

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Ruang Lingkup *Auditing*

2.1.1.1 Pengertian *Auditing*

Auditing merupakan suatu tindakan yang membandingkan antara fakta atau keadaan yang sebenarnya (kondisi) dengan keadaan yang seharusnya (kriteria). Pada dasarnya audit bertujuan untuk menilai apakah pelaksanaan yang dilakukan telah sesuai dengan apa yang telah ditetapkan dan untuk menilai atau melihat apakah kriteria yang ditetapkan dijalankan sebagaimana mestinya.

Menurut Soekrisno Agoes (2017:4) pengertian auditing adalah sebagai berikut:

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

Menurut Mulyadi (2017:8) pengertian *auditing* adalah:

“*Auditing* 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-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan, ditinjau dari sudut profesi akuntan publik, audit adalah pemeriksaan secara objektif atas laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi lain dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan

keuangan tersebut menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, dan hasil usaha perusahaan atau organisasi tersebut.”

Menurut Arens *et.al* (2015:4) pengertian audit adalah sebagai berikut:

“Audit merupakan pengumpulan dan evaluasi buku tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Berbagai pengertian dapat dikatakan bahwa audit merupakan suatu proses pemeriksaan yang dilakukan secara sistematis terhadap laporan keuangan, pengawasan intern, dan catatan akuntansi suatu perusahaan. Audit bertujuan untuk mengevaluasi dan memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan berdasarkan bukti-bukti yang diperoleh dan dilakukan oleh seorang yang independen dan kompeten.”

Menurut Hery (2016:10) pengertian audit adalah sebagai berikut:

“Pengauiditan (*auditing*) didefinisikan sebagai suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi (secara obyektif) bukti yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan-tindakan dan kejadian ekonomi, dalam rangka menentukan tingkat kepatuhan antara asersi dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta mengkomunikasikan kepada pihak-pihak yang berkepentingan.”

Dari beberapa pendapat para ahli mengenai audit, maka dapat diinterpretasikan bahwa audit merupakan suatu proses sistematis dalam mengumpulkan dan mengevaluasi informasi oleh pihak yang kompeten dan independen yang didapat dalam suatu entitas dengan tujuan untuk menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan oleh entitas dan menyampaikan hasilnya kepada pihak yang berkepentingan.

2.1.1.2 Jenis-jenis *Auditing*

Menurut Sukrisno Agoes (2017:14-16), ditinjau dari jenis pemeriksaan maka jenis-jenis audit dapat dibedakan atas:

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

Terdapat tiga jenis audit menurut Arens *et.al* yang dialih bahasakan oleh Amir

Abadi Jusuf (2017:36-37) yaitu sebagai berikut:

- 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 computer 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 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 atas laporan keuangan dilaksanakan untuk menentukan apakah seluruh laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP), walaupun auditor mungkin saja melakukan audit atas laporan keuangan yang

disusun dengan menggunakan akuntansi dasar kas atau beberapa dasar lainnya yang cocok untuk organisasi tersebut. Dalam menentukan apakah laporan keuangan telah dinyatakan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum, auditor mengumpulkan bukti untuk menetapkan apakah laporan keuangan itu mengandung kesalahan yang vital atau saji lainnya.

Berdasarkan jenis-jenis *auditing* di atas dapat diinterpretasikan bahwa dari berbagai jenis audit yang dilakukan, keseluruhan audit memiliki tujuan yang hampir sama yaitu menilai bagaimana manajemen mengoperasikan perusahaan, mengelola sumber daya yang dimiliki, meningkatkan efisiensi proses dalam mencapai tujuan perusahaan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK).

2.1.1.3 Tujuan *Auditing*

Menurut IAPI (Institusi Akuntan Publik Indonesia) (2011:110:1) tujuan *auditing* adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran dalam suatu hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, serta arus kas yang sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Apabila keadaan tidak memungkinkan dalam hal ini tidak sesuai dengan Prinsip Akuntansi Indonesia, maka akuntan publik berhak memberikan pendapat bersyarat atau menolak memberikan pendapat.

Menurut Arens *et.al* yang dialih bahasakan oleh Herman Wibowo (2015:168) tujuan audit sebagai berikut:

“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.”

Menurut Tuanakotta (2017:84) tujuan audit adalah sebagai berikut:

“Tujuan audit yaitu untuk mengangkat tingkat kepercayaan dari pemakai laporan keuangan yang dituju, terhadap laporan keuangan itu. Tujuan itu dicapai dengan pemberian opini oleh auditor mengenai apakah laporan keuangan disusun dalam segala hal yang material sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku”.

Dari beberapa uraian di atas, dapat diinterpretasikan bahwa tujuan audit adalah untuk menyediakan pemakai laporan keuangan 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 dan kepercayaan pengguna yang bersangkutan terhadap laporan keuangan. Apabila keadaan tidak sesuai dengan prinsip akuntansi Indonesia, maka akuntan publik berhak memberikan pendapat bersyarat atau menolak memberikan pendapat.

2.1.1.4 Kode Etik Akuntansi

Kode etik IAPI menetapkan prinsip dasar dan aturan etika profesi yang harus diterapkan oleh setiap individu dalam kantor akuntan publik (KAP) atau jaringannya KAP, baik yang merupakan anggota IAPI maupun yang bukan merupakan anggota IAPI, yang memberikan jasa profesional yang meliputi jasa assurance dan jasa selain assurance seperti yang tercantum dalam standar profesi dan kode etik profesi (IAPI, 2021).

Menurut Siti Kurnia dan Ely Suhayat (2014:49), “Kode etik Akuntan Indonesia merupakan kode perilaku yang terdiri dari ketentuan umum mengenai perilaku ideal dan perilaku khusus yang menguraikan berbagai tindakan yang tidak dapat dibenarkan.”

Kode Etik menetapkan lima prinsip dasar yang harus dipatuhi oleh semua Akuntan. Kode Etik ini juga mencakup kerangka kerja konseptual yang menetapkan pendekatan yang akan diambil untuk mengidentifikasi, mengevaluasi, dan mengatasi ancaman kepatuhan terhadap prinsip dasar tersebut serta, ancaman terhadap independensi untuk audit, dan perikatan asurans lainnya. Kode Etik juga menerapkan prinsip dasar etika dan kerangka kerja konseptual untuk berbagai fakta dan keadaan yang mungkin ditemui Akuntan, baik yang bekerja di bisnis maupun yang berpraktik melayani publik.

Sesuai dengan etika profesi dalam Ikatan Akuntan Indonesia, ada beberapa prinsip dasar etika yang harus dipatuhi oleh auditor, yaitu:

1. Integritas

Akuntan harus mematuhi prinsip integritas, yang mensyaratkan Akuntan untuk bersikap lugas dan jujur dalam semua hubungan profesional dan bisnis. Integritas melibatkan keterus terangan, kejujuran, dan kekuatan karakter untuk bertindak dengan tepat. Bahkan ketika menghadapi tekanan untuk melakukan hal yang tidak seharusnya atau ketika melakukan hal tersebut dapat menimbulkan potensi konsekuensi yang merugikan bagi pribadi atau organisasi.

Bertindak secara tepat dengan cara:

- a. Mempertahankan pendirian ketika dihadapkan pada dilema dan situasi sulit ; atau
- b. Mempertanyakan pihak lain manakala terdapat keadaan yang mengharuskan demikian, dengan cara yang sesuai dengan keadaan.

Akuntan tidak boleh secara sengaja dikaitkan dengan laporan, komunikasi, atau informasi lain ketika Akuntan percaya bahwa informasi tersebut;

- a) Berisi kesalahan atau pernyataan yang menyesatkan secara material;
- b) Berisi pernyataan atau informasi yang dibuat secara tidak hati-hati; atau
- c) Terdapat penghilangan atau pengaburan informasi yang seharusnya diungkapkan, sehingga akan menyesatkan.

2. Objektivitas

Akuntan harus mematuhi prinsip objektivitas yang mensyaratkan Akuntan untuk menerapkan pertimbangan profesional atau bisnis tanpa dikompromikan oleh:

- a) Bias;
- b) Benturan kepentingan; atau
- c) Pengaruh atau ketergantungan yang tidak semestinya terhadap individu, organisasi, teknologi, atau faktor lain.

Akuntan tidak boleh melakukan aktivitas profesional jika suatu keadaan atau hubungan terlalu memengaruhi pertimbangan profesionalnya atas aktivitas tersebut.

3. Kompetensi dan Kehati-hatian Profesional Akuntan harus patuh terhadap prinsip kompetensi dan kehati-hatian profesional yang mensyaratkan Akuntan untuk:

- a) Mencapai dan mempertahankan pengetahuan serta keahlian profesional pada level yang disyaratkan untuk memastikan bahwa klien atau organisasi tempatnya bekerja memperoleh jasa profesional yang kompeten berdasarkan standar profesional dan standar teknis terkini dan sesuai dengan perundang-undangan yang berlaku; dan
- b) Bertindak sungguh-sungguh dan sesuai dengan standar profesional dan standar teknis yang berlaku.

profesional dan standar teknis yang berlaku. Pemberian jasa kepada klien dan organisasi tempatnya bekerja dengan kompetensi profesional mensyaratkan Akuntan untuk menggunakan pertimbangan yang baik dalam menerapkan pengetahuan dan keahlian profesional ketika melakukan aktivitas profesional.

