

## BAB II

### KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS

#### 2.1 Kajian Pustaka

##### 2.1.1 Ruang Lingkup Audit

###### 2.1.1.1 Definisi Audit

*Auditing* menurut Arens, Elder, dan Beasley (2014:4):

*“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and establish criteria. Auditing should be done by a competent independent person”.*

Arens, Elder, dan Beasley yang dialihbahasakan oleh Herman Wibowo (2015:2) menyatakan bahwa:

*“Auditing adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang berkompeten serta independen”.*

Menurut Sukrisno Agoes (2014:4), pengertian *auditing* adalah sebagai berikut:

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

Menurut Mulyadi (2014:9) pengertian audit adalah:

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

Berdasarkan definisi *Auditing* diatas dapat disimpulkan beberapa hal penting terkait *auditing*, dimana yang diaudit atau diperiksa adalah laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. *Auditing* harus dilakukan oleh orang yang berkompeten serta independen. Pemeriksaan dilakukan secara kritis dan sistematis yang bertujuan untuk memberikan pendapat mengenai kewajaran dari laporan keuangan yang diperiksa agar dapat memberikan informasi yang dapat dimanfaatkan oleh para pemakai laporan keuangan.

#### **2.1.1.2 Jenis-jenis Audit**

Menurut Arens, Elder, dan Beasley yang dialihbahasakan oleh Herman Wibowo (2015:12) Jenis-jenis audit dibedakan menjadi tiga jenis, yaitu:

1. “Audit Operasional (*Operational Audit*)  
Audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi. Sebagai contoh, auditor mungkin mengevaluasi efisiensi dan akurasi pemrosesan transaksi penggajian dengan sistem komputer yang baru dipasang. Mengevaluasi secara objektif apakah efisiensi dan efektifitas operasi sudah memenuhi kriteria yang ditetapkan jauh lebih sulit dari pada audit ketaatan dan audit keuangan. Selain itu, penetapan kriteria untuk mengevaluasi informasi dalam audit operasional juga bersifat sangat subjektif.
2. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)  
Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil dari audit ketaatan biasanya dilaporkan kepada manajemen, bukan kepada pengguna luar, karena manajemen adalah kelompok utama yang berkepentingan dengan tingkat ketaatan terhadap prosedur dan peraturan yang

digariskan. Oleh karena itu, sebagian besar pekerjaan jenis ini sering kali dilakukan oleh auditor yang bekerja pada unit organisasi itu.

3. **Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)**  
 Audit laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah standar akuntansi A.S atau internasional, walaupun auditor mungkin saja melakukan audit atas laporan keuangan yang disusun dengan menggunakan akuntansi dasar kas atau beberapa dasar lainnya yang cocok untuk organisasi itu. Dalam menentukan apakah laporan keuangan telah dinyatakan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi, auditor mengumpulkan bukti untuk menetapkan apakah laporan keuangan itu mengandung kesalahan yang material atau salah saji lainnya.”

### 2.1.1.3 Jenis-jenis Auditor

Menurut Arens, Elder, dan Beasley (2014:35), jenis-jenis auditor yang umum terbagi menjadi empat jenis yaitu:

1. *“Certified Public Accounting Firm*
2. *Government accountability office auditors*
3. *Internal Revenue Agent*
4. *Internal Auditor.”*

Berikut penjelasan dari jenis-jenis auditor:

1. *“Certified Public Accounting firms are responsible for auditing the published historical financial statements of all publicly traded companies, most other reasonably large companies, and many smaller companies and noncommercial organizations.*
2. *A Government Accountability Office Auditor is an auditor working for the Government Accountability Office (GAO). Many of GAO’s audit responsibilities are the same as those of a CPA firm.*
3. *Internal Revenue Agen is responsible for enforcing the federal tax laws as they have been defined by congress and interpreted by the courts. A major responsibility of the IRS is to audit the taxpayers’ return to determine wheter they have complied with the tax laws.*
4. *Internal Auditors are employed by all types of organizations to audit for management.”*

Abdul Halim (2015:11) menyatakan auditor yang ditugaskan untuk mengaudit tindakan ekonomi atau kejadian untuk entitas individual atau entitas hukum pada umumnya diklasifikasikan ke dalam 3 (tiga) kelompok, diantaranya ialah:

1. “ Auditor Internal  
Auditor internal merupakan karyawan suatu perusahaan tempat mereka melakukan audit. Tujuan auditing internal adalah untuk membantu manajemen dalam melaksanakan tanggung jawabnya secara efektif. Auditor internal terutama berhubungan dengan auditor operasional dan audit kepatuhan. Meskipun demikian, pekerjaan auditor internal dapat mendukung audit atas laporan keuangan yang dilakukan auditor independen.
2. Auditor Pemerintah  
Auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas utamanya adalah melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan dari berbagai unit organisasi dalam pemerintahan. Auditing ini dilaksanakan oleh auditor pemerintah yang bekerja di BPKP dan BPK di samping itu, ada auditor pemerintah yang bekerja di Direktorat Jenderal Pajak. Tugas auditor perpajakan ini adalah memeriksa pertanggungjawaban keuangan para wajib pajak baik perseorangan maupun yang berbentuk organisasi kepada pemerintah.
3. Auditor Independen  
Auditor independen adalah para praktisi individual atau anggota Kantor akuntan publik yang memberikan jasa auditing profesional kepada klien. Klien dapat berupa perusahaan bisnis yang berorientasi laba, organisasi nirlaba, badan-badan pemerintahan, maupun individu perseorangan. Auditor independen sesuai sebutannya, harus independen terhadap klien pada saat melaksanakan audit maupun saat pelaporan hasil audit. Audit independen menjalankan pekerjaannya di bawah suatu Kantor Akuntan Publik”.

#### **2.1.1.4 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 spesifik untuk setiap akun laporan keuangan.

Berdasarkan Standar Profesional Akuntansi Publik (SPAP), SA Seksi 110, PSA No. 2, 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”.

Tujuan audit menurut Arens, Elder, dan Beasley yang dialihbahasakan oleh Herman Wibowo (2015:168):

“Tujuan audit adalah untuk menyediakan pemakai laporan keuangan suatu pendapat yang diberikan oleh auditor tentang apakah laporan keuangan disajikan secara wajar dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka kerja akuntansi keuangan yang berlaku. Pendapat auditor ini menambah tingkat keyakinan pengguna yang bersangkutan terhadap laporan keuangan”.

### **2.1.1.5 Standar Audit**

Auditor harus berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Standar ini disebut sebagai Pernyataan Standar Auditing (PSA). Standar tersebut digunakan auditor sebagai pedoman pelaksanaan audit atas laporan keuangan klien.

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) 2011, Standar Auditing Seksi 150, menjelaskan mengenai standar auditing yang terdiri dari :

- “1. Standar Umum
  - a. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.

- b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
  - c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
2. Standar Pekerjaan Laporan
- a. Pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang harus dilakukan.
  - b. Pekerjaan harus dilaksanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus di supervisi dengan semestinya.
  - c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengujian pertanyaan dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.
3. Standar Pelaporan
- a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disetujui sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.
  - b. Laporan audit harus menunjukkan keadaan yang didalamnya prinsip akuntansi tidak secara koefisien diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dalam hubungannya, dengan prinsip akuntansi yang ditetapkan dalam periode sebelumnya.
  - c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
  - d. Laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal yang mana auditor harus memuat tanggung jawab yang dipikulnya”.

