

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Ruang Lingkup Audit

2.1.1.1 Definisi Audit

Pengukuran baik atau tidaknya perusahaan dapat dilihat melalui laporan keuangannya. Laporan keuangan menyediakan berbagai informasi yang diperlukan sebagai sarana pengambilan keputusan baik oleh pihak internal maupun pihak eksternal perusahaan. Laporan keuangan haruslah menyajikan informasi yang wajar, dapat dipercaya, dan tidak menyesatkan bagi pemakainya. Untuk meyakinkan pihak luar akan vkehandalan laporan keuangan tersebut maka perusahaan akan mempercayakan pemeriksaan laporan keuangannya kepada pihak ketiga yaitu akuntan publik independen (Anastasia dan Meiden, 2015).

Dalam hal ini akuntan publik berfungsi sebagai pihak ketiga yang menghubungkan manajemen perusahaan dengan pihak luar perusahaan yang berkepentingan, untuk memberikan keyakinan bahwa laporan keuangan yang disajikan manajemen dapat dipercaya sebagai dasar dalam membuat keputusan (Tanjung, 2013).

Sukrisno Agoes dan Joe Hoesada (2012:44) mendefinisikan auditing sebagai berikut :

“Auditing adalah jasa yang diberikan oleh auditor dalam memeriksa dan mengevaluasi laporan keuangan yang disajikan perusahaan. Pemeriksaan ini tidak dimaksudkan untuk mencari kesalahan atau menemukan kecurangan walaupun dalam pelaksanaannya sangat memungkinkan ditemukannya kesalahan atau kecurangan. Pemeriksaan atas laporan keuangan di maksudkan untuk menilai kewajaran laporan keuangan berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.”

Sedangkan menurut Mulyadi (2013: 9) definisi audit 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 berkemungkinan.”

2.1.1.2 Jenis-Jenis Audit

Pengauditan dapat dibagi dalam beberapa jenis. Pembagian ini dimaksudkan untuk menentukan tujuan atau sasaran yang ingin dicapai dengan adanya pengauditan tersebut. Dibawah ini akan dipaparkan beberapa jenis audit menurut para ahli:

Menurut Sukrino Agoes (2012:9), ditinjau dari jenis pemeriksaan, maka jenis jenis audit dapat dibedakan atas:

- “1. Management Audit (*Operational Audit*)
- 2.Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Audit*)
- 3.Pemeriksaan Intern (*Internal Audit*)
- 4.Audit Komputer (*Computer Audit*)”

Berikut akan dijelaskan jenis-jenis audit yang ditinjau dari jenis pemeriksaan:

1. Audit Operasional (*Management Audit*), yaitu suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan

akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditetapkan oleh manajemen dengan maksud untuk mengetahui apakah kegiatan operasi telah dilakukan secara efektif, efisien, dan ekonomis.

2. Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Audit*), yaitu suatu pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan telah mentaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan maupun pihak ekstern perusahaan.
3. Pemeriksaan Intern (*Internal Audit*), yaitu pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan.
4. Audit Komputer (*Computer Audit*), yaitu pemeriksaan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan *Electronic Data Processing (EDP) System*.

Menurut Sukrino Agoes (2012:10), ditinjau dari luasnya pemeriksaan, maka jenis-jenis audit dapat dibedakan atas:

- “1. Pemeriksaan Umum (General Audit)
2. Pemeriksaan Khusus (Special Audit)”

Berikut akan dijelaskan jenis-jenis audit yang ditinjau dari luasnya pemeriksaan:

1. Pemeriksaan Umum (*General Audit*), yaitu suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.
2. Pemeriksaan Khusus (*Special Audit*), yaitu suatu pemeriksaan terbatas (sesuai dengan permintaan audit) yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) yang independen, dan pada akhir pemeriksaannya auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.

Dari uraian di atas jenis-jenis audit dapat ditinjau dari jenis pemeriksaan serta dapat ditinjau dari luasnya pemeriksaan tergantung pada kebutuhan pengguna laporan keuangan.

Sedangkan menurut Amin Widjaja Tunggal (2013:20), jenis audit terdiri dari tiga macam, yaitu:

- “1. Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)
2. Audit Kepatuhan (*Compliance Audit*)
3. Audit Operasional (*Operational Audit*)”

1. Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*) berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan mengevaluasi bukti tentang laporan entitas dengan maksud agar dapat memberikan pendapat apakah laporan tersebut disajikan secara wajar sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan, yaitu prinsip akuntansi berlaku umum (GAAP).

2. Audit Kepatuhan (*Compliance Audit*) berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan memeriksa bukti untuk menetapkan apakah kegiatan keuangan atau operasi suatu entitas telah sesuai dengan persyaratan, ketentuan, atau peraturan tertentu.
3. Auditor Operasional (*Operational Audit*) berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan mengevaluasi bukti tentang efisiensi dan efektivitas kegiatan operasi entitas dalam hubungannya dengan pencapaian tujuan tertentu.

Adapun menurut Arens, Elder, and Beasley (2014:32) terdapat tiga jenis audit yaitu sebagai berikut:

- “1. An operational audit*
- 2. A Compliance Audit*
- 3. A Financial Statement Audit”*

Berikut adalah penjelasan dari jenis audit di atas:

- “1. An operational audit evaluates the efficiency and effectiveness of any part of an organization’s operating procedures and methods. At the completion of an operational audit, management normally expects recommendations for improving operations.*
- 2. A compliance audit is conducted to determine whether the auditee is following specific procedures, rules or regulation set by some higher authority.*

3. *A financial statement audit is conducted to determine whether the financial statement (the information being verified) are state in accordance with specified criteria.*

2.1.1.3 Jenis-Jenis Auditor

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley yang dialih bahasakan oleh Amir Abadi Jusuf (2011:19-21) Jenis-jenis audit dibedakan menjadi empat jenis, yaitu:

1. Kantor Akuntan Publik

Kantor Akuntan Publik bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang di publikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan perusahaan lain yang cukup besar, dan banyak perusahaan serta organisasi non komersial yang lebih kecil, oleh karena luasnya penggunaan laporan keuangan yang telah di audit dalam perekonomian Indonesia, serta keakraban para pelaku bisnis dan pemakai lainnya, sudah lazim digunakan istilah auditor dan kantor akuntan publik dengan pengertian yang sama, meskipun ada beberapa jenis auditor. Sebutan KAP mencerminkan fakta bahwa auditor yang menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Harus memiliki lisensi sebagai akuntan publik. KAP sering kali disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal.

