# BAB II

**KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS**

* 1. **Kajian Pustaka**
		1. **Independensi**
			1. **Pengertian Independensi**

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 (2012:74) mengemukakan independensi adalah sebagai berikut:

“*Independence in auditing means taking a standpoint that is not bias in conducting audit testing, evaluation of test results, and issuance of audit reports.”*

Artinya adalah Independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias dalam melakukan pengujian audit, evaluasi atas hasil pengujian, dan penerbitan laporan audit

10

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

“Independen artinya tidak mudah dipengaruhi, netral karena auditor melaksanakan pekerjannya 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 meletakan kepercayaan (paling tidak sebagian) atas laporan audit independen, seperti caloncalon pemilik dan kreditur.

# 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*
				2. *Independent in fact*
				3. *Independent in Mind*

Adapun bagian-bagian tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut :

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.

1. *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.

1. *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”.

Selain jenis independensi diatas Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M Tuanakotta (2011:6) mengemukakan bahwa independensi akuntan publik juga meliputi :

1. Independensi Praktisi
2. Independensi Profesi

Adapun bagian-bagian tersebut akan dijelaskan sebagai berikut:

1. Independensi Praktisi

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

1. Independensi Profesi

Independensi profesi berhubungan dengan kesan masyarakat terhadap profesi akuntan publik

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 harus jujur kepada semua pihak termasuk masyarakat, agar masyarakat dapat menilai sejauh mana auditor telah bekerja dan masyarakat tidak meragukan integritas dan objektivitas auditor.

# 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:

# Kepemilikan Finansial yang Signifikan

Kepemilikan finansial dalam perusahaan yang diaudit termasuk kepemilikan dalam instrumen utang dan modal ( misalnya pinjaman dan obligasi). Kepemilikan keuangan dibahsa 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 kasa konsultasi, setiap pegawai yang terikat dalam pekerjaan

profesional yang melakukan praktik, dan setiap orang yang telah mendelegasikan pekerjaan profesional.

# Jasa Non Audit

Jasa yang diberikan oleh KAP bukan hanya jasa atestasi melainkan juga jasa non atestasi 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 keungan 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.

# 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.

# 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.

# 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 yangtenaga 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.

* + - * 1. **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 feeadalah kliennya, tapi profesi ini harus independen, tidak memihak kepada pihak lain yang menggunakan laporan keuangannya guna membuat keputusan ekonomi.

# Dimensi Independensi

Menurut Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:64) menekankan tiga dimensi dari independensi sebagai berikut:

* + - * 1. *Programming independence*
				2. *Investigative independence*
				3. *Reporting independence*

Adapun bagian-bagian tersebut dapat dijelaskan 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.

1. *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.

1. *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 (2011:65) menyarankan:

“1. *Programming Independence*

1. Bebas dari tekanan atau intervensi manajerial atau friksi yang dimaksudkanuntuk menghilangkan (*eliminate*), menentukan (*specify*) atau mengubah (*modify*) apapun dalam audit.
2. Bebas dari intervensi apapun dari sikap tidak kooperatif yang berkenaan dengan penerapan prosedur audit yang dipilih.
3. Bebas dari upaya pihak luar yang memaksakan pekerjaan audit itu direview diluar batas-batas kewajaran dalam proses audit.
4. *Investigative Independence*
5. Akses langsung dan bebas atas seluruh buku, catatan, pimpinan pegawai perusahaan dan sumber informasi lainnya mengenai kegiatan perusahaan, kewajiban dan sumber-sumbernya.
6. Kerjasama yang aktif dari pimpinan perusahaan selama berlangsungnya kegiatan audit.
7. Bebas dari upaya pimpinan perusahaan untuk menugaskan atau mengatur kegiatan yang harus diperiksa atau menentukan dapat diterimanya suatu evidential metter (sesuatu yang mempunyai nilai pembuktian).
8. Bebas dari kepentingan atau hubungan pribadi yang akan menghilangkan atau membatasi pemeriksaan atas kegiatan, catatan atau orang yang seharusnya masuk dalam lingkup pemeriksaan
9. *Reporting Independence*
10. Bebas dari perasaan loyal kepada seseorang atau merasa berkewajiban kepada sseorang untuk mengubah dampak dari fakta yang dilaporkan.
11. Menghindari praktik untuk mengeluarkan hal-hal penting dari laporan formal dan memasukkannya kedalam laporan informal dalam bentuk apapun.
12. Menghindari penggunaan bahasa yang tidak jelas (kabur, samarsamar) baik yang disengaja maupun yang tidak didalam pernyataan fakta, opini dan rekomendasi dalam interpretasi.
13. 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 (2011:64-65) sangat jelas dan masih relevan untuk auditor pada hari ini.Petunjuk-petunjuk tersebut menentukan Independen atau tidaknya independen seorang auditor.

# Akuntabilitas

* + - 1. **Pengertian Akuntabilitas**

Menurut Tetclock dalam Elisha dan Ichuk (2010) mendefinisikan akuntabilitas sebagai berikut :

“*Psychological encouragement that makes someone try to account for all actions and decisions taken in their environment*”

Artinya adalah dorongan psikologi yang membuat seseorang berusaha mempertanggungjawabkan semua tindakan dan keputusan yang diambil pada lingkungannya.