## 2.1.2 *Due Professional Care*

### 2.1.2.1 Definisi *Due Professional Care*

Standar umum ketiga dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP)

PSA No. 04 (2011:230.1) berbunyi:

“Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama”.

Menurut Arens, Elder, dan Beasley (2014:35) yang dimaksud dengan *due professional care* adalah:

*“Due professional care it mean that auditor’s are professionals responsible for fulfilling their duties diligently and carefully. Due care include consideration of the completeness of the audit documentation, the sufficiency of the audit evidence, and the appropriateness of the audit report. As professionals, auditors must not act negligently or in bad faith, but they are not expected to be infallible”.*

Dari pengertian diatas dapat dipahami bahwa *due professional care* berkaitan dengan ketekunan dan kehati-hatian yang harus dimiliki oleh seorang auditor, ketekunan dan kehati-hatian tersebut menyangkut dalam hal pertimbangan kelengkapan dokumentasi audit, kecukupan bukti audit dan kesesuaian laporan audit. Auditor diharapkan tidak melakukan kelalaian atau itikad buruk, tetapi mereka tidak dituntut untuk menjadi sempurna.

Menurut Sukrisno Agoes dan Jan Hoeda (2012:22), bahwa yang dimaksud dengan *due professional care* adalah:

*“... Kemahiran professional harus digunakan secara cermat dan seksama umumnya, kewaspadaan bernuansa kecurigaan professional yang sehat (skeptisisme) khususnya, lebih khusus lagi selalu mempertimbangkan kemungkinan pelanggaran dan kecurangan dalam pelaporan dan laporan keuangan untuk menyampaikan kesimpulan audit dengan keyakinan memadai sesuai kebenaran”.*

Menurut Timothy J.Louwens, *et al.* (2013:45), menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan *due professional care* :

*“Due care reflects a level of performance that would be exercised by reasonable auditor’s in similar circumstances. This standard is often referred to as that of a prudent auditor, auditor are expected to possess the skills and knowledge of others in their profession but are not expected to be infallible. This aspect relates to the competence and capabilities of the auditor to perform the engagement and issue appropriate reports. One specific element of due care noted by the*

*standards is the need for auditor's to plan and perform the audit with an appropriate level of professional skepticism".*

Dari pengertian mengenai *due professional care* yang diterangkan oleh Timothy J.Louwer, *et al* dapat kita pahami bahwa *due professional care* berkaitan dengan keterampilan dan pengetahuan seorang auditor didalam melakukan jasa audit/perikatan dan didalam mengeluarkan laporan hasil audit, salah satu hal yang harus dimiliki oleh seorang auditor terkait dengan *due professional care* adalah skeptisisme profesional.

Menurut Halim (2015:34), Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan kehati-hatian, kompetensi, dan ketekunan, serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan keterampilan profesional pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa klien atau pemberi kerja memperoleh manfaat dari jasa profesionalnya yang kompeten berdasarkan perkembangan praktik, legislasi, dan teknik yang paling muktahir.

Dari seluruh pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa *due professional care* adalah sikap cermat, ketekunan, kehati-hatian dan seksama yang harus dimiliki oleh seorang auditor didalam setiap pemberian jasa auditnya. *Due professional care* dianggap hal yang cukup penting karena dari 10 kelemahan audit di SEC Amerika Serikat 1987-1997, kegagalan menerapkan *due professional care* berada di posisi ke 2 (71 % kasus) dari 10 kelemahan audit SEC dan *professional skepticism* berada di posisi ke 3 (60 % kasus) dari 10 kelemahan audit SEC (Tuanakotta, 2013:215). Oleh karena itu Kecermatan dan kesaksamaan auditor yang jujur dituntut agar aktivitas audit dan perilaku profesional tidak berdampak merugikan orang lain, kepedulian akan kerusakan masyarakat akibat

kekurangcermatan audit yang diseimbangkan dengan keperluan menghindari risiko audit itu sendiri (Agoes dan Hoesada, 2012:22).

Kecermatan profesional/*due professional care* memberi jaminan bahwa standar profesi minimum terpenuhi, menumbuhkan kejujuran profesional, kepedulian dampak sosial, dan pelaporan indikasi kecurangan secara serta-merta berdampak pada peningkatan nilai ekonomis jasa audit dan citra profesi audit (Agoes dan Hoesada, 2012:27).

*Due professional care* merupakan hal yang penting yang harus diterapkan setiap auditor baik oleh akuntan publik maupun oleh seluruh auditor dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya agar dicapai kualitas audit yang memadai.

*Due professional care* menyangkut dua aspek, yaitu *professional skepticism/skeptisisme* profesional dan *reasonable assurance/keyakinan* yang memadai (SAS No.1 AU *section* 230).

#### **2.1.2.2 Tujuan *Due Professional Care***

Agoes dan Hoesada, (2012:22), kecermatan dan keseksamaan auditor yang jujur dituntut agar aktivitas audit dan perilaku profesional tidak berdampak merugikan orang lain, kepedulian akan kerusakan masyarakat akibat kekurangcermatan audit yang diseimbangkan dengan keperluan menghindari risiko audit itu sendiri.

Agoes dan Hoesada (2012:27) menegaskan kecermatan profesional memberi jaminan bahwa standar profesi minimum terpenuhi, menumbuhkan

kejujuran profesional, kepedulian dampak sosial, dan pelaporan indikasi kecurangan secara serta-merta berdampak pada peningkatan nilai ekonomis jasa audit dan citra profesi audit.

Penggunaan kemahiran profesional auditor dengan cermat dan seksama menghendaki diadakannya pemeriksaan secara kritis pada setiap tingkat pengawasan terhadap pekerjaan yang dilaksanakan dan terhadap pertimbangan yang dibuat oleh siapa saja yang membantu proses audit. Di samping itu, standar ini tidak hanya menghendaki auditor menggunakan prosedur yang semestinya tetapi meliputi juga bagaimana prosedur tersebut diterapkan dan dikoordinasikan (Mulyadi, 2013:27).

Berdasarkan pernyataan di atas, maka dapat disimpulkan bahwa tujuan dari *due professional care* (penggunaan kemahiran professional dengan cermat dan seksama) yaitu dimulai dengan menghendaki diadakannya pemeriksaan secara kritis pada setiap tingkat pengawasan atau pemeriksaan yang kemudian mendapatkan keyakinan atau jaminan bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji apapun.

### **2.1.2.3 Standar Umum *Due Professional Care***

PSA No. 4, SA seksi 230 dalam SPAP (2011) tentang penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama dalam pelaksanaan pekerjaan auditor, dapat dijelaskan bahwa:

- “1. Pada paragraf dua, standar umum audit ketiga menuntut auditor independen untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya

dengan menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Penggunaan kemahiran professional dengan kecermatan dan keseksamaan menekankan tanggung jawab setiap professional yang bekerja dalam organisasi auditor independen untuk mengamati standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.

