

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

Pada Bab ini Penulis memaparkan beberapa teori dan konsep dari para ahli dan dari para peneliti sebelumnya tentang teori yang berkaitan dengan unit-unit penelitian dalam penelitian ini, di antaranya tentang *fee audit*, risiko audit, dan kualitas audit.

2.1.1 Pengertian Akuntansi

Menurut Mulyadi (2014:11) akuntansi adalah :

“Akuntansi merupakan proses pencatatan, penggolongan, peringkasan, dan penyajian transaksi keuangan perusahaan atau organisasi lain. Hasil akhir proses akuntansi adalah laporan keuangan yang dipakai manajemen untuk mengukur dan menyampaikan data keuangan dan data kegiatan yang lain.”

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens dalam Amir Abadi Jusuf (2013:6) yang dimaksud dengan akuntansi adalah :

“Akuntansi adalah pencatatan, pengklasifikasian, dan pengikhtisaran peristiwa-peristiwa ekonomi dengan cara yang logis dan bertujuan menyediakan informasi keuangan untuk mengambil keputusan .”

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

Perusahaan mengidentifikasi jenis informasi yang dibutuhkan lalu merancang sistem akuntansi guna memenuhi kebutuhan informasi tertentu. Kemudian sistem akuntansi mencatat data kegiatan ekonomi perusahaan yang hasilnya dilaporkan kepada pihak-pihak berkepentingan sesuai dengan informasi yang mereka butuhkan.

2.1.2 Auditing

2.1.2.1 Pengertian 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.”

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

Menurut Sukrisno Agoes (2016:4), pengertian *auditing* adalah sebagai berikut :

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

Sedangkan menurut Mulyadi (2014:9) *auditing* adalah sebagai berikut:

“*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 yang telah ditetapkan serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.”

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.*”

Pada uraian di atas Timothy J. Lowyers menjelaskan bahwa *auditing* adalah proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan tentang tindakan dan peristiwa ekonomi untuk memastikan tingkat korespondensi antara pernyataan dan kriteria yang ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pengguna yang tertarik.

Berdasarkan definisi *auditing* di atas dapat disimpulkan beberapa hal penting terkait dengan *auditing*, di mana 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-aseri 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.

2.1.2.2 Tujuan Audit

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.

2.1.2.3 Jenis-jenis Audit (*Auditing*)

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens, Amir Abadi

Jusuf (2013:16 – 19) 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. Dalam audit operasional, *review* atau penelaahan yang dilakukan tidak terbatas pada akuntansi, tetapi dapat mencakup evaluasi atas semua bidang lain di mana auditor menguasainya. 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, 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. Oleh karena perusahaan makin kompleks, maka tidak lagi cukup bagi auditor untuk hanya berfokus kepada transaksi-transaksi akuntansi. Auditor harus memahami entitas dan lingkungannya secara mendalam.

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 laporan keuangan (*financial statement audit*) menetapkan tingkat kesesuaian antara suatu pelaksanaan dari laporan keuangan dengan ketentuan-ketentuan akuntansi yang berlaku umum.

2.1.2.4 Jenis-jenis Auditor

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens, Amir Abadi

Jusuf (2013:19-21) jenis-jenis audit dibedakan menjadi empat jenis yaitu :

1. Kantor Akuntan Publik
Kantor Akuntan Publik bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan perusahaan lain yang cukup besar, dan banyak perusahaan serta organisasi non komersial yang lebih kecil, oleh karena luasnya pengguna laporan keuangan yang telah di audit 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. Sebutan KAP mencerminkan fakta bahwa auditor yang menyatakan pendapat atas laporan keuangan harus memiliki lisensi sebagai akuntan publik. KAP sering kali disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal.
2. Auditor Internal Pemerintah
Auditor internal pemerintah adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), guna melayani kebutuhan pemerintah. Porsi utama upaya audit BPKP adalah dikerahkan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektifitas operasional sebagai program pemerintah. BPKP juga sangat dihargai dalam profesi audit.
3. Auditor Pemeriksa Badan Keuangan
Auditor Badan Pemeriksa Keuangan adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia, badan yang didirikan berdasarkan konstitusi Indonesia. Dipimpin oleh kepala BPK melapor dan bertanggung jawab sepenuhnya kepada DPR. Juga mempunyai banyak tanggung jawab lain seperti KAP.

BPK mengaudit sebagian besar informasi laporan keuangan yang dibuat oleh berbagai macam badan pemerintah baik pusat maupun daerah sebelum diserahkan kepada DPR. Oleh karena kuasa pengeluaran dan penerimaan badan-badan pemerintah ditentukan oleh undang-undang, maka audit yang dilaksanakan difokuskan kepada audit ketaatan.

4. Auditor Pajak

Direktorat Jendral (Ditjen) Pajak bertanggung jawab untuk memberlakukan peraturan pajak. Salah satu tanggung jawab utama Ditjen Pajak adalah mengaudit SPT wajib pajak untuk menentukan apakah SPT itu sudah mematuhi peraturan pajak yang berlaku. Audit ini bersifat audit ketaatan. Auditor yang melakukan pemeriksaan ini disebut Auditor Pajak.

5. Auditor Internal

Auditor internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen, sama seperti BPK mengaudit untuk DPR. Tanggung jawab auditor internal sangat beragam, tergantung pada yang mempekerjakan mereka. Ada staf audit internal yang hanya terdiri atas satu atau dua karyawan yang melakukan audit ketaatan secara rutin. Untuk mempertahankan independensi dari fungsi-fungsi bisnis lainnya kelompok audit internal biasanya melapor langsung kepada direktur utama, salah satu pejabat tinggi eksekutif lainnya, atau komite audit dalam dewan komisaris. Akan tetapi auditor internal tidak dapat sepenuhnya independen dari entitas tersebut selama masih ada hubungan antara pemberi kerja-karyawan.

2.1.3 Audit Fee

2.1.3.1 Pengertian *Audit Fee*

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dalam Peraturan Pengurus Nomor 2 Tahun 2016 yang dimaksud dengan *audit fee* adalah:

“Imbalan jasa yang diterima oleh Akuntan Publik dari entitas kliennya sehubungan dengan pemberian jasa audit”.

Menurut Sukrisno Agoes (2016:18) definisi *fee* audit adalah sebagai berikut:

“Besarnya biaya tergantung antara lain risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tinggi keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan

jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya.”