Akuntabilitas menurut Indra Bastian (2010:385) mendefinisikan sebagai berikut :

“ Akuntabilitas adalah kewajiban untuk menyampaikan pertanggungjawaban atau untuk menjawab, menerangkan kinerja, dan tindakan seseorang, badan hukum, pimpinan kolektif atau organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban”.

Sedangkan definisi akuntabilitas menurut Mahmudi (2010:23) adalah sebagai berikut :

“ kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan megungkapkan, segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principa*l) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut.”

Dari penjelasan diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa akuntabilitas adalah kewajiban yang harus disampaikan dan di perpertanggungjawabkan atau untuk menjawab, menerangkan kinerja, dan tindakan seseorang, badan hukum, pimpinan kolektif, organisasi kepada pihak yang memiliki hak, berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban.

# Akuntabilitas Publik

Menurut Mardiasmo (2006:21) akuntabilitas publik terdiri atas dua macam,

yaitu:

“1. Akuntabilitas vertikal (*vertical accountability*)

Akuntabilitas vertikal adalah pertanggungjawaban atas kegiatan kepada pihak-pihak yang lebih tinggi kedudukannya.

2. Akuntabilitas Horizontal (*horizontal accountability*)

Akuntabilitas horizontal merupakan pertanggungjawaban kepada masyarakat”.

Tuntutan akuntabilitas publik mengharuskan Kantor Akuntan Publik (KAP) untuk lebih menekankan pada pertanggungjawaban horizontal (*horizontal accountability*) bukan hanya pertanggungjawaban vertikal (*vertical accountability*).

# Akuntabilitas Auditor

Akuntabilitas merupakan suatu tanggung jawab yang harus dilaksanakan oleh seorang auditor. Peran dan tanggung jawab diatur dalam Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) (2011:305-306) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) ataupun Statement on Auditing Standards (SAS) yang dikeluarkan oleh *Auditing Standards Boards* (ASB). Peran dan tanggung jawab auditor adalah sebagai berikut:

* + - * 1. Tanggung jawab mendeteksi dan melaporkan kecurangan (fraud), kekeliruan dan ketidakberesan.. Dalam SPAP (seksi 316) pendeteksian terhadap kekeliruan dan ketidakberesan dapat berupa kekeliruan dan pengumpulan dan pengolahan data akuntansi, kesalahan estimasi akuntansi, kesalahan penafsiran prinsip akuntansi tentang jumlah, klasifikasi dan cara penyajian, penyajian laporan keuangan yang menyesatkan serta penyalahgunaan aktiva.
				2. Tanggung jawab sikap independensi dan menghindari konflik. SPAP (Seksi

220) harus bersikap jujur, bebas dari kewajiban klien dan tidak mempunyai kepentingan dengan klien baik terhadap manajemen maupun pemilik.

* + - * 1. Tanggung jawab mengkomunikasikan informasi yang berguna tentang sifat dan hasil proses audit. SPAP (Seksi 341) menyatakan bahwa hasil evaluasi yang dilakukan mengindikasikan adanya ancaman terhadap kelangsungan hidup perusahaan, auditor wajib mengevaluasi rencana manajemen untuk memperbaiki kondisi tersebut. Bila ternyata tidak memuaskan, auditor boleh tidak memberikan pendapat dan perlu diungkapkan.
				2. Tanggung jawab menemukan tindakan melanggar hukum dari klien. SPAP (Seksi 317) memberikan arti penting tentang pelanggaran terhadap hukum atau perundang-undangan oleh satuan usaha yang laporan keuangannya diaudit. Penentuan pelanggaran tersebut bukan kompetensi auditor tetapi hasil penilaian ahli hukum. Indikasinya adalah pengaruh langsung yang material terhadap laporan keuangan sehingga auditor melakukan prosedur audit yang dirancang khusus agar diperoleh keyakinan memadai apakah pelanggaran hukum telah dilakukan.

# Prinsip Akuntabilitas

Aspek-aspek yang mendukung timbulnya prinsip akuntabilitas menurut Elisha dan Icuk (2010) menekankan tiga aspek yaitu :

* + - * 1. Motivasi
				2. Pengabdian pada profesi
				3. Kewajiban social

Adapun bagian-bagian tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut :

1. Motivasi

Motivasi adalah dorongan pada diri seseorang yang menimbulkan suatu keinginan untuk melakukan suatu tindakan atau tingkah laku untuk mencapai tujuan. Auditor yang berkualitas memiliki motivasi yang tinggi.Dengan motivasi yang tinggi, seorang auditor akan melaksanakan tugasnya dengan penuh tanggungjawab sehingga menghasilkan hasil audit yang berkualitas.

Menurut definisi tersebut dapat dikemukakan bahwa indikator motivasi diantaranya:

a.Keadaan yang mendorong tingkah laku (*motivating states*) berupa kebutuhan disertai dorongan naluri dari auditor untuk melakukan tugas dan kewajibannya,

b.tingkah laku yang di dorong oleh keadaan tersebut (*motivated behavior*), c.tujuan dari pada tingkah laku tersebut (*goals or end of such behavior*).