2. Auditor Internal Pemerintah

Auditor Internal Pemerintah adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), guna melayani kebutuhan pemerintah. Porsi utama upaya audit BPKP adalah dikerahkan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional berbagai program pemerintah. BPKP mempekerjakan lebih dari 4000 orang auditor di seluruh Indonesia. Auditor BPKP juga sangat dihargai dalam profesi audit.

3. Auditor Badan Pemeriksa Keuangan

Auditor Badan Pemeriksa Keuangan adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia, badan yang didirikan berdasarkan konstitusi Indonesia. Dipimpin oleh kepala BPK melapor dan bertanggung jawab sepenuhnya kepada DPR. Juga mempunyai banyak tanggung jawab lainnya seperti KAP. BPK mengaudit sebagian besar informasi laporan keuangan yang dibuat oleh berbagai macam badan pemerintahan baik pusat maupun daerah sebelum, diserahkan kepada DPR. Oleh karena kuasa pengeluaran dan penerimaan badan-badan pemerintah ditentukan oleh undang-undang, maka audit yang dilaksanakan difokuskan kepada audit ketaatan.

4. Auditor pajak

Bertanggung jawab untuk memberlakukan peraturan pajak. Salah satu tanggung jawab utama Ditjen Pajak adalah mengaudit SPT wajib pajak untuk menentukan apakah SPT itu sudah mematuhi peraturan pajak

yang berlaku. Audit ini bersifat audit ketaatan. Auditor yang melakukan pemeriksaan ini disebut Auditor pajak.

5. Auditor Internal

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

2.1.1.4 Standar Audit

Standar audit merupakan pedoman umum untuk membantu auditor dalam memenuhi tanggung jawab profesionalnya sehubungan dengan audit yang dilakukan atas laporan keuangan historis kliennya. Standar ini mencakup pertimbangan mengenai kualitas profesional, seperti kompetensi dan independensi, persyaratan pelaporan, dan bahan bukti audit. Standar audit yang berlaku umum (GAAS) dapat dibagi menjadi tiga kategori berikut:

1. Standat Umum

- a. Audit harus dilakukan oleh orang yang sudah mengikuti pelatihan dan memiliki kecakapan teknis yang memadai sebagai seorang auditor.
- b. Auditor harus menerapkan kemahiran profesional dalam melakukan 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 selanjutnya untuk merancang sifat, waktu, serta luas prosedur audit.
- 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 dalam pelaporan auditnya harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip prinsip akuntansi yang berlaku umum
- b. Auditor dalam pelaporan auditnya harus mengidentifikasi mengenai keadaan di mana prinsip akuntansi tidak secara konsisten

diikuti selama periode berjalan dibandingkan dengan periode sebelumnya.

- c. Jika auditor menetapkan bahwa pengungkapan secara informatif belum memadai auditor harus menyatakannya dalam laporan audit.
- d. Auditor dalam laporan auditnya harus menyatakan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan, atau menyatakan bahwa suatu pendapat tidak dapat diberikan. Jika auditor tidak dapat memberikan suatu pendapat, auditor harus menyebutkan alasan alasan yang mendasarinya dalam laporan auditor. Dalam semua kasus, jika nama seorang auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, auditor tersebut harus secara jelas (dalam laporan auditor) menunjukkan sifat pekerjaannya, jika ada serta tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor bersangkutan.

2.1.2 Tekanan Waktu

2.1.2.1 Definisi Tekanan Waktu

Dalam setiap melakukan kegiatan audit, auditor akan menemukan adanya suatu kendala dalam menentukan waktu untuk mengeluarkan hasil audit yang akurat dan sesuai dengan aturan yang ditetapkan. Tekanan waktu yang dialami oleh auditor ini dapat berpengaruh terhadap menurunnya kualitas audit karena auditor dituntut untuk menghasilkan hasil audit yang baik dengan waktu yang telah dijanjikan dengan klien.

Menurut Biana, 2007 dalam maulina, dkk,2010 Tekanan waktu adalah :

“Tekanan waktu (*time pressure*) adalah suatu kondisi dimana auditor mendapatkan tekanan dari tempatnya bekerja untuk dapat menyelesaikan tugasnya sesuai dengan waktu yang telah ditetapkan.”

Tekanan waktu yang dimiliki oleh auditor dalam melakukan audit sangat mempengaruhi kualitas audit. Tekanan anggaran waktu adalah keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun atau terdapat pembahasan waktu anggaran yang sangat ketat dan kaku (Nirmala dan Cahyonowati, 2013).

Basuki dan Maharani (2006) menyatakan bahwa sebagian besar akuntan percaya bahwa anggaran waktu sering kali *unrealistic*, tetapi mereka juga percaya bahwa mereka harus memenuhi anggaran waktu untuk maju secara profesional (*advanced professionally*).

Menurut Paul dkk (2003) tingginya tingkat tekanan waktu anggaran pada auditor, dan banyak auditor telah beberapa kali melakukan praktek mengurangi kualitas audit, berpotensi memiliki implikasi untuk fungsi kualitas audit. Hasil ini menunjukkan pentingnya menempatkan nilai yang sesuai pada fungsi audit untuk memastikan waktu anggaran yang memadai.

Waggoner dan Cashell (1991) menemukan bahwa makin sedikit waktu yang disediakan (tekanan anggaran waktu semakin tinggi), maka makin besar transaksi yang tidak diuji oleh auditor.

Menurut Muhshyi dalam Apriyanto Peter Santosa (2013) *Time Pressure* memiliki dua dimensi yaitu *time budget pressure* (keadaan dimana auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun,

atau terdapat pembatasan waktu dalam anggaran yang sangat ketat) dan *time deadline pressure* (kondisi dimana auditor dituntut untuk menyelesaikan tugas audit tepat pada waktunya)

Anggaran waktu adalah waktu audit yang disusun dengan memprediksi waktu yang dibutuhkan pada setiap tahap dalam program audit untuk berbagai tingkat auditor dan menjumlahkan prediksi tersebut yaitu dengan mengestimasi jumlah jam yang dibutuhkan oleh setiap level staf dan mengestimasi *out of pocket cost* (Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati, 2010:160).