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

De Angelo (1981) dalam Fachrudin (2017) menyatakan bahwa *fee* audit merupakan pendapatan yang besarnya bervariasi karena tergantung dari beberapa faktor dalam penugasan audit seperti, ukuran perusahaan klien, kompleksitas jasa audit yang dihadapi auditor, risiko audit yang dihadapi auditor dari klien serta nama Kantor Akuntan Publik yang melakukan jasa audit.

Dari beberapa definisi di atas dapat disimpulkan bahwa yang dimaksud dengan audit *fee* adalah imbalan jasa yang diterima oleh Akuntan Publik dari kliennya yang besarnya didasarkan pada kontrak antara auditor dan auditee.

2.1.3.2 Komisi dan *Fee Referral*

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

“A. Komisi

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

B. *Fee* Referral (Rujukan)

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

2.1.3.3 Imbalan Jasa Profesional dan Bentuk Remunerasi Lainnya

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

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

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

Imbalan jasa profesional yang bersifat kontigen telah digunakan secara luas untuk jasa profesional tertentu selain jasa *assurance*. Namun demikian, dalam situasi tertentu imbalan jasa profesional yang bersifat kontijen dapat menimbulkan ancaman kepentingan pribadi terhadap objektivitas. Signifikansi ancaman tersebut akan tergantung dari beberapa faktor sebagai berikut :

- (a) Sifat perikatan;
- (b) Rentang besaran imbalan jasa profesional yang dimungkinkan;
- (c) Dasar penetapan besar imbalan jasa profesional;
- (d) Ada tidaknya penelaahan hasil pekerjaan oleh pihak ketiga yang independen (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.3)

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

- (a) Perjanjian tertulis dengan klien yang dibuat di muka mengenai dasar penentuan imbalan jasa profesional.
- (b) Pengungkapan kepada pihak pengguna hasil pekerjaan praktisi mengenai dasar penentuan imbalan jasa profesional.
- (c) Kebijakan dan prosedur pengendalian mutu.

(d) Penelaahan oleh pihak ketiga yang objektif terhadap hasil pekerjaan praktisi (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.4)

Dalam situasi tertentu, seorang praktisi dapat menerima imbalan jasa profesional komisi atau rujukan (*referral fee*) yang terkait dengan diterimanya suatu perikatan, maka imbalan jasa dapat diterima oleh praktisi tersebut sehubungan dengan perujukan klien yang berkelanjutan (*continuing client*) tersebut kepada tenaga ahli atau praktisi yang lain. Praktisi dapat menerima komisi dari pihak ketiga sehubungan dengan penjualan barang atau jasa kepada klien. Penerimaan imbalan jasa profesional rujukan atau komisi tersebut dapat menimbulkan ancaman kepentingan pribadi terhadap objektivitas, kompetensi, serta kecermatan dan kehati-hatian profesional (Standar Profesi Akuntan Publik Seksi 240.5).

2.1.3.4 Cara Penentuan Audit Fee

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

Menurut Abdul Halim (2008:106-107) dalam Gilang (2018) ada beberapa cara dalam penentuan penetapan biaya audit atau *fee* audit. cara tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. "Perdiem Basis

Pada cara ini *fee* audit ditentukan dengan dasar waktu yang digunakan oleh tim auditor. Pertama kali *fee* per jam ditentukan, kemudian dikalikan dengan jumlah waktu/jam yang dihabiskan oleh

tim. Tarif *fee* per jam untuk tingkatan staf tentu dapat berbeda – beda.

2. Flat atau Kontrak Basis

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

3. Maksimum *Fee* Basis

Cara ini merupakan gabungan dari kedua cara diatas. Pertama kali menentukan tarif per jam kemudian dikalikan dengan jumlah waktu tertentu tetapi dengan batasan maksimum. Hal ini dilakukan agar auditor tidak menggulung-gulung waktu sehingga menambah jam/waktu kerja.”

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

2.1.3.5 Faktor-faktor Penentu Besarnya *Audit Fee*

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

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

Dari faktor-faktor yang telah dikemukakan diatas, dapat disimpulkan bahwa faktor-faktor tersebut sangat mendukung untuk menentukan besarnya pembayaran biaya audit. Misalkan jika seorang auditor memiliki pengalaman

yang banyak diantara auditor yang lain maka kemungkinan auditor tersebut akan menerima biaya atau audit *fee* sesuai dengan kualitas audit yang dihasilkan auditor tersebut.

2.1.3.6 Standar Penetapan *Audit Fee*

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

- “1. Prinsip dasar menetapkan imbalan jasa:
 - a. Kebutuhan klien;
 - b. Tugas dan tanggung jawab menurut hukum (*statutory duties*);
 - c. Tingkat keahlian (*level of expertise*) dan tanggung jawab yang melekat pada pekerja yang dilakukan, serta tingkat kompleksitas pekerjaan;
 - d. Independensi;
 - e. Banyaknya waktu yang diperlukan dan secara efektif digunakan oleh anggota dan stafnya untuk menyelesaikan pekerjaan; dan
 - f. Basis penetapan *fee* yang disepakati
2. Penetapan tarif imbalan jasa
 - a. Tarif imbalan jasa (*charge-out rate*) harus menggambarkan remunerasi yang pantas bagi anggota dan stafnya, dengan memperhatikan kualifikasi dan pengalaman masing – masing;
 - b. Tarif harus ditetapkan dengan memperhitungkan :
 - Gaji yang pantas untuk menarik dan mempertahankan staf yang kompeten dan berkeahlian;
 - Imbalan lain diluar gaji;
 - Beban overhead, termasuk yang berkaitan dengan pelatihan dan pengembangan staf, serta riset dan pengembangan;
 - Jumlah jam tersedia untuk periode tertentu (*project charge out time*) untuk staf profesional dan staf pendukung; dan
 - c. Tarif imbalan jasa per jam (*hour charge-out rates*) yang ditetapkan berdasarkan informasi di atas dapat ditetapkan untuk setiap staf atau untuk setiap kelompok staf (junior, senior, supervisor, manajer) dan partner.
3. Pencatatan waktu yang memadai dengan menggunakan *time sheet* yang sesuai perlu dilakukan secara teratur untuk dapat menghitung

imbalan jasa secara akurat dan realistis, dan untuk dapat menjaga efisiensi dan efektifitas pekerjaan. *Time sheet* sekaligus berfungsi sebagai kartu kendali staf dan dasar dari pengukuran kinerja.

4. Penagihan bertahap merupakan praktek yang baik mengharuskan dilakukannya penagihan secara bertahap atas pekerjaan yang diselesaikan untuk periode lebih dari satu bulan. Penagihan harus segera dilakukan begitu termin yang disepakati telah jatuh waktu.”