1. Pengabdian pada profesi

Pengabdian pada profesi seorang auditor merupakan dedikasi auditor terhadap pekerjaanya yang dilakukan secara profesional dan total dengan menggunakan pengetahuan dan keahlian yang dimiliki. Profesional dan totalitas pekerjaan tidak memprioritaskan materi. Menurut Robbins dalam Elisha dan Icuk (2010), pengabdian kepada profesi merupakan suatu komitmen yang terbentuk dari dalam diri seseorang profesional, tanpa paksaan dari siapapun, dan secara sadar bertanggung jawab terhadap profesinya. Berdasarkan penjelasan tersebut, indikator pengabdian pada profesi diantaranya:

* 1. Adanya bentuk dedikasi dan komitmen terhadap pekerjaan atau profesinya.
	2. Memiliki kemampuan serta keahlian.
	3. Bersikap profesionalisme dalam menjalankan tugas dan tanggungjawab sebagai auditor.
1. Kewajiban Sosial

Kewajiban sosial merupakan suatu bentuk rasa tanggung jawab untuk melakukan pekerjaan dengan sebaik-baiknya, dimana akan memberikan kontribusi dan dampak positif bagi masyarakat dan profesinya.

Dari definisi tersebut didapatkan indikator kewajiban sosial bagi auditor yaitu:

* 1. Memiliki pandangan akan pentingnya profesi yang dijalankan.
	2. Melaksanakan pekerjaan audit sesuai Standar Profesi Akuntan Publik.
	3. Menyajikan hasil audit yang bermanfaat untuk klien dan masyarakat sesuai Standar Profesi Akuntan Publik.

# Kompetensi

* + - 1. **Pengertian Kompetensi**

Kompetensi berasal dari kata *competency* merupakan kata benda yang diartikan sebagai kecakapan, kemampuan, kompetensi. Kata sifat dari *competence* adalah kompeten 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 : “Competence as a requirement for auditors to have formal education in auditing and accounting, adequate practical experience for the work being carried out, as well as participating in sustainable professional education”

Artinya adalah kompetensi sebagai keharusan bagi auditor untuk memiliki pendidikan formal dibidang auditing dan akuntansi, pengalaman praktik yang memadai bagi pekerjaan yang sedang dilakukan, serta mengikuti pendidikan professional 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.

# Ruang Lingkup Kompetensi

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

1 Kompetensi pada ranah kognitif

1. Kompetensi pada ranah afektif
2. Kompetensi pada ranah psikomotorik

Berikut ini akan dibahas secara ringkasruang lingkup kompetensi, yaitu 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.

1. Kompetensi pada ranah afektif

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

1. Kompetensi pada ranah psikomotorik

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

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
2. Objektifitas
3. Kerahasiaan
4. Perilaku professional

Adapun bagian-bagian tersebut akan dijelaskan sebagai berikut :

1. Integritas
	1. 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.
	2. 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.
	3. 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.
	4. Integritas juga mengharuskan anggota untuk mengikuti prinsip objektivitas dan kehatia-hatian professional.
2. Objektivitas
	1. 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.
	2. Angota bekerja dalam berbagai kapasitas yang berbeda dan harus menunjukkan objektivitas mereka dalam situasi. Anggota dalam praktikpublik 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.
	3. 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 orangorang yang terlibat dalam pemberian jasa professional mematuhi prinsip objektivitas.
		5. Anggota tidak boleh menerima atau menawarkan hadiah atau entertainment yang dipercaya dapat menimbulkan pengaruh yang tidak pantas terhadap pertimbangan professional merka atau terdapat orang-orang yang berhubungan dengan mereka. Anggota harus menghindari situasi-situasi yang dapat membuat posisi pfesional mereka ternoda.
3. Kerahasiaan
	1. Anggota mempunyai kewajiban untuk menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh melalui jasa professional yang diberikannya.
	2. Kerahasiaan harus dijaga oleh anggota kecuali jika terdapat persetujuan khusus telah diberikan atau terdapat kewajiban legal atau professional untuk mengungkapkan informasi.
	3. Anggota mempunyai kewajiban untuk memastikan bahwa staf dibawah pengawasannya dan orang-orang yang diminta nasihat dan bantuannya menghormati prinsip kerahasiaan.
	4. 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.

* 1. Anggota mempunyai akses terhadap informasi rahasia tentang penerima jasa tidak boleh mengungkapkannya kepada publik. Karena itu, anggota tidak boleh membuat pengungkapan yang tidak disetujuikepada orang lain. Hal ini tidak berlaku untuk pengungkapan informasi dengan tujuan memenuhi tanggung jawab anggota berdasarkan standar professional.
	2. 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 haus 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
			+ Untuk mengungkapkan adanya pelanggaran hukum.
		3. Ketika ada kewajiban atau hak professional untuk mengungkapkan :
			+ Untuk mematuhi tandar 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
			+ Untuk menanggapi permintaan atau investigasi oleh IAI atau badan pengatur.
1. Perilaku professional

Kewajiban untuk memenuhi tingkah laku yang dapat mendeskreditkan profesi harus dipenuhi oleh anggota sebagai perwujudan tangung

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.

# Unsur Kompetensi

Kompetensi diperoleh melalui pendidikan dan pengalaman, begitu juga seorang auditor. Seorang auditor tidak dibenarkan jika ia tidak memiliki keandalanatau 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 kempetensi 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.
1. 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.

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

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

Berikut ini akan dibahas secara ringkas mengenai rasionalisasi (dasar pemikiran dari motif, pelatihan, 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.

1. Pelatihan (*Trains*)

Pelatihan adalah proses dimana orang-orang mencapai kemampuan/keterampilan tertentu untuk membantu mencapai tujuan organisasi..

1. Pengetahuan (*Knowledge*)

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

1. Keterampilan (*Skill*)

Keterampilan adlah 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.

# Kualitas Audit

* + - 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, et al.(2012:47) kualitas audit didefinisikan sebagai berikut: “The process of ensuring that the auditing standards are generally followed by

each audit, following special quality control procedures helps meet standards consistently in their assignments until good quality results are achieved”

Artinya kualitas audit adalah 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.

# Elemen-elemen Kualitas Audit

Standar Pengendalian Kualitas Audit Bagi suatu kantor akuntan publik, pengendalian kualitas terdiri dari metode-metode yang digunakan untuk memastikan bahwa kantor akuntan publik telah memenuhi tanggung jawab profesionalnya kepada klien maupun pihak lain.

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

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens dalam Amir Abadi Jusuf (2011:48) menyatakan bahwa:

“pengendalian mutu terdiri atas metode-metode yang digunakan untuk memastikan bahwa kantor itu memenugi tanggungjawab profesionanyakepada klien dan (Stakeholders). Metode-metode ini meliputi struktur organisasi KAP tu serta prosedur yang ditetapkannya. Untuk memastikan bahwa standar audit yang berlaku umum diikuti dalam setiap audit, KAP mengikuti prosedur

pengendalian khusus yang membantu memenuhi standar-standar itu secara konsisten pada setiap penugasan”

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens dalam Amir Abadi Jusuf (2011:48) mengungkapkan bahwa terdapat 5 (lima) elemen pengendalian kualitas yakni:

* + - * 1. “Independensi, Integritas, dan Objektivitas Semua personalia yang terlibat dalam penugasan harus mempertahankan independensi baik secara fakta maupun secara penampilan, melaksanakan seluruh tanggung jawab profesionalnya dengan integritas, serta mempertahankan objektivitasnya dalam melaksanakan tanggung jawab profesional mereka.
				2. Manajemen Kepegawaian kebijakan dan prosedur harus disusun supaya dapat memberikan tingkat keandalan tertentu bahwa :
1. Semua karyawan harus memiliki kualifikasi sehingga mampu melaksanakan tugasnya secara kompeten.
2. Pekerjaan kepada mereka yang telah mendapatkan pelatihan teknis yang cukup serta memiliki kecakapan.
3. Semua karyawan harus berpartisipasi dalam pelaksanaan pendidikan profesi berkelanjutan serta aktivitas pengembangan profesi sehingga membuat mereka mampu melaksanakan tanggung jawab yang dibebankan kepada mereka. d. Karyawan yang dipilih untuk dipromosikan adalah mereka yang memiliki kualifikasi yang diperlukan supaya menjadi bertanggungjawab dalam penugasan berikutnya.
	* + - 1. Penerimaan dan Kelanjutan Klien dan Penugasannya Kebijakan dan prosedur harus ditetapkan untuk memutuskan apakah akan menerima klien baru atau meneruskan klien yang telah ada. Kebijakan dan prosedur ini harus mampu meminimalkan resiko yang berkaitan dengan klien yang memiliki tingkat integritas manajemen yang rendah. KAP juga harus hanya menerima penugasan yang dapat diselesaikan dengan kompetensi professional.
				2. Kinerja Penugasan dan Konsultasi Kebijakan dan prosedur harus memastikan bahwa pekerjaan yang dilaksanakan oleh personel penugasan memenuhi standar profesi yang berlaku, persyaratan peraturan, dan standar mutu KAP itu sendiri.
				3. Pemantauan Prosedur Harus ada kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa keempat unsur pengendalian mutu lainnya diterapkan secara efektif. ”

Sistem pengendalian kualitas sendiri memiliki keterbatasan yang dapat berpengaruh terhadap efektivitas. Perbedaan kinerja antar staf dan pemahaman

persyaratan professional, dapat memengaruhi tingkat kepatuhan dan prosedur pengendalian kualitas KAP sendiri.

# Standar Kualitas Audit

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

“Standar Auditing berbeda dengan prosedur auditing yaitu prosedur berkaitan dengan tindakan yang harus dilaksanakan , sedangkan standar berkaitan dengan kriteria atau ukuran mutu kinerja tindakan tersebut, dan berkaitan dengan tujuan yang hendak dicapai melalui penggunaan prosedur tersebut. Standar auditing, yang berbeda dengan prosedur auditing, berkaitan dengan tidak hanya kualitas professional auditor namun juga berkaitan dengan pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan auditnya dan dalam laporannya”.

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu. Dalam penelitian kali ini penulis menggunakan standar auditing sebagai pengukuran kualitas proses auditing.Standar Auditing menurut Pernyataan Standar Auditing (PSA) No. 01 (SA Seksi 150 Paragraf 2) yang telahditetapkan dan disahkan oleh Ikatan Akuntan Publik Indonesia terdiri atas menjadi tiga kelompok besar, yaitu :

* + - * 1. Standar umum
				2. Standar pekerjaan lapangan
				3. Standar Pelaporan

Adapun bagian-bagian tersebut akan dijelaskan sebagai berikut :

Standar umum

a. Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.

b.Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.

c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan pelaporannya, auditor wajib menggunkan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

Standar Pekerjaan Lapangan

1. Pekerjaan harus direncanakan dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
2. Auditor harus memperoleh pemahaman yang cukup mengenai entitas serta lingkungannya, termasuk pengendalian internal, untuk menilai resiko salah saji yang signifikan dalam laporan keuangan karena kesalahan atau kecurangan, dan untuk merancang sifat, waktu, serta luas prosedur audit yang selanjutnya.
3. Bahan bukti kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

Standar Pelaporan

1. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia.
2. Laporan audit harus menunjukan 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 informasi dalam laporan keuangan harus dipandang memadai,jika belum maka dinyatakan dalam laporan audit.
4. Laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat keseluruhan tidak dapat diberikan maka harus dinyatakan.Dalam semua hal yang 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”.

# Kriteria Pemenuhan Kualitas Audit

Auditor harus menentukan tujuan-tujuan audit yang tepat dan bahan bukti yang dikumpulkan untuk mencapai tujuan tujuan tersebut setiap kali melakukan pengauditan untuk melakukan ini, auditor menjalankan sebuah proses audit yang mana merupakan sebuah metodologi yang sangat jelas untuk pengorganisasian sebuah audit untuk membuktikan bahwa bukti yang dikumpulkan telah dinyatakan dengan jelas dan terpenuhi Kualitas hasil pekerjaan auditor bisa juga dilihat dari keputusan-keputusan yang diambil. Beddard dan Michelene dalam Andri Hardiansyah (2017) ada dua pendekatan yang digunakan untuk kualitas audit yaitu:

* + - * 1. *Process Oriented*
				2. *Outcome Oriented*

Adapun uraian penjelasan dari yang disebutkan diatas yaitu:

1. *Process Oriented* digunakan jika solusi dari sebuah masalah atau hasil dari sebuah pekerjaan sangat sulit dipastikan. Maka untuk menilaikualitas kepu tusan yang akan diambil auditor dilihat dari kualitas tahapan/proses yang telah ditempuh selama menyelesaikan pekerjaan dari awal hingga menghasilkan sebuah keputusan. Kualitas audit dapat diukur melalui hasil audit. Adapun hasil yang di observasi yaitu laporan audit.

Terdapat 4 fase dalam kriteria pemenuhan tujuan-tujuan audit menurut Randal

J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens dalam Amir Abadi Jusuf (2011:130-

134) yaitu :

1. Merencanakan dan merancang pendekatan audit
2. Melaksanakan pengujian pengendalian dan pengujian subtantif transaksi
3. Melakukan Prosedur analitis dan pengujian atas rincian saldo
4. Menyelesaikan audit dan menerbitkan laporan audit.

Adapun bagian-bagian tersebut akan dijelaskan sebagai berikut:

1. Merencanakan dan merancang pendekatan audit

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

* 1. Mendapatkan pemahaman atas entitas klien dan lingkungannya
	2. Memahami pengendalian internal dan menilai resiko pengendalian
	3. Menilai resiko salah saji material
1. Melaksanakan pengujian pengendalian dan pengujian subtantif transaksi Prosedur semacam ini secara umum mengacu pada pengujian atas pengendalian. Sebagai contoh, anggaplah pengendalian internal klien memerlukan verifikasi oleh seorang petugas independen terhadap semua harga penjualan satuan sebelum faktur penjualan dikirimkan ke pelanggan. Pengendalian ini terkait langsung dengan tujuan audit. Akurasi terhadap penjualan, auditor sebaiknya menguji efektivitas pengendalian ini dengan menguji sampel dari salinan faktur penjualan untuk dari petugas yang pertama untuk menan dai bahwa harga penjualan perunit itu sudah di

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

1. Melakukan Prosedur analitis dan pengujian atas rincian saldo

Prosedur analitis menggunakan perbandingan dan keterikatan untuk menilai apakah saldo akunt atau data lain disajikan secara wajar. Sebagai contoh, untuk mendapatkan akurasi transaksi , auditor dapat memeriksa transaksi penjualan dalam jurnal penjualan, khususnya yang nilainya sangat besar dan tidak biasa dan juga membandingkannya dengan total penjualan bulanan di tahun sebelumnya. Jika perusahaan terus menerus menggunakan harga jual yang salah atau tidak mencatat penjualan dengan benar, maka kemungkinan akan muncul perbedaan yang signifikan. Menguji rincian saldo merupakan prosedur khusus yang dimaksudkan untuk menguji salah saji nominal saldo akun di laporan keuangan. Sebuah contoh aterkait keakuratan atas akunpiutang dagang adalah dengan melakukan komunikasi langsung secara tertulis dengan para pelanggan klien untuk mengidentifikasi jumlah yang benar. Pengujian terinci atas saldo akhir merupakan hal pentinb dilakukan dalam pengauditan karena hampir semua bahan bukti didapatkan dari narasumber klien yang independen sehingga bahan bukti ini dianggap memiliki kualitas yang tinggi.