Menjaga kompetensi profesional mensyaratkan suatu kesadaran yang berkelanjutan dan pemahaman atas perkembangan teknis, profesional, bisnis yang relevan, dan terkait teknologi yang relevan. Pengembangan profesional berkelanjutan memungkinkan Akuntan untuk mengembangkan dan mempertahankan kemampuan bekerja secara kompeten dalam lingkungan profesional.

Kesungguhan mencakup tanggung jawab untuk bertindak sesuai dengan persyaratan penugasan, secara hati-hati, cermat, dan tepat waktu.

Dalam mematuhi prinsip kompetensi dan kehati-hatian profesional, Akuntan harus mengambil Langkah-langkah yang memadai untuk memastikan bahwa mereka yang bekerja profesional di bawah pengawasannya telah memperoleh pelatihan dan supervise yang tepat. Jika diperlukan, Akuntan harus membuat klien, organisasi tempatnya bekerja, atau pengguna lain atas jasa atau aktivitas profesional Akuntan, untuk menyadari keterbatasan yang melekat pada jasa atau aktivitas tersebut.

4. Kerahasiaan

Akuntan harus mematuhi prinsip kerahasiaan, yang mensyaratkan Akuntan untuk menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan profesional dan bisnis. Akuntan harus:

- a) Akuntan harus mematuhi prinsip kerahasiaan, yang mensyaratkan Akuntan untuk menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan profesional dan bisnis. Akuntan harus:
- b) Menjaga kerahasiaan informasi di dalam Kantor atau organisasi tempatnya bekerja;
- c) Menjaga kerahasiaan informasi yang diungkapkan oleh calon klien atau organisasi tempatnya bekerja;
- d) Tidak mengungkapkan informasi rahasia yang diperoleh dari hubungan profesional dan bisnis di luar Kantor atau organisasi tempatnya bekerja tanpa kewenangan yang memadai dan spesifik, kecuali jika terdapat hak atau kewajiban hukum atau profesional untuk mengungkapkannya;
- e) Tidak menggunakan informasi rahasia yang diperoleh dari hubungan profesional dan hubungan bisnis untuk keuntungan pribadi atau pihak ketiga;
- f) Tidak menggunakan atau mengungkapkan informasi rahasia apa pun, baik yang diperoleh atau diterima sebagai hasil dari hubungan profesional atau bisnis maupun setelah hubungan tersebut berakhir; dan
- g) Melakukan langkah-langkah yang memadai untuk memastikan bahwa personel yang berada di bawah pengawasannya, serta individu yang memberi advis dan bantuan profesional, untuk menghormati kewajiban Akuntan guna menjaga kerahasiaan informasi.

Prinsip kerahasiaan merupakan bentuk perlindungan kepentingan publik karena memfasilitasi aliran informasi yang bebas dari klien atau organisasi tempatnya bekerja kepada Akuntan dengan pemahaman bahwa informasi tersebut tidak akan diungkapkan kepada pihak ketiga. Namun demikian, berikut ini adalah keadaan ketika Akuntan harus mengungkapkan atau mungkin disyaratkan untuk mengungkapkan informasi rahasia atau ketika pengungkapan tersebut mungkin layak diungkap:

- a) Pengungkapan disyaratkan oleh hukum, misalnya:
 - Pembuatan dokumen atau ketentuan lainnya atas bukti dalam proses hukum; atau
 - Pengungkapan kepada otoritas publik yang berwenang atas terjadinya indikasi pelanggaran hukum;
- b) Pengungkapan diizinkan oleh hukum dan diperkenankan oleh klien atau organisasi tempatnya bekerja;
- c) Terdapat kewajiban atau hak profesional untuk mengungkapkan, jika tidak dilarang oleh hukum:
 - Untuk mematuhi penelaahan mutu oleh asosiasi profesi;
 - Untuk merespons pertanyaan atau investigasi oleh asosiasi profesi atau badan regulator;
 - Untuk melindungi kepentingan profesional Akuntan dalam proses hukum; atau
 - Untuk mematuhi standar profesional dan standar teknis, termasuk persyaratan etika.

Dalam memutuskan untuk mengungkapkan atau tidak mengungkapkan informasi rahasia, Akuntan mempertimbangkan keadaan yang relevan termasuk: Apakah kepentingan semua pihak dirugikan, termasuk pihak ketiga yang kepentingannya terpengaruh, jika klien atau organisasi tempatnya bekerja menyetujui pengungkapan informasi tersebut. Apakah semua informasi yang relevan diketahui dan didukung bukti yang kuat, sepanjang praktis. Faktor-faktor yang memengaruhi keputusan untuk mengungkapkan meliputi:

- Fakta tidak didukung bukti yang kuat.
- Informasi yang tidak lengkap.
- Kesimpulan yang tidak didukung bukti yang kuat.

Komunikasi yang digunakan dan pihak yang dituju dalam komunikasi tersebut. Apakah pihak-pihak yang dituju dalam komunikasi tersebut merupakan penerima yang tepat.

Akuntan harus terus mematuhi prinsip kerahasiaan bahkan setelah berakhirnya hubungan antara Akuntan dan klien atau organisasi tempatnya bekerja. Ketika berganti pekerjaan atau memperoleh klien baru, Akuntan berhak menggunakan pengalaman sebelumnya, tetapi tidak diperkenankan menggunakan atau mengungkapkan informasi rahasia yang diperoleh atau diterima sebagai hasil dari hubungan profesional atau bisnis.

5. Perilaku Professional

Akuntan harus mematuhi prinsip perilaku profesional, yang mensyaratkan Akuntan untuk:

- a) Mematuhi peraturan perundang-undangan yang berlaku;
- b) Berperilaku konsisten dengan tanggung jawab profesi untuk bertindak bagi kepentingan publik dalam semua aktivitas profesional dan hubungan bisnis; dan
- c) Menghindari perilaku apa pun yang diketahui atau seharusnya diketahui yang dapat mendiskreditkan profesi. Akuntan tidak boleh terlibat dalam bisnis, pekerjaan, atau aktivitas apa pun yang diketahui merusak atau mungkin merusak integritas, objektivitas, atau reputasi baik dari profesi, dan hasilnya tidak sesuai dengan prinsip dasar etika.

Perilaku yang mungkin mendiskreditkan profesi termasuk perilaku yang menurut pihak ketiga yang rasional dan memiliki informasi yang memadai, sangat mungkin akan menyimpulkan bahwa perilaku tersebut mengakibatkan pengaruh negatif terhadap reputasi baik profesi. Ketika melakukan aktivitas pemasaran atau promosi, Akuntan dilarang mencemarkan nama baik profesi. Akuntan harus bersikap jujur dan mengatakan yang sebenarnya, serta tidak:

- a) Membuat pernyataan yang berlebihan mengenai jasa profesional yang dapat diberikan, kualifikasi yang dimiliki, atau pengalaman yang telah diperoleh; atau

- b) Membuat pernyataan yang merendahkan atau melakukan perbandingan yang tidak didukung bukti terhadap hasil pekerjaan pihak lain.

Jika Akuntan memiliki keraguan atas tepat tidaknya suatu bentuk iklan atau pemasaran lainnya, maka Akuntan didorong untuk berkonsultasi dengan asosiasi profesi yang relevan.

Dari interpretasi di atas, dapat ditarik kesimpulan bahwa Kode Etik Akuntan merupakan suatu pedoman yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia untuk mengatur perilaku para anggotanya dalam memenuhi tanggung jawab profesionalnya kepada masyarakat. Kode etik akuntan merupakan bagian yang penting dari peraturan disiplin yang menyeluruh agar semua pihak yang berkepentingan pada jasa akuntan dapat dilindungi terhadap segala perbuatan akuntan secara individual yang tercela dan tidak bertanggung jawab.

2.1.1.5 Standar *Auditing*

Untuk melakukan auditing diperlukan standar yang dapat menjadi acuan dalam audit. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) adalah kodifikasi berbagai pernyataan standar teknis yang merupakan panduan dalam memberikan jasa bagi Akuntan Publik di Indonesia, SPAP merupakan hasil pengembangan berkelanjutan standar profesional akuntan publik yang dimulai sejak 1973. SPAP dikeluarkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik Institut Akuntan Publik Indonesia. (Rachmianty, 2015).

Standar auditing yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia dalam Sukrisno Agoes (2017:33) adalah sebagai berikut:

1. Standar Umum

Standar umum bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan auditor dan mutu pekerjaannya, dan berbeda dengan standar yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan lapangan dan pelaporan. Isi dari standar umum adalah sebagai berikut:

- a. Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
- b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan, independen dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor
- c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan seksama.

2. Standar Pekerja Lapangan

Standar pekerjaan lapangan berkaitan dengan pelaksanaan pemeriksaan akuntan di lapangan (*audit field work*), mulai dari perencanaan audit dan supervisi, pemahaman dan evaluasi pengendalian intern, pengumuman buktibukti audit, compliance test, substantive test, analytical review, sampai selesai audit field work.