2. Paragraf tiga, penggunaan kemahiran professional dengan cermat dan seksama menyangkut apa yang dikerjakan auditor dan bagaimana kesempurnaan pekerjaannya.
3. Paragraf empat, seorang auditor harus memiliki “tingkat keterampilan yang umumnya dimiliki” oleh auditor pada umumnya dan harus menggunakan keterampilan tersebut dengan “kecermatan dan keseksamaan yang wajar.”
4. Paragraf lima, para auditor harus ditugasi dan disupervisi sesuai dengan tingkat pengetahuan keterampilan dan kemampuan sedemikian rupa sehingga mereka dapat mengevaluasi bukti audit yang mereka periksa. Auditor dengan tanggung jawab akhir untuk suatu perikatan harus mengetahui, pada tingkat yang minimum, standar akuntansi dan auditing yang relevan dan harus memiliki pengetahuan tentang kliennya. Auditor dengan tanggung jawab akhir bertanggung jawab atas penetapan tugas dan pelaksanaan supervisi asisten.
5. Paragraf Sembilan, penggunaan kemahiran professional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan. Keyakinan multak tidak dapat dicapai karena sifat bukti audit dan karakteristik kecurangan tersebut. Oleh karena itu suatu audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia mungkin tidak dapat mendeteksi salah saji material”.

Seperti yang telah dijelaskan di atas, standar ini menghendaki diadakannya pemeriksaan secara kritis pada setiap tingkat pengawasan terhadap pekerjaan yang dilaksanakan dan terhadap pertimbangan yang dibuat oleh siapa saja yang membantu proses audit. Standar ini tidak hanya menghendaki auditor menggunakan prosedur audit yang semestinya, tetapi meliputi juga bagaimana prosedur diterapkan dan dikoordinasikan. Kecermatan dan keseksamaan meletakkan tanggung jawab kepada setiap auditor dalam organisasi Kantor Akuntan Publik (KAP) untuk mengamati standar auditing yang berlaku.

#### 2.1.2.4 Karakteristik *Due Professional Care*

Menurut Agoes dan Hoesada (2012:22), terdapat dua karakteristik dalam *due professional care* yang harus diperhatikan oleh setiap auditor, diantaranya:

##### 1. "Skeptisisme profesional

Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menurut auditor untuk melaksanakan skeptisisme profesional. Skeptisisme profesional adalah sikap yang mencangkup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit. Auditor menggunakan pengetahuan, keterampilan dan kemampuan yang dituntut oleh profesi akuntan publik untuk melaksanakan dengan cermat dan seksama, dengan maksud baik dan integritas, pengumpulan dan penilaian bukti audit secara objektif (SPAP, 2011:230.2).

Indikator untuk mengukur skeptisisme profesional auditor adalah sebagai berikut:

##### a) Adanya penilaian yang kritis, tidak menerima begitu saja (*A critical assessment*)

Menjelaskan skeptisisme profesional adalah *a critical assessment*, maksud dari penjelasan di atas adalah adanya penilaian yang kritis dan tidak menerima begitu saja untuk setiap informasi yang diberikan oleh manajemen klien. Seorang pemikir kritis yaitu: memiliki kebiasaan yang selalu ingin tahu, hati-hati dalam memeriksa dan memberikan *judgment*, bersedia mempertimbangkan kembali, serta mencari informasi yang relevan.

##### b) Berfikir terus-menerus, bertanya dan mempertanyakan (*With a questioning mind*)

Menjelaskan cara berfikir seorang auditor yang harus terus-menerus bertanya dan mempertanyakan tentang kelengkapan dan keakuratan informasi yang diberikan manajemen klien.

##### c) Membuktikan kesahihan dari bukti audit yang diperoleh (*Of the validity of audit evidence obtained*)

Menjelaskan bahwa auditor harus memastikan validitas dari bukti audit yang didapat atau diperoleh.

##### d) Waspada terhadap bukti audit yang kontradiktif (*Alert to audit evidence that contradicts*)

Menjelaskan bahwa auditor diharuskan untuk waspada terhadap semua bukti audit yang kontradiktif.

##### 2. Keyakinan yang memadai

Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan. Keyakinan mutlak tidak dapat dicapai karena sifat bukti audit dan karakteristik kecurangan tersebut. Oleh karena itu, suatu audit yang dilaksanakan berdasarkan

standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia mungkin tidak dapat mendeteksi salah saji material (SPAP, 2011:230.2).

Indikator untuk mengukur keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material adalah sebagai berikut:

a) Mempunyai sikap dapat dipercaya dalam mengaudit laporan keuangan.

Seorang auditor harus selalu bertindak sesuai dengan koridor pelayanan publik, bersikap jujur dan berterus terang dalam melakukan pemeriksaan.

b) Mempunyai kompetensi dalam mengaudit laporan keuangan.

Untuk meningkatkan kompetensi, maka diperlukan mengikuti berbagai pelatihan bagi auditor seperti pelatihan bersertifikasi dan pendidikan berkelanjutan”.

Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (2011:230.2) dijelaskan lebih lanjut bahwa pendapat auditor atas laporan keuangan didasarkan pada konsep perolehan keyakinan memadai, auditor bukanlah penjamin dan laporannya tidak merupakan suatu jaminan. Oleh karena itu, penemuan kemudian salah saji material yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan yang ada dalam laporan keuangan, tidak berarti bahwa dengan sendirinya merupakan bukti kegagalan untuk memperoleh keyakinan yang memadai, tidak memadainya perencanaan, pelaksanaan atau pertimbangan dan tidak menggunakan profesional dengan cermat dan seksama, atau kegagalan untuk memenuhi standar *auditing* yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Kecermatan profesional merupakan sikap batin pribadi, berasal dari kesadaran diri, bermuara pada institusi kewaspadaan, kehati-hatian dan kepedulian, karena itu tidak dapat dipaksakan dan diinstruksikan.

### **2.1.3 Akuntabilitas**

#### **2.1.3.1 Definisi Akuntabilitas**

Kantor Akuntan Publik dituntut untuk lebih akuntabel dalam menyelesaikan pekerjaan auditnya. Tanpa adanya prinsip akuntabilitas maka kesimpulan yang dibuat tidak dapat memberikan masukan bagi pihak-pihak yang berkepentingan mengenai laporan keuangan perusahaan/instansi berdasarkan hasil audit yang telah dilakukan.

Pengertian Akuntabilitas secara umum menurut Mardiasmo (2006:3) adalah sebagai berikut:

“Akuntabilitas merupakan bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai hasil yang telah ditetapkan sebelumnya. Melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilakukan secara periodik”.

Menurut Robbins dan Judge yang dialihbahasakan oleh Diana Angelica (2008), bahwa:

“Akuntabilitas sebagai bentuk dorongan psikologi yang membuat seseorang berusaha mempertanggungjawabkan semua tindakan dan keputusan yang diambil pada lingkungannya”.

Prasyarat utama mewujudkan akuntabilitas harus berada pada situasi dan kondisi lingkungan yang mengutamakan keterbukaan (transparansi) sebagai landasan pertanggung jawaban serta lingkungan yang demokratis dalam menyampaikan pendapat, saran, kritik, maupun argumentasi terhadap perbaikan kondisi kinerja atau kegiatan yang lebih baik dan terarah.