2.1.4 Risiko Audit

2.1.4.1 Pengertian Risiko Audit

Risiko audit menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens, Amir Abadi Jusuf (2013:268), risiko audit adalah :

“Risiko audit merupakan kemungkinan bahwa auditor akan salah menyimpulkan setelah melaksanakan audit yang memadai bahwa laporan keuangan telah dinyatakan secara wajar sedangkan dalam kenyataannya mengandung salah saji yang material. Risiko audit tidak dapat dielakan karena auditor mengumpulkan bukti hanya atas dasar pengujiannya dan karena kecurangan yang disembunyikan dengan baik sehingga sulit dideteksi. Seorang auditor mungkin saja menaati seluruh standar auditing namun masih gagal mengungkapkan salah saji yang material akibat kecurangan.”

Menurut SA seksi 312 (PSA NO. 25) yang dikutip oleh Soekrisno Agoes (2016:143) adalah :

“Risiko audit adalah risiko yang timbul karena auditor tanpa disadari tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material.”

Sedangkan risiko audit menurut Tuanakotta (2015: 234) adalah :

“Risiko audit adalah risiko memberikan opini audit yang tidak tepat (*expressing an inappropriate audit opinion*) atas laporan keuangan yang disalah sajikan secara material.”

Dari beberapa definisi di atas dapat disimpulkan bahwa risiko audit merupakan risiko yang terjadi ketika auditor tidak tepat dalam memberikan opini audit atas adanya salah saji yang material dalam laporan keuangan.

2.1.4.2 Komponen Risiko Audit

Komponen utama risiko audit dalam Tuanakotta (2015:90) adalah sebagai berikut:

1. *Inherent Risk* (Risiko Bawaan)

Risiko bawaan merupakan kerentanan suatu asersi (mengenai jenis transaksi, saldo akun, atau pengungkapan) terhadap salah saji yang mungkin material, sendiri atau tergabung, tanpa memperhitungkan pengendalian terkait. Risiko ini meliputi peristiwa atau kondisi (internal atau eksternal) yang dapat menghasilkan salah saji (error/fraud) dalam laporan keuangan. Sumber risiko (sering dikategorikan sebagai risiko bisnis atau risiko kecurangan) dapat timbul karena tujuan entitas, sifat operasi industri, lingkungan peraturan dimana entitas beroperasi, serta ukuran dan kompleksitas entitas. Untuk itu, auditor harus memahami informasi dasar yang relevan tentang entitas baik internal maupun eksternal. Auditor harus mengidentifikasi atau mempersiapkan skenario kemungkinan terjadinya kecurangan atau kesalahan.

2. *Control Risk* (Risiko Pengendalian)

Risiko bahwa suatu salah saji bisa terjadi dalam suatu asersi (mengenai transaksi, saldo akun, atau pengungkapan) dan bisa

material, sendiri atau tergabung dengan salah satu lainnya, tidak tercegah atau terdeteksi dan terkoreksi pada waktunya oleh pengendalian intern entitas. Manajemen merancang pengendalian untuk memitigasi suatu faktor risiko tertentu (*business/fraud risk factor*). Suatu entitas menilai risikonya dan kemudian merancang dan mengimplementasikan pengendalian yang tepat untuk mengurangi *risk exposure* sampai tingkat yang dapat diterima. Pengendalian bisa bersifat pervasif atau spesifik.

1. Pervasif

Pengendalian pervasif berurusan dengan *governance* dan *general management*. Tujuannya adalah menciptakan lingkungan pengawasan menyeluruh. Sifatnya mengayomi, memayungi dan meneladani. Dalam entitas kecil, pengendalian ini umumnya dan terutama berhubungan dengan sikap manajemen terhadap integritas dan pengendalian. Pemahaman yang baik mengenai unsur – unsur pervasif pengendalian internal memberikan dasar yang kokoh untuk menilai pengendalian yang relevan terhadap pelaporan keuangan ditingkat transaksional (tingkat proses bisnis). Pengendalian pervasif bisa terlihat dari sikap manajemen terhadap pengendalian, komitmen untuk menggunakan tenaga kompeten, dan mencegah *fraud*. Ini secara umum disebut *entity level control* (pengendalian tingkat entitas).

2. Spesifik

Pengendalian spesifik atau khas ditunjukkan pada transaksi, sejak awal atau persiapan transaksi (*initiation*), pengolahan (*processing*), sampai pencatatan (*recording*). Ini disebut *business process control* (pengendalian proses bisnis), *activity – level control* (pengendalian tingkat aktivitas), atau *transaction control* (pengendalian transaksi). Pengendalian atau proses yang spesifik dirancang agar transaksi dicatat dengan benar untuk membuat laporan keuangan, catatan pembukuan dibuat cukup rinci untuk mencerminkan secara benar dan wajar semua transaksi dan penggunaan aset, penerimaan dan pengeluaran hanya dibuat jika ada persetujuan manajemen, dan akuisisi/pembelian, penggunaan atau penghapusan aset dicegah atau terdeteksi dengan cepat.

Yang menjadi perhatian utama auditor ialah apakah dan bagaimana pengendalian internal mencegah, mendeteksi, dan mengoreksi salah saji yang material, dalam berbagai jenis transaksi, akun, atau pengungkapan, dan asersi terkait

3. *Detection Risk* (Risiko Deteksi)

Risiko deteksi merupakan fungsi efektivitas prosedur audit dan penerapannya oleh auditor. Risiko ini timbul sebagian karena ketidakpastian yang ada pada waktu auditor tidak memeriksa 100% saldo akun atau golongan transaksi, dan sebagian lagi karena ketidakpastian lain yang ada, walaupun saldo akun atau golongan transaksi tersebut diperiksa 100%. Ketidakpastian lain semacam

ini bisa timbul karena auditor mungkin memilih suatu prosedur audit yang tidak sesuai, menerapkan secara keliru prosedur yang semestinya, atau menafsirkan secara keliru hasil audit. Ketidakpastian seperti ini dapat dikurangi sampai pada tingkat yang dapat diabaikan melalui perencanaan dan supervisi memadai serta pelaksanaan praktek audit yang sesuai dengan standar pengendalian mutu. *Detection Risk* merupakan risiko dimana auditor gagal mendeteksi suatu salah saji dalam asersi yang bisa berdampak material. *Detection Risk* tidak pernah dapat diturunkan sampai ke angka nol, karena adanya kendala bawaan (*inherent limitations*) dalam prosedur audit, masih diperlukannya *professional judgement* (yang dibuat oleh manusia, yang secara alamiah bisa berbuat salah), dan sifat dari bukti yang diperiksa. *Detection Risk* ditangani melalui:

- a. Perencanaan audit yang baik
- b. Pelaksanaan prosedur audit yang tepat sebagai tanggapan terhadap *Risk of Material Misstatements* (risiko salah saji yang material) yang diidentifikasi.
- c. Pembagian tugas yang tepat diantara anggota tim audit
- d. Penerapan profesional skeptisme
- e. Supervisi dan *review* atas pekerjaan auditor

Seperti yang dijelaskan dalam SPAP PSA seksi 312 bahwa risiko bawaan dan risiko pengendalian berbeda dengan risiko deteksi. Adapun risiko bawaan dan

risiko pengendalian tetap ada, terlepas dari dilakukan atau tidaknya audit atas laporan keuangan, sedangkan risiko deteksi berhubungan dengan prosedur audit dan dapat diubah oleh keputusan auditor itu sendiri, risiko deteksi mempunyai hubungan yang terbalik dengan risiko bawaan dan risiko pengendalian. Semakin kecil risiko bawaan dan risiko pengendalian yang diyakini oleh auditor, semakin besar risiko deteksi yang dapat diterima. Sebaliknya, semakin besar adanya risiko bawaan dan risiko pengendalian yang diyakini oleh auditor, semakin kecil tingkat risiko deteksi yang dapat diterima.

2.1.4.3 Model Risiko Audit

Cara utama yang dipergunakan oleh auditor untuk mempertimbangkan risiko yang ada dalam merencanakan bukti audit yang akan dikumpulkan adalah melalui penerapan model risiko audit (*audit risk model*). Sumber dari model risiko audit ini adalah literatur yang terdapat dalam *Statement on Auditing Standards 39* (AU 350) tentang sampling audit serta dalam SAS 47 (312) tentang materialitas dan risiko (IAI,2011)

Model risiko audit ini umumnya dipergunakan bagi berbagai tujuan perencanaan untuk memutuskan berapa banyak bukti audit yang akan dikumpulkan pada setiap siklusnya. Model ini umumnya dinyatakan sebagai berikut:

$$AR = IR \times CR \times DR$$

Keterangan :

AR : *audit risk* (risiko audit)

DR : *detection risk* (risiko deteksi)

IR : *inherent risk* (risiko bawaan)

CR : *control risk* (risiko pengendalian)

Model risiko audit menunjukkan hubungan yang erat antara risiko bawaan dan risiko pengendalian. Kombinasi risiko bawaan dan risiko pengendalian ini dapat dianggap sebagai suatu ekspektasi atau nilai salah saji setelah mempertimbangkan pengaruh dari pengendalian *intern*, sama dengan yang terjadi pada risiko bawaan, hubungan antara risiko pengendalian dan risiko deteksi adalah saling berlawanan, sementara hubungan risiko pengendalian dan bukti substantif merupakan hubungan yang searah (Arens et al, 2011).

Penaksiran risiko berlangsung selama proses audit dilaksanakan. Pada tahap perencanaan audit, auditor menaksir risiko bawaan, yaitu risiko yang muncul dari sifat bisnis klien dan transaksinya. Pada tahap pemahaman dan pengujian pengendalian *intern*, auditor menaksir risiko pengendalian yaitu risiko dalam mendeteksi salah saji material dalam laporan keuangan. Pada tahap pelaksanaan pengujian substantif, auditor menaksir risiko deteksi yaitu risiko yang tidak diperolehnya bukti yang memadai dengan menerapkan berbagai prosedur audit yang cukup.

Pada hakikatnya pemeriksaan dimaksud untuk menilai kewajaran laporan keuangan yang didasarkan pada ketaatannya terhadap prinsip akuntansi berlaku umum. Artinya laporan keuangan yang disajikan bebas dari kemungkinan kesalahan material. Namun akuntan diwajibkan untuk melakukan usaha-usaha

pemeriksaan untuk memastikan bahwa laporan keuangan tidak mengandung salah saji yang material.

2.1.5 Kualitas Audit

2.1.5.1 Pengertian Kualitas Audit

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens dalam Amir Abadi Jusuf (2013:47) pengertian kualitas audit adalah :

“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.”

Kualiatas audit menurut Mulyadi (2014:9) yaitu:

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

Sutton (1993) dalam Saadillah (2018) menyatakan bahwa kualitas audit merupakan gabungan dari dua dimensi, yaitu dimensi proses dan dimensi hasil. Dimensi proses adalah bagaimana pekerjaan audit dilaksanakan oleh auditor dengan ketaatannya pada standar yang ditetapkan. Dimensi hasil adalah bagaimana keyakinan yang meningkat yang diperoleh dari laporan audit oleh pengguna laporan keuangan.

Menurut De Angelo (1981) dalam I Komang Agus (2016) kualitas audit sebagai kemungkinan bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan

pelanggaran dalam sistem akuntansi klien, temuan pelanggaran tergantung pada dorongan auditor untuk mengungkapkan pelanggaran tersebut.

Dari beberapa pengertian di atas maka dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan segala kemungkinan dimana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan klien dapat penemuan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar *auditing* dan kode etik. Auditor yang kompeten adalah auditor yang mampu menemukan adanya pelanggaran. Sedangkan auditor yang independen adalah auditor yang mengungkapkan pelanggaran tersebut.

2.1.5.2 Standar Kualitas Audit

Menurut SPAP (Standar Auditing SA seksi 150 paragraf 04 dalam SPAP 2011) menyatakan bahwa:

“Standar audit berbeda dengan prosedur audit yaitu prosedur yang berkaitan dengan tindakan yang harus dilaksanakan, sedangkan standar berkaitan dengan kriteria atau ukuran mutu kerja 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.”

Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu. Standar auditing menurut Pernyataan Standar Auditing (PSA) No. 01 (SA Seksi 150 Paragraf 2) yang telah ditetapkan dan

disahkan oleh Ikatan Akuntan Publik Indonesia terdiri atas menjadi tiga kelompok besar, yaitu :

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 atau 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.

pengendalian mutu menurut Standar Audit 220 yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Ikatan Akuntan Publik Indonesia adalah:

- a. Sistem, kebijakan, dan prosedur pengendalian mutu merupakan tanggung jawab KAP. Berdasarkan SPM 1, KAP berkewajiban

untuk menetapkan dan memelihara suatu sistem pengendalian mutu untuk memberikan keyakinan bahwa:

- KAP dan personelnya mematuhi standar profesi serta ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku.
 - Laporan yang diterbitkan oleh KAP atau rekan perikatan telah sesuai dengan kondisinya.
- b. Dalam hubungan dengan sistem pengendalian mutu KAP, tim perikatan bertanggung jawab untuk menerapkan prosedur pengendalian mutu yang dapat diterapkan terhadap perikatan audit dan memberikan informasi yang relevan kepada KAP untuk memungkinkan berfungsinya sistem pengendalian mutu KAP yang berhubungan dengan independensi.
- c. Tim perikatan berhak untuk mengandalkan sistem pengendalian mutu KAP, kecuali informasi yang disediakan KAP atau pihak lain menunjukkan sebaliknya.

2.1.5.3 Dimensi Kualitas Audit

Sutton (1993) dalam Saadillah (2018) pengukuran kualitas audit dilihat dari proses dan hasil. Adapun penjelasan dari indikator diatas 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 :

- Preplan (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.

- 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 dengan cara: meninjau lokasi pabrik dan kantor, menelaah kebijakan-kebijakan penting perusahaan, mengidentifikasi pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa serta mengevaluasi kebutuhan akan spesialisasi dari luar.
- 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.

- 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.
- 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 kepada klien, sehingga koreksi dapat dilakukan, jika klien menolak untuk mengoreksi laporan keuangan tersebut maka auditor dapat memberikan pendapat dengan pengecualian.
- Memahami struktur pengawasan intern dan menilai risiko kendali.
- 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 Profesi 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

Dalam tahap pelaksanaan audit dimulai dengan pertemuan auditor dan pemilik untuk memastikan bahwa rencana audit selesai dan siap. Maka ada banyak jalan bagi auditor untuk mengumpulkan informasi selama audit: meninjau catatan, berbicara dengan karyawan, menganalisis data dari proses atau bahkan mengamati proses secara langsung. Fokus dari kegiatan ini adalah untuk mengumpulkan bukti bahwa proses ini berfungsi seperti yang direncanakan dan efektif

dalam menghasilkan output yang baik dan berkualitas. Salah satu hal yang paling berharga yang auditor dapat lakukan untuk pemilik proses, tidak hanya untuk menunjukkan proses mana saja yang dapat berfungsi lebih baik jika dilakukan perubahan sehingga pelaksanaan akan berjalan dan menghasilkan sesuatu yang diinginkan dengan baik.

c. Administrasi Akhir (Pelaporan)

SPKN No. 01 tahun 2007 menyatakan bahwa pelaporan hasil pemeriksaan yang baik dan berkualitas harus tepat waktu, akurat, obyektif, meyakinkan, serta jelas, dan ringkas mungkin.

- Tepat Waktu

Agar suatu informasi bermanfaat secara maksimal, maka laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu. Laporan yang dibuat dengan hati-hati tetapi terlambat disampaikan, nilainya menjadi kurang bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan. Karakteristik mengenai tepat waktu terdiri dari beberapa indikator yaitu:

- Merencanakan penerbitan laporan keuangan sesuai dengan waktu yang ditentukan dalam perjanjian
- Mempertimbangkan adanya laporan hasil pemeriksaan sementara.

- Lengkap Karakteristik

Mengenai kelengkapan terdiri dari beberapa indikator, yaitu:

- Memuat semua informasi dari bukti yang dibutuhkan untuk memenuhi tujuan pemeriksaan.

- Memberikan pemahaman yang benar dan memadai atas hal yang dilaporkan.
- Memenuhi persyaratan ini laporan hasil pemeriksaan.

- Akurat

Akurat berarti bukti yang disajikan dan temuan itu disajikan dengan tepat. Perlunya keakuratan atas kebutuhan untuk memberikan keyakinan kepada pengguna laporan hasil pemeriksaan bahwa apa yang dilaporkan memiliki kredibilitas dan dapat diandalkan. Satu ketidakakuratan dalam laporan hasil pemeriksaan dapat menimbulkan keraguan atas keandalan seluruh laporan tersebut dan dapat mengalihkan perhatian pengguna laporan hasil pemeriksaan dari substansi laporan tersebut.

Indikator dari keakuratan adalah:

- Bukti yang disajikan dan temuan itu disajikan dengan tepat.

- Objektif

Objektivitas berarti penyajian seluruh laporan harus seimbang dalam sisi dan nada. Kredibilitas suatu laporan ditentukan oleh penyajian bukti yang tidak memihak, sehingga pengguna laporan hasil pemeriksaan dapat diyakinkan oleh fakta yang disajikan.

Indikator dari obyektif yaitu:

- Laporan hasil pemeriksaan harus adil dan tidak menyesatkan
- Menyajikan penjelasan pejabat yang bertanggung jawab.

- Meyakinkan

Dari unsur meyakinkan terdiri dari:

- Laporan harus mendapat menjawab tujuan pemeriksaan.
- Menyajikan temuan.
- Menyajikan simpulan.
- Menyajikan rekomendasi yang logis

- Jelas Indikator

Jelas Indikator terdiri dari:

- Laporan harus mudah dibaca dan dipahami.
- Laporan harus ditulis dengan bahasa yang jelas dan sederhana mungkin;
- Membuat ringkasan laporan untuk menyampaikan informasi yang penting sehingga diperhatikan oleh pengguna laporan hasil pemeriksaan

- Ringkas Laporan

Ringkas laporan yang ringkas adalah laporan yang tidak lebih panjang dari yang diperlukan untuk menyampaikan dan mendukung pesan. Laporan yang terlalu rinci dapat menurunkan kualitas laporan, bahkan dapat menyembunyikan pesan yang sesungguhnya dan dapat membingungkan atau mengurangi minat pembaca. Indikator dari unsur ringkas terdiri dari:

- Menghindari pengulangan bahasa pada laporan hasil pemeriksaan.

2. Kualitas Hasil

a. Kemampuan menemukan kesalahan

Auditor yang memiliki pengetahuan dan pengalaman, 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, dalam melaporkan kesalahan yang baik dan berkualitas seorang auditor tidak boleh terpengaruh oleh iming-iming untuk memihak kepada salah satu pihak.

2.1.5.4 Langkah-langkah untuk Meningkatkan Kualitas Audit

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

1. Meningkatkan pendidikan professional
Perlunya melanjutkan pendidikan profesionalnya bagi satu tim audit, sehingga mempunyai keahlian dan pelatihan yang memadai untuk melaksanakan audit,
2. Mempertahankan independensi dalam sikap mental
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. Menggunakan kemahiran professional dengan cermat dan seksama

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 supervisi terhadap pelaksanaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan.