1. Menyelesaikan audit dan menerbitkan laporan audit.

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

1. *Outcome oriented* digunakan jika solusi dari sebuah masalah atau hasil dari sebuah pekerjaan sudah dapat di ambil dilakukan dengan cara membandingkan solusi atau hasil yang dicapai dengan standar hasil yang telah ditetapkan sebelumnya. Kualitas Keputusan Audit diukur dengan :
	1. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) adalah pernyataan standar teknis yang merupakan panduan dalam memberikan jasa bagi Akuntan Publik di Indonesia. SPAP dikeluarkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik Institut Akuntan Publik Indonesia (DSPAP IAPI). Tipe Standar Profesional terdiri atas 5, diantaranya : Standar Auditing, Standar Atestasi, Standar Jasa Akuntansi dan Review, Standar Jasa Konsultasi, Standar Pengendalian Mutu. Kelima Standar Jasa Profesional diatas merupakan standar teknis yang bertujuan untuk mengatur mutu jasa yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik di Indonesia. Seorang akuntan

publik dikatakan berkualitas atas jasa yang diberikan jika ia memenuhi dan mentaati pedoman yang ada pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Kepatuhan terhadap Standar Profesional Akuntan Publik oleh seorang auditor wajib dilakukan dari mulai proses hingga hasil laporan audit.

* 1. Tingkat spesialisasi auditor dalam industri tertentu Menurut Solomon et.al dalam Burhanudin (2016) menemukan bahwa specialis biasanya lebih sedikit melakukan kesalahan dibanding dengan auditor non specialis. Menurut Balsam dan Krishan dalam Burhanudin (2016) menemukan bahwa perusahaan yang diaudit oleh auditor spesialis memiliki nilai akrual diskrisioner yang lebih kecil dan earning response coefficients yang lebih besar pada saat pengumuman laba. Auditor memiliki banyak klien dalam industri yang sama akan memiliki pengetahuan dan pengalaman yang lebih baik mengenai internalcontrol perusahaan, resiko bisnis perusahaan, dan resiko auditpada industri tersebut. Spesialisasi auditor dalam industri tertentu membuat auditor memiliki pengetahuan dan kemampuan yang lebih memadai dibanding dengan auditor yang tidak memiliki spesialisasi menemukan bahwa perusahaan yang diaudit oleh auditor spesialis memiliki nilai akrual diskrisioner yang lebih kecil dan earning response coefficients yang lebih besar pada saat pengumuman laba. Auditor memiliki banyak klien dalam industri yang sama akan memiliki pengetahuan dan pengalaman yang lebih baik mengenai internalcontrol

perusahaan, resiko bisnis perusahaan,dan resiko audit pada industri tersebut. Spesialisasi auditor dalam industri tertentu membuat auditor memiliki pengetahuan dan kemampuan yang lebih memadai dibanding dengan auditor yang tidak memiliki spesialisasi. Maka dari itu sangat penting bagi para auditor untuk memiliki spesialisasi dalam industry tertetnu sehingga dapat memberikan kualitas audit yang baik.

