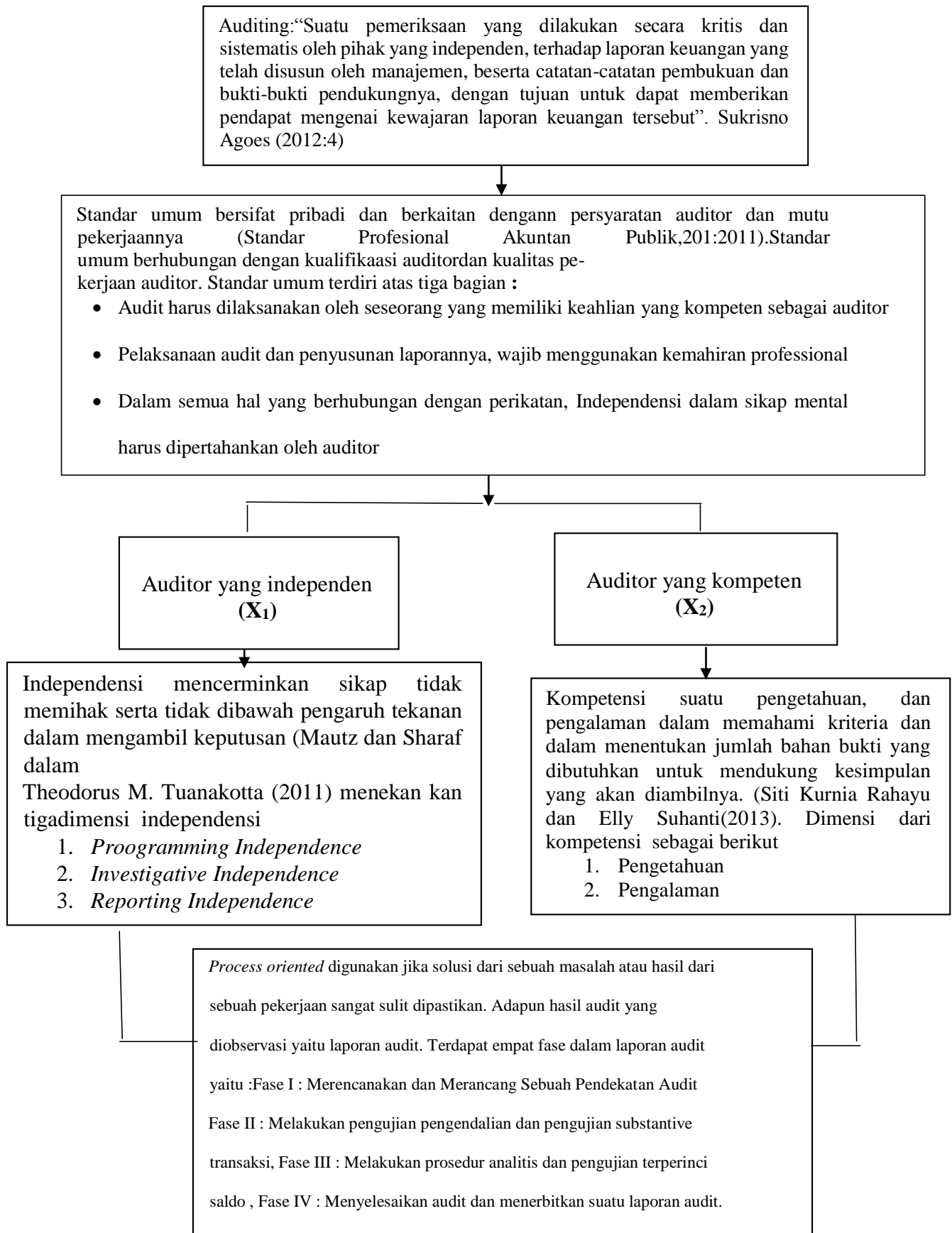
Penelitian-penelitian dari Tjun, dkk (2012); Farida, dkk (2016) ; Yossi Septriani (2012) serta penelitian Amalia Dewi Rosalina (2014) yang menunjukkan bahwa independensi dan kompetensi berpengaruh signifikan dan positif terhadap kualitas audit yang dilakukan oleh auditor publik.

Berdasarkan kerangka pemikiran yang mendasari penelitian ini secara sistematis dan sederhana dapat digambarkan sebagai berikut:

Berdasarkan kerangka pemikiran tersebut maka gambar kerangka pemikiran ini adalah sebagai berikut:

Gambar 2.1

Kerangka Pemikiran



2.4 Hipotesis Penelitian

Berdasarkan Kerangka pemikiran diatas, maka peneliti mengajukan hipotesis bahwa “independensi dan kompetensi tekanan berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit baik secara parsial maupun simultan” adalah sebagai berikut:

Hipotesis 1: Independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit

Hipotesis 2: Kompetensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit

Hipotesis 3: Independensi dan kompetensi auditor secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit.