

## **BAB II**

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

#### **2.1 Kajian Pustaka**

##### **2.1.1 Audit**

###### **2.1.1.1 Definisi Audit**

Secara umum, audit merupakan suatu tindakan dalam membandingkan antara kondisi atau keadaan yang sebenarnya terjadi di lapangan dengan kondisi atau keadaan yang ideal berdasarkan teori – teori yang telah ditentukan.

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens (2010:4). Definisi audit 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 and independent person”.*

Pernyataan di atas mendefinisikan audit sebagai suatu proses pengumpulan dan evaluasi bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Menurut Sukrisno Agoes (2014:4) definisi audit yaitu :

“Suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, dengan tujuan untuk memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.”

Sedangkan menurut Mulyadi (2013:9) definisi *auditing* secara umum adalah: “*Auditing* adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut

dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

Berdasarkan beberapa definisi *auditing* di atas dapat disimpulkan dapat disimpulkan bahwa *auditing* merupakan suatu proses pemeriksaan serta evaluasi yang dilakukan oleh pihak independen dan berkompentensi atas laporan keuangan yang disusun oleh manajemen untuk membandingkan atau menyesuaikan dengan kriteria atau standar yang telah ditentukan. Hasil dari pemeriksaan tersebut dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa agar dapat memberikan informasi yang dapat dimanfaatkan oleh para pemakai laporan keuangan.

#### **2.1.1.2 Tujuan Audit**

Tujuan umum audit untuk menyatakan pendapat atau kewajaran dalam semua hal yang material posisi keuangan dan hasil usaha serta arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Untuk mencapai tujuan ini auditor perlu menghimpun bukti kompeten yang cukup, auditor perlu mengidentifikasi dan menyusun sejumlah tujuan audit sfesifik untuk setiap akun laporan keuangan.

Berdasarkan Standar Profesional Akuntansi Publik (2011), tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen adalah : “Tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal, material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan entitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (SA Seksi 110).”

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

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

### **2.1.1.3 Jenis-Jenis Audit**

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens dalam Amir Abadi Jusuf (2012:16) mengemukakan bahwa: “Akuntan publik melakukan tiga jenis utama aktivitas audit:

1. Audit operasional (*operational audit*)
2. Audit ketaatan (*compliance audit*)
3. Audit laporan keuangan (*financial statement audit*)”

Adapun penjelasan dari jenis-jenis audit menurut Arens et.al tersebut adalah sebagai berikut:

1. Audit operasional (*operational audit*)

Audit operasional merupakan pemeriksaan atas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitasnya. Audit operasional dapat menjadi alat manajemen yang efektif dan efisien untuk meningkatkan kinerja perusahaan. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi. Sebagai

contoh, auditor mungkin mengevaluasi efisiensi dan akurasi pemrosesan transaksi penggajian dengan sistem komputer yang baru dipasang.

## 2. Audit ketaatan (*compliance audit*)

Compliance Audit atau audit ketaatan merupakan pemeriksaan untuk menentukan apakah prosedur, aturan, atau, ketentuan tertentu yang diterapkan oleh otoritas yang lebih tinggi telah diikuti oleh pihak yang diaudit. Berikut adalah contoh-contoh audit ketaatan untuk suatu perusahaan tertutup.

## 3. Audit laporan keuangan (*financial statement audit*)

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

### **2.1.1.4 Jenis-Jenis Auditor**

Auditor merupakan suatu profesi yang melaksanakan pemeriksaan atas kewajaran dari laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi terhadap standar

yang berlaku. Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Chris E. Hogan dalam Amir Abadi (2011), auditor yang paling umum terdiri dari empat jenis yaitu :

1. “Auditor Independen (Akuntan Publik)
2. Auditor Pemerintah
3. Auditor Pajak
4. Auditor Internal”

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

1. Auditor Independen (Akuntan Publik)

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

1. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah merupakan auditor yang berasal dari lembaga pemeriksa pemerintah. Di Indonesia, lembaga yang bertanggung jawab secara fungsional atas pengawasan terhadap kekayaan dan keuangan

negara adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga tertinggi, Badan Pengawasan Keuangan Pembangunan (BPKP), dan Inspektorat Jenderal (Itjen) yang ada pada departemen-departemen pemerintah. BPK mengaudit sebagian besar informasi keuangan yang dibuat oleh berbagai macam badan pemerintah baik pusat maupun daerah sebelum diserahkan kepada DPR. BPKP mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional berbagai program pemerintah. Sedangkan Itjen melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas di lingkungan departemen atau kementriannya.

## 2. Auditor Pajak

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

## 3. Auditor Internal (Internal Auditor)

Auditor internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen. Tanggung jawab auditor internal sangat beragam, tergantung pada yang mempekerjakan mereka. Akan tetapi, auditor internal tidak dapat sepenuhnya independen dari entitas tersebut selama masih ada hubungan antara pemberi kerja-karyawan. Para pemakai dari luar entitas

mungkin tidak ingin mengandalkan informasi yang hanya diverifikasi oleh auditor internal karena tidak adanya independensi. Ketiadaan independensi ini merupakan perbedaan utama antara auditor internal dan KAP.

#### **2.1.1.5 Fase Audit**

Menurut Arens, Elder dan Beasley (2003;226-228) ada 4 tahap dalam proses audit, yaitu :

- a. Merencanakan dan mendesain pendekatan audit

Pertimbangan atas pengumpulan bukti audit yang cukup kompeten serta kewajiban untuk mengendalikan biaya audit membuat diperlukannya suatu perencanaan audit. Rencana audit ini harus menghasilkan suatu pendekatan audit.

- b. Melaksanakan uji pengendalian dan uji substantif atas transaksi

Ketika auditor telah mengurangi taksiran resiko pengendalian dengan mendasarkan diri pada pengidentifikasian pengendalian, ia selanjutnya dapat mengurangi lingkup audit pada sejumlah tempat di mana akurasi informasi dalam laporan keuangan yang terkait langsung dengan berbagai pengendalian tersebut harus didukung oleh pengumpulan berbagai bukti audit. Untuk menyesuaikan semula, maka auditor harus melakukan uji atas efektivitas dari pengendalian tersebut. Prosedur – prosedur yang terkait dengan jenis uji semacam ini umumnya disebut sebagai uji pengendalian (test of control). Auditor juga harus melakukan evaluasi atas pencatatan berbagai transaksi yang dilakukan oleh klien

dengan memverifikasi nilai moneter dari berbagai transaksi itu. Verifikasi ini dikenal sebagai uji substantif atas transaksi.

c. Melaksanakan prosedur analitis dan uji rincian saldo

Prosedur analitis menggunakan perbandingan – perbandingan serta berbagai hubungan untuk menilai apakah saldo akun – akun atau tampilan data – data lainnya tampak wajar. Sedangkan uji rincian saldo merupakan berbagai prosedur spesifik yang ditujukan untuk menguji salah saji moneter pada akun – akun dalam laporan keuangan.

d. Melengkapi proses audit dan menerbitkan laporan audit

Hal ini merupakan suatu proses yang sangat subyektif yang bersandar sepenuhnya pada pertimbangan profesional auditor. Pada prakteknya, auditor secara terus – menerus akan menggabungkan semua informasi yang diperolehnya sepanjang suatu proses audit. Penggabungan akhir adalah suatu penyajian akhir pada saat akhir penugasan audit. Saat suatu proses audit telah selesai dilakukan, akuntan publik harus menerbitkan sebuah laporan audit untuk melengkapi laporan keuangan yang dipublikasikan klien

#### **2.1.1.6 Standar Audit**

Standar auditing yang ditetapkan Ikatan Alumni Indonesia (SPAP,2001:110,1) mengharuskan auditor menyatakan apakah, menurut pendapatnya, laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia dan jika ada, menunjukkan adanya ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam

penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.

Randal J. Elder Mark S. Beasley dan Alvin A. Arens yang di alih bahasakan Amir Abadi Jusuf (2012:12) menyatakan bahwa :

“standar auditing merupakan pedoman umum untuk membantu auditor memenuhi tanggung jawab profesionalnya dalam audit atas laporan keuangan historis. Standar ini mencakup pertimbangan mengenai kualitas profesional seperti independensi, persyaratan pelaporan dan bukti.”

Standar auditing yang telah ditetapkan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dan disahkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia adalah sebagai berikut: (SPAP,2011:150.1):

a. Standar Umum

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

b. Standar Perkerjaan Lapangan

1. Perkerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan system harus disupervisi dengan semestinya

2. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan
  3. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.
- c. Standar Pelaporan
1. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
  2. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya
  3. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.

Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan

auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

## **2.1.2 Akuntabilitas**

### **2.1.2.1 Definisi Akuntabilitas**

Menurut SA Seksi 110 dalam PSAP (2011), Auditor bertanggungjawab untuk melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan.

Istilah akuntabilitas berasal dari istilah bahasa Inggris *accountability* yang berarti pertanggungjawaban atau keadaan untuk dipertanggungjawabkan atas keadaan untuk diminta pertanggungjawaban.

Pengertian Akuntabilitas Menurut Jurnal Ekonomi dan Bisnis yang dikutip oleh Abdullah dan Herlin Arisanti (2010) adalah :“Akuntabilitas merupakan kewajiban pihak pemegang amanah (dewan/agent) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (masyarakat/*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut”

Menurut Elisha dan Ichuk (2010) :”Akuntabilitas auditor adalah dorongan psikologi yang membuat seseorang berusaha mempertanggungjawabkan semua tindakan dan keputusan yang diambil pada lingkungannya”.

Menurut Mahmudi (2010) pengertian akuntabilitas adalah sebagai berikut :

“Kewajiban (auditor) untuk mengelola sumber daya, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang berkaitan dengan penggunaan sumber daya publik kepada pemberi mandat (prinsipal)”.

Menurut Mardisar. D, dan Sari (2007) : menyatakan bahwa kualitas hasil pekerjaan auditor dapat dipengaruhi oleh rasa kebertanggung jawaban (akuntabilitas) yang dimiliki auditor dalam menyelesaikan pekerjaan audit. Oleh karena itu akuntabilitas merupakan hal yang sangat penting yang harus dimiliki oleh seorang auditor dalam melaksanakan pekerjaannya.

Menurut Arens at., all. (2012 : 136) : tanggung jawab auditor adalah sebagai berikut: *“Audit professionals have a responsibility under common law to fulfill implied or expressed, contracts with clients. They able to their clients for negligence and/or breach of contract should they fail to provide the services or not excercise due care in their performance.”*

Profesi akuntan publik merupakan profesi yang menghadapi risiko yang sangat tinggi. Hampir semua auditor independen menyadari bahwa dalam menjalankan jasa profesionalnya harus sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik, mentaati kode etik profesi, dan memiliki standar pengendalian mutu.

Undang-undang Republik Indonesia No. 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik menyatakan bahwa. “Akuntan publik bertanggung jawab atas jasa yang diberikan”. Tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas sesuai dengan Standar

Akuntansi Keuangan di Indonesia. Laporan auditor independen merupakan sarana bagi auditor independen untuk menyatakan pendapatnya, atau apabila keadaan mengharuskan, untuk menyatakan tidak memberikan pendapat. Baik dalam hal auditor independen menyatakan pendapat maupun menyatakan tidak memberikan pendapat, ia harus menyatakan apakah auditnya telah dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia. Standar auditing yang ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia mengharuskan auditor menyatakan apakah, menurut pendapatnya, laporan keuangan disajikan sesuai dengan standar akuntansi keuangan di Indonesia, dan jika ada, menunjukkan adanya ketidak konsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.

Menurut SPAP (2011), auditor bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan. Oleh karena itu sifat bukti audit dan karakteristik kecurangan, auditor dapat memperoleh keyakinan memadai, namun tidak mutlak bahwa salah saji material terdeteksi. Auditor tidak bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit guna memperoleh keyakinan bahwa salah saji terdeteksi, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan, yang tidak material terhadap laporan keuangan.

Laporan keuangan merupakan tanggung jawab manajemen. Tanggungjawab auditor adalah untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Manajemen bertanggung jawab untuk menerapkan kebijakan akuntansi yang sehat dan untuk membangun dan memelihara pengendalian intern, diantaranya, mencatat, mengolah, meringkas, dan melaporkan transaksi yang konsisten dengan asersi manajemen yang tercantum dalam laporan keuangan. Transaksi entitas dan aset, utang, dan ekuitas yang terkait adalah berada dalam pengetahuan dan pengendalian langsung manajemen. Pengetahuan auditor tentang masalah dan pengendalian intern terbatas pada yang diperolehnya melalui audit.

SPAP (2011), auditor independen juga bertanggung jawab terhadap profesinya, tanggung jawab untuk mematuhi standar yang diterima oleh para praktisi rekan seprofesinya. Dalam mengikuti pentingnya kepatuhan tersebut, Institut Akuntan Publik Indonesia telah menerapkan aturan yang mendukung standar tersebut dan membuat basis penegakan kepatuhan tersebut, sebagai bagian dari Kode Etik Profesi Akuntan Publik Institut Akuntan Publik Indonesia yang mencakup Kode Etik Profesi Akuntan Publik.

Berdasarkan uraian teori dan hasil penelitian tersebut di atas dapat diartikan bahwa akuntan publik yang memiliki tanggung jawab yang tinggi terhadap profesinya akan memiliki motivasi yang tinggi untuk menyelesaikan pekerjaannya dengan sebaik-baiknya serta akan mencurahkan segenap pikiran dan usahanya untuk menghasilkan pekerjaan yang berkualitas.

### 2.1.2.2 Bentuk – bentuk Akuntabilitas

Menurut Mardiasmo (2009:21) 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 luas.

Tuntutan akuntabilitas publik mengharuskan lembaga-lembaga sektor publik untuk lebih menekankan kepada pertanggungjawaban horizontal (*horizontal accountability*) bukan hanya pertanggungjawaban vertikal (*vertical accountability*).

### 2.1.2.3 Akuntabilitas Auditor

Akuntabilitas merupakan suatu tanggung jawab yang harus dilaksanakan oleh auditor. Peran dan tanggung jawab auditor diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) (2003:305-306) yang ditetapkan oleh IAI ataupun Statement on Auditing Standards (SAS) yang dikeluarkan oleh Auditing Standards Board (ASB). Adapun peran dan tanggung jawab auditor yaitu:

- a) 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 menyalahgunakan aktiva.

- b) Tanggung jawab mempertahankan 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.
- c) 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.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.

Berdasarkan pengertian dan penjelasan di atas maka, dalam penelitian ini menggunakan 3 indikator untuk mengukur akuntabilitas berikut (Elisha dan Ichuk 2010) :

1. Motivasi, merupakan keadaan dalam diri seseorang yang mendorong keinginan individu untuk melakukan kegiatan tertentu untuk mencapai tujuan. Robbins (2008 : 222) mendefinisikan motivasi (*motivation*) sebagai proses yang menjelaskan intensitas arah dan ketekunan seorang individu untuk mencapai tujuannya. Dengan adanya motivasi dalam bekerja, auditor diharapkan lebih memiliki intensitas, arah, dan ketekunan sehingga tujuan organisasi dapat dicapai. Terkait dengan akuntabilitas, seseorang dengan akuntabilitas tinggi akan memiliki motivasi yang tinggi pula dalam mengerjakan sesuatu.
2. Pengabdian pada profesi, dicerminkan dari dedikasi profesionalisme dengan menggunakan pengetahuan dan kecakapan yang dimiliki, serta keteguhan untuk tetap melaksanakan suatu pekerjaan. Sikap ini adalah ekspresi dari pencurahan diri yang total terhadap pekerjaan. Totalitas inilah yang menjadi tanggung jawab dan komitmen pribadi, sehingga kompensasi utama yang diharapkan dari pekerjaan adalah kepuasan rohani, kemudian baru materi.
3. Kewajiban sosial, merupakan pandangan tentang pentingnya peranan profesi dan manfaat yang diperoleh, baik oleh masyarakat maupun profesional karena adanya pekerjaan tersebut. Jika auditor menyadari betapa besar

perannya, maka ia akan memiliki keyakinan untuk melakukan pekerjaan dengan baik dan penuh tanggung jawab, sehingga ia merasa berkewajiban untuk memberikan yang terbaik bagi masyarakat dan juga profesinya. Pengabdian kepada profesi merupakan suatu komitmen yang terbentuk dari dalam diri seorang profesional, dalam hal ini adalah auditor, tanpa paksaan dari siapapun. Auditor memiliki kewajiban untuk menjaga standar perilaku etis mereka kepada organisasi, profesi, masyarakat, dan pribadi mereka sendiri di mana akuntan publik mempunyai tanggung jawab menjaga integritas dan obyektivitasnya. Auditor yang memiliki akuntabilitas tinggi akan bertanggung jawab penuh terhadap pekerjaannya sehingga kualitas audit yang dihasilkan pun akan semakin baik.

### **2.1.3 Independensi Auditor**

#### **2.1.3.1 Definisi Independensi**

Dalam menjalankan tugas, auditnya, seorang auditor tidak hanya dituntut untuk memiliki keahlian saja, tetapi juga dituntut untuk bersikap independen. Walaupun seorang auditor mempunyai keahlian tinggi, tetapi dia tidak independen, maka penggunaan laporan keuangan tidak yakin bahwa informasi yang di ajikan itu kredibel. Lebih lanjut independensi juga sangat erat kaitannya dengan hubungan dengan klien.

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:40) independensi adalah sebagai berikut :

“Independen artinya tidak mudah di pengaruhi, karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun”.

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens yang dialihbahasakan Amir Abadi Jusuf (2012:74) meyakini bahwa :

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

Sedangkan Mulyadi (2013:26) menyatakan independensi adalah: “Independensi berarti sikap mental bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan pihak lain, tidak tergantung pada pihak lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya”.

Menurut 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”

Sebagaimana yang telah ditulis dalam Standar Profesional Akuntan Publik (2011:220) bahwa auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapa pun, sebab bagaimana pun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, auditor akan kehilangan sikap tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan pendapatnya. Auditor mengakui kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan

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

### **2.1.3.2 Ancaman-ancaman terhadap Independensi**

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

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens dalam Amir Abadi Jusuf (2012:75) ada lima faktor yang mengancam independensi, yaitu:

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

Adapun penjelasan dari ancaman-ancaman independensi menurut Arens et.al tersebut adalah sebagai berikut:

### 1. Kepemilikan Finansial yang Signifikan

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

### 2. Pemberian Jasa Non-audit kepada Klien

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

### 3. Imbalan Jasa Audit

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

### 4. Tindakan Hukum antara KAP dan Klien

Ketika terdapat tindakan hukum atau niat untuk memulai tindakan hukum antara sebuah KAP dengan klien auditnya, maka kemampuan KAP dan

kliennya untuk tetap objektif dipertanyakan. Tindakan hukum oleh klien untuk jasa perpajakan atau jasa non-audit lainnya, atau tindakan melawan klien maupun KAP oleh pihak lain tidak akan menurunkan independensi dalam pekerjaan audit.

#### 5. Pergantian Auditor

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

#### **2.1.3.3 Upaya Memelihara Independensi**

Siti Kurnia Rahayu (2010:51) dibutuhkan upaya pemeliharaan independensi.

Upaya berupa persyaratan atau dorongan lain, hal-hal tersebut antara lain :

1. Kewajiban Hukum

Adanya sanksi hukum bagi auditor yang tidak independen.

2. Standar Auditing yang berlaku umum

Sebagai pedoman yang mengharuskan auditor mempertahankan sikap independen, untuk semua hal yang berkaitan dengan penugasan.

3. Standar Pengendalian Mutu

Salah satu standar pengendalian suatu mensyaratkan kantor akuntan publik menetapkan kebijakan dan prosedur guna memberikan jaminan yang cukup bahwa semua staf independen.

4. Komite Audit

Merupakan sejumlah anggota dewan komisaris perusahaan klien yang bertanggung jawab untuk membantu auditor dalam mempertahankan independensinya dari manajemen

5. Komunikasi dengan Auditor Terdahulu

Auditor pengganti melakukan komunikasi dengan auditor pendahulu sebelum penerima penugasan, dengan tujuan untuk mendapatkan informasi mengenai integritas manajemen.

6. Penjajagan Pendapat Mengenai Penarapan Prinsip Akuntansi

Tujuan untuk meminimalisir kemungkinan manajemen menjalankan praktik membeli pendapat, hal ini merupakan ancaman potensial terhadap independen.

#### 2.1.3.4 Dimensi Independensi

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

Menurut Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:64-65) menekankan tiga dimensi dari independensi sebagai berikut:

1. Independensi Program (*Programming Independence*) *Programming Independence* adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih teknik dan prosedur audit, dan berapa dalamnya teknik dan prosedur audit.
2. Independensi Investigatif (*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 legitimate (sah) yang tertutup bagi auditor.
3. Independensi Pelaporan (*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 mengidentifikasi apakah ada pelanggaran atas independensi:

1. Independensi Program Audit (*Programming Independence*)
  - a. Bebas dari tekanan atau intervensi manajerial atau friksi yang dimaksudkan untuk menghilangkan (eliminate), menentukan (specify). Atau mengubah (modify) apapun dalam audit.
  - b. Bebas dari intervensi apapun dari sikap tidak kooperatif yang berkenaan dengan penerapan prosedur audit yang dipilih
  - c. Bebas dari upaya pihak luar yang memaksakan pekerjaan audit itu di lihat di luar batas-batas kewajaran dalam proses audit.
2. Independensi Investigatif (*Investigative Independence*)
  - a. Akses langsung dan bebas atas seluruh buku, catatan, pimpinan, pegawai perusahaan, dan sumber informasi lainnya mengenai kegiatan perusahaan, kewajibannya, dan sumber-sumbernya.
  - b. Kerjasama yang aktif dari pimpinan perusahaan selama berlangsungnya kegiatan audit.
  - c. Bebas dari upaya pimpinan perusahaan untuk menugaskan atau mengatur kegiatan yang harus diperiksa atau menentukan dapat diterimanya suatu evidental matter (sesuatu yang mempunyai nilai pembuktian).

- d. Bebas dari kepentingan atau hubungan pribadi yang akan menghilangkan atau membatasi pemeriksaan atas kegiatan, catatan, atau orang yang seharusnya masuk dalam lingkup pemeriksaan.
3. Independensi Pelaporan (*Reporting Independence*)
    - a. Bebas dari perasaan loyal kepada seseorang atau merasa berkewajiban kepada seseorang untuk mengubah dampak dari fakta yang dilaporkan.
    - b. Menghindari praktik untuk mengeluarkan hal-hal penting dari laporan formal dan memasukannya kedalam laporan informal dalam bentuk apapun.
    - c. Menghindari penggunaan bahasa yang tidak jelas (kabur, samar-samar) baik yang disengaja maupun tidak didalam pernyataan fakta, opini, rekomendasi, dan dalam interpretasi.
    - d. Bebas dari upaya memveto judgement auditor mengenai apa yang seharusnya masuk dalam laporan audit, baik yang bersifat fakta maupun opini”.

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

## 2.1.4 Kualitas Audit

### 2.1.4.1 Definisi Kualitas Audit

Rendal J. Elder, etc dalam Amir Abadi (2011:47) mendefinisikan kualitas audit adalah sebagai berikut:

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

Webster’s New International Dictionary dalam Mulyadi (2013:16) menjelaskan bahwa: “Standar adalah sesuatu yang ditentukan oleh penguasa, sebagai suatu peraturan untuk mengukur kualitas, bera, luas, nilai atau mutu. Jika diterapkan dalam auditing, standar auditing adalah suatu ukuran pelaksanaan tindakan yang merupakan pedoman umum bagi auditor dalam melaksanakan audit. Standar auditing mengandung pula pengertian sebagai suatu ukuran baku atas mutu jasa auditing.”

Menurut Arens, et al (2014:105) mendefinisikan kualitas audit sebagai berikut:

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

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

Berdasarkan definisi di atas bahwa kualitas audit merupakan segala kemungkinan dimana auditor pada saat mengaudit dapat menemukan pelanggaran yang

terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkan dalam laporan yang diaudit, di mana dalam melaksanakan tugasnya tersebut berpedoman pada standar auditing dan kode etik. Auditor yang kompeten adalah auditor yang mampu menemukan adanya pelanggaran. Sedangkan auditor yang independen adalah auditor yang mau mengungkapkan pelanggaran tersebut.

#### **2.1.4.2 Standar Pengendalian Kualitas Audit**

Kualitas audit merupakan proses untuk memastikan bahwa standar auditing yang berlaku umum diikuti dalam setiap audit, KAP mengikuti prosedur pengendalian mutu khusus yang membantu memenuhi standar-standar itu secara konsisten pada setiap penugasan. (Arens et. Al dalam Amir Abadi Jusuf, 2012:47).

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

Menurut *Webster's New Internatioal Dictionary* dalam Mulyadi (2013:16) menyatakan Standar adalah sesuatu yang ditentukan oleh penguasa, sebagai suatu peraturan untuk mengukur kualitas, bera, luas, nilai atau mutu. Jika diterapkan dalam

auditing, standar auditing adalah suatu ukuran pelaksanaan tindakan yang merupakan pedoman umum bagi auditor dalam melaksanakan audit. Standar auditing mengandung pula pengertian sebagai suatu ukuran baku atas mutu jasa auditing.

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

1. Berdasarkan Proses Mengaudit
  - a. Standar umum
  - b. Standar pekerjaan lapangan
  - c. Standar pelaporan
2. Berdasarkan hasil Audit
  - a. Kemampuan menemukan kesalahan
  - b. Keberanian melaporkan kesalahan

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

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

## 2. Standar pekerjaan lapangan

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

## 3. Standar pelaporan

- a. Auditor harus menyatakan dalam laporan auditor apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.
- b. Auditor harus mengidentifikasi dalam laporan auditor mengenai keadaan dimana prinsip-prinsip tersebut tidak secara konsisten diikuti selama periode berjalan jika dikaitkan dengan periode sebelumnya.
- c. Jika auditor menetapkan bahwa pengungkapan yang informative belum memadai, auditor harus menyatakannya dalam laporan auditor.
- d. Auditor harus menyatakan pendapat mengenai laporan keuangan, secara keseluruhan, atau menyatakan bahwa suatu pendapat tidak bisa

diberikan, dalam laporan auditor. Jika tidak dapat menyatakan satu pendapat secara keseluruhan, auditor harus menyatakan alasan-alasan yang mendasarinya dalam laporan auditor. Dalam semua kasus, jika nama seorang auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, auditor itu harus dengan jelas menunjukkan sifat pekerjaan auditornya, jika ada, serta tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor, dalam laporan auditor.

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

1. Kemampuan menemukan kesalahan
  - a. Mengembangkan pengetahuan dalam penyelesaian masalah;
  - b. Menggunakan cara tersendiri untuk mendeteksi kesalahan;
  - c. Dapat mendeteksi adanya kesalahan;
  - d. Dapat mendeteksi adanya kesalahan;
2. Keberanian melaporkan kesalahan
  - a. Melaporkan adanya pelanggaran;
  - b. Memuat temuan dan hasil audit.

#### **2.1.4.3 Langkah-Langkah Untuk Meningkatkan Kualitas Audit**

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

1. Perlunya melanjutkan pendidikan profesionalnya bagi satu tim audit, sehingga mempunyai keahlian dan pelatihan yang memadai untuk melaksanakan audit.
2. Dalam hubungannya dengan penugasan audit selalu mempertahankan independensi dalam sikap mental, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Sehingga ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor tersebut menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama, maksudnya petugas audit agar mendalami standar pekerjaan lapangan dan standar laporan dengan semestinya. Penerapan kecermatan dan keseksamaan diwujudkan dengan melakukan review secara kritis pada setiap tingkat supervise terhadap pelaksanaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan.
4. Melakukan perencanaan pekerjaan audit dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten maka dilakukan supervise dengan semestinya. Kemudian dilakukan pengendalian dan pencatatan untuk semua pekerjaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan.
5. Melakukan pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern klien untuk dapat membuat perencanaan audit, menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.

#### **2.1.4.4 Dimensi 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. (Bedard 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 menilai kualitas keputusan yang akan diambil auditor dilihat dari kualitas tahapan/proses yang telah ditempuh selama menyelesaikan pekerjaan dari awal hingga menghasilkan sebuah keputusan. Kualitas audit dapat diukur melalui hasil audit. Adapun hasil audit yang diobservasi yaitu laporan audit.

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

- Fase 1 : Merencanakan dan merancang pendekatan audit
- Fase 2 : Melaksanakan pengujian pengendalian dan pengujian substantif Transaksi
- Fase 3 : Melakukan Prosedur analitis dan pengujian atas rincian saldo
- Fase 4 : Menyelesaikan audit dan menerbitkan laporan audit

2. *Outcome oriented* digunakan jika solusi dari sebuah masalah atau hasil dari sebuah pekerjaan sudah dapat diambil dilakukan dengan cara membandingkan solusi atau hasil yang dicapai dengan standarhasil yang telah ditetapkan sebelumnya. Kualitas Keputusan Audit diukur dengan :
  - a. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)
  - b. Tingkat spesialisasi auditor dalam industri tertentu

## **2.1.5 Pemberian Opini Auditor**

### **2.1.5.1 Pengertian Opini**

Menurut kamus standar Akuntansi (Ardiyos, 2013) definisi audit yaitu : “*A report given by a registered public accountant is as a results of an assessments of the fairness of the financial statements presented by a company.*”

Tahap terakhir dari proses pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor adalah pemberian opini atau pendapat yang diberikan auditor atas pemeriksaan yang telah dilaksanakan terhadap laporan keuangan. Pemberian pendapat atau opini dari auditor disampaikan dalam paragraf yang terdapat dalam laporan audit yang dibuat oleh auditor. Pendapat yang diberikan oleh auditor harus sesuai dengan bukti dan temuan yang didapatkan selama pelaksanaan pemeriksaan yang nantinya disesuaikan dengan prinsip dan standar yang berlaku sehingga pada akhirnya auditor dapat memberikan opini yang tepat terhadap laporan keuangan tersebut.

Dalam standar pemeriksaan ada empat standar pelaporan audit yang ditetapkan IAI sebagai berikut :

1. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau prinsip akuntansi yang lain yang berlaku secara komprehensif.
2. Laporan auditor harus menunjukkan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan 30 dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
3. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
4. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor.”

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP, 2013) menyatakan mengenai ketepatan pemberian opini auditor sebagai berikut : “Seorang auditor dianggap tepat dalam memberikan pendapat jika, auditor tersebut telah memenuhikriteria dalam

Standar Profesional Akuntan Publik yang berlaku dan harus didukung oleh bukti yang kompeten dan disusun dengan standar pelaporan dalam Standar Profesional Akuntan Publik.” (SPAP, 2013 : SA 150.1 & 150.2).

Opini audit yang diberikan oleh auditor harus selalu tepat, dikarenakan opini audit tersebut akan mempengaruhi kepercayaan dari public dan pengguna laporan keuangan tersebut dalam suatu kepentingan, selain itu juga dengan adanya opini auditor tersebut juga biasanya dijadikan dasar atas keputusan-keputusan yang akan diambil oleh pihak para pemangku kepentingan laporan keuangan untuk ke depannya.

Dapat disimpulkan bahwa opini audit merupakan bagian dari laporan audit yang dibuat oleh auditor yang menjelaskan mengenai hasil penelitian atas pemeriksaan kewajaran dari laporan keuangan yang disajikan oleh klien.

#### **2.1.5.2 Jenis-Jenis Opini Audit**

Auditor sebagai pihak yang independen dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan suatu entitas harus memberikan opini audit yang terdapat dalam laporan hasil audit. Opini audit tersebut merupakan salah satu komponen hasil akhir dari serangkaian pelaksanaan pemeriksaan, opini audit tersebut menggambarkan penilaian auditor atas kewajaran dari laporan keuangan yang disajikan oleh suatu entitas.

Menurut Sukrisno Agoes (2012:75) terdapat lima jenis pendapat auditor untuk memberikan kewajaran atas laporan keuangan adalah sebagai berikut:

1. “Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*) Jika auditor telah melaksanakan pemeriksaan sesuai dengan standar *auditing* yang berlaku

ditentukan oleh Ikatan Akuntan Indonesia, seperti yang terdapat dalam standar profesional akuntan publik, dan telah mengumpulkan bahanbahan pembuktian (*audit evidence*) yang cukup untuk mendukung opininya, serta tidak menemukan adanya kesalahan material atas penyimpangan dari SAK/ETAP/IFRS, maka auditor dapat memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian.

2. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian Dengan Bahasa Penjelasan Yang Ditambahkan Dalam Laporan Audit Bentuk Baku (*Unqualified Opinion With Explanatory Language*). Pendapat ini diberikan jika terdapat keadaan tertentu yang mengharuskan auditor menambahkan paragraf penjelasan dalam laporan audit, meskipun tidak mempengaruhi pendapat WTP yang dinyatakan oleh auditor. Keadaan tersebut meliputi:
  - a. Pendapat wajar sebagian didasarkan atas laporan auditor independen lain.
  - b. Untuk mencegah agar laporan keuangan tidak menyesatkan karena keadaan-keadaan yang luar biasa, laporan keuangan disajikan menyimpang dari suatu standar akuntansi yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia.
  - c. Jika terdapat kondisi dan peristiwa yang semula menyebabkan auditor yakin tentang adanya kesangsian mengenai kelangsungan hidup entitas namun setelah mempertimbangkan rencana manajemen tersebut dapat secara efektif dilaksanakan dan pengungkapan mengenai hal itu telah memadai.

- d. Diantara dua periode akuntansi terdapat suatu perubahan material dalam penggunaan standar akuntansi atau dalam metode penerapannya.
  - e. Keadaan tertentu yang berhubungan dengan laporan audit atas laporan keuangan komparatif.
  - f. Data keuangan kuartalan tertentu yang diharuskan oleh Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepam) namun tidak disajikan atau di *review*.
  - g. Informasi tambahan yang diharuskan oleh Ikatan Akuntan Indonesia Dewan Standar Akuntansi Keuangan telah dihilangkan, yang penyajiannya menyimpang jauh dari pedoman yang dikeluarkan oleh Dewan tersebut, dan auditor tidak dapat melengkapi prosedur audit yang berkaitan dengan informasi tersebut, atau auditor tidak dapat menghilangkan keraguan yang besar apakah informasi tambahan tersebut sesuai dengan panduan yang dikeluarkan oleh Dewan tersebut.
  - h. Informasi lain dalam suatu dokumen yang berisi laporan keuangan yang diaudit secara material tidak konsisten dengan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan.
3. Pendapat Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*) Kondisi tertentu mungkin memerlukan pendapat wajar dengan pengecualian. Pendapat wajar dengan pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas sesuai dengan SAK/ETAP/IFRS, kecuali untuk banyak hal yang berkaitan dengan yang dikecualikan.

4. **Pendapat Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)** Suatu pendapat tidak wajar menyatakan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas sesuai dengan SAK/ETAP/IFRS. Pendapat ini dinyatakan bila menurut pertimbangan auditor, laporan keuangan secara keseluruhan tidak disajikan secara wajar sesuai dengan SAK/ETAP/IFRS. Apabila auditor menyatakan pendapat tidak wajar, ia harus menjelaskan dalam paragraf terpisah sebelum paragraf pendapat dalam laporannya (a) semua alasan yang mendukung pendapat tidak wajar, dan (b) dampak utama hal yang menyebabkan pemberian pendapat tidak wajar terhadap posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas, jika secara praktis untuk dilaksanakan. Jika dampak tersebut tidak dapat ditentukan secara beralasan, laporan audit harus menyatakan hal itu.
5. **Pernyataan Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer Opinion*)** Suatu pernyataan tidak memberikan pendapat menyatakan bahwa auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Auditor tidak dapat menyatakan suatu pendapat apabila ia tidak dapat merumuskan atau tidak menyatakan suatu pendapat tentang kewajaran laporan keuangan sesuai dengan SAK/ETAP/IFRS. Jika auditor menyatakan tidak memberikan pendapat, laporan auditor harus memberikan semua alasan substantif yang mendukung pernyataan tersebut.

### **2.1.5.3 Definisi Pemberian Opini Auditor**

Tahap akhir dalam proses pemeriksaan audit, yaitu auditor menyatakan pendapatnya mengenai kewajaran laporan keuangan yang didasarkan atas kesesuaian penyusunan laporan keuangan tersebut dengan prinsip akuntanstri dan standar auditing berterima umum.

Opini audit disampaikan dalam paragraf pendapat yang termasuk dalam bagian laporan audit. Oleh karena itu, opini audit merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan audit. Laporan audit penting sekali dalam suatu pemeriksaan atau proses attestasi lainnya karena laporan tersebut menginformasikan kepada pengguna informasi tentang apa yang di lakukan auditor dan kesimpulan yang diperolehnya. Opini audit yang tepat harus didasarkan atas standar auditing dan temuan-temuannya (IAI, 2001:SA Seksi 508, paragraf 03).

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP, 2013) menyatakan Ketepatan pemberian opini audior sebagai berikut: “Seorang auditor dianggap tepat dalam memberikan pendapat jika, auditor tersebut telah memenuhi kriteria dalam Standar Profesional Akuntan Publik yang berlaku dan harus didukung oleh bukti yang kompeten dan disusun dengan standar pelaporan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP, 2013 : SA 150.1 & 150.2)”

Berdasarkan penjelasan – penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa ketepatan pemberian opini auditor harus tepat dan akurat karena hal ini berkaitan dengan kepercayaan publik akan profesi akuntan. Opini yang disajikan dalam laporan

audit dijadikan dasar oleh mereka yang berkepentingan atas laporan keuangan tersebut untuk dasar pengambilan keputusan.

## 2.2 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian yang telah dilakukan yang berkaitan dengan independensi, moral reasoning dan skeptisisme profesional auditor terhadap kualitas audit laporan keuangan pemerintah daerah, yaitu sebagai berikut :

**Tabel 2.1**  
**Penelitian terdahulu**

NO	Nama Peneliti	Variabel yang diteliti	Kesimpulan
1.	Lilis Ardini (2010)	Pengaruh Kompetensi, Independensi, Akuntabilitas dan Motivasi terhadap Kualitas audit	Variabel kompetensi, independensi, akuntabilitas dan motivasi secara bersama-sama berpengaruh terhadap kualitas audit adalah signifikan. Hal ini menunjukkan bahwa naik turunnya kualitas audit dipengaruhi oleh tingkat kompetensi, independensi, akuntabilitas dan motivasi yang dimiliki oleh auditor
2.	Elisha muliani singgih (2011)	Pengaruh Independensi, Pengalaman, <i>Due professional care</i> dan Akuntabilitas terhadap Kualitas audit	a. Independensi, pengalaman, <i>due professional care</i> dan akuntabilitas secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit. b. Independensi, <i>due professional care</i> dan akuntabilitas secara parsial berpengaruh terhadap kualitas audit, sedangkan pengalaman

NO	Nama Peneliti	Variabel yang diteliti	Kesimpulan
			tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. c.Independensi merupakan variabel yang dominan berpengaruh terhadap kualitas audit
3.	DarmawatiBaharuddin ( 2013 )	Pengaruh Kompetensi, Independensi dan <i>Fee audit</i> terhadap Kualitas Audit pada kap di Makassar	Hasil penelitian ini menemukan variable kompetensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit, artinya meningkatnya kompetensi auditor maka kualitas audit semakin baik. Variable independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit, artinya independensi auditor menjadi salah satu faktor yang penting untuk menghasilkan audit yang berkualitas, karena jika auditor kehilangan independensinya, maka laporan audit yang dihasilkan tidak sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan. Variable fee audit.

## **2.3 Kerangka Pemikiran**

### **2.3.1 Pengaruh Akuntabilitas 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 36 kewajibannya yang akan dipertanggungjawabkan kepada lingkungan. Seseorang yang memiliki akuntabilitas tentunya akan bertanggung jawab kepada hasil pekerjaan auditor sehingga akuntabilitas akan mempengaruhi pekerjaan seseorang.

Orang dengan akuntabilitas tinggi hasil kerjanya lebih memuaskan daripada orang dengan tingkat akuntabilitas yang lebih rendah. Begitu pula dengan auditor, seorang auditor harus memiliki akuntabilitas atau tanggung jawab supaya mereka dapat memenuhi tanggung jawabnya atas kegiatan audit yang dilakukan. Oleh karena itu akuntabilitas auditor sangat diperlukan dalam melakukan proses audit supaya laporan audit yang dihasilkan dapat dipertanggung jawabkan kualitasnya

Menurut Singgih dan Icut (2010) : berpendapat akuntabilitas berpengaruh terhadap kualitas audit yang menunjukkan bahwa akuntabilitas memiliki hubungan positif dengan kualitas hasil kerja auditor. Dengan akuntabilitas yang ditunjukkan oleh auditor selama proses audit maka diharapkan dapat mendukung kualitas audit yang baik.

Menurut Mardsiar dan Ria (2007) mengungkapkan bahwa :

“Tingkat akuntabilitas individu dalam menyelesaikan pekerjaan dapat mempengaruhi kualitas hasil kerja berdasarkan tingkat kompleksitas pekerjaan auditor yang akan berimbas pada informasi yang dihasilkan, informasi yang dihasilkan tersebut akan mempengaruhi proses pengambilan keputusan.”

Menurut Achmad Badjuri (2011) menjelaskan bahawa:

“Semakin auditor menyadari akan tanggungjawab profesioanalnya maka kualitas audit akan terjamin dan terhndar dari tindakan manipulasi”.