# Tinjauan Penelitian Terdahulu

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| No |  | Judul | Persamaan penelitian | Perbedaan penelitian | Hasil penelitian |
| 1 | Lauw T.T,ElizabetI.M dan SantiSetiawan (2012) | **Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit** | Penelitian ini samasama meneliti mengenai Independensi, Kompetensi, dan KualitasAudit | Perbedaan terdapat pada ketidakadaanya variabel Akuntabilitas dan tempat penelitian. | Kompetensi dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit |
| 2 | Arianti Komang Pariardi (2014) | **Pengaruh Integritas, Obyekitvitas dan akuntabilitas terhadap kualitas audit** | Penelitian ini samasama meneliti mengenai Akuntabilitas dan Kualitas Audit | Perbedaan terdapat pada ketidakadaanya variabel Independensi dan Kompetensi dan tempatpenelitian. | Akuntabilitas berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit |
| 3 | Sefie Kurnia Hapsari (2016) | **Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit** | Penelitian ini samasama meneliti mengenai akuntabilitas Independensi, Kompetensi dan KualitasAudit | Perbedaan terdapat pada tempat penelitian. | Akuntabilitas, Kompetensi dan Independensi berpengaruh signifikan terhadap KualitasAudit |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | **Pengaruh Akuntabilitas** | Penelitian ini | Perbedaan | Akuntabilitas |
|  |  | **Dan Independensi auditor** | samasama | terdapat pada | Dan |
|  |  | **terhadap kualitas audit** | meneliti | ketidakadaanya | Independensi |
| 4 | BurhanudinMA (2016) |  | mengenaiakuntabilitas | variabelKompetensi | berpengaruhsignifikan |
|  |  |  | Independensi, | dan tempat | terhadap |
|  |  |  | dan Kualitas | penelitian. | Kualitas |
|  |  |  | Audit |  | Audit |
|  |  | **PengaruhIndependensi,** | Penelitian ini | Perbedaan | Kompetensi |
| 5 | Elisha dan Icuk (2010) | **pengalaman, due professional care dan akuntabilitas terhadap kualitas audit** | samasamameneliti mengenai akuntabilitas,independensi | terdapat padaketidakadaanya variable kompetensidan tempat | danindependensi berpengaruh signifikanterhadap |
|  |  |  | dan Kualitas | penelitian. | kualitas audit |
|  |  |  | Audit |  |  |
|  |  | **Pengaruh Kompetensi,** | Penelitian ini | Perbedaan | Kompetensi |
| 6 | Muhammad Hamdy | **Independensi, Motivasi dan Pengalaman Kerja Terhadap Kualitas Audit** | samasamameneliti mengenai kompetensi,independensi | terdapat padaketidakadaanya variabelAkuntabilitas dan tempat | danindependensi berpengaruhsignifikan terhadap |
|  |  |  | dan Kualitas | penelitian. | kualitas audit |
|  |  |  | Audit |  |  |
|  |  | **Pengaruh Kompetensi,** | Penelitian ini | Perbedaan | Akuntabilitas, |
|  |  | **Independensi, Motivasi** | samasama | terdapat pada | Kompetensi |
|  |  | **dan Akuntabilitas** | meneliti | tempat | dan |
| 7 | Lilis Ardiani | **terhadap Kualitas Audit** | mengenai akuntabilitas | penelitian. | Independensi berpengaruh |
|  |  |  | Independensi, |  | signifikan |
|  |  |  | Kompetensi |  | terhadap |
|  |  |  | dan Kualitas |  | Kualitas |
|  |  |  | Audit |  | Audit |
|  |  | **Pengaruh Kompetensi,** | Penelitian ini | Perbedaan | Kompetensi |
| 8 | Ningsih Yaniartha | **Independensi dan *Time Budget Pressure*****Terhadap Kualitas Audit** | samasamameneliti mengenai kompetensi,independensi | terdapat padaketidakadaanya variabel Akuntabilitasdan tempat | danindependensi berpengaruh signifikanterhadap |
|  |  |  | dan Kualitas | penelitian. | kualitas audit |
|  |  |  | Audit |  |  |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | **Pengaruh Kompetensi** | Penelitian ini | Perbedaan | Kompetensi |
|  |  | **Dan Independensi auditor** | samasama | terdapat pada | dan |
|  |  | **terhadap kualitas audit** | meneliti | ketidakadaanya | independensi |
| 9 | Fiqrar |  | mengenaikompetensi | variabelAkuntabilitas | berpengaruhsignifikan |
|  |  |  | ,independensi | dan tempat | terhadap |
|  |  |  | dan Kualitas | penelitian. | kualitas audit |
|  |  |  | Audit |  |  |

**Tabel 2.1 Hasil Penelitian Terdahulu**

Sumber: Diolah dari Berbagai Sumber

# 2.2 Kerangka Pemikiran

* + 1. **Pengaruh 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.

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

*“Auditors must always maintain independence in mental attitude, in all matters relating to the provision of audit services, to improve audit quality*”

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

Teori diatas diperkuat dengan penelitian terdahulu oleh peneliti Ardiani (2011) bahwa indpendensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini berarti semakin baik independensi yang dimiliki auditor, maka semakin tinggi kecenderungan memliki kualitas audit yang baik juga.

Berikutnya penelitian dari Tjun (2012) hasil penelitian menunjukkan bahwa Dengan sikap yang independen seorang akuntan publik akan menghasilkan sebuah kualitas audit yang tidak diragukan hasilnya dan penelitian menurut Burhanudin (2016) menunjukan bahwa semakin tinggi indepedensi seorang auditor dalam melaksanakan pekerjaannya akan menghasilkan kualitas audit terhadap laporan keuangan sesuai keadaan yang sebenarnya serta sesuai dengan SAK dan SPAP.

Berdasarkan teori yang telah dikemukakan di atas, dapat diambil kesimpulan bahwa independensi sangat penting bagi auditor untuk menghasilkan kualitas audit yang baik.

# Pengaruh Akuntabilitas Auditor Terhadap Kualitas Audit

Akuntabilitas adalah rasa kebertanggungjawaban yang dimiliki oleh auditor dalam menyelesaikan pekerjaan audit. Akuntabilitas merupakan dorongan psikologi sosial yang dimiliki seseorang untuk menyelesaikan kewajibannya yang akan dipertanggungjawabkan kepada lingkungan. Seseorang yang memiliki akuntabilitas tentunya akan bertanggung jawab kepada hasil pekerjaan auditor sehingga akuntabilitas akan mempengaruhi pekerjaan seseorang.

Menurut Tetclock dalam Elisha dan Ichuk (2010) mendefinisikan akuntabilitas sebagai berikut :

“Pertanggung jawaban bahwa subjek yang diberikan yang diberikan instruksi diawal (*postexposure accountability*) bahwa pekerjaan mereka akan diperiksa oleh atasan, melakukan proses kognitif yang lebih lengkap, memberikan respon yang lebih tepat dan melaporkan keputusan yang lebih realistis sehingga mempengaruhi kualitas audit”

Teori diatas diperkuat dengan penelitian terdahulu oleh peneliti Elisha dan Icuk (2010) bahwa akuntabilitas berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini berarti semakin baikakuntabilitas yang dimiliki auditor, maka semakin tinggi kecenderungan memliki kualitas audit yang baik juga.