Tahap tahap Audit menurut Arrens dkk (2008) yaitu mencangkup sebagai berikut:

- a. Perencanaan dan perencanaan pendekatan audit
- b. Pengujian pengendalian dan transaksi
- c. Pelaksanaan prosedur analitis dan pengujian terinci atas saldo
- d. Penyelesaian dan penerbitan laporan audit

Tekanan anggaran waktu mempunyai pengaruh terhadap berbagai perilaku auditor dalam yang menyebabkan penurunan kualitas audit. Tekanan yang diberikan oleh manajemen dalam menentukan anggaran waktu diperkirakan merupakan faktor yang terlibat penting dalam perilaku auditor. Hal ini ditunjukkan dalam beberapa tingkat tekanan waktu dan resiko yang dihadapi oleh auditor dalam penugasan audit (Asna Manullang, 2010).

2.1.2.2 Tekanan Anggaran Waktu (*Time Budget Pressure*)

Unsur lain dari perencanaan auditor adalah penyusunan anggaran waktu (*time budget*), yang secara sederhana menetapkan pedoman mengenai jumlah jam untuk masing-masing bagian audit (Dan, Alderman, dan Winters, 2002)

Menurut Meigs, et al(1992), *time budget pressure* mempunyai definisi sebagai berikut :

“A time budget for an audit is constructed by estimating the time required for each step in the audit program.”

Berdasarkan definisi diatas, *time budget pressure* didefinisikan sebagai waktu yang dianggarkan untuk melaksanakan langkah-langkah dalam setiap program audit.

Time budget (anggaran waktu), apabila digunakan dengan secara tepat, dapat memiliki sejumlah manfaat. Anggaran tersebut memberikan metode yang efisien untuk menjadwalkan staf, memberikan pedoman kepentingan relatif tentang berbagai bidang audit, memberikan insentif kepada staf audit untuk bekerja secara efisien, dan bertindak sebagai alat untuk menentukan honor audit. Akan tetapi, anggaran waktu yang digunakan secara tidak benar dapat merugikan.

Time budget (anggaran waktu) merupakan suatu pedoman, tetapi tidak absolut. Jika auditor menyimpang dari program audit apabila terjadi perubahan kondisi, auditor mungkin juga terpaksa menyimpang dari *time budget*. Auditor terkadang merasa mendapat tekanan untuk memenuhi *time budget* guna menunjukkan efisiensinya sebagai auditor dan membantu mengevaluasi kinerjanya. Akan tetapi, begitu saja mengikuti *time budget* juga tidak tepat.

Tujuan utama dari audit adalah untuk menyatakan pendapat sesuai dengan standar auditing yang diterima umum, bukan untuk memenuhi *time budget* (Danet al, 2002).

Pengertian *time budget pressure* menurut DeZoort (1998) dalam Sumantri (2014), yaitu:

Time budget pressure is a relatively chronic, pervasive form of pressure that arises from limitations on the resources allocable to perform tasks. Resources are limited for a variety of reasons, including profitability concerns, personnel limitations and fee constraints.”

Maksud dari kutipan tersebut adalah *time budget pressure* (tekanan anggaran waktu) merupakan bentuk tekanan yang muncul dari keterbatasan pada sumber daya dapat dialokasikan untuk melakukan dan menyelesaikan tugas audit. Sumber daya yang terbatas untuk berbagai situasi, termasuk masalah profitabilitas, keterbatasan personil, dan kendala biaya.

Sedangkan Liyangarachchi dan McNamara (2007) dalam jurnalnya mengungkapkan tekanan anggaran waktu (*time budget pressure*) yaitu sebagai berikut :

“Time budget pressure refers to those time constraints that arise, in engagements, from limitations of resources (time) allocable to tasks.”

Berdasarkan definisi di atas, dapat disimpulkan bahwa tekanan anggaran waktu mengacu pada kendala waktu yang timbul dalam pelaksanaan audit untuk keterbatasan sumber daya (waktu) yang dialokasikan dari tugas-tugas auditor.

2.1.2.3 Tekanan Batasan Waktu (*Deadline Pressure*)

Menurut DeZoort (1998) dalam Sumatri (2014) *Time Deadline Pressure* adalah:

“Time deadlines, on the otherhand, are acute pressures characterized by the existence of spesific targets for task completion. In auditing, deadline pressure may come from within the accounting firm, from the client, orfrom third parties such as regulators”.

Maksud dari kutipan tersebut adalah bahwa batas waktu adalah tekanan akut ditandai dengan adanya target spesifik untuk menyelesaikan tugas. Dalam audit, tekanan batas waktu dapat berasal dari kantor akuntan publik, dari klien, atau dari pihak ketiga. Sifat tak terduga dari batas waktu dapat membuat para auditor lebih sulit untuk mengelola waktu dari pada anggaran, yang dapat diantisipasi dan ditangani dengan cara strategis.

Menurut Margheim,et al(2005) dalam Sumantri (2014) *Time Deadline Pressure* adalah :

“Time deadline pressure occurs when auditors are pressured to completeaudit tasks in the total available time before a deadline for completion ofthe task is reached. In this case, the task completion point is establishedrather than the number of hours to be used in completing the task.”

Maksud dari kutipan sebelumnya bahwa tekanan batasan waktu terjadi ketika auditor ditekan untuk menyelesaikan tugas audit dalam total waktu yang tersedia sebelum batas waktu untuk menyelesaikan tugas tercapai. Dalam hal ini, titik penyelesaian tugas sudah ditetapkan daripada jumlah jam yang akan digunakan dalam menyelesaikan tugas.

2.1.2.4 Dimensi Tekanan waktu

Menurut Muhshyi (2013) *Time pressure* memiliki dua dimensi yaitu:

a. Tekanan Anggaran Waktu (*time budget pressure*)

Merupakan keadaan dimana auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun, atau terdapat pembatasan waktu dalam anggaran yang sangat ketat.

b. Tekanan Batasan Waktu (*deadline pressure*)

Merupakan kondisi dimana auditor dituntut untuk menyelesaikan tugas audit tepat pada waktunya.

2.1.3 Independensi

2.1.3.1 Definisi Independensi

Dalam menjalankan tugas 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 ajukan itu kredibel. Lebih lanjut independensi juga sangat erat kaitannya dengan hubungan dengan klien.

Menurut Randal J Elder, Mark S. Beasley dan Alvin A. Arens yang diahli bahasakan Amir Abadi Jusuf (2012:74) menyatakan bahwa:

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

penerbitan laporan audit. Jika auditor dipengaruhi oleh karyawan atau manajemen klien, maka kreditor atau individu-individu yang berkepentingan tersebut akan memandang auditor tidak memiliki independensi.”

Sedangkan menurut Alvin A. Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2014:111) independensi dalam auditing adalah:

“A member in public practice shall be independence in the performance a professional service as require by standards promulgated by bodies designated by a council.”

Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempetimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya, maka audit yang dihasilkan akan sesuai dengan fakta tanpa ada pengaruh dari luar.

Dari beberapa pengertian independensi menurut para ahli di atas, dapat disimpulkan bahwa independensi merupakan sikap dari dalam diri auditor yang tidak mudah dipengaruhi dan bebas dari tekanan pihak mana pun dalam mengambil keputusan dan menjalankan tugasnya sehingga dapat memberikan nilai tambah bagi laporan keuangan yang di sajikan oleh manajemen.

2.1.3.2 Jenis jenis Independensi

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

Menurut Soekrisno Agoes (2013:34-35) Pengertian independensi bagi akuntan publik (eksternal auditor dan internal auditor) dibagi menjadi 3 (tiga) jenis independensi:

1. *Independent in appearance* (independensi dilihat dari penampilannya di struktur organisasi perusahaan).

In appearance, akuntan publik adalah independen karena merupakan pihak luar perusahaan sedangkan internal auditor tidak independen karena merupakan pegawai perusahaan.

2. *Independent in fact* (independensi dalam kenyataan/dalam menjalankan tugasnya)

In fact, akuntan publik seharusnya independen, sepanjang dalam menjalankan tugasnya memberikan jasa profesionalnya, bisa menjaga integritas dan selalu menaati kode etik profesionalnya, profesi akuntansi publik, standar profesional 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 profesional *practice framework of* internal auditor, jika tidak demikian internal auditor *in fact* internal auditor tidak independen.

3. *Independent in mind* (independensi dalam pikiran)

In mind, misalnya seorang auditor mendapatkan temuan audit yang memiliki indikasi pelanggaran atau korupsi atau yang memerlukan audit adjustment yang material. Kemudian dia berpikir untuk menggunakan *findings* tersebut untuk memeras audit walaupun baru pikiran, belum

dilaksanakan *in mind* auditor sudah kehilangan independensinya. Hal ini berlaku baik untuk akuntan publik maupun internal auditor.

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

2.1.3.3 Faktor-faktor yang mempengaruhi Independensi

Faktor-faktor yang mempengaruhi Independensi Elder, Beasley, Arens dan jusuf (2011:75) menyatakan bahwa ada lima yang mempengaruhi independensi, yaitu:

1. Kepemilikan finansial yang Signifikan

Kepemilikan finansial dalam perusahaan yang diaudit termasuk kepemilikan dalam instrumen utang dan modal (misal pinjaman dan obligasi) dan kepemilikan dalam instrumen derivatif (misalnya opsi). Standar etika juga melarang auditor menduduki posisi sebagai penasihat,direksi, maupun memiliki saham yang jumlahnya signifikan diperusahaan klien.

2. Pemberian Jasa Non-Audit

Konflik kepentingan yang paling nyata bagi Kantor Akuntan Publik dalam memberikan jasa non-audit pada kliennya terus menerus menjadi perhatian penting bagi para pembuat regulasi dan pengamat.

3. Imbalan Jasa Non Audit dan Independensi

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

4. Tindakan hukum antara KAP dan klien, serta Independensi

Ketika terdapat tindakan hukum atau niat untuk memulai tindakan hukum antara sebuah KAP dengan kliennya, maka kemampuan KAP dan kliennya untuk tetap objektif dipertanyakan. Tindakan hukum oleh klien untuk jasa perpajakan atau jasa-jasa non-audit lainnya, atau tindakan melawan klien maupun KAP oleh pihak lain tidak akan menurunkan independensi dalam pekerjaan audit.

5. Pergantian Auditor

Riset dibidang audit mengindikasikan beragam alasan dimana manajemen dapat memutuskan untuk mengganti auditornya. Alasan alasan tersebut termasuk mencari pelayanan dengan kualitas yang lebih baik, *opinion shopping*, dan mengurangi biaya.

2.1.3.4 Ancaman dalam Independensi

Sukrisno Agoes (2013:189) menyatakan ancaman terhadap independensi dapat berbentuk :

1. Kepentingan Diri
2. Review Diri
3. Kekerabatan
4. Intimidasi

Berikut ini merupakan penjelasan dari Ancaman dalam independensi

1. Kepentingan Diri (*Self-Interest*) Contoh langsung ancaman kepentingan diri untuk akuntan publik (namun tidak terbatas pada hal-hal berikut), antara lain:
 - a. Kepentingan keuangan, pinjaman dan garansi
 - b. Perjanjian kompensasi insentif
 - c. Penggunaan harta perusahaan yang tidak tepat
 - d. Tekanan komersial dari pihak diluar perusahaan (IFAC,300.8)

2. Review Diri

Ancaman review diri dapat timbul jika pertimbangan sebelumnya di evaluasi ulang oleh akuntan profesional yang sama telah melakukan penilaiannya sebelumnya. Contoh ancaman review diri untuk akuntan publik antara lain, namun tidak terbatas pada:

- a. Temuan kesalahan material saat dilakukan evaluasi ulang

- b. Terlibat dalam pembelian jasa pencatatan akuntansi sebelum perikatan pinjaman
 - c. Menjadi anggota firm penjaminan setelah baru saja menjadi karyawan atau pejabat di perusahaan klien yang memiliki pengaruh langsung berkaitan dengan perikatan penjaminan tersebut
 - d. Memberi jasa kepada klien yang berpengaruh langsung pada materi perikatan penjaminan tersebut. (IFAC,200.5)
3. Keekerabatan (*familiarity*)

Ancaman keekerabatan timbul dari kedekatan hubungan sehingga akuntan professional menjadi terlalu bersimpati terhadap kepentingan orang lain yang mempunyai hubungan dekat dengan akuntan tersebut, contoh langsung ancaman keekerabatan untuk akuntan publik, antara lain, namun tidak terbatas pada:

- a. Anggaran tim mempunyai hubungan keluarga dekat dengan seorang direktur atau pejabat perusahaan klien
- b. Anggota tim mempunyai hubungan keluarga dekat dengan seorang karyawan klien yang memiliki jabatan yang berpengaruh langsung dan signifikan terhadap pokok dari penugasan
- c. Mantan rekan (*partner*) dari kantor akuntan yang menjadi direktur atau pejabat klien atas karyawan pada posisi yang berpengaruh atas pokok suatu penugasan.

- d. Menerima hadiah atau perlakuan istimewa dari klien, kecuali nilainya tidak signifikan
 - e. Hubungan yang terjalin lama dengan karyawan senior perusahaan klien (IFC,200.7)
4. Intimidasi (*intimidation*)
- Ancaman intimidasi dapat timbul jika akuntan professional dihalangi untuk bertindak objektif, baik secara nyata maupun dipersepsikan. Contoh ancaman intimidasi untuk akuntan publik, antara lain, namun tidak terbatas pada:
- a. Diancam, dipecat atau diganti dalam hubungannya dengan penugasan klien.
 - b. Ditekan secara tidak wajar untuk mengurangi ruang lingkup pekerjaan dengan maksud untuk mengurangi fee (IFC,200.8)

2.1.3.5 Dimensi Independensi

Menurut Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:7) menekankan tiga dimensi dari independensi sebagai berikut:

1. *Programming independence*

Programming independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih teknik, prosedur audit, berapa dalamnya teknik dan prosedur audit itu ditetapkan.

2. *Investigative independence*

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

3. *Reporting independence*

Reporting independen 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 Mtuanakotta (2011:7) menyarankan:

1. *Programming Independence*

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

2. *Investigative Independence*

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

3. *Reporting Independence*

- a. Bebas dari perasaan loyal kepada seseorang atau merasa berkewajiban kepada seorang untuk mengubah dampak dari fakta yang dilaporkan.
- b. Menghindari praktik untuk mengeluarkan hal-hal penting dari laporan formal dan memasukkannya kedalam laporan informal dalam bentuk apapun.
- c. Menghindari penggunaan bahasa yang tidak jelas (kabur, samar-samar) baik yang disengaja maupun yang tidak didalam pernyataan fakta, opini dan rekomendasi dalam interpretasi.

- d. Bebas dari upaya untuk memveto (*judgement*) auditor mengenai apa yang seharusnya masuk dalam laporan audit, baik yang bersifat fakta maupun opini.

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

2.1.4 Kualitas Audit

2.1.4.1 Definisi Kualitas Audit

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 Randal 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.”

Menurut Ida Rosnidah (2010:9) mengungkapkan bahwa kualitas audit adalah sebagai berikut:

“Kualitas audit adalah pelaksanaan audit yang dilakukan sesuai dengan standar sehingga auditor mampu mengungkapkan dan melaporkan apabila terjadi pelanggaran yang dilakukan klien.”

Sedangkan menurut Arrens (2008:199) mengungkapkan bahwa kualitas audit adalah sebagai berikut:

“Kualitas audit adalah Pemahaman mengenai bisnis dari industri dari klien serta pengetahuan tentang operasi perusahaan sangat penting untuk dapat dilakukannya audit yang memadai.”

Berdasarkan uraian di atas tergambar bahwa audit memiliki fungsi sebagai proses untuk mengurangi ketidak selarasan informasi yang terdapat antara manajer dan para pemegang saham dengan menggunakan pihak luar untuk memberikan pengesahan terhadap laporan keuangan. Para pengguna laporan keuangan terutama para pemegang saham akan mengambil keputusan berdasarkan pada laporan yang telah dibuat oleh auditor. Hal ini berarti auditor mempunyai peranan penting dalam pengesahan laporan keuangan suatu perusahaan. Oleh karena itu auditor harus menghasilkan audit yang berkualitas sehingga dapat mengurangi ketidakselarasan yang terjadi antar pihak manajemen dan pemilik (Elfarini, 2007).

2.1.4.2 Dimensi Kualitas Audit

Kualitas hasil pekerjaan auditor bisa juga dilihat dari kualitas keputusan-keputusan yang diambil. Pengukuran kualitas audit memerlukan kombinasi antara proses dan hasil (Andri 2017)Menurut Bedard dan Michelene dalam Andriada 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 empat fase dalam laporan audit yang dikutip dari Arens Alvin A., Randal J. E dan Mark S B dalam Amir Abadi Jusuf (2012:130-134) yaitu :
 - a. Fase I : Merencanakan dan merancang sebuah pendekatan audit.
 - b. Fase II : Melaksanakan pengujian pengendalian dan pengujian substantif transaksi
 - c. Fase III : Melakukan prosedur analitis dan pengujian atas rincian saldo

d. Fase IV : Menyelesaikan audit dan menerbitkan suatu laporan audit

Penjelasan dari fase diatas dapat diuraikan sebagai berikut:

- a. Fase I : Merencanakan dan merancang sebuah pendekatan audit. Auditor menggunakan informasi yang didapatkan dari prosedur penilaian resiko terkait dengan penerimaan klien dan perencanaan awal, memahami bisnis dari industri lain, menilai resiko bisnis klien, dan melakukan prosedur analitis pendahuluan. Auditor menggunakan penilaian materialitas, resiko audit yang dapat diterima, resiko bawaan, untuk mengembangkan keseluruhan perencanaan audit. Diakhiri fase I, auditor harus memiliki suatu rencana audit dan program audit spesifik yang sangat jelas untuk audit secara keseluruhan.
- b. Fase II : Melakukan pengujian pengendalian dan pengujian substantif transaksi. Pengujian pengendalian dan pengujian substantif bertujuan untuk:
 1. Mendapatkan bukti yang mendukung pengendalian tertentu yang berkontribusi terhadap penilaian resiko pengendalian yang dilakukan oleh auditor untuk audit atas laporan keuangan dan untuk audit pengendalian internal atas laporan keuangan dalam suatu perusahaan publik.
 2. Mendapatkan bukti yang mendukung ketepatan monometer dalam transaksi-transaksi.Setelah melakukan pengujian pengendalian maka selanjutnya melakukan pengujian terperinci transaksi. Seringkali kedua jenis

pengujian ini dilakukan secara simultan untuk satu satu transaksi yang sama. Hasil pengujian pengendalian dan pengujian substantif transaksi merupakan penentu utama dari keluasan pengujian terperinci saldo.

c. Fase III : Melakukan prosedur analitis dan pengujian terperinci saldo.