Semakin auditor menyadari akan tanggungjawab profesional nya maka kualitas audit akan terjamin dan terhindar dari tindakan manipulasi. Artinya semakin tinggi akuntabilitas auditor maka akan meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan (Badjuri, 2011:191).

Sedangkan menurut Supardi dan Mutakin (2008), rasa bertanggungjawab atau akuntabilitas merupakan suatu keadaan yang dirasakan oleh auditor bahwa pekerjaan yang dilakukan telah sesuai dengan prosedur dan standar akuntan publik sehingga dapat dipertanggungjawabkan mengenai kesimpulan yang dapat dibuat untuk pihak-pihak yang berkepentingan baik langsung maupun tidak langsung. Akuntabilitas yang dimiliki auditor dapat meningkatkan proses kognitif auditor dalam mengambil keputusan.

Berdasarkan definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa Akuntabilitas adalah keadaan dimana seseorang mempertanggungjawabkan segala tindakan yang dilakukan.

### **2.1.3.2 Bentuk-bentuk Akuntabilitas**

#### **2.1.3.2.1 Macam-macam Akuntabilitas Publik**

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

1. “Akuntabilitas vertikal (Vertical Accountability) Akuntabilitas vertikal adalah pertanggungjawaban atas kegiatan
2. Akuntabilitas Horizontal (Horizontal Accountability) Akutabilitas horizontal merupakan pertanggungjawaban kepada masyarakat”.

Tuntunan Akuntabilitas publik mengharuskan lembaga-lembaga sektor publik untuk lebih menekankan pada pertanggungjawaban horizontal (*horizontal*

*accountability*) bukan hanya pertanggungjawaban vertikal (*vertical accountability*).

#### **2.1.3.2.2 Akuntabilitas Auditor**

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

- “1. Tanggungjawab mendeteksi dan melaporkan kecurangan (fraud), kekeliruan dan ketidakberesan. Dalam SPAP (seksi 316) pendeteksi terhadap kekeliruan dan ketidakberesan dapat berupa kekeliruan dan pengumpulan dan pengolahan data akuntansi, kesalahan estimasi akuntansi, kesalahan penafsiran prinsip akuntansi tentang jumlah, klasifikasi dan cara penyajian, penyajian laporan keuangan yang menyesatkan serta penyalahgunaan aktiva.
2. Tanggung jawab sikap independensi dan menghindari konflik. SPAP (seksi 220) harus bersikap jujur, bebas dari kewajiban klien dan tidak mempunyai kepentingan dengan klien baik terhadap manajemen maupun pemilik.
3. Tanggungjawab 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.
4. 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 tela dilakukan”.

### 2.1.3.3 Aspek-aspek Akuntabilitas

Aspek-aspek yang mendukung timbulnya prinsip akuntabilitas menurut Robbins (2016:222) dapat dilihat dari motivasi, pengabdian pada profesi, kewajiban sosial. Berikut penjelasannya yaitu:

1. “Motivasi  
Motivasi adalah dorongan pada diri seseorang yang menimbulkan suatu keinginan untuk melakukan suatu tindakan atau tingkah laku untuk mencapai tujuan. Auditor yang berkualitas memiliki motivasi yang tinggi. Dengan motivasi yang tinggi, seorang auditor akan melaksanakan tugasnya dengan penuh tanggung jawab, menyelesaikan pekerjaan dengan sebaik-baiknya sehingga menghasilkan hasil audit yang berkualitas.
2. Pengabdian pada Profesi  
Pengabdian pada profesi seorang auditor merupakan dedikasi auditor terhadap pekerjaannya yang dilakukan secara professional dan total dengan menggunakan pengetahuan dan keahlian yang dimiliki. Professional dan totalitas pekerjaan tidak memprioritaskan materi. Menurut Robbins dan Judge yang dialihbahasakan oleh Diana Angelica pengabdian kepada profesi merupakan suatu komitmen yang terbentuk dari dalam diri seseorang professional, tanpa paksaan dari siapapun, dan secara sadar bertanggungjawab terhadap profesinya. Indikator pengabdian terhadap profesi dalam IAI:  
“a. Tanggung jawab profesi  
Prinsip tanggung jawab profesi menyatakan bahwa sebagai professional, anggota IAI mempunyai peranan penting dalam masyarakat terutama kepada semua pemakai jasa profesional mereka dan bertanggung jawab dalam mengembangkan profesi akuntansi.  
b. Penyerahan diri secara total terhadap pekerjaan.
3. Kewajiban Sosial, merupakan pandangan tentang pentingnya peranan profesi serta manfaat yang diperoleh baik oleh masyarakat maupun profesional karena adanya pekerjaan tersebut.  
Dari definisi tersebut didapatkan indikator kewajiban sosial bagi auditor yaitu:
  - a. Pelayanan kepentingan publik Prinsip kepentingan publik menyatakan bahwa setiap anggota berkewajiban untuk selalu bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik, menghormati

- kepercayaan publik dan menunjukkan komitmen atas profesionalisme.
- b. Kewajiban menjaga objektivitas  
Tidak tergantung pada fasilitas apapun yang diberikan oleh klien yang tidak berkaitan dengan pemeriksaan, bukan untuk kepentingan pribadi maupun pihak ketiga.
  - c. Kewajiban menjaga integritas  
Prinsip integritas mengakui integritas sebagai kualitas yang dibutuhkan untuk memelihara dan meningkatkan kepercayaan publik”.

## 2.1.4 Kualitas Audit

### 2.1.4.1 Definisi Kualitas Audit

Kualitas audit memerankan peran yang sangat penting bagi seseorang auditor agar hasil audit laporan keuangannya menjadi maksimal dan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK). Dalam pencapaian kualitas audit yang baik harus disertakan dengan mengikuti standar yang ditetapkan yaitu standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan. Standar pengauditan mencakup mutu profesional, auditor independen, pertimbangan (*judgment*) yang digunakan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan audit, serta sikap auditor yang memiliki kemahiran professional dan bertanggung jawab.

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”.*

Berdasarkan definisi diatas, 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 auditor integritas, khususnya independensi.

Menurut DeAngelo (1981) dalam Alim *et al* (2007) menyatakan bahwa:

Kualitas audit merupakan kemampuan auditor dalam mendeteksi kesalahan pada laporan keuangan dan melaporkannya pada pengguna laporan keuangan. Peluang mendeteksi kesalahan tergantung pada sikap dan keahlian yang dimiliki auditor.

Sutton (1993) dalam Justinia Castellani (2008) menyatakan bahwa :

“pengukuran kualitas audit memerlukan kombinasi antara proses dan hasil. Kualitas proses audit dimulai dari tahap perencanaan penugasan, tahap pekerjaan lapangan, dan pada tahap administrasi akhir. Kualitas hasil audit merupakan probabilitas auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien”.

*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*.