- a. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
- b. Pemahaman yang memadai atas struktur 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 pengajuan pertanyaan dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan.

3. Standar Pelaporan

Standar pelaporan merupakan pedoman bagi auditor independen dalam menyusun laporan auditnya.

- a. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- b. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada ketidakkonsistenan di dalam penerapan prinsip akuntansi dalam menyusun 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 dapat diberikan. Dengan adanya standar yang telah ditetapkan, diharapkan bahwa dalam pelaksanaan pemeriksaan para auditor harus dapat memenuhi standar-standar yang berlaku umum di Indonesia. Sehingga hasil pemeriksaannya dapat memberikan keyakinan yang penuh oleh para pengguna jasa auditor baik pihak internal maupun eksternal.

Dari beberapa standar audit di atas dapat diinterpretasikan bahwa standar audit merupakan pedoman umum untuk membantu auditor memenuhi tanggung jawab profesionalnya dalam audit atas laporan keuangan. Standar audit menjadi bagian terpenting untuk mengetahui bagaimana kondisi sebuah perusahaan. Hal ini akan menjadi sarana melakukan strategi dan juga mengevaluasi setiap hal yang diambil dalam keputusan perusahaan tersebut.

2.1.1.6 Pengertian Auditor

Pengertian Auditor menurut Arens *et.al* (2015:12) adalah sebagai berikut:

“Auditor adalah seseorang yang menyatakan pendapat kewajaran dalam semua hal yang material, posisi keuangan hasil usaha dan arus kas yang sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum”.

Pengertian Auditor menurut Mulyadi (2016:1) adalah:

“Auditor adalah akuntan publik yang memberikan jasa audit kepada auditee untuk memeriksa laporan keuangan agar bebas dari salah saji”.

Sedangkan menurut IBK Bayangkara (2015:2) Auditor adalah:

“Auditor merupakan pihak pertama yang melakukan audit terhadap pertanggungjawaban pihak kedua kepada pihak ketiga dan memberikan pengesahan hasil auditnya untuk kepentingan pihak ketiga”.

Berdasarkan beberapa definisi di atas, dapat diinterpretasikan bahwa auditor merupakan orang yang sangat memegang peranan penting dalam aktivitas audit dan

memiliki kemampuan dalam melaksanakan audit sesuai dengan standar profesionalnya.

2.1.1.6 Jenis-jenis Auditor

Menurut Arens *et.al* (2015:19) jenis-jenis auditor yaitu sebagai berikut:

1. Kantor Akuntan Publik
Kantor akuntan publik bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan perusahaan lain yang cukup besar, dan banyak perusahaan serta organisasi non-komersial yang lebih kecil. Oleh karena luasnya penggunaan laporan keuangan yang telah diaudit 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 kantor akuntan publik mencerminkan bahwa auditor yang menyatakan pendapat audit atas laporan keuangan harus memiliki lisensi sebagai akuntan publik. KAP sering 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 4.000 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 seorang kepala. BPK melapor dan bertanggung jawab sepenuhnya kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Tanggung jawab utama BPK adalah untuk melaksanakan fungsi audit DPR, dan juga mempunyai banyak tanggung jawab audit seperti KAP. BPK mengaudit sebagian besar informasi keuangan yang dibuat oleh berbagai macam badan pemerintah baik pusat maupun daerah sebelum diserahkan kepada DPR. Oleh karena kuasa pengeluaran dan penerimaan badan-badan pemerintah ditentukan oleh undang-undang, maka audit yang dilaksanakan difokuskan pada audit ketaatan. Peningkatan porsi upaya audit BPK dikerahkan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional berbagai program pemerintah. Hasil dari tanggung jawab BPK yang besar untuk mengaudit pengeluaran-pengeluaran pemerintah dan

kesempatan mereka untuk melaksanakan audit operasional, auditor BPK sangat dihargai dalam profesi audit.

4. Auditor Pajak.

Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yang berada dibawah Departemen Keuangan Republik Indonesia, bertanggung jawab atas penerimaan negara dari sektor perpajakan dan penegakan hukum dalam pelaksanaan ketentuan perpajakan. Aparat pelaksanaan DJP dilapangan adalah Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dan Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak (Karikpa). Karikpa mempunyai auditor-auditor khusus, tanggung jawab Karikpa adalah melakukan audit terhadap para wajib pajak tertentu untuk menilai apakah telah memenuhi ketentuan perundangan perpajakan.

5. Auditor Internal.

Auditor internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen, sama seperti BPK mengaudit DPR. Tanggung jawab auditor internal sangat beragam, tergantung pada yang mempekerjakan mereka. Ada staf audit internal yang hanya terdiri atas satu atau dua karyawan yang melakukan audit ketaatan secara rutin. Staf audit internal lainnya mungkin terdiri atas lebih dari 100 karyawan yang memikul tanggung jawab berlainan, termasuk di banyak bidang di luar akuntansi. Banyak juga auditor internal yang terlibat dalam audit operasional atau memiliki keahlian dalam mengevaluasi sistem komputer.

Sedangkan menurut Abdul Halim (2015:11-12) jenis-jenis auditor dibagi menjadi 3 kelompok, yaitu:

1. Auditor Internal

Auditor internal merupakan karyawan suatu perusahaan tempat mereka melakukan audit. Tujuan audit internal adalah untuk membantuk 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 independent.

2. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas utamanya adalah melaukakuan audit atas pertanggungjawaban keuangan dari berbagai organisasi dalam pemerintah. Audit ini dilaksanakan oleh auditor pemerintah yang bekerja di BPKP dan BPK. Disamping itu, ada auditor pemerintah yang bekerja di Direktorat Jendral 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 audit kepada klien. Klien tersebut

merupakan perusahaan bisnis yang berorientasi laba, organisasi nirlaba, badan-badan pemerintahan maupun individu perseorangan. Auditor harus independen terhadap klien pada saat melaksanakan audit maupun saat pelaporan hasil audit. Audit independen menjalankan pekerjaannya di bawah suatu kantor akuntan publik.

Dari beberapa jenis-jenis auditor diatas, dapat diinterpretasikan bahwa jenis-jenis auditor menurut Arens, Elder dan Beasley ada lima jenis utama audit yang terdiri dari: pertama, Kantor Akuntan Publik. Kedua, Auditor Internal Pemerintah. Ketiga, Auditor Badan Pemeriksa Keuangan. Keempat, Auditor Pajak. Kelima, Auditor Internal. Sedangkan menurut Abdul Halim jenis-jenis auditor dibagi menjadi 3 kelompok, yaitu: pertama Auditor Internal, kedua, Auditor Pemerintah. Ketiga, Auditor Independen.

2.1.2 Kompetensi Auditor

2.1.2.1 Pengertian Kompetensi Auditor

Kompetensi Auditor mengarah pada kemampuan seorang auditor untuk menggunakan segala sumber daya yang dimiliki dalam menganalisa temuan-temuan yang didapat selama proses audit, mengelompokkannya, serta memberikan respon secara memadai dalam rangka meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan. Konsep kompetensi dipahami sebagai kolaborasi antara pengetahuan, keterampilan serta pengalaman yang memadai. Adapun pengertian kompetensi menurut para ahli sebagai berikut:

Sukrisno Agoes (2017:146) mendefinisikan kompetensi sebagai berikut :

“Kompetensi auditor adalah suatu kecakapan dan kemampuan dalam menjalankan suatu pekerjaan atau profesinya. Orang yang kompeten berarti orang yang dapat menjalankan pekerjaannya dengan kualitas hasil yang

baik. Dalam arti luas kompetensi mencakup penguasaan ilmu/pengetahuan (*knowledge*), dan keterampilan (*skill*) yang mencukupi, serta mempunyai sikap dan perilaku (*attitude*) yang sesuai untuk melaksanakan pekerjaan atau profesinya”.

Menurut Arens *et.al* (2015:42) pengertian kompetensi adalah sebagai berikut.:

“Kompetensi sebagai keharusan bagi auditor untuk memiliki pendidikan formal auditing dan akuntansi, pengalaman praktik yang memadai bagi pekerjaan yang sedang dilakukan, serta mengikuti pendidikan profesional yang berkelanjutan.”

Menurut Ardianingsih. A (2018:26) definisi kompetensi auditor adalah sebagai berikut:

“Kompetensi yaitu berhubungan dengan keahlian, pengetahuan, dan pengalaman. Oleh karena itu, auditor yang kompeten adalah auditor yang memiliki pengetahuan, pelatihan, keterampilan, dan pengalaman yang memadai agar bisa berhasil menyelesaikan pekerjaan auditnya”.

Menurut Siti Kurnia & Ely Suhayati (2014:2) pengertian kompetensi sebagai berikut:

“Kompetensi adalah suatu kemampuan, keahlian (pendidikan dan pelatihan), dan berpengalaman dalam memahami kriteria dan dalam menentukan jumlah bahan bukti yang di butuhkan untuk dapat mendukung kesimpulan yang akan diambilnya”.