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

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

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

- Pengujian tambahan untuk tujuan dan pengungkapan selama fase terkait dengan liabilitas kontijensi dan kejadian-kejadian setelah tanggal neraca. Peristiwa setelah tanggal neraca menggambarkan kejadian-kejadian yang terjadi setelah tanggal neraca, namun sebelum penerbitan laporan keuangan dalam laporan audit yang berpengaruh terhadap laporan keuangan.
- Pengumpulan bukti akhir

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

- a. Melakukan prosedur analitis
- b. Mengevaluasi asumsi keberlangsungan usaha
- c. Mendapatkan surat representasi klien
- d. Membaca informasi dalam laporan tahunan untuk meyakinkan bahwa informasi yang disajikan konsisten dengan laporan keuangan.
- e. Menerbitkan laporan audit

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

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

2. *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 standar hasil yang telah ditetapkan sebelumnya. Kualitas keputusan audit diukur dengan:

- a. Tingkat kepatuhan auditor terhadap SPAP

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) adalah pernyataan standar teknis yang merupakan panduan dalam menerbitkan jasa bagi Akuntan Publik di Indonesia. SPAP Publik Institut Publik Indonesia (DSPAP IAPI). Tipe standar professional terdiri atas 5, diantaranya : Standar Auditing, Standar Atestasi, Standar Jasa Akuntansi dan Review Standar Jasa Konsultasi, Standar pengendalian Mutu.

Kelima standar professional di atas 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 menaati 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.

Menurut Andri Hardiansyah (2017) Berdasarkan regulasi di Indonesia, seorang Akuntan Publik dapat diperiksa oleh pemerintah, yang dalam hal ini yaitu Pusat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai. Selain itu, Akuntan Publik juga diperiksa oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). Khusus untuk Akuntan Publik yang mengaudit entitas yang terdaftar di pasar modal, Akuntan Publik tersebut juga dapat diperiksa oleh Bapepam-LK. Pemeriksaan yang dilakukan oleh ketiga institusi tersebut bertujuan untuk menguji bagaimana kepatuhan Akuntan Publik terhadap Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan.

b. Tingkat spesialisasi auditor dalam industri tertentu

Menurut Solomon et.al dalam Andri Hardiansyah (2017) menemukan bahwa spesialis biasanya lebih sedikit melakukan kesalahan dibanding dengan auditor non spesialis. Menurut Hilda dalam Andri Hardiansyah (2017) menemukan bahwa perusahaan yang diaudit oleh auditor spesialis memiliki nilai akrual yang lebih kecil dan *earning response coefficient* yang lebih besar pada saat pengumuman laba. Auditor memiliki banyak klien dalam industri yang sama akan memiliki pengetahuan dan pengalaman yang lebih baik mengenai internal control 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.

Hilda Rossieta dalam Andri Hardiansyah (2017) menyatakan bahwa auditor yang memiliki spesialisasi di suatu industri bertujuan untuk mencapai diferensiasi produk dan memberikan kualitas audit yang lebih tinggi. Kemampuan mereka dalam melayani banyak klien dalam industri yang sama dan mempelajari praktik-praktik terbaik di suatu industri. Secara keseluruhan dalam penelitian di atas menyatakan bahwa auditor yang memiliki spesialisasi dalam industri tertentu lebih memiliki kemampuan dalam karakteristik resiko bisnis klien dibanding dengan auditor yang tidak memiliki spesialisasi.

2.1.4.3 Standar Pengendalian Kualitas Audit

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley (2002:51)

menyatakan terdapat lima elemen pengendalian kualitas yaitu :

1. “Independensi, integritas, dan objektivitas
2. Manajemen sumber daya manusia
3. Penerimaan serta kelanggengan klien dengan penugasannya
4. Kinerja atas penugasan dan
5. Pemantauan.”

Dalam menjalankan profesinya, auditor harus berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Standar auditing adalah sepuluh standar yang ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), yang terdiri dari standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan beserta interpretasinya. Adapun indikator dari Standar auditing yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia dalam SPAP per 31 Maret 2011 (150.1-150.2) adalah sebagai berikut :

1) Standar Umum

- a. Audit harus dilakukan oleh seorang 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 laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

2) Standar Pekerjaan Lapangan

- a. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi sebagaimana mestinya.
- b. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
- c. 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.

3) Standar Pelaporan

- a. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- b. Laporan auditor harus menunjukkan jika ada ketidak konsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
- c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.

d. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak 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 tanggungjawab yang dipikul oleh auditor.”

Dalam paragraf 1 SPAP SA Seksi 161 dijelaskan bahwa dalam penugasan audit, auditor independen bertanggung jawab untuk mematuhi standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntansi Indonesia. Seksi 202 Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik mengharuskan anggota Ikatan Akuntansi Indonesia yang berpraktik sebagai auditor independen memenuhi standar auditing jika berkaitan dengan audit atas laporan keuangan. Kantor akuntan publik juga harus memenuhi standar auditing yang telah ditetapkan IAI dalam pelaksanaan audit. Standar auditing yang ditetapkan IAI berkaitan dengan pelaksanaan penugasan audit secara individual, standar pengendalian mutu berkaitan dengan pelaksanaan praktik audit kantor akuntan publik secara keseluruhan.

Menurut PSPM No.1 (SPAP:2011), KAP wajib mempertimbangkan setiap unsur pengendalian mutu, sejauh diterapkan dalam prakteknya dalam menetapkan kebijakan dan prosedur pengendalian mutunya. Untuk memenuhi ketentuan tersebut KAP wajib membuat kebijakan dan prosedur pengendalian mutu mengenai :

- a. “Independensi, yang memberikan keyakinan memadai bahwa pada setiap lapis organisasi, semua staf profesional mempertahankan independensi sebagaimana diatur dalam Aturan Etika Akuntan Publik secara rinci. Aturan etika No. 1 integritas, objektivitas dan independensi memuat contoh-contoh penerapan yang berlaku untuk akuntan publik.
- b. Penugasan personel, yang memberikan keyakinan memadai bahwa penugasan akan dilaksanakan oleh staf profesional yang memiliki tingkat pelatihan dan keahlian teknis untuk penugasan tersebut.
- c. Konsultasi, yang memberikan keyakinan memadai bahwa personel akan memperoleh informasi yang memadai sesuai yang dibutuhkan dari orang yang memiliki tingkat pengetahuan, kompetensi dan pertimbangan (*judgement*) yang memadai.
- d. Supervisi, yang memberikan keyakinan memadai bahwa pelaksanaan perikatan memenuhi standar mutu yang ditetapkan oleh KAP. Lingkup supervisi dan *review* yang sesuai pada suatu kondisi tertentu, tergantung atas beberapa faktor antara lain kerumitan masalah, kualifikasi staf pelaksana perikatan serta lingkup konsultasi yang tersedia dan yang telah digunakan.
- e. Pemekerjaan (*Hiring*), yang memberikan keyakinan memadai bahwa semua staf profesionalnya memiliki karakteristik yang tepat sehingga memungkinkan mereka melakukan perikatan secara kompeten.