4. Melakukan perencanaan pekerjaan audit dengan baik.
Melakukan perencanaan pekerjaan audit dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten maka dilakukan supervisi dengan semestinya.
5. Memahami struktur pengendalian intern klien dengan baik .
Melaksanakan 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 kompeten.
Memperoleh bukti audit yang cukup dan kompeten melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan.
7. Membuat laporan audit yang sesuai dengan kondisi klien atau sesuai dengan hasil temuan.
Membuat laporan audit yang menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum atau tidak. Pengungkapan yang informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, jika tidak harus dinyatakan dalam laporan audit.

2.1.6 Hasil Penelitian Terdahulu

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

Table 2.1 Hasil Peneliti Terdahulu

No	Nama dan Tahun Penelitian	Judul Penelitian	Variabel	Hasil
1	Zavara Nur Chrisdinawidanty, Prof. Dr. Hiro Tugiman Frs., Ak., QIA., CRMP Dan Muhamad Muslih SE., MM (2016)	Pengaruh Etika Auditor dan Fee Audit Terhadap Kualitas Audit	X ₁ Etika auditor X ₂ Fee audit Y Kualitas audit	<p>1. variabel etika auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. artinya, semakin tinggi etika auditor, maka semakin tinggi kualitas audit yang dihasilkannya. Di mana semakin tinggi etika profesi yang dijunjung oleh auditor maka kualitas audit juga akan semakin baik. Dengan menjunjung tinggi etika profesi diharapkan tidak terjadi kecurangan diantara para auditor, sehingga dapat memberikan pendapat audit yang benar-benar sesuai dengan yang diharapkan perusahaan.</p> <p>2. Variabel fee audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. artinya semakin tinggi fee auditor maka semakin tinggi kualitas audit yang dihasilkannya.</p>
2	Bela Dwi Sulistiarini (2017)	Pengaruh Kompetensi, Etika dan Independensi, serta Fee Audit Terhadap Kualitas Audit	X ₁ Kompetensi X ₂ Etika dan independensi X ₃ Fee audit Y Kualitas audit	1. Variabel kompetensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit yang diberikan karena semakin baik kompetensi yang dimiliki auditor maka kemampuannya dalam mendeteksi kecurangan dan salah saji juga akan semakin baik.

				<p>2. Variabel etika dan independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit, dengan menjunjung tinggi nilai-nilai pedoman seorang auditor maka tidak akan terjadi kecurangan-kecurangan yang disebabkan oleh auditor dan perusahaan, dan diharapkan mampu memberikan opini audit laporan keuangan perusahaan sesuai dengan kondisi sebenarnya.</p> <p>3. Variabel fee audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. semakin tinggi fee audit yang diberikan perusahaan maka semakin baik pula kualitas audit yang dapat diberikan karena imbalan tersebut mencukupi untuk melakukan prosedur sesuai dengan standar audit dan ketentuan yang berlaku.</p>
3	Wan Fachruddin dan Sri Handayani (2017)	Pengaruh Fee Audit, Pengalaman Kerja, dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit	X_1 Fee audit X_2 Pengalaman kerja X_3 Independensi Y Kualitas Audit	<p>1. Variabel fee audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. hal ini berarti semakin meningkat fee audit, maka kualitas audit juga akan semakin meningkat.</p> <p>2. Variabel independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. dengan pengalaman auditor eksternal yang banyak dalam melakukan audit</p>

				<p>maka akan menghasilkan kualitas audit yang baik pula.</p> <p>3. Variabel independensi secara parsial berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap kualitas audit. artinya secara parsial independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Sehingga hal ini berarti kualitas audit tidak dipengaruhi oleh independensi auditor yang berarti bahwa adanya dugaan auditor tidak bersikap independen terhadap klien.</p>
4	Medianto Suryo (2017)	Pengaruh Time Budget Pressure dan Risiko Audit Terhadap Kualitas Audit	X_1 Time Budget Pressure X_2 Risiko Audit Y Kualitas audit	<p>1. Variabel time budget pressure berpengaruh terhadap kualitas audit. time budget pressure yang dihadapi auditor dapat menimbulkan tingkat stress yang tinggi yang dapat berpengaruh terhadap kualitas pemeriksaan keuangan yang dilakukan auditor.</p> <p>2. Variabel risiko audit berpengaruh terhadap kualitas audit. risiko dalam audit berarti bahwa auditor menerima suatu tingkat ketidakpastian dalam pelaksanaan audit, ketidakpastian tersebut berpengaruh terhadap kualitas audit.</p>

5	Rizki Fitri Amalia (2017)	Pengaruh Due Professional Care, Time Budget Pressure dan Risiko Audit Terhadap Kualitas Audit	X_1 Due Professional Care X_2 Time Budget Pressure X_3 Risiko Audit Y Kualitas Audit	<p>1. Variabel due profesional care berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.</p> <p>2. Variabel time budget pressure berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.</p> <p>3. Variabel risiko audit berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.</p>
6	Putu Setia Ariningsih dan I Made Mertha (2017)	Pengaruh Independensi, Tekanan Anggaran Waktu, Risiko Audit, dan Gender pada Kualitas Audit	X_1 Independensi X_2 Tekanan Anggaran Waktu X_3 Risiko Audit X_4 Gender Y Kualitas Audit	<p>1. Variabel independensi berpengaruh positif dan signifikan pada kualitas audit. hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tingkat independensi yang dimiliki seorang auditor, maka akan semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkan auditor tersebut.</p> <p>2. Variabel tekanan anggaran waktu berpengaruh negatif dan signifikan pada kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi tekanan anggaran waktu yang diterima seorang auditor, maka akan semakin rendah kualitas audit yang dihasilkan auditor tersebut.</p> <p>3. Variabel risiko audit berpengaruh negatif dan signifikan pada kualitas audit. hal ini menunjukkan semakin tinggi risiko yang dihadapi seorang auditor, maka akan semakin rendah kualitas audit yang dihasilkan auditor tersebut.</p>

				<p>4. Variabel gender tidak berpengaruh signifikan pada kualitas audit. hal ini menunjukkan perbedaan gender antara laki – laki dan perempuan dengan perbedaan karakter dan sifat yang melekat pada individu masing – masing tidak berpengaruh pada kualitas audit yang dihasilkan. Hal ini karena laki – laki dan perempuan memiliki peluang yang sama dalam melaksanakan tanggung jawab dan prestasinya sebagai seorang auditor.</p>
7	I Komang Agus Julianto, I Ketut Yadnyana dan I Dewa Gede Dharma Suputra (2016)	Pengaruh Audit Fee, Perencanaan Audit, dan Risiko Audit Terhadap Kualitas Audit	X_1 Audit Fee X_2 Perencanaan Audit X_3 Risiko Audit Y Kualitas Audit	<p>1. Variabel audit fee berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. semakin tinggi audit fee, maka akan semakin baik kualitas audit yang dihasilkan. Hal ini karena auditor telah ditunjang dengan pengalaman, kompetensi, dan pengetahuan yang baik sehingga memungkinkan untuk mendapatkan tawaran audit fee yang lebih besar mengingat yang bersangkutan akan memiliki kemampuan yang lebih baik ketika melakukan pekerjaan yang lebih kompleks.</p> <p>2. Perencanaan audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit . pengalaman kerja yang tinggi dapat membuat</p>

			<p>keahlian seorang auditor terasah dan menjalankan prosedur penelitian yang diawali dengan perencanaan audit. Perencanaan audit yang baik membuat seorang auditor dapat melaksanakan penugasan audit dengan lebih efektif dan efisien yang akan berkontribusi positif terhadap kualitas audit.</p> <p>3. Variabel risiko audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. risiko yang tinggi memerlukan pemeriksaan audit yang lebih luas. Ruang lingkup prosedur audit yang lebih luas diyakini mampu memperbesar peluang auditor dalam mendeteksi apabila ada suatu salah saji material dalam laporan keuangan klien, sehingga nantinya mampu menghasilkan kualitas audit yang baik.</p>
--	--	--	--

Bedasarkan tabel ringkasan hasil penelitian terdahulu, maka persamaan dan perbedaan fokus penelitian dibandingkan penelitian sebelumnya dapat dilihat dibawah ini:

Tabel 2.2 Persamaan dan Perbedaan Fokus Penelitian Dibandingkan Penelitian Sebelumnya

Peneliti	Tahun	Etika Auditor	Fee Audit	Pengalaman Kerja	Independensi	Kompetensi	Time Budget Pressure	Risiko Audit	Due Professional Care	Gender	Perencanaan Audit
Zavara Nur Chrisdinawidanty, Prof. Dr. Hiro Tugiman Drs., Ak., QIA., CRMP dan Muhamad Muslih Se.,MM	2016	√	√								
Wan Fachrudin dan Sri Handayani	2017		√	√	√						
Bella Dwi Sulistiarini	2017	√	√		√	√					
Medianto Suryo	2017						√	√			
Rizki Fitri Amalia	2017						√	√	√		
Putu Setia Ariningsih dan I Made Mertha	2017				√		√	√		√	
I Komang Agus Julianto, I Ketut Yadnyana dan I Dewa Gede Dharma Suputra	2016		√					√			√
Farhana Fitri Maharani	2019		√					√			

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh *Audit Fee* terhadap Kualitas Audit

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) PP Nomor 2 Tahun 2016 yang dimaksud dengan *audit fee* adalah:

“Imbalan jasa yang diterima oleh Akuntan Publik dari entitas kliennya sehubungan dengan pemberian jasa audit”.

Menurut SPAP Seksi 240.1 (2011:33) menyatakan bahwa:

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

Dengan adanya audit *fee* yang tinggi maka kantor akuntan publik akan cenderung membuat prosedur yang lebih baik, SDM yang lebih berkualitas, dan prosedur audit yang lebih lama. Dengan dipertimbangkannya biaya audit, maka auditor akan bertindak sesuai etika profesi yang berlaku, dan kinerja auditor akan semakin baik, hal inilah yang mendasari bahwa besar audit *fee* akan meningkatkan independensi auditor (Brilian, 2015). Semakin tinggi tingkat independensi seorang auditor, maka semakin baik pula kualitas audit yang dapat diberikan, karena dengan menjunjung tinggi nilai-nilai pedoman seorang auditor tidak maka tidak akan terjadi kecurangan-kecurangan yang disebabkan oleh auditor dan diharapkan mampu memberikan opini audit laporan keuangan perusahaan yang benar-benar sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi di Indonesia (Bella, 2017).

Hasil penelitian Zavara dkk (2016) dan Wan Fachruddin dkk (2017) membuktikan bahwa *fee* audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit. artinya semakin tinggi *fee* audit auditor maka semakin tinggi kualitas audit yang dihasilkan. Penelitian yang dilakukan oleh Bella Dwi (2017) menyatakan bahwa

fee audit berpengaruh terhadap kualitas audit. Semakin besar *fee* audit suatu penugasan audit, maka semakin baik kualitas audit yang dapat diberikan, karena semakin besar *fee* audit yang diterima oleh auditor maka imbalan tersebut mencukupi untuk melaksanakan proses pengumpulan dan pengujian bukti berdasarkan standar auditing guna mendukung kesimpulan, temuan audit, maupun rekomendasi yang terkait sehingga laporan yang dihasilkan memuat informasi yang handal. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh I Komang Agus dkk (2016) hasil penelitiannya yaitu audit *fee* berpengaruh positif terhadap kualitas audit pada Kantor Akuntan Publik di Bali. Hasil penelitian ini memberikan arti bahwa semakin tinggi audit *fee*, maka akan semakin baik kualitas audit yang dihasilkan. Hal ini dikarenakan auditor telah ditunjang dengan pengalaman, kompetensi, dan pengetahuan yang baik sehingga memungkinkan untuk mendapatkan tawaran audit *fee* yang lebih besar mengingat yang bersangkutan akan memiliki kemampuan yang lebih baik ketika melakukan pekerjaan yang lebih kompleks.

2.2.2 Pengaruh Risiko Audit terhadap Kualitas Audit

Risiko audit menurut Tuanakotta (2015: 234) adalah :

“Risiko audit adalah risiko memberikan opini audit yang tidak tepat (*expressing an inappropriate audit opinion*) atas laporan keuangan yang disalah sajian secara material.”