Dari beberapa pengertian kompetensi auditor di atas, dapat diinterpretasikan bahwa audit yang dilaksanakan oleh seorang auditor harus dilakukan oleh orang yang memiliki pengetahuan, keahlian, dan pelatihan teknis yang cukup agar tercapainya tugas yang dijalankan dengan hasil yang maksimal sehingga menjadi keharusan bagi auditor untuk memiliki pendidikan formal di bidang auditing dan akuntansi.

2.1.2.2 Indikator Kompetensi Auditor

Kompetensi diperlukan sebagai kemampuan seseorang untuk menghasilkan kinerja yang memuaskan ditempat kerja, juga memajukan karakteristik pengetahuan dan keterampilan yang dimiliki atau dibutuhkan oleh setiap individu yang memungkinkan mereka untuk melakukan tugas dan tanggungjawab mereka secara efektif dan meningkatkan standar kualitas profesional dalam pekerjaan. Dengan keseluruhan pengetahuan, kemampuan dan berbagai disiplin ilmu yang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan secara tepat dan pantas.

Seperti yang dikatkan Tugiman. H (2013:27) sebagai berikut:

“Kemampuan kompetensi profesional merupakan tanggungjawab bagian audit internal dan setiap auditor internal. Pimpinan audit internal dalam setiap pemeriksaan haruslah menugaskan orang-orang yang secara bersama atau keseluruhan memiliki kemahiran dalam pengetahuan, kemampuan dan berbagai disiplin ilmu yang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan secara tepat dan pantas.”

Menurut Mayangsari (2018), indikator kompetensi auditor adalah sebagai berikut:

“Kompetensi juga merupakan pengetahuan, ketrampilan, dan kemampuan yang berhubungan dengan pekerjaan, serta kemampuan yang dibutuhkan untuk pekerjaan-pekerjaan non-rutin. Definisi kompetensi dalam bidang auditing pun sering diukur dengan pengalaman.”

Berdasarkan teori yang dikemukakan diatas, kompetensi auditor akan diukur dengan menggunakan indikator yang dikembangkan oleh Louwers *et.al* (2013:43), yang meliputi:

1. “Pengetahuan (*Knowledge*)
Dalam menjalankan tugasnya, seorang auditor harus memiliki Pengetahuan (*Knowledge*) untuk memahami entitas yang diaudit dan membantu pelaksanaan audit. Pengetahuan ini meliputi:
 - a. Memiliki kemampuan untuk melakukan review analisis.
 - b. Memiliki pengetahuan tentang auditing.

- c. Memiliki pengetahuan dasar tentang segala hal yang berkaitan tentang lingkungan organisasi dan entitas bisnis, dalam hal ini adalah penggunaan perangkat lunak audit, dan lingkungan berbasis electronic data processing (EDP).
2. Pendidikan (*Education*)
Kriteria pendidikan yang harus dimiliki auditor antara lain:
 - a. Memiliki tingkat pendidikan formal yang mendukung dalam proses audit.
 - b. Memiliki tingkat pendidikan lanjutan profesi auditor
 3. Pengalaman (*Experience*)
Dalam menjalankan tugas sebagai seorang auditor, pengalaman merupakan dimensi lain dari kompetensi yang memudahkan auditor menemukan kesalahan yang tidak umum dalam audit. Pengalaman dalam hal ini meliputi:
 - a. Pengalaman dalam melakukan auditing dalam berbagai entitas bisnis
 - b. Pengalaman dalam penggunaan teknologi informasi dalam lingkungan bisnis berbasis electronic data processing (EDP) maupun audit pada umumnya dengan tujuan efektivitas dan efisiensi audit.”

2.1.2.3 Karakteristik Kompetensi Auditor

Menurut M. Lyle Spencer dan M. Signe Spencer, Mitrani et, al yang dikutip oleh Surya Darma (2013:110-111) terdapat lima karakteristik kompetensi, yaitu:

1. *Motives* adalah sesuatu dimana seseorang secara konsisten berfikir sehingga ia melakukan tindakan.
2. *Traits* adalah watak yang membuat orang untuk berperilaku atau bagaimana seseorang merespon sesuatu dengan cara tertentu.
3. *Self Concept* adalah sikap dan nilai-nilai yang dimiliki seseorang
4. *Knowledge* adalah pengetahuan atau informasi yang dimiliki seseorang untuk bidang tertentu.
5. *Skill* adalah kemampuan untuk melaksanakan suatu tugas tertentu baik secara fisik maupun mental.

Selain itu Indira Jayanti (2012) dalam Denny Arifin (2021) mengatakan karakteristik kompetensi yaitu kemampuan yang harus dimiliki oleh seorang auditor. Karakteristik kompetensi auditor dikelompokkan menjadi:

1. Komponen pengetahuan, yaitu merupakan komponen penting dalam suatu keahlian seorang auditor. Komponen pengetahuan meliputi pengetahuan umum dan khusus, berpengalaman, mendapat informasi yang cukup dan relevan, selalu berusaha untuk tahu, mempunyai visi.
2. Ciri-ciri psikologis, yaitu merupakan *self-presentation-image attribute of experts* seperti: rasa percaya diri, bertanggung jawab, ketekunan, ulet dan energik, cerdas dan kreatif, adaptasi, kejujuran, kecekatan.
3. Kemampuan berpikir, yaitu merupakan kemampuan untuk mengakumulasi dan mengolah informasi klien, seperti: berpikir analitis dan logika, cerdas, tanggap dan berusaha menyelesaikan masalah, berpikir cepat dan terperinci.
4. Strategi penentuan keputusan baik formal maupun informal yang akan membantu dalam membuat keputusan auditor yang sistematis dan membantu keahlian auditor dalam mengatasi keterbatasan manusia, seperti: independen dan obyektif, integritas.
5. Analisis tugas yang banyak dipengaruhi oleh pengalaman-pengalaman auditor dan analisis tugas ini akan mempunyai pengaruh terhadap penentuan keputusan seperti: ketelitian, tegas, profesional dalam tugas, keterampilan teknis, menggunakan metode analisis, kecermatan, loyalitas dan idealisme.

Dari beberapa karakteristik kompetensi auditor di atas dapat diinterpretasikan bahwa pandangan mengenai kompetensi auditor berkenaan dengan masalah kemampuan atau keahlian yang dimiliki auditor didukung dengan pengetahuan yang bersumber dari pendidikan formal dan disiplin ilmu yang relevan dan pengalaman yang sesuai dengan bidang pekerjaan.

2.1.2.4 Jenis-jenis Kompetensi Auditor

Adapun kompetensi menurut Nurdianti (2014) dapat dilihat dari berbagai sudut pandang yakni sudut pandang Auditor Individual, Audit Tim, dan Kantor Akuntan Publik (KAP). Masing-masing sudut pandang akan dibahas lebih mendetail berikut ini:

- a. **Kompetensi Auditor Individual**
Ada banyak faktor-faktor yang mempengaruhi kemampuan auditor, antara lain pengetahuan dan pengalaman. Untuk melakukan tugas pengauditan, auditor memerlukan pengetahuan pengauditan (umum dan khusus) dan pengetahuan mengenai bidang pengauditan, akuntansi dan industry klien. Selain itu diperlukan juga pengalaman dalam melakukan audit, bahwa auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik atas Laporan Keuangan sehingga keputusan yang diambil bisa lebih baik.
- b. **Kompetensi Audit Tim**
Standar pekerjaan lapangan yang kedua menyatakan bahwa jika pekerjaan menggunakan asisten maka harus disupervisi dengan semestinya. Dalam suatu penugasan, satu tim audit biasanya terdiri dari audit junior, audit senior, manajer partner dan partner. Tim audit ini dipandang sebagai sebagai faktor yang lebih menentukan kualitas audit. Kerjasama yang baik antar anggota tim, profesionalisme, skeptisisme, proses kendali mutu yang kuat, pengalaman dengan klien, dan pengalaman industri yang baik akan menghasilkan tim audit yang berkualitas tinggi. Selain itu, adanya perhatian dari partner dan manajer pada penugasan ditemukan memiliki kaitan dengan kualitas audit.
- c. **Kompetensi dari Sudut Pandang KAP**
Besaran KAP menurut Deis dan Giroux (1992) diukur dari jumlah klien dan presentase dari audit fee dalam usaha mempertahankan kliennya untuk tidak berpindah pada KAP yang lain. KAP yang besar menghasilkan kualitas audit yang lebih tinggi karena ada insentif untuk menjaga reputasi dipasar, juga mempunyai jaringan klien yang luas dan banyak sehingga mereka tidak tergantung atau tidak takut kehilangan klien. Selain itu, KAP yang besar biasanya mempunyai sumber daya yang lebih banyak dan lebih baik untuk melatih auditor mereka, membiayai sumber daya ke berbagai pendidikan profesi berkelanjutan dan melakukan pengujian audit daripada KAP kecil.

Berdasarkan uraian di atas dapat diinterpretasikan bahwa kompetensi dapat dilihat melalui berbagai sudut pandang. Namun dalam penelitian ini akan digunakan kompetensi dari sudut auditor individual, hal ini dikarenakan auditor adalah subjek yang melakukan audit secara langsung dan berhubungan langsung dalam proses audit sehingga diperlukan kompetensi yang baik untuk memaksimalkan kinerja auditor.