Berikutnya penelitian dari Arianti (2014) hasil penelitian menunjukkan bahwa Dengan sikap yang akuntabilitas seorang akuntan publik akan menghasilkan sebuah kualitas audit yang tidak diragukan hasilnya dan penelitian menurut Burhanudin (2016) menunjukan bahwa semakin tinggi akuntabilitas seorang auditor dalam melaksanakan pekerjaannya akan menghasilkan kualitas audit terhadap laporan keuangan sesuai keadaan yang sebenarnya serta sesuai dengan SAK dan SPAP.

# Pengaruh 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.

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

“*Audit quality depends on the competence and independence of the auditor to carry out a thorough inspection starting from the account in the balance sheet, to detect errors that may occur in the client's financial statements (technical competencies), and willingness without being influenced by other parties (auditor independence) objective about the fairness of the account in the client's audited financial statements”*

Artinya adalah 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.

Teori diatas diperkuat dengan penelitian terdahulu oleh peneliti Hapsari (2016) bahwa kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini berarti semakin baik kompetensi yang dimiliki auditor, maka semakin tinggi kecenderungan memliki kualitas audit yang baik juga.

Berikutnya penelitian dari Tjun (2012) hasil penelitian menunjukkan bahwa Dengan kompetensi tinggi yang dimiliki seorang auditor akan menghasilkan sebuah kualitas audit yang tidak diragukan hasilnya dan penelitian menurut Fiqrar (2018) menunjukan bahwa semakin tinggi kompetensi seorang auditor dalam melaksanakan pekerjaannya akan menghasilkan kualitas audit yang baik terhadap laporan keuangan sesuai keadaan yang sebenarnya serta sesuai dengan SAK dan SPAP.

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

**Referensi**

1. Herman Wibowo (2012)
2. Amir Abadi Jusuf (2012)

1.

2.

3.

4.

Tjun,Dkk

Hapsari

**Referensi 1**

(2012)

(2016)

Burhanudin

(2016)

Theodorus M. Tuanakotta (2011:7)

**Referensi 2**

1. Elisha dan Icuk (2010)
2. Hapsari (2016)
3. Burhanudin (2016)
4. Arianti (2014)

**Referensi 3**

1. Tjun,Dkk (2012)
2. Hapsari (2016)
3. hapsari (2016)
4. Fiqrar (2018)

Kompetensi

Akuntabilitas

Independensi

Data Penelitian :

1. Penelitian pada KAP di wilayah Bandung Timur
2. Kuesioner dari 77 Responden

**Landasan Teori**

-Independensi: Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:64), Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens yang dalam Amir Abadi Jusuf (2012:74), Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2013:58).

-Akuntabilitas:Penny Kusumastuti (2014:2), Indra Bastian (2010:385), Mahmudi (2010:23)

-Kompetensi: Sukrisno Agoes (2012:146), Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2013:2) , Alvin A. Arens, et.al (2012:42) dalam Herman Wibowo (2012).

|  |  |
| --- | --- |
| 1. Elisha dan Icuk | (2010) |
| 2. Tjun,Dkk | (2012) |
| 3. Burhanudin | (2016) |
| 4. Hapsari | (2016) |
| 5. Arens be *et al* | (2015) |

Kualitas audit



Hipotesis 1

Kualitas audit

Hipotesis 2

Kualitas audit



**Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran**

Hipotesis 3

**Skema Kerangka Pemikiran**

* + - 1. Tjun,dkk (2012)

**Independensi**

* + - 1. Hapsari (2016)

**Dimensi:**

1. *Programming independence*
2. *Investigative independence*
3. *Reporting independence*

Mautz dan Sharaf dalam

* + - 1. Burhanudin (2016)
				1. Elisha dan Icuk (2010)

**Kualitas Audit**

Tuanakotta

M.

Theodorus (2011:7)

* + - * 1. Hapsari (2016)
				2. Burhanudin (2016)

**Akuntabilitas**

* + - * 1. Arianti (2014)

**Dimensi:**

1. *Process oriented*
2. *Oucome oriented*

Beddard dan Michelene dalam Andri Hardiansyah (2017)

**Prinsip:**

1. Motivasi
2. Pengabdian pada profesi
3. Kewajiban sosial

Elisha dan Icuk (2010)

1. Tjun,Dkk (2012)

**Unsur:**

1. Pengetahuan
2. Pengalaman
3. Motif

Ely Suhayati (2013:2) &

Syaiful F. Prihadi (2014:52)

**Kompetensi**

1. Hapsari (2016)
2. hapsari (2016)

4. H.S Munawir (2013:32)

# Gambar 2.2

**Skema Kerangka Pemikiran**

**2.3 Hipotesis Penelitian**

Berdasarkan Kerangka pemikiran diatas, maka peneliti mengajukan hipotesis bahwa “Terdapat pengaruh independensi, akuntabilitas dan kompetensi terhadap kualitas audit” adalah sebagai berikut:

Hipotesis 1: Terdapat pengaruh independensi terhadap kualitas audit Hipotesis 2: Terdapat pengaruh akuntabilitas terhadap kualitas audit Hipotesis 3: Terdapat pengaruh kompetensi terhadap kualitas audit

Hipotesis 4: Terdapat pengaruh independensi, akuntabilitas dan kompetensi terhadap kualitas audit.