- f. Pengembangan profesional, yang memberikan keyakinan memadai bahwa semua personel memiliki pengetahuan memadai sehingga memungkinkan mereka memenuhi tanggung jawabnya.
- g. Promosi (*advancement*), yang memberikan keyakinan memadai bahwa semua personel terseleksi untuk promosi, memiliki kualifikasi seperti yang diisyaratkan untuk menerima tanggung jawab yang lebih tinggi.
- h. Penerimaan dan keberlanjutan klien, yang memberikan keyakinan memadai bahwa perikatan dari klien akan diterima atau dilanjutkan untuk meminimumkan hubungan dengan klien yang manajemennya yang tidak memiliki integritas.
- i. Inspeksi, yang memberikan keyakinan memadai bahwa prosedur yang berhubungan dengan unsur-unsur pengendalian mutu seperti tersebut pada butir a sampai dengan butir h telah diterapkan secara efektif.”

2.2 Kerangka Pemikiran

Penjelasan mengenai tekanan waktu dan independensi auditor terhadap kualitas audit dapat dilihat secara singkat melalui kerangka pemikiran. Kerangka pemikiran yang dibuat berupa gambar skema untuk menjelaskan mengenai hubungan antara variabel independen dan variabel dependen. Gambar 2.1 adalah kerangka pemikiran dari penelitian mengenai tekanan waktu dan Independensi terhadap kualitas audit pada kantor akuntan publik.

2.2.1 Pengaruh Tekanan Waktu Terhadap Kualitas Audit

Teori yang menghubungkan antara tekanan waktu terhadap kualitas audit adalah sebagai berikut:

Menurut Biana, 2007 dalam Maulina, dkk, 2010 pengertian Tekanan waktu adalah :

“Tekanan waktu (*time pressure*) adalah suatu kondisi dimana auditor mendapatkan tekanan dari tempatnya bekerja untuk dapat menyelesaikan tugasnya sesuai dengan waktu yang telah ditetapkan.”

Tingginya tingkat tekanan waktu yang dimiliki oleh auditor, membuat auditor sering kali melakukan audit tidak sesuai dengan perencanaan yang sudah ditetapkan sehingga kualitas hasil audit yang dihasilkan menurun.

Basuki dan Mahardina (2006) menyimpulkan bahwa keberadaan anggaran waktu yang ketat telah dianggap suatu hal yang lazim dan merupakan cara untuk mendorong auditor untuk bekerja lebih keras dan efisien. KAP seharusnya membuat anggaran waktu yang ketat untuk setiap area audit yang berkualitas. Walaupun disisi lain, sebagian besar auditor percaya bahwa tekanan anggaran waktu dianggap masalah yang signifikan bagi profesi dan peningkatan tekanan ini dapat menyebabkan meningkatnya tingkat *turnover* di KAP.

2.2.2 Pengaruh Independensi Terhadap Kualitas Audit

Teori yang menghubungkan antara Independensi terhadap Kualitas audit adalah sebagai berikut :

Pengertian Independensi menurut Randal J Elder, Mark S. Beasley dan Alvin A. Arens yang diahli bahasakan Amir Abadi Jusuf (2012:74) bahwa independensi adalah :

“Independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias dalam melakukan pengujian audit, evaluasi atas hasil pengujian, dan penerbitan laporan audit. Jika auditor dipengaruhi oleh karyawan atau manajemen klien, maka kreditor atau individu-individu yang berkepentingan tersebut akan memandang auditor tidak memiliki independensi.”

Independensi merupakan sikap auditor yang tidak memihak, tidak mempunyai kepentingan pribadi, dan tidak mudah dipengaruhi oleh pihak-pihak yang berkepentingan dalam memberikan pendapat. Independensi auditor merupakan salah satu faktor yang penting untuk menghasilkan audit berkualitas. Adapun tingkat independensi merupakan faktor yang menentukan dari kualitas audit, hal ini dapat dipahami karena jika auditor benar-benar independen maka akan tidak terpengaruh oleh kliennya. Auditor akan dengan leluasa melakukan tugas-tugas auditnya. Namun jika tidak memiliki independensi terutama jika mendapat tekanan-tekanan dari pihak klien maka kualitas audit yang dihasilkannya juga tidak maksimal (Elfarini, 2007).

Abson dan Asokan (2004) Independensi yang dirasakan auditor sangat penting untuk pemeliharaan kepercayaan masyarakat terhadap profesi audit. Tekanan independensi telah didefinisikan sebagai kemampuan individu untuk

melawan tekanan dan mempertahankan sikap tidak memihak ketika menghadapi tekanan.