2.1.2.5 Manfaat Kompetensi Auditor

Sedarmayanti (2013:126) mengatakan bahwa terdapat berbagai alasan dan manfaat kompetensi yaitu sebagai berikut:

1. Memperjelas standar kerja dan arahan yang ingin dicapai
2. Alat seleksi karyawan
3. Memaksimalkan produktivitas
4. Dasar pengembangan sistem remunerasi
5. Memudahkan adaptasi terhadap perubahan
6. Menyelesaikan perilaku kerja dengan nilai-nilai

Kompetensi auditor adalah auditor yang dengan pengetahuan yang cukup dan eksplisit dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama (Ardini, 2010). Maka dapat disimpulkan manfaat kompetensi bagi seorang auditor adalah membantu auditor untuk menghasilkan kinerja auditor yang maksimal. Auditor dengan tingkat kompetensi yang memadai juga mampu memberikan interpretasi terhadap temuan yang didapatkan dalam laporan keuangan.

2.1.3 Independensi Auditor

2.1.3.1 Pengertian Independensi Auditor

Independensi dalam audit berarti cara pandang yang tidak memihak didalam pelaksanaan pengujian, evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit. Independensi adalah suatu keadaan atau posisi di mana kita tidak terikat dengan pihak manapun, artinya keberadaan kita adalah mandiri, tidak mengusung kepentingan pihak tertentu atau organisasi tertentu.

Menurut Arens *et.al* (2015:134) yang dimaksud independensi adalah:

“Auditor independence is a mental attitude that is taking unbiased view point in the performance of audit tests during the accumulation and evaluation of evidences, the evaluation of the results, and the issuance of the audit report. Auditor independence has been assessed on two standards, that is in fact an inappearance.”

“Independensi auditor adalah sikap mental yang mengambil pandangan tidak bias dalam kinerja tes auditselama akumulasi dan evaluasi bukti, evaluasi hasil dan penerbitan laporan audit. Independensi auditor dinilai berdasarkan dua standar yaitu dalam fakta dan dalam penampilan.”

Menurut Mulyadi (2016:26) pengertian independensi yaitu sebagai berikut: “Independensi adalah 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 mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya”.

Sedangkan menurut Zamzami, Faiz, Ihda Arifin Faiz, Mukhlis (2015:13)

pengertian independensi auditor adalah sebagai berikut:

“Independensi adalah kebebasan dari kondisi yang mengancam kemampuan aktivitas audit internal untuk melaksanakan tanggung jawab audit internal dengan cara tidak memihak.”

Menurut Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2013:64)

pengertian independensi yaitu :

“Independensi mencerminkan sikap tidak memihak serta tidak di bawah pengaruh tekanan atau pihak tertentu dalam mengambil tindakan dan keputusan”.

Dari beberapa pengertian independensi menurut para ahli di atas, dapat disimpulkan bahwa independensi yaitu 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 perusahaan.

2.1.3.2 Komponen Independensi Auditor

Menurut Mautz dan Sharaf (1961) dalam penelitian Risa Andraina (2019) menekankan tiga komponen dari independensi yaitu 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 independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk menyajikan fakta yang terungkap dari pemeriksaan atau pemberian rekomendasi atau opini sebagai hasil pemeriksaan.

Ketiga dimensi independensi diatas, Mautz dan Sharaf mengembangkan indikator yang mengindikasikan apakah ada pelanggaran atas independensi.

Menurut Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2013:64-65) indikator independensi adalah sebagai berikut:

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. Kerjasama yang aktif dari pimpinan perusahaan selama berlangsungnya kegiatan audit.
 - b. Bebas dari upaya pimpinan perusahaan untuk menugaskan atau mengatur kegiatan yang harus diperiksa atau menentukan dapat diterimanya suatu *evidential matter* (sesuatu yang mempunyai nilai pembuktian).
 - c. 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 dan menghindari praktik untuk mengeluarkan hal-hal penting dari laporan formal dan memasukkannya kedalam laporan informal dalam bentuk apapun.
 - b. Menghindari penggunaan bahasa yang tidak jelas (kabur, samar-samar) baik yang disengaja maupun yang tidak didalam pernyataan fakta, opini dan rekomendasi dalam interpretasi.
 - c. Bebas dari upaya untuk memveto (judgement) auditor mengenai apa yang seharusnya masuk dalam laporan audit, baik yang bersifat fakta maupun opini.”

Petunjuk-petunjuk yang diberikan oleh Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2013) sangat jelas dan masih relevan untuk auditor pada hari ini. Petunjuk-petunjuk tersebut menentukan Independen atau tidaknya independen seorang auditor.

2.1.3.3 Jenis-jenis Independensi Auditor

Arens *et.al* yang dialih bahasakan Herman Wibowo (2015:103) mengemukakan dalam independensi terdapat dua unsur, yaitu:

1. Independensi dalam berpikir (*independence in mind*)
 Independensi dalam berpikir mencerminkan pikiran auditor yang memungkinkan audit dilaksanakan dengan sikap yang tidak bias. Independensi dalam berpikir mencerminkan persyaratan lama bahwa anggota harus independen dalam fakta.

2. Independensi dalam penampilan (*Independence in appearance*)
Independensi dalam penampilan merupakan interpretasi orang lain terhadap independensi auditor tersebut.

Menurut Soekrisno Agoes (2017:34-35) pengertian independen bagi akuntan publik (eksternal auditor dan internal auditor) dibagi menjadi 3 (tiga) jenis independensi yaitu:

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 akuntan publik, dan 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* tidak independent
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 klien walaupun baru pikiran, belum di laksanakan. *In mind* auditor sudah kehilangan independensinya. Hal ini berlaku baik untuk akuntan publik maupun internal auditor.

Menurut Siti Nurmawar Indah (2013) independensi auditor independen mencakup dua aspek, yaitu:

- a) “Independensi sikap mental berarti adanya kejujuran dalam diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif, tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.
- b) Independensi penampilan berarti adanya kesan masyarakat bahwa auditor independen bertindak bebas atau independen, sehingga auditor harus menghindari keadaan atau faktor-faktor yang menyebabkan masyarakat meragukan kebebasannya.”

Berdasarkan jenis-jenis Independensi yang dikemukakan di atas maka dapat diinterpretasikan bahwa 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 independensi dan objektivitas auditor.

2.1.3.4 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor

Arens *et.al* (2015:75) menyatakan bahwa ada lima yang mempengaruhi independensi, yaitu sebagai berikut:

1. Kepemilikan Finansial yang Signifikan.
Kepemilikan finansial dalam perusahaan yang diaudit termasuk kepemilikan dalam instrumen utang dan modal (misalnya pinjaman dan obligasi) dan kepemilikan dalam instrument derivative (misalnya opsi). Standar etika juga melarang auditor menduduki posisi sebagai penasihat, direksi, maupun memiliki saham yang jumlahnya signifikan di perusahaan 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.

2.1.3.5 Manfaat Independensi Auditor

Menurut Soekrisno Agoes (2017:34-35) Independensi seorang auditor sangat esensial karena merupakan salah satu alasan mengapa berbagai pihak pemakai jasa audit mau menaruh kepercayaannya kepada akuntan publik. Penilaian masyarakat atas independensi auditor independen bukan pada diri auditor secara keseluruhan. Oleh karenanya apabila seorang auditor independen atau suatu Kantor Akuntan Publik lalai atau gagal mempertahankan sikap independensinya, maka kemungkinan besar anggapan masyarakat bahwa semua akuntan publik tidak independen. Kecurigaan tersebut dapat berakibat berkurang atau hilangnya kredibilitas masyarakat terhadap jasa audit profesi auditor independen.

Aditya. S (2015) mengemukakan kesimpulan mengenai pentingnya independensi auditor yaitu sebagai berikut:

1. Independensi merupakan syarat yang sangat penting bagi profesi akuntan publik untuk memulai kewajaran informasi yang disajikan oleh manajemen kepada pemakai informasi.
2. Independensi diperlukan oleh akuntan publik untuk memperoleh kepercayaan dari klien dan masyarakat, khususnya para pemakai laporan keuangan
3. Independensi diperoleh agar dapat menambah kredibilitas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen.
4. Jika akuntan publik tidak independen maka pendapat yang dia berikan tidak mempunyai arti atau tidak mempunyai nilai.
5. Independensi merupakan martabat penting akuntan publik yang secara berkesinambungan perlu dipertahankan.

2.1.4 *Due Professional Care Auditor*

2.1.4.1 Pengertian *Due Professional Care Auditor*

Menurut Sukrisno Agoes (2017:36) *due professional care* adalah:

“*Due professional Care* diartikan sebagai sikap yang cermat dan seksama dengan berpikir kritis serta melakukan evaluasi terhadap bukti audit, berhati-hati dalam tugas, tidak ceroboh dalam melakukan pemeriksaan dan memiliki keteguhan dalam melaksanakan tanggung jawab”.

Sedangkan menurut Abdul Halim (2015:34) *due professional care* adalah sebagai berikut:

“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”.