**Hipotesis 1: Terdapat pengaruh signifikan antara Akuntabilitas terhadap kualitas audit.**

### **2.3.2 Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Audit**

Independensi merupakan sikap auditor yang tidak memihak, tidak mempunyai kepentingan pribadi, dan tidak mudah dipengaruhi oleh pihak-pihak yang berkepentingan dalam memberikan pendapat atau simpulan, sehingga dengan demikian pendapat atau simpulan yang diberikan tersebut berdasarkan integritas dan objektivitas tinggi.

Arens, et al, dalam Amir Abadi Jusuf (2012: 134-135) menjelaskan bahwa:

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

Louwers. Ramsay, et al (2015:599) menyatakan bahwa: *“in the principle of responsibility requires the auditor to maintain independence in mental attitude and independence in appearance. Independence in mental attitude, the auditor is expected to be impartial and does not differentiate by respecting all professional judgment and all audited financial statements”*.

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

Paino, Halil, Smith, and Ismail (2010) menyatakan bahwa: “Kualitas audit bergantung pada kompetensi dan independensi auditor untuk melakukan pemeriksaan menyeluruh mulai dari rekening dalam neraca, sampai dengan mendeteksi kesalahan yang mungkin terjadi dalam laporan keuangan klien (kompetensi teknis), dan kesediaannya tanpa dipengaruhi oleh pihak lain (independensi auditor), untuk memberikan pendapat yang objektif tentang tingkat kewajaran rekening tersebut dalam laporan keuangan auditan klien.”

Eunike dalam Marthadinata Pratiwi Manullang (2011) yang menyatakan bahwa: “Independensi merupakan sikap yang diharapkan dari seorang akuntan untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas. Oleh karena itu cukuplah beralasan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas diperlukan sikap independen dari auditor, karena jika auditor kehilangan independensinya, maka laporan

audit yang dihasilkan tidak sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan.”

**Hipotesis 2: Terdapat pengaruh signifikan antara Independensi terhadap kualitas audit**

### **2.3.3 Pengaruh Kualitas Audit terhadap pemberian Opini Audit**

Kualitas Audit yang baik akan menghasilkan informasi yang sangat berguna bagi para pemakai laporan keuangan dalam hal pengambilan keputusan. Auditor yang memiliki kualitas audit yang baik cenderung akan tepat dalam mengeluarkan opini audit.

Auditor skala besar dapat menyediakan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan auditor skala kecil, termasuk dalam ketepatan pemberian opini audit . Setyarno (2006:5) menyatakan bahwa “ Auditor skala besar memiliki insentif yang lebih untuk menghindari kritikan kerusakan reputasi dibandingkan auditor skala kecil. Auditor skala besar lebih cenderung untuk mengungkapkan masalah-masalah yang ada karena mereka lebih kuat menghadapi resiko pengadilan dengan demikian kualitas audit yang dihasilkan akan lebih baik dan berdampak langsung pada pemberian opini audit.

Wooten 2003 kualitas audit tergantung kepada seberapa sering auditor melakukan audit untuk bidang yang sama, semakin sering auditor tersebut melakukan audit maka semakin baik pula kualitas audit yang dilakukan dan semakin berkualitas pula opini audit tersebut

**Hipotesis 3: Terdapat pengaruh signifikan antara kualitas audit terhadap pemberian opini audit**

**2.3.4 Pengaruh Akuntabilitas terhadap Pemberian Opini Audit**

Akuntabilitas sebagai bentuk dorongan psikologi yang membuat seseorang berusaha mempertanggung jawabkan semua tindakan dan keputusan yang diambil kepada lingkungannya”. (Tetcook dalam Diani Mardisar dan Ria Nelly Sari 2007.6) Bahwa peran dan tanggung jawab auditor diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh ikatan Akuntan Indonesia ataupun *Statement on Auditing standards (SAS)* yang dikeluarkan oleh *Auditing Standards Boards (ASB)* Para pengguna laporan keuangan akan lebih mempercayai informasi dalam laporan keuangan yang telah dibuat oleh agen setelah laporan tersebut diperiksa kebenarannya oleh auditor. Untuk itu, auditor harus memiliki kredibilitas dalam melakukan pekerjaannya sehingga auditor dapat menghasilkan laporan audit yang berkualitas (Singgih dan Bawono:2010)

**Hipotesis 4 : Terdapat pengaruh signifikan antara Akuntabilitas terhadap pemberian opini audit**

**2.3.5 Pengaruh Independensi terhadap Ketepatan Pemberian Opini**

Independensi merupakan sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas. I Wayan Ari Prasetya & Maria M. Ratna Sari (2014) mengatakan dalam penelitiannya bahwa independensi pada

dasarnya merupakan *state of mind* atau sesuatu yang dirasakan oleh masing-masing auditor menurut apa yang diyakini sedang berlangsung. Independensi auditor dapat ditinjau dan dievaluasi dari dua sisi, independensi praktisi dan independensi profesi. Independensi praktisi yakni independensi nyata atau faktual yang diperoleh dan dipertahankan oleh auditor dalam seluruh rangkaian audit, mulai dari tahap perencanaan, pelaksanaan, sampai tahap pelaporan. Sedangkan independensi profesi yakni independensi yang ditinjau menurut cita (*image*) auditor dari pandangan publik atau masyarakat umum terhadap auditor yang bertugas. Independensi menurut tinjauan ini sering pula dinamakan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*). Untuk menghasilkan audit yang berkualitas hingga sampai kepada tahap terakhir yaitu penyampaian opini audit diperlukan sikap independen dari auditor. Karena jika auditor kehilangan independensinya maka laporan audit yang dihasilkan tidak sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan.

Purwanti dan Sumarsono (2014) mengatakan dalam penelitiannya bahwa tingkat independensi auditor yang tinggi menggambarkan bahwa auditor melaporkan semua kesalahan klien walaupun telah lama menjalin hubungan dengan klien dan setelah mendapat peringatan dari klien, fasilitas yang diterima dari klien tidak menjadikan auditor sungkan terhadap klien.

**Hipotesis 5 : Terdapat pengaruh signifikan antara Indenpendensi terhadap ketepatan pemberian opini**