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

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

Menurut Elder, Beasley, dan Arens dalam Amir Abadi Jusuf (2012:48)

menjelaskan bahwa terdapat lima elemen pengendalian kualitas, yaitu:

1. “Independensi, Integritas, dan Objektivitas.  
Semua personel yang terlibat dalam penugasan harus mempertahankan independensi baik secara fakta maupun secara penampilan, serta mempertahankan objektivitas dalam melaksanakan tanggungjawab profesionalnya.
2. Manajemen Sumber Daya Manusia  
Dalam kantor akuntan publik, kebijakan dan prosedur harus disusun supaya dapat memberikan tingkat keandalan tertentu bahwa:
  - a) Semua karyawan harus memiliki kualifikasi sehingga mampu melaksanakan tugasnya secara kompeten.
  - b) Pekerjaan kepada mereka yang telah mendapatkan pelatihan teknis secara cukup serta memiliki kecakapan.
  - c) Semua karyawan harus berpartisipasi dalam melaksanakan pendidikan profesi sehingga membuat mereka mampu melaksanakan tanggung jawab yang dibebankan kepada mereka.
  - d) Karyawan yang dipilih untuk dipromosikan adalah mereka yang memiliki kualifikasi yang diperlukan supaya menjadi bertanggung jawab dalam penyusunan berikutnya.
3. Penerimaan dan Kelanjutan Klien dan Penugasan.  
Kebijakan dan prosedur harus ditetapkan untuk memutuskan apakah akan menerima klien baru atau meneruskan kerjasama dengan klien yang telah ada. Kebijakan dan prosedur ini harus mampu meminimalkan resiko yang berkaitan dengan klien yang memiliki tingkat integritas manajemen yang rendah.
4. Kinerja Penugasan dan Konsultasi  
Kebijakan dan prosedur harus memastikan bahwa pekerjaan yang dilaksanakan oleh personel penugasan memenuhi standar profesi yang berlaku, persyaratan peraturan, dan mutu KAP sendiri.
5. Pemantauan Prosedur  
Harus ada kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa keempat unsur pengendalian mutu lainnya diterapkan secara efektif”.

Selain itu akuntan publik juga harus berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh IAPI, dalam hal ini adalah standar auditing. Berikut Standar auditing menurut Standar Profesional Akuntan Publik (2011:150:2) adalah:

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

Adapun indikator standar audit dari proses mengaudit yang dibagi menjadi tiga bagian yang berlaku umum tersebut adalah sebagai berikut:

1. “Standar umum
  - Audit harus dilakukan oleh orang yang sudah mengikuti pelatihan dan memiliki kecakapan teknis yang memadai sebagai seorang auditor.
  - Auditor harus mempertahankan sikap mental yang independen dalam semua hal yang berhubungan dengan audit.
  - Auditor harus menerapkan kemahiran professional dalam melaksanakan audit dan menyusun laporan.
2. Standar pekerjaan lapangan
  - Auditor harus merencanakan pekerjaan secara memadai dan mengawasi semua asisten sebagaimana mestinya.
  - 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.
  - 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
  - Auditor harus menyatakan dalam laporan auditor apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.
  - Auditor harus mengidentifikasi dalam laporan auditor mengenai keadaan dimana prinsip-prinsip tersebut tidak secara konsisten diikuti selama periode berjalan jika dikaitkan dengan periode sebelumnya.
  - Jika auditor menetapkan bahwa pengungkapan yang informatif belum memadai, auditor harus menyatakannya dalam laporan auditor.
  - 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 mengaudit yang dibagi menjadi dua bagian yang berlaku umum tersebut adalah sebagai berikut :

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

Auditor independen atau akuntan publik dalam menjalankan tugasnya selain mamatuhi standar auditing yang berlaku umum juga harus memegang prinsip-prinsip etika profesi.

Menurut Mulyadi (2013:54) ada delapan prinsip etika yang harus dipatuhi akuntan publik:

- “1. Tanggung Jawab Profesi  
Dalam melakukan tanggung jawabnya sebagai professional, setiap anggota harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan professional dalam semua kegiatan yang dilakukannya.
2. Kepentingan Publik  
Setiap anggota berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik, menghormati kepercayaan publik, dan menunjukkan komitmen atas profesionalisme.
3. Integritas  
Untuk memelihara dan meningkatkan kepercayaan publik. Setiap anggota harus memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan integritas setinggi mungkin.
4. Objektivitas  
Setiap anggota harus menjaga objektivitasnya dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajiban profesionalnya.
5. Kompetensi dan Kehati-hatian Profesional

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan hati-hati, kompetensi, dan ketekunan serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan keterampilan profesional.

6. Kerahasiaan

Setiap anggota harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesionalnya dan tidak boleh memakai atau mengungkapkan informasi tersebut tanpa persetujuan, kecuali bila ada hak atau kewajiban profesional atau hukum untuk mengungkapkannya.

7. Perilaku Profesional

Setiap anggota harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.

8. Standar Teknis

Setiap anggota harus melakukan jasa profesionalnya dengan standar teknis dan standar profesional yang relevan”.

Audit yang berkualitas adalah audit yang dilakukan sesuai dengan standar audit dan mampu untuk mendeteksi kesalahan-kesalahan dalam pelaporan keuangan dan melaporkan kesalahan-kesalahan yang ditemukan. Untuk memperoleh hasil audit yang berkualitas, auditor harus melaksanakan tugas profesionalnya sesuai dengan kode etik dan standar auditing yang telah ditetapkan. Standar auditing merupakan standar otorisasi yang harus dipenuhi oleh auditor pada saat melaksanakan penugasan 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 supervisi terhadap pelaksanaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan.
4. Melakukan perencanaan pekerjaan audit dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten maka dilakukan supervisi 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.
6. Memperoleh bukti audit yang cukup dan kompeten melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas jasa laporan keuangan auditan.
7. Membuat laporan audit yang menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum atau tidak dan pengungkapan yang informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, jika tidak maka harus dinyatakan dalam laporan audit”.

#### 2.1.4.4 Dimensi Kualitas Audit

Sutton (1993) dalam justinia castellani (2008) menyatakan bahwa :

“pengukuran kualitas audit memerlukan kombinasi antara proses dan hasil. Kualitas proses audit dimulai dari tahap perencanaan penugasan, tahap pekerjaan lapangan, dan pada tahap administrasi akhir. Kualitas hasil audit merupakan probabilitas auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien”.

Dalam penelitian ini penulis, mengukur kualitas audit dari dimensi proses dan hasil. Berdasarkan pernyataan diatas penulis menyimpulkan bahwa kualitas audit dapat diukur dengan lima hal, perencanaan, pelaksanaan, administrasi akhir dalam segi proses lalu dalam segi hasil yaitu kemampuan menemukan kesalahan dalam sistema akuntansi klien dan keberanian melaporkan kesalahan.