Menurut William Jefferson dan Ketut Budiarta (2015) *Due professional Care* adalah:

“*Due professional care* dapat diartikan sebagai sikap yang cermat dan seksama dengan berpikir kritis serta melakukan evaluasi terhadap bukti audit, berhati-hati dalam tugas, tidak ceroboh dalam melakukan pemeriksaan dan memiliki keteguhan dalam melaksanakan tanggung jawab. Kecermatan mengharuskan auditor untuk waspada terhadap resiko yang signifikan. Dengan sikap cermat, auditor akan mampu mengungkap berbagai macam kecurangan dalam penyajian laporan keuangan lebih mudah dan cepat. Untuk itu dalam mengevaluasi bukti audit, auditor dituntut untuk memiliki keyakinan yang memadai”.

Menurut Arens, *et al.* yang dialih bahasakan oleh Herman (2015:35) pengertian *due professional care* adalah:

“*Due professional care* yaitu berkaitan dengan kecermatan dan kehati-hatian yang harus dimiliki oleh seorang auditor. Kecermatan dan kehati-hatian tersebut menyangkut dalam hal pertimbangan kelengkapan dokumentasi audit, kecukupan bukti audit dan kesesuaian laporan audit. Auditor

diharapkan tidak melakukan kelalaian atau tekad buruk, tetapi mereka tidak dituntut untuk menjadi sempurna”.

Berdasarkan beberapa definisi *due professional* di atas maka dapat diinterpretasikan bahwa *due professional care* adalah sikap kecermatan dan kehati-hatian profesional yang harus dimiliki oleh seorang auditor saat melakukan evaluasi terhadap bukti audit, berhati-hati dalam tugas, tidak ceroboh dalam melakukan pemeriksaan dan memiliki keteguhan dalam melaksanakan tanggung jawab.

2.1.4.2 Tujuan *Due Profesional Care* Auditor

Due professional care (kecermatan profesional) memiliki tujuan yaitu auditor diharapkan memiliki kesungguhan dan kecermatan dalam melaksanakan tugas profesional audit serta pada saat menerbitkan laporan keuangan.

Menurut Agoes. S dan Jan Hoesada (2013:22), tujuan *due professional care* adalah:

“Tujuan *due professional care* yaitu agar aktifitas audit dan perilaku profesional tidak berdampak merugikan orang lain, kepedulian akan kerusakan masyarakat akibat kekurangan kecermatan audit yang harus diseimbangkan dengan keperluan menghindari resiko audit sendiri”.

Menurut Agoes. S dan Jan Hoesada (2013:26), tujuan *due professional care* sebagai berikut:

“Bahwa *due professional care* (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”

Dari uraian di atas, dapat diinterpretasikan bahwa tujuan dari *due professional care* adalah untuk menghindari resiko audit. Dengan adanya sikap cermat dan seksama yang dimiliki oleh auditor dalam menjalankan tugas profesinya, maka akan mendorong auditor dapat memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material baik yang disebabkan oleh kesalahan atau kecurangan.

2.1.4.3 Standar Umum *Due Professional Care* Auditor

Menurut PSA No.4 dalam Standar Umum Ketiga SA Seksi 230 tentang Penggunaan Kemahiran Profesional Dengan Cermat Dan Seksama Dalam Pelaksanaan Pekerjaan Auditor, SPAP 2015, berisi mengenai:

1. Standar umum ketiga berbunyi:
“Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.”
2. Standar ini menuntut auditor independen untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya dengan menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Penggunaan kemahiran profesional dengan kecermatan dan keseksamaan menekankan tanggung jawab setiap profesional yang bekerja dalam organisasi auditor independen untuk mengamati standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.
3. Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menyangkut apa yang dikerjakan auditor dan bagaimana kesempurnaan pekerjaannya tersebut. Selanjutnya dalam Seksi ini dibahas tanggung jawab auditor dalam hubungannya dengan pekerjaan audit.
4. Seorang auditor harus memiliki “tingkat keterampilan yang umumnya dimiliki” oleh auditor pada umumnya dan harus menggunakan keterampilan tersebut dengan “kecermatan dan keseksamaan yang wajar.”
5. 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.

Dari pengertian standar umum *due professional care* di atas maka dapat diinterpretasikan bahwa Standar ini tidak hanya menuntut auditor menggunakan prosedur audit yang berlaku, tetapi meliputi juga bagaimana prosedur diterapkan dan dikoordinasikan. Kecermatan dan keseksamaan menjadi tanggung jawab kepada setiap auditor dalam organisasi Kantor Akuntan Publik (KAP) untuk mengamati standar auditing yang berlaku.

2.1.4.4 Karakteristik *Due Professional Care* Auditor

Menurut Agoes. S dan Jan Hoesada (2013:22) terdapat dua karakteristik dalam *due professional care* yang harus diperhatikan oleh setiap auditor yaitu:

1. Skeptisisme Profesional
Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menurut auditor untuk melaksanakan skeptisisme profesional. Skeptisisme profesional adalah sikap yang mencakup 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, 2015:230.2). Oleh karena itu, skeptisisme profesional merupakan sikap mutlak yang harus dimiliki seorang auditor.
Adapun indikator dari skeptisisme profesional yaitu:
 - a) Adanya penilaian yang kritis, tidak menerima begitu saja.
 - b) Berpikir terus menerus, bertanya dan mempertanyakan.
 - c) Membuktikan kebenaran dari bukti audit yang diperoleh.
 - d) Waspada terhadap bukti audit yang diperoleh.
 - e) Mempertanyakan keandalan dokumen dan jawaban atas pertanyaan serta informasi lain.
2. Keyakinan yang Memadai
Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan yang memadai

bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan dan keyakinan mutlak tidak dapat dicapai karena sifat bukti audit dan karakteristik kecurangan tersebut (SPAP, 2015:230.2). Oleh karena itu, suatu audit yang dilaksanakan berdasarkan audit yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) mungkin tidak dapat mendeteksi salah saji material.

Adapun indikator dari keyakinan memadai yaitu:

- a) Mempunyai sikap dapat dipercaya dalam mengaudit laporan keuangan.
- b) Mempunyai kompetensi dalam mengaudit laporan keuangan.
- c) Mempunyai kehati-hatian dalam mengaudit laporan keuangan.

Menurut Siti Kurnia dan Ely Suhayati (2014:42) penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menuntut auditor untuk melakukan:

1. Skeptisisme Profesional

Skeptisisme profesional yaitu suatu sikap auditor yang berpikir kritis terhadap bukti audit dengan selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi terhadap bukti audit tersebut. Pengumpulan dan penilaian bukti audit secara objektif menuntut auditor mempertimbangkan kompetensi dan kecukupan bukti tersebut. Karena bukti dikumpulkan dan dinilai selama proses audit.

2. Keyakinan yang Memadai

Keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik karena kekeliruan atau kecurangan. Salah saji material karena kekeliruan atau kecurangan dalam laporan keuangan berarti telah melakukan:

- a. Kegagalan dalam memperoleh keyakinan memadai.
- b. Tidak memadainya perencanaan, pelaksanaan, pertimbangan.
- c. Tidak menggunakan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama.
- d. Kegagalan untuk mematuhi standar auditing yang ditetapkan IAI.

2.1.5 Kinerja Auditor

2.1.5.1 Pengertian Kinerja Auditor

Definisi kinerja menurut Sinambela Lijan Poltak (2017:136-140) adalah sebagai berikut:

“Kinerja adalah melakukan suatu kegiatan dan menyempurnakan pekerjaan tersebut sesuai dengan tanggung jawabnya sehingga dapat mencapai hasil sesuai apa yang diharapkan dengan kemampuan dan motivasi kerja yang baik”.

Sedangkan definisi kinerja auditor menurut Agung Rai I gusti (2013:40)

adalah sebagai berikut:

“Kinerja auditor merupakan hasil evaluasi terhadap pekerjaan yang telah dilakukan dibandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan bersama dalam menjalankan tugasnya sesuai dengan kemampuan, komitmen, motivasi yang diberikan kepadanya”.

Sedangkan definisi kinerja auditor menurut Mulyadi (2016:11) adalah

sebagai berikut :

“Kinerja auditor adalah yang melaksanakan penugasan pemeriksaan secara objektif atas laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi lain dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan”.

Berdasarkan pengertian diatas maka dapat diinterpretasikan bahwa kinerja auditor adalah tindakan atau pelaksanaan tugas pemeriksaan yang telah diselesaikan oleh auditor dengan tanggung jawab yang diberikan secara efektif dan efisien.

2.1.5.2 Tujuan Kinerja Auditor

Tujuan penilaian kinerja menurut AA. Anwar Prabu Mangkunegara (2014:10) adalah sebagai berikut:

1. “Meningkatkan saling pengertian antara karyawan tentang persyaratan kerja.
2. Mencatat dan mengakui hasil kerja seorang karyawan, sehingga mereka termotivasi untuk membuat yang lebih baik atau sekurang-kurangnya berprestasi sama dengan prestasi yang terdahulu.

3. Memberikan peluang kepada karyawan untuk mendiskusikan keinginan dan aspirasinya dan meningkatkan kepedulian terhadap karier atau terhadap pekerjaan yang dikembangkannya sekarang.
4. Mendefinisikan atau merumuskan kembali sasaran masa depan, sehingga karyawan termotivasi untuk berprestasi sesuai dengan potensinya.
5. Memeriksa rencana pelaksanaan dan pengembangan yang sesuai dengan kebutuhan pelatihan, khusus rencana diklat, dan kemudian menyetujui rencana itu jika tidak ada hal-hal yang perlu dirubah.”