Menurut Mulyadi (2014:171) menyatakan bahwa :

“Semakin rendah risiko audit – auditor bersedia untuk menanggung risiko audit dengan rendah sehingga tingkat kepastian yang diinginkan auditor adalah tinggi – auditor perlu mengumpulkan bukti audit kompeten dalam jumlah banyak. Sebaliknya, semakin tinggi risiko audit – auditor bersedia untuk menanggung risiko audit tinggi sehingga tingkat kepastian yang diinginkan auditor adalah rendah – auditor perlu mengumpulkan bukti audit kompeten dalam jumlah kecil saja. Jika auditor menginginkan untuk mengurangi risiko audit, auditor dapat menempuh satu dari tiga cara berikut:

- a. Menambah tingkat materialitas, sementara itu mempertahankan jumlah bukti audit yang dikumpulkan.
- b. Menambah jumlah bukti audit yang dikumpulkan, sementara itu tingkat materialitas tetap dipertahankan.
- c. Menambah sedikit jumlah bukti yang dikumpulkan dan tingkat materialitas secara bersama – sama.”

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens dalam Amir Abadi

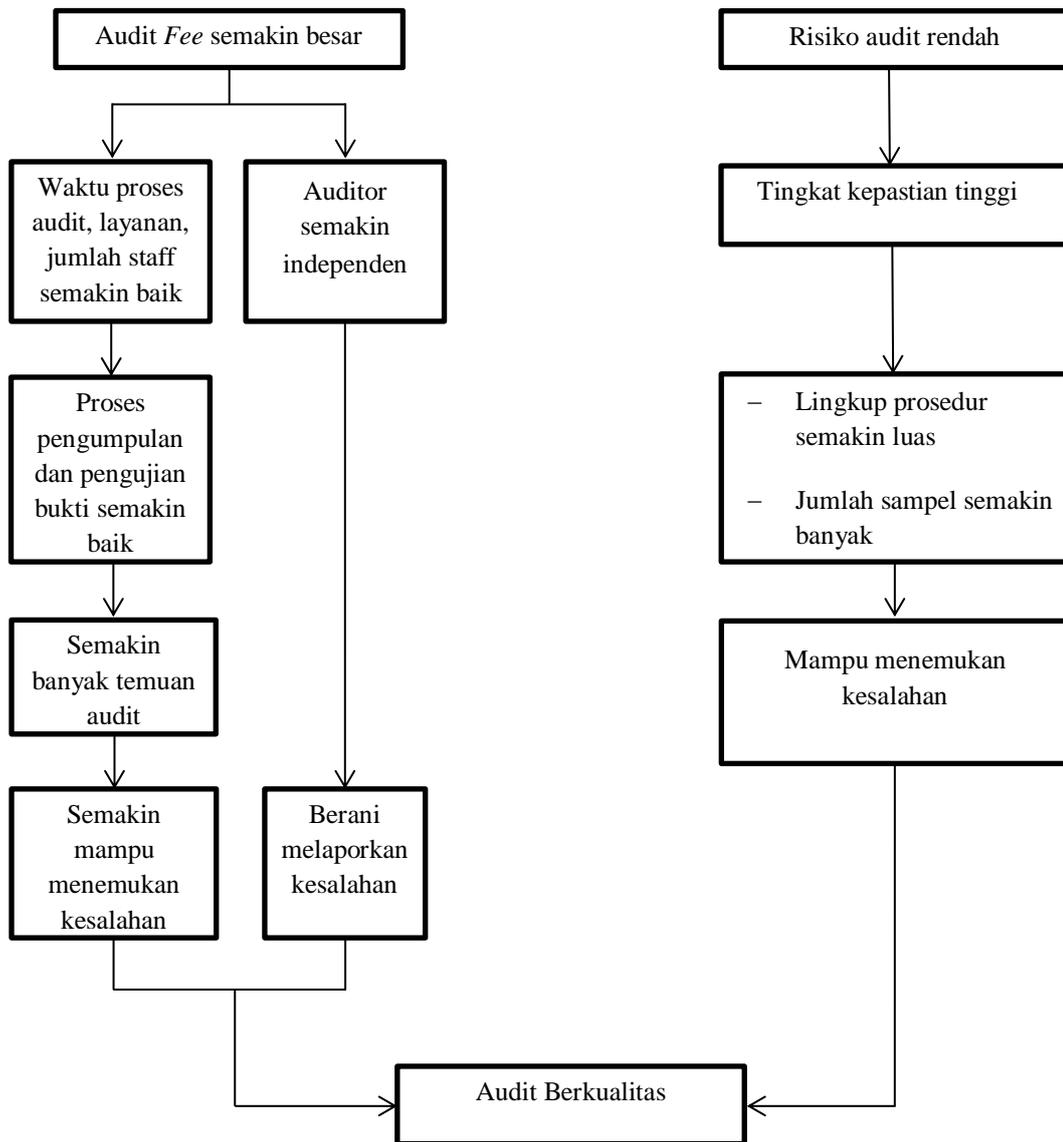
Jusuf (2013:268) menyatakan bahwa:

“Auditor yang efektif mengakui bahwa risiko-risiko muncul dan menangani risiko-risiko tersebut dengan cara yang tepat. Sebagian besar risiko yang dihadapi auditor sulit untuk diukur dan membutuhkan pertimbangan yang besar sebelum auditor dapat menanganinya dengan tepat. Menangani risiko dengan tepat merupakan hal yang penting untuk mencapai audit yang berkualitas tinggi.”

Hasil penelitian Medianto Suryo dkk (2017) menyatakan risiko audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit. risiko dalam audit berarti bahwa auditor menerima satu tingkat ketidak pastian tertentu dalam pelaksanaan audit, ketidak pastian tersebut berpengaruh terhadap kualitas audit. hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh I Komang Agus dkk (2016) menyatakan bahwa risiko audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit. semakin tinggi risiko audit maka auditor memiliki keyakinan bahwa suatu saldo akun atau golongan transaksi akan semakin rentan mengalami salah saji material. Berdasarkan hal tersebut maka auditor harus membuat lingkup prosedur audit

yang lebih luas adalah satunya dapat dilakukan dengan menambah jumlah sample audit. semakin luas lingkup prosedur audit diyakini mampu memperbesar peluang auditor dalam mendeteksi apabila ada suatu salah saji material dalam laporan keuangan klien. Hal tersebut akan berpengaruh positif pada kualitas audit yang dihasilkan auditor.

Berdasarkan uraian diatas, maka penulis menyusun skema paradigma pemikiran sebagai berikut:



Gambar 2.1

Skema Kerangka Pemikiran

2.3 Hipotesis Penelitian

Sugiono (2016:93) 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:

Hipotesis 1 : *Audit fee* berpengaruh terhadap kualitas audit

Hipotesis 2 : Risiko audit berpengaruh terhadap kualitas audit