Adapun penjelasan dari indikator kualitas audit diatas menurut justinia castellani (2008) adalah sebagai berikut:

1. “Proses

A. Perencanaan

Ruang lingkup dari perencanaan pemeriksaan ini adalah bervariasi sesuai dengan besarnya dan kompleksitas permasalahan objek yang diperiksa dan pengetahuan mengenai jenis usaha objek yang diperiksa. Adapun elemen-elemen perencanaan audit menurut Arens dkk (2000:219) adalah:

1. Pre Plan (Perencanaan Awal). Beberapa hal penting yang terdapat dalam perencanaan awal ini adalah menyangkut informasi mengenai alasan klien untuk diaudit, menerima atau menolak klien baru maupun klien lama, mengidentifikasi alasan klien untuk diaudit, menentukan staf untuk penugasan dan memperoleh surat penugasan.
2. Memperoleh informasi mengenai latar belakang klien. Auditor harus memiliki tentang ciri-ciri lingkungan kegiatan perusahaan klien yang akan diaudit yang berguna sebagai acuan dalam menentukan surat penugasan atau perlu tidaknya prosedur-prosedur audit khusus. Hal-hal yang harus dilakukan untuk memperoleh informasi sehingga dapat memahami latar belakang klien adalah dengan cara: meninjau lokasi pabrik dan kantor, menelaan kebijakan-kebijakan penting perusahaan, mengidentifikasi pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa serta mengevaluasi kebutuhan akan spesialisasi dari luar.
3. Memperoleh informasi mengenai kewajiban hukum klien. Faktor-faktor yang menyangkut lingkungan hukum industri klien mempunyai dampak besar terhadap hasil audit. Pengetahuan auditor untuk menafsirkan fakta yang berkaitan selama pekerjaan berlangsung akan meyakinkan bahwa pengungkapan yang semestinya telah dilaksanakan dalam laporan keuangan. Dalam hal ini dokumen-dokumen hukum yang penting untuk diperiksa oleh auditor adalah akta pendirian perusahaan, anggaran dasar perusahaan, masalah rapat dewan komisaris, para pemegang saham, komite audit dan para pejabat eksekutif termasuk didalamnya adalah ringkasan pokok mengenai keputusan yang dibuat oleh direksi dan pemegang saham serta dokumen mengenai kontrak penjualan maupun pembelian.
4. Melaksanakan prosedur menurut penelitian persiapan. Melakukan analisis ini sangat penting artinya karena dengan demikian keseluruhan kegiatan pemeriksaan dapat keputusan terpengaruh. Tanggung jawab auditor adalah menetapkan

apakah suatu laporan keuangan terdapat salah saji material, apabila auditor berpendapat adanya salah saji yang material ia harus memberitahukan hal ini pada klien, sehingga koreksi dapat dilakukan. Jika klien menolak untuk mengoreksi laporan keuangan tersebut maka auditor dapat memberikan pendapat dengan pengecualian.

5. Menentukan materialitas dan menetapkan risiko audit yang dapat diterima. Besarnya salah saji dalam informasi akuntansi dapat membuat pertimbangan pengambilan keputusan terpengaruh. Tanggung jawab auditor adalah menetapkan apakah suatu laporan keuangan terdapat salah saji material, apabila auditor berpendapat adanya salah saji yang material ia harus memberitahukan hal ini pada klien, sehingga koreksi dapat dilakukan. Jika klien menolak untuk mengoreksi laporan keuangan tersebut maka auditor dapat memberikan pendapat dengan pengecualian.
6. Memahami struktur pengawasan intern dan menilai resiko kendali.
7. Mengembangkan program audit dan rencana audit. Untuk melaporkan serta memberikan pendapat yang tepat maka auditor harus melakukan wawancara, melakukan pemeriksaan dan meneliti keaslian bukti-bukti. Guna mempermudah pelaksanaan maka auditor harus menyusun program yang direncanakan secara logis untuk prosedur-prosedur audit bagi setiap pemeriksaan. Program pemeriksaan juga merupakan suatu alat pengendalian dimana pemeriksa dapat menyesuaikan pemeriksaannya dengan anggaran dan jadwal yang telah ditetapkan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), dalam hal ini Ikatan Akuntansi Indonesia (2001:311.3) menyatakan bahwa:  
 “Dalam perencanaan auditnya, auditor harus mempertimbangkan sifat, luas, dan saat pekerjaan yang harus dilaksanakan dan harus membuat suatu program audit secara tertulis. Program audit membantu auditor dalam memberikan perintah kepada asisten mengenai pekerjaan yang harus dilakukan. Bentuk program audit dan tingkat kerinciannya sangat bervariasi”.

#### B. Pelaksanaan

Auditing adalah proses yang ditempuh oleh seseorang yang kompeten dan independen agar dapat menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti mengenai informasi yang terukur dari suatu entitas (satuan) usaha untuk mempertimbangkan dan melaporkan tingkat kesesuaian dari informasi yang terukur tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan.

### C. Administrasi Akhir (Pelaporan)

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

### 2. Hasil

#### A. Kemampuan menemukan kesalahan

Auditor yang memiliki pengetahuan, pengalaman, dan mengikuti pelatihan teknis (kompeten), mempunyai kemampuan lebih baik untuk menemukan kesalahan atau kecurangan dalam laporan keuangan klien, sehingga dapat menghasilkan audit yang berkualitas.

#### B. Keberanian melaporkan kesalahan

Auditor akan melaporkan penyimpangan yang ditemukan meskipun klien menawarkan tambahan *fee* dan sejumlah hadiah bahkan kehilangan klien dimasa yang akan datang”.

### 2.1.4.5 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Dies dan Giroux (1992) dalam Alim dkk (2007) tentang empat faktor yang dapat mempengaruhi audit, yaitu:

#### 1. “Tenure

Lama waktu audit yang telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan (tenur), semakin lama seorang auditor telah melakukan

audit pada klien yang sama maka kualitas audit yang dihasilkan semakin rendah.

Jumlah klien

2. Semakin banyak jumlah klien maka kualitas audit akan semakin baik, karena auditor dengan jumlah klien yang banyak akan berusaha menjaga reputasinya.
3. Kesehatan keuangan klien  
Semakin sehat kondisi keuangan klien maka akan ada kecenderungan klien tersebut untuk menekan auditor agar tidak mengikuti standar.
4. Review oleh pihak ketiga  
Kualitas audit akan meningkat jika auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan direview oleh orang ketiga”.

## 2.2 Kerangka Pemikiran

Manajemen perusahaan dipercaya dan diberi tanggung jawab untuk mengelola sumberdaya yang di investasikan ke dalam perusahaan oleh pemilik perusahaan. Manajemen harus menyusun laporan keuangan secara periodik sebagai bentuk pertanggungjawabannya kepada pemilik perusahaan. Agar laporan keuangan yang disusun oleh manajemen perusahaan akurat dan tidak mengandung salah saji maka laporan keuangan tersebut harus diaudit oleh pihak ketiga yaitu auditor eksternal sebelum informasi laporan keuangan tersebut digunakan oleh pemilik dan pemakai laporan keuangan lainnya dalam membuat keputusan-keputusan ekonomi.

Auditor eksternal adalah pihak yang dianggap mampu menjembatani kepentingan antara pihak manajemen (*agent*) dan pemilik (*principal*). Peran auditor dibutuhkan untuk memberikan penilaian tentang kualitas informasi yang tercakup dalam laporan keuangan. Untuk dapat menjalankan fungsi dan tugasnya dengan baik, auditor eksternal harus mampu menghasilkan opini audit yang

berkualitas yang akan berguna tidak saja bagi dunia bisnis, tetapi juga bagi masyarakat luas. Hal tersebut dapat dicapai jika auditor eksternal memiliki salah satu elemen penting kendali mutu audit yaitu independensi dan objektivitas (Nor Rasyid Widodo 2012).