2.1.5.3 Pengukuran Kinerja Auditor

Menurut Arens *et.al* (2015:4) untuk mengukur kinerja auditor terdapat beberapa dimensi yang terbagi menjadi beberapa indikator yaitu sebagai berikut:

1. “Kemampuan (*ability*)
Kemampuan (*ability*) yaitu kecakapan seseorang dalam menyelesaikan pekerjaan. Hal ini dipengaruhi oleh tingkat pendidikan, pengalaman kerja, bidang pekerjaan dan faktor usia.
2. Komitmen Profesional
Komitmen profesional yaitu tingkat loyalitas individu pada profesinya.
3. Motivasi
Motivasi yaitu keadaan dalam pribadi seseorang yang mendorong keinginan individu untuk melakukan kegiatan-kegiatan tertentu untuk mencapai suatu tujuan.
4. Kepuasan Kerja
Kepuasan kerja yaitu tingkat kepuasan individu dengan posisinya dalam organisasi. Dalam melaksanakan peran audit, auditor bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit guna memperoleh keyakinan yang memadai apakah laporan keuangan bebas dari salah saji yang material. Dengan dukungan kompetensi dan teknik-teknik audit serta kompetensi lain dari jenjang pendidikan formal maupun informal serta pengalaman dalam praktik audit, maka auditor harus mengumpulkan serta mengevaluasi buktibukti yang digunakan untuk mendukung judgement yang diberikan.”

2.1.5.4 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kinerja Auditor

Menurut Khoiruddin (2019) faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja auditor adalah sebagai berikut:

“Terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi kinerja auditor, yaitu efektivitas, efisiensi, kualitas, dan kepatuhan terhadap standar audit yang berlaku. Faktor efektivitas mengacu pada kemampuan auditor dalam menilai dan melaporkan informasi keuangan secara akurat dan tepat waktu. Sedangkan faktor efisiensi mengacu pada kemampuan auditor dalam menyelesaikan tugasnya dengan menggunakan sumber daya yang tersedia secara efektif dan efisien”.

Menurut Raharjo et al. (2020) faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja auditor adalah:

“faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja auditor saling terkait dan mempengaruhi kinerja auditor secara keseluruhan. Auditor yang efektif dan efisien akan mampu menghasilkan laporan audit yang berkualitas dan memenuhi standar audit yang berlaku. Selain itu, auditor yang patuh terhadap standar audit yang berlaku juga akan dapat meningkatkan kualitas laporan audit yang dihasilkan.”.

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Kinerja Auditor

Sukrisno Agoes (2017:146) menyatakan bahwa:

“kompetensi adalah Suatu kecakapan dan kemampuan dalam menjalankan suatu pekerjaan atau profesinya. Orang yang kompeten berarti orang yang dapat menjalankan pekerjaannya dengan kualitas hasil yang baik. Dalam arti luas kompetensi mencakup penguasaan ilmu/pengetahuan (knowledge), dan keterampilan (skill) yang mencukupi, serta mempunyai sikap dan perilaku (attitude) yang sesuai untuk melaksanakan pekerjaan atau profesinya”.

Menurut Ardianingsih A (2018:26) definisi kompetensi auditor adalah sebagai berikut:

“Kompetensi yaitu berhubungan dengan keahlian, pengetahuan, dan pengalaman. Oleh karena itu, auditor yang kompeten adalah auditor yang memiliki pengetahuan, pelatihan, keterampilan, dan pengalaman yang memadai agar bisa berhasil menyelesaikan pekerjaan auditnya”.

Renaldi dan Rizal (2021) menyatakan bahwa kompetensi ini berhubungan dengan pendidikan dan pengalaman auditor. Pendidikan akan membentuk dan menambah pengetahuan seorang auditor yang akan membantu dalam melakukan tugas auditnya. Selain itu, pengalaman yang dimiliki akan membentuk dan meningkatkan keterampilan kerjanya. Dengan demikian, pendidikan dan pengalaman menjadi dasar seorang auditor tersebut dikatakan memiliki kompetensi yang baik. Semakin tinggi kompetensi yang dimiliki seorang auditor maka hasil pemeriksaan yang dikerjakan akan semakin baik.

Wulandari dan Tjahjono (2013) menyatakan bahwa auditor harus memiliki pengetahuan, keahlian, pengalaman dan keterampilan untuk mencapai tingkat kompetensi. Auditor yang memiliki pengetahuan dan pengalaman yang memadai akan lebih memahami dan mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam dan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan dalam lingkungan audit. Dengan begitu auditor akan berkualitas dan berpengaruh terhadap kinerja auditor.

Teori di atas juga diperkuat oleh penelitian terdahulu yang dilakukan Narumi Lapoliwa (2014) menyatakan bahwa kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor semakin tinggi kompetensi auditor maka akan semakin baik pula kinerja audit yang dihasilkan.

Berdasarkan uraian diatas, penulis menginterpretasikan bahwa seorang auditor dengan kinerja yang baik didukung dengan kemampuan, serta pengetahuan

yang luas sehingga mampu menghasilkan kualitas hasil yang baik, artinya semakin baik tingkat kompetensi seorang auditor akan berdampak pada semakin baiknya kinerja auditor yang dihasilkan.

2.2.2 Pengaruh Independensi Auditor terhadap Kinerja Auditor

Mulyadi (2016:26) menyatakan bahwa:

“Independensi berarti sikap mental bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan pihak lain, tidak tergantung pada pihak lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya”.

Arens *et.al* (2015:71) menyatakan bahwa:

“Para auditor harus terus terang dan jujur serta harus melakukan praktik secara adil dan sebenar-benarnya dalam hubungan professional mereka, agar mendapatkan kinerja yang optimal.”.

Independensi merupakan standar umum nomor dua dari tiga standar auditing yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) yang menyatakan bahwa dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor. Artinya auditor seharusnya berada dalam posisi yang tidak memihak siapapun karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum.

Aidil Akbar (2018) menyatakan bahwa seorang auditor yang independen dalam melakukan tugas pemeriksaan akan mengungkapkan sesuai dengan fakta yang ada tanpa memanipulasi apapun sehingga dapat bertindak sesuai bukti atau keadaan yang sebenarnya terjadi.

Haida Situmorang dan Lorina Siregar Sudjiman (2022) menyatakan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Independensi mampu meningkatkan kinerja auditor agar sesuai dengan keadaan yang sejujurnya. Sikap objektif ini merupakan hal penting dari hasil kerja (kinerja) auditor. Oleh sebab itu peningkatan independensi mampu meningkatkan kinerja auditor.

Berdasarkan uraian di atas, penulis menginterpretasikan bahwa seorang auditor harus bersikap jujur dalam bekerja dan mengungkapkan sesuai fakta yang ada tanpa memanipulasi apapun dengan pertimbangan yang objektif agar terhindar dari kesalahan sajian yang material. Semakin tinggi independensi dalam diri seorang auditor maka kinerja dari auditor akan semakin baik. Hal tersebut dikarenakan semakin tinggi rasa independensi seorang auditor dalam mengungkapkan fakta dengan integritas kejujuran yang tinggi, akan membuat kinerja auditor tersebut akan lebih berkualitas dan dapat menghasilkan laporan pemeriksaan yang terpercaya.

2.2.3 Pengaruh *Due Professional Care* terhadap Kinerja Auditor

Menurut Sukrisno Agoes (2017:36) *due professional care* adalah:

“*Due professional Care* diartikan sebagai sikap yang cermat dan seksama dengan berpikir kritis serta melakukan evaluasi terhadap bukti audit, berhati-hati dalam tugas, tidak ceroboh dalam melakukan pemeriksaan dan memiliki keteguhan dalam melaksanakan tanggung jawab”.

William Jefferson dan Ketut Budiarta (2015) mengatakan bahwa akuntan publik memerlukan kecermatan yang memadai dalam pekerjaannya untuk menghasilkan kualitas audit yang baik dan menghindari terjadinya salah saji material dalam laporannya. Seorang auditor harus menggunakan kecermatan profesionalnya dalam penugasan dengan mewaspadaikan adanya kecurangan dan

kesalahan sehingga dapat meminimalisir terjadinya salah saji material dalam laporan keuangan.

Luh Ayu Alita (2015) mengatakan bahwa auditor yang patuh menerapkan sikap *due professional care* yang tinggi maka akan meningkatkan kinerja auditor menjadi semakin baik, sebaliknya apabila pelaksanaan *due professional care* auditor rendah maka kinerja auditor akan semakin menurun.

Standar Umum Ketiga SA Seksi 230 tentang Penggunaan Kemahiran Profesional Dengan Cermat dan Seksama (*due professional care*). Dalam Pelaksanaan Pekerjaan Auditor, SPAP 2015, menjelaskan bahwa auditor dituntut dan wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama dalam merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya. Penggunaan kemahiran profesional dengan kecermatan dan keseksamaan menekankan tanggung jawab setiap profesional yang bekerja untuk mengamati standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.