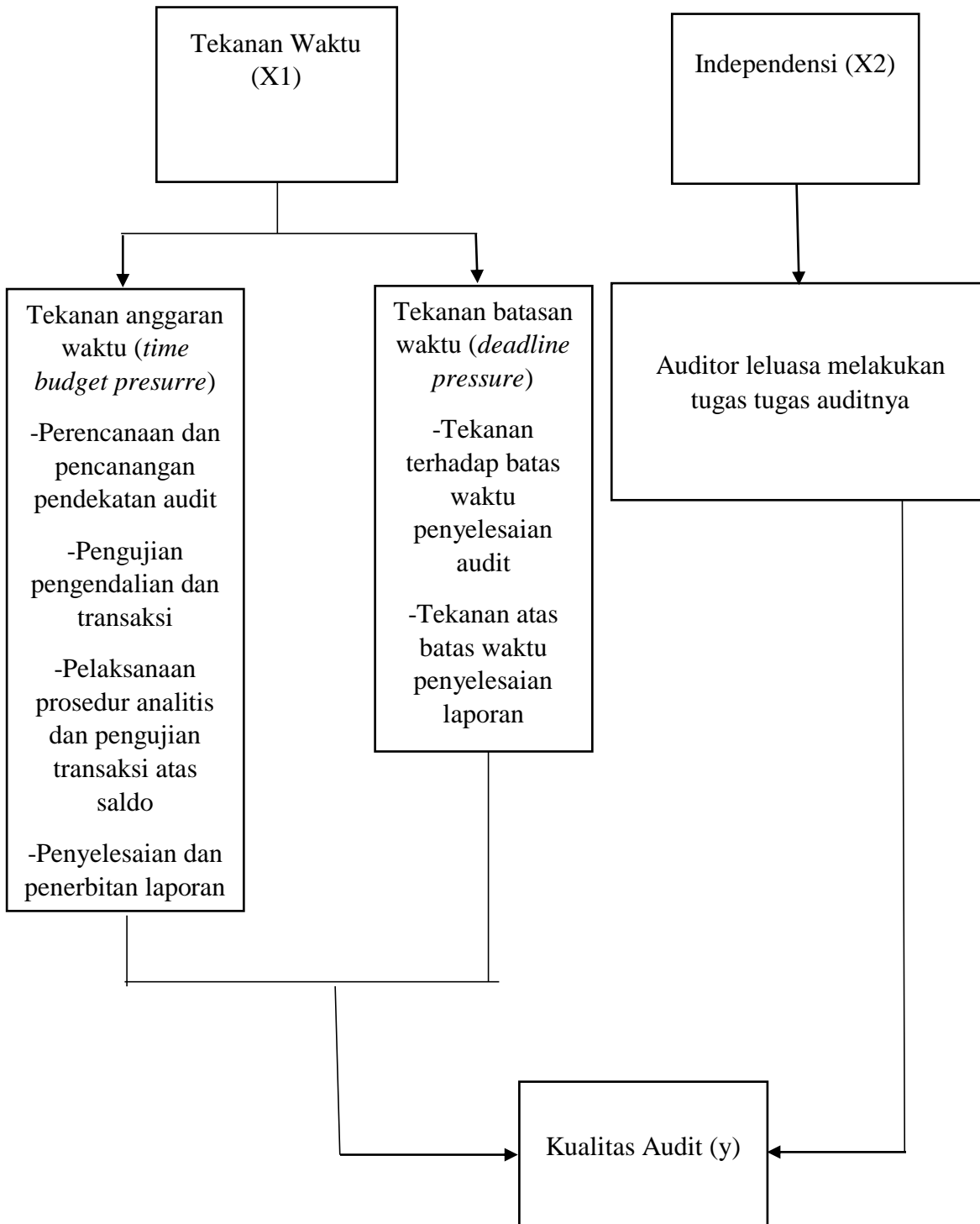
Penelitian yang dilakukan alim dkk (2007) juga menemukan bukti empiris bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Oleh sebab itu, independensi yang terlihat dari ukuran lama hubungan dengan klien (*audit tenure*), tekanan dari klien, telaah dari rekanan auditor (*peer review*), dan jasa non audit dapat mempengaruhi kualitas audit.

2.2.3 Skema Kerangka Pemikiran

Berdasarkan uraian tersebut, dapat ditarik kesimpulan tekanan waktu, dan independensi berpengaruh terhadap kualitas audit, artinya tekanan waktu dan independensi audit berjalan dengan baik maka akan meningkatkan kualitas audit.

Dari uraian kerangka pemikiran diatas, maka kerangka pemikiran ini diringkas dalam paradigma penelitian sebagai berikut:

Gambar Skema Kerangka Pemikiran



2.1 Gambar Skema Kerangka Pemikiran

2.2.4 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan pengaruh Tekanan Waktu dan Independensi terhadap Kualitas Audit diantaranya dikutip dari beberapa sumber dapat dilihat sebagai berikut

Tabel 2.1

Hasil Penelitian Terdahulu

No	Penulis	Tahun	Judul	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian	Perbedaan	Persamaan
1.	Endang Sri Utami	2015	Pengaruh Kompetensi, independensi, profesionalisme, dan integritas auditor terhadap kualitas audit	Variabel Dependen: -Kualitas Audit Variabel Independen: -Kompetensi -Independensi -Profesionalisme -Integritas Auditor	-Kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit -Independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit -Profesionalisme -Profesionalisme berpengaruh positif terhadap kualitas audit	Perbedaan terletak pada penggunaan variabel (x) Kompetensi , profesionali sme dan integritas	Persamaan terletak pada penggunaan variabel (x) Independensi sedangkan variabel (y) kualitas audit.

					-Integritas berpengaruh positif terhadap kualitas audit		
2.	Winda Kurnia Khomsiyah Sofie	2016	Pengaruh kompetensi, independensi, tekanan waktu, dan Etika auditor terhadap kualitas audit	Variabel Dependen : -Kualitas Audit Variabel Independen: -Kompetensi -Independensi -Tekanan waktu -Etika auditor	-Kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit -Independensi berpengaruh terhadap kualitas audit -Tekanan waktu berpengaruh terhadap kualitas audit -Etika Audit berpengaruh terhadap kualitas audit.	Perbedaan terletak pada penggunaan variabel (x) kompetensi	Persamaan terletak pada penggunaan variabel (x) Independen dan tekanan waktu sedangkan pada variabel (y) kualitas audit.
3.	Putri Fitrika Imansari	2016	Pengaruh Kompetensi, Independensi,	Variabel Dependen: -Kualitas Audit	-Kompetensi berpengaruh terhadap kualitas	Perbedaan terletak pada	Persamaan terletak pada penggunaan

			Pengalaman Dan Etika Auditor terhadap Kualitas Audit	Variabel Independen: -Kompetensi -Independensi -Pengalaman -Etika auditor	audit -Independensi berpengaruh terhadap kualitas audit -Pengalaman berpengaruh terhadap kualitas audit -Etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit	penggunaan variabel (x) Kompetensi , Pengalaman dan etika auditor	variabel (x) independensi sedangkan pada variabel (y) kualitas audit.
4.	Susilawati dan, Maya R Atmawina ta	2014	Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit	Variabel Dependen: -Kualitas Audit Variabel Independen: -Kompetensi dan Independensi Auditor	Hasil penelitian menunjukkan bahwa Kompetensi dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.	Perbedaan terletak pada penggunaan variabel (x) kompetensi	Persamaan terletak pada penggunaan variabel (x) Independensi sedangkan pada variabel (y) kualitas audit.

Sumber: Penelitian terdahulu

2.3 Hipotesis Penelitian

Menurut Sugiono (2017:93) mendefinisikan hipotesis adalah sebagai berikut:

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

Berdasarkan landasan teori kerangka pemikiran yang telah diuraikan sebelumnya maka dalam penelitian ini perlu dilakukannya pengujian hipotesis untuk mengetahui ada atau tidaknya hubungan antara variabel *independent* terhadap variabel *dependent*. Penulis mengasumsikan jawaban sementara (hipotesis) dalam penelitian ini yang diajukan penulis adalah sebagai berikut:

Hipotesis 1: “Terdapat Pengaruh Tekanan waktu Terhadap Kualitas Audit.”

Hipotesis 2: “Terdapat Pengaruh Independensi Terhadap Kualitas Audit.”