Dalam menghasilkan kualitas audit yang akurat, dapat dipercaya dan dapat dipertanggungjawabkan, maka auditor tersebut harus memiliki beberapa sikap sebagai dasar dalam mengambil keputusan kegiatan auditnya. Sikap yang harus dimiliki auditor tersebut antara lain *due professional care* dan akuntabilitas.

### **2.2.1 Pengaruh *Due Professional Care* Terhadap Kualitas Audit**

Adapun keterkaitan antara *Due Professional Care* dengan Kualitas Audit menurut (Simamora, 2002 : 29) menyatakan bahwa dalam menghasilkan audit yang berkualitas diperlukan pula sikap kemahiran profesional auditor yang cermat dan seksama menunjukkan kepada pertimbangan profesional yang dilakukan auditor selama pemeriksaan. Penggunaan kemahiran profesional auditor yang cermat dan seksama (*due professional care*) akan berdampak terhadap baik atau tidaknya kualitas audit yang dilaporkan.

Dijelaskan dalam SPAP 2011 Standar Umum ketiga SA Seksi 230 bahwa auditor independen dituntut untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya dengan menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama (*due professional care*) menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisisme profesional dan keyakinan memadai. Auditor harus mengungkapkan skeptisisme profesionalnya,

sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit. Selain skeptisisme profesional, auditor harus memberikan keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan.

Menurut Arens, Elder, dan Beasley (2014:35), bahwa:

*“Due professional care it mean that auditor’s are professionals responsible for fulfilling their duties diligently and carefully. Due care include consideration of the completeness of the audit documentation, the sufficiency of the audit evidence, and the appropriateness of the audit report. As professionals, auditors must not act negligently or in bad faith, but they are not expected to be infallible”.*

Sedangkan menurut Agoes dan Hoesada (2012:22), bahwa:

“Kemahiran professional harus digunakan secara cermat dan seksama umumnya, kewaspadaan bernuansa kecurigaan professional yang sehat (skeptisisme) khususnya, lebih khusus lagi selalu mempertimbangkan kemungkinan pelanggaran dan kecurangan dalam pelaporan dan laporan keuangan untuk menyampaikan kesimpulan audit dengan keyakinan memadai sesuai kebenaran”.

Menurut Agoes dan Hoesada (2012:22), terdapat dua karakteristik dalam *due professional care* yang harus di perhatikan oleh setiap auditor, diantaranya:

- “1. Skeptisisme profesional
2. Keyakinan yang memadai”.

Menurut Agoes dan Hoesada (2012) penggunaan *due professional* dapat meningkatkan kualitas audit yang lebih baik , dimana *due professional* audit dengan menggunakan skeptisisme profesional dapat mengidentifikasi terjadinya fraud dalam penyajian laporan keuangan dan dengan penggunaan *due profesional care* yang memadai, auditor dapat memberikan opini yang menyatakan laporan

keuangan terbebas dari salah saji material dengan begitu *due professional care* dapat mempengaruhi kualitas audit.

### 2.2.2 Pengaruh Akuntabilitas Terhadap Kualitas Audit

Akuntabilitas merupakan suatu hal yang harus dimiliki oleh seorang auditor, tanpa adanya sifat akuntabilitas dari auditor maka setiap tugas yang dilaksanakan tidak dapat tercapai sesuai dengan harapan yang sebenarnya.

Menurut Robbins dan Judge yang dialihbahasakan oleh Diana Angelica (2008) bahwa:

*Auditing* menurut Arens, Elder, dan Beasley (2014:4):

*“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and establish criteria. Auditing should be done by a competent independent person”.*

Prasyarat utama mewujudkan akuntabilitas harus berada pada situasi dan kondisi lingkungan yang mengutamakan keterbukaan (transparansi) sebagai landasan pertanggungjawaban serta lingkungan yang demokratis dalam menyampaikan pendapat, saran, kritik, maupun argumentasi terhadap perbaikan kondisi kinerja atau kegiatan yang lebih baik dan terarah.

Aspek-aspek yang mendukung timbulnya prinsip akuntabilitas menurut Robbins dan Judge yang dialihbahasakan oleh Diana Angelica (2008:222) dapat dilihat dari motivasi, pengabdian pada profesi, kewajiban sosial. Aspek-aspek tersebut dapat meningkatkan kesadaran akan tanggung jawab profesionalnya.

semakin auditor menyadari akan tanggungjawab profesionalnya maka kualitas audit akan terjamin dan terhindar dari tindakan manipulasi. Artinya semakin tinggi akuntabilitas auditor maka akan meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan (Badjuri, 2011:191).

### **2.2.3 Pengaruh *Due Professional Care* dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit**

Singgih dan Bawono (2010) dalam penelitiannya tentang pengaruh independensi, pengalaman, *due professional care*, dan akuntabilitas terhadap kualitas audit menyatakan bahwa *due professional care*, dan akuntabilitas terhadap kualitas audit secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit.

Didalam standar umum SPAP membahas tentang cerminan kualitas pribadi yang harus dimiliki oleh Auditor diantaranya yaitu diwajibkan untuk memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup dalam melaksanakan prosedur audit. *Due Professional Care* merupakan hal yang penting yang harus diterapkan setiap akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya agar dicapai kualitas audit yang memadai (Mansur, 2007). Menurut Agoes dan Hoesada (2012:22), terdapat dua karakteristik dalam *due professional care* yang harus diperhatikan oleh setiap auditor, diantaranya:

- “1. Skeptisisme profesional
2. Keyakinan yang memadai”.

Menurut Agoes dan Hoesada (2012) penggunaan *due professional* dapat meningkatkan kualitas audit yang lebih baik, dimana *due professional* audit

dengan menggunakan Skeptisisme profesional dapat mengidentifikasi terjadinya fraud dalam penyajian laporan keuangan dan dengan penggunaan *due professional care* yang memadai, auditor dapat memberikan opini yang menyatakan laporan keuangan terbebas dari salah saji material dengan begitu *due professional care* dapat mempengaruhi kualitas audit.

Akuntabilitas merupakan suatu hal yang harus dimiliki oleh seorang auditor, tanpa adanya sifat akuntabilitas dari auditor maka setiap tugas yang dilaksanakan tidak dapat tercapai sesuai dengan harapan yang sebenarnya.