Berdasarkan uraian di atas, penulis menginterpretasikan bahwa *due professional care* menjadi hal penting yang harus diterapkan oleh auditor dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya agar mencapai kinerja auditor yang baik. Dengan adanya kecermatan dan keseksamaan yang dilakukan oleh seorang auditor, maka diharapkan kinerja auditor yang dihasilkan akan semakin baik, setiap pendapat yang diberikan oleh auditor dan penyajiannya diharapkan telah mengikuti pedoman yang tercantum dalam standar auditing.

2.2.4 Pengaruh Kompetensi, Independensi dan *Due Professional Care*

Auditor Secara Simultan terhadap Kinerja Auditor

Nurdira (2015) mengungkapkan bahwa kinerja Auditor merupakan hasil kerja dari pelaksanaan penugasan pemeriksaan yang dicapai oleh auditor sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya, dan menjadi salah satu tolak ukur yang digunakan untuk menentukan apakah suatu pekerjaan dilakukan dengan baik atau sebaliknya.

Kompetensi, independensi dan *due professional care* Auditor mengacu pada standar umum audit sebagai bagian dari standar auditing yang telah ditetapkan oleh (IAI, SPAP 2015) yang menyatakan bahwa:

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

Artinya kompetensi, independensi dan *due professional care* auditor harus dimiliki dan tidak bisa dipisahkan oleh seorang auditor sehingga dengan menerapkan tiga hal tersebut secara lengkap dapat meningkatkan kinerja auditor yang dihasilkan.

Rismawati (2014) mengungkapkan bahwa kompetensi dan independensi merupakan variabel utama yang harus dimiliki oleh auditor karena berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Dengan adanya kompetensi yang telah dimiliki dapat membantu auditor dalam menyelesaikan pekerjaan sesuai dengan target yang telah ditentukan. Seorang auditor juga harus memiliki sikap independensi dalam melakukan audit agar dapat memberikan pendapat atau kesimpulan yang apa adanya tanpa pengaruh dari pihak yang berkepentingan. Hal tersebut dikarenakan semakin independensi seorang auditor maka kinerja auditor akan semakin baik.

Beberapa penelitian yang mendukung terkait dengan kompetensi dan independensi terhadap kinerja auditor diantaranya penelitian oleh Agnes Eviyany (2014) dan Hayuningtyas Pramesti (2020) mengemukakan bahwa kompetensi dan independensi masing-masing berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja auditor. Seorang auditor yang memiliki kompetensi dan sikap independensi yang tinggi akan menghasilkan laporan pemeriksaan yang lebih berkualitas dan terpercaya serta kinerja auditornya akan semakin meningkat.

Due professional care auditor menjadi hal penting yang harus diterapkan oleh setiap auditor dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya agar menghasilkan kinerja auditor yang maksimal. 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 maupun kecurangan.

Dy Ilham Satria (2017) mengatakan bahwa auditor yang memiliki kemahiran professional yang cermat dan seksama, mampu melaksanakan tugas audit dengan baik serta dapat menyelesaikan setiap tahap-tahap proses audit secara lengkap sehingga akan meningkatkan kinerja auditornya.

Dari penjelasan yang telah diuraikan, penulis dapat menginterpretasikan bahwa terdapat pengaruh kompetensi, independensi dan *due professional care* auditor secara simultan terhadap kinerja auditor jika seorang auditor melakukannya sesuai dengan standar audit maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin meningkat dan akan semakin baik pula kinerja auditor yang dihasilkan.

2.2.5 Hasil Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu dapat berfungsi sebagai dasar pendukung dalam melakukan penelitian, dengan tujuan untuk mengetahui hasil yang dilakukan oleh peneliti terdahulu, selain itu untuk melihat persamaan dan perbedaan dari penelitian sebelumnya. Ringkasan tabel penelitian terdahulu yang mendukung penelitian penulis adalah sebagai berikut:

Tabel 2. 1
Hasil Penelitian terdahulu

No	Nama Penelitian/ Tahun	Judul Penelitian	Persamaan dan Perbedaan Penelitian	Hasil Penelitian
1.	I Putu Parta Yadnya dan Dodik Ariyanto (2017)	Pengaruh Kompetensi dan Independensi Pada Kinerja Auditor dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi	Persamaan: - Variabel kompetensi - Variabel Independensi - Variabel Kinerja auditor Perbedaan: -Variabel etika auditor sebagai variable moderasi	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Kompetensi, Independensi dan Etika Auditor berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor.
2.	Agnes Eviyany dan Narumi Lapoliwa (2014)	Pengaruh Independensi, Integritas dan Kompetensi Terhadap Kinerja Auditor	Persamaan: -Variabel Independensi -Variabel Kompetensi	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Independensi, Integritas dan Kompetensi berpengaruh secara signifikan

			<p>-Variabel Kinerja Auditor</p> <p>Perbedaan:</p> <p>-Variabel Integritas</p>	terhadap Kinerja auditor
3.	Hayuningtyas Pramesti Dwi (2020)	Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kinerja Auditor Pada KAP di Jakarta Timur	<p>Persamaan:</p> <p>-Variabel Kompetensi</p> <p>-Variabel Independensi</p> <p>-Variabel Kinerja Auditor</p> <p>Perbedaan:</p> <p>-Lokasi objek penelitian</p> <p>-Tahun penelitian</p>	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Kompetensi dan Independensi berpengaruh secara signifikan terhadap Kinerja Auditor
4.	Haida Situmorang dan Lorina Siregar Sudjiman (2022)	Pengaruh Etika Auditor dan Independensi Terhadap Kinerja Auditor di KAP Jakarta	<p>Persamaan:</p> <p>-Variabel Independensi Auditor</p> <p>-Variabel Kinerja auditor</p> <p>Perbedaan:</p> <p>-Variabel Etika Auditor</p>	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Etika Auditor dan Independensi berpengaruh signifikan terhadap Kinerja auditor

5.	Dy Ilham Satria dan Roby Nur Alhady Syahputro (2017)	Pengaruh <i>Due Professional Care</i> , Kompleksitas Tugas dan <i>Good Governance</i> terhadap Kinerja Auditor pada Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia Perwakilan Provinsi Aceh	<p>Persamaan:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Variabel <i>Due Professional Care</i>, -Variabel Kinerja auditor <p>Perbedaan:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Variabel Kompleksitas Tugas -Variabel <i>Good Governance</i> -Lokasi objek penelitian -Tahun penelitian 	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa <i>Due professional care</i> , Kompleksitas Tugas dan <i>Good Governance</i> berpengaruh signifikan terhadap Kinerja auditor.
----	--	--	--	--

Tabel 2. 2
Perbedaan Penelitian Terdahulu dengan Penelitian Penulis

Peneliti	Tahun	Kompetensi Auditor	Independensi Auditor	<i>Due Professional Care</i> Auditor	Etika Profesi Auditor	Integritas	Kompleksitas Tugas	<i>Good Governance</i>	Kinerja Auditor
Agnes Eviyany dan Narumi Lapoliwa	2014	✓	✓	-		✓	-	-	✓
Dy Ilham Satria dan Roby Nur Alhady Syahputro	2017	-	-	✓	-	-	✓	✓	✓
I Putu Parta Yadnya dan Dodik Ariyanto	2017	✓	✓	-	✓	-	-	-	✓
Hayuningtyas Pramestis Dwi	2020	✓	✓	-	-	-	-	-	✓
Haida Situmorang dan Lorina Siregar Sudjiman	2022	-	✓	-	✓	-	-	-	✓
Putri Delilla Puspitasari	2023	✓	✓	✓	-	-	-	-	✓

Keterangan:

Tanda ✓ = Diteliti⁴³

Tanda - = Tidak Diteliti

Berdasarkan tabel hasil penelitian terdahulu di atas, terdapat persamaan dari setiap variable-variabel yang diteliti oleh penulis dengan peneliti sebelumnya. Adapun persamaan variabel kompetensi, independensi dan *due professional care* auditor dengan penelitian Agnes Eviyany dan Narumi Lapoliwa (2014), I Dy Ilham Satria dan Roby Nur Alhady Syahputro (2017), I Putu Parta Yadnya (2017), Hayuningtyas Pramesti Dwi (2020), Haida Situmorang dan Lorina Siregar Sudjiman (2022)

Penelitian ini merupakan pengembangan dari beberapa penelitian di atas tersebut dengan judul Pengaruh Independensi, Integritas dan Kompetensi Terhadap Kinerja Auditor (Survey pada KAP *big four* dan *non big four* di Jakarta dan Tangerang), Pengaruh *Due Professional Care*, Kompleksitas Tugas dan *Good Governance* terhadap Kinerja Auditor (Survey pada BPK Republik Indonesia Perwakilan Provinsi Aceh), Pengaruh Kompetensi dan Independensi Pada Kinerja Auditor dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi (Survey pada KAP di Bali yang sudah terdaftar dalam IAPI), Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kinerja Auditor (Survey pada KAP di Jakarta Timur), Pengaruh Etika Auditor dan Independensi Terhadap Kinerja Auditor (survey pada KAP di Jakarta).