Menurut Robbins dan Judge yang dialihbahasakan oleh Diana Angelica (2008) bahwa:

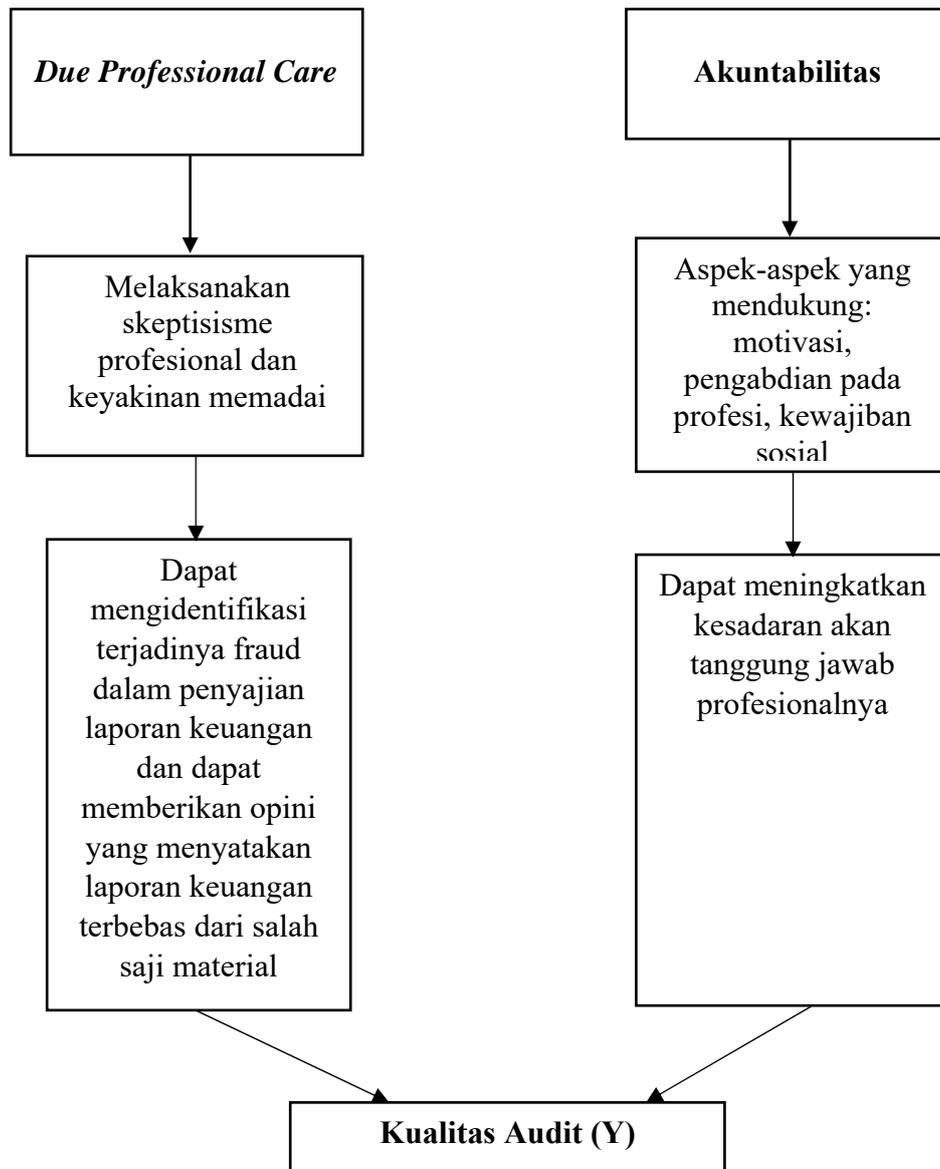
“Akuntabilitas sebagai bentuk dorongan psikologi yang membuat seseorang berusaha mempertanggungjawabkan semua tindakan dan keputusan yang diambil pada lingkungannya”.

Prasyarat utama mewujudkan akuntabilitas harus berada pada situasi dan kondisi lingkungan yang mengutamakan keterbukaan (transparansi) sebagai landasan pertanggungjawaban serta lingkungan yang demokratis dalam menyampaikan pendapat, saran, kritik, maupun argumentasi terhadap perbaikan kondisi kinerja atau kegiatan yang lebih baik dan terarah.

Aspek-aspek yang mendukung timbulnya prinsip akuntabilitas menurut Robbins dan Judge yang dialihbahasakan oleh Diana Angelica (2008:222) dapat dilihat dari motivasi, pengabdian pada profesi, kewajiban sosial. Aspek-aspek tersebut dapat meningkatkan kesadaran akan tanggung jawab profesionalnya.

semakin auditor menyadari akan tanggungjawab profesional nya maka kualitas audit akan terjamin dan terhindar dari tindakan manipulasi. Artinya semakin tinggi akuntabilitas auditor maka akan meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan (Badjuri, 2011:191).

Dari uraian diatas, penulis menuangkan kerangka pemikirannya dalam bentuk skema kerangka pemikiran sebagai berikut:



**Gambar 2.1**

**Kerangka Pemikiran**

### 2.2.4 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian yang telah dilakukan, yang berkaitan dengan *due professional care* dan akuntabilitas terhadap kualitas audit, sebagai berikut:

**Tabel 2.1**

#### Penelitian Terdahulu

<b>Peneliti</b>	<b>Judul</b>	<b>Hasil Penelitian</b>	<b>Persamaan</b>	<b>Perbedaan</b>
Inka Dwi Anggraini (2014)	Pengaruh Kompetensi Dan Akuntabilitas Auditor Terhadap Kualitas Audit.	Akuntabilitas auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.	Variabel yang diteliti sama mengenai Akuntabilitas terhadap kualitas audit.	Menggunakan variabel kompetensi. Waktu penelitian.
William Jefferson dan ketut Budiarta (2015)	Pengaruh Independensi, Pengalaman Kerja, <i>Due Profesional care</i> , dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada KAP Denpasar).	Hasil penelitian menunjukkan bahwa <i>due profesional care</i> dan Akuntabilitas berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit pada auditor KAP di Denpasar.	Variabel yang diteliti sama mengenai <i>Due Profesional Care</i> dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit.	Menggunakan variabel independensi, pengalaman kerja. Tempat dan waktu penelitian.
Nolanda Dwi (2015)	Pengaruh Kompetensi, Independensi, motivasi dan Akuntabilitas Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Aparat Inspektorat	Hasil penelitian menunjukkan bahwa Akuntabilitas berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit	Variabel yang diteliti sama mengenai Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit.	Menggunakan Variabel kompetensi, Independensi, dan motivasi. Tempat dan waktu penelitian.

	Provinsi Jawa Tengah).	pada Aparat Inspektorat Provinsi Jawa Tengah.		
Marisa Fitria (2016)	Pengaruh <i>Time Budget Pressure, Due Professional Care</i> dan Etika Auditor terhadap Kualitas Audit (Studi empiris pada KAP di Pekanbaru dan Medan)	Hasil penelitian menunjukkan bahwa <i>due profesional care</i> berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan oleh akuntan publik di Pekanbaru dan Medan	Variabel yang diteliti sama mengenai <i>Due Professional Care</i> dan Kualitas Audit.	Tempat dan waktu penelitian tidak sama, serta tidak menggunakan variabel independensi.
Andrean Jean Dicoza (2017)	Pengaruh <i>Time Budget Pressure</i> dan <i>Due Professional Care</i> Terhadap Kualitas Audit (Survey pada KAP Jakarta dan Bandung)	Hasil penelitian menunjukkan bahwa <i>due profesional care</i> berpengaruh terhadap kualitas audit	Variabel yang diteliti sama mengenai <i>Due Professional Care</i> dan Kualitas Audit.	Menggunakan variabel <i>time budget pressure</i> . Waktu penelitian.

### 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 rumusan hipotesis penelitian yang diajukan penulis adalah sebagai berikut:

- H1 Terdapat pengaruh antara *due professional care* terhadap kualitas audit.
- H2 Terdapat pengaruh antara akuntabilitas terhadap kualitas audit.
- H3 Terdapat Pengaruh antara *due professional care* dan akuntabilitas terhadap kualitas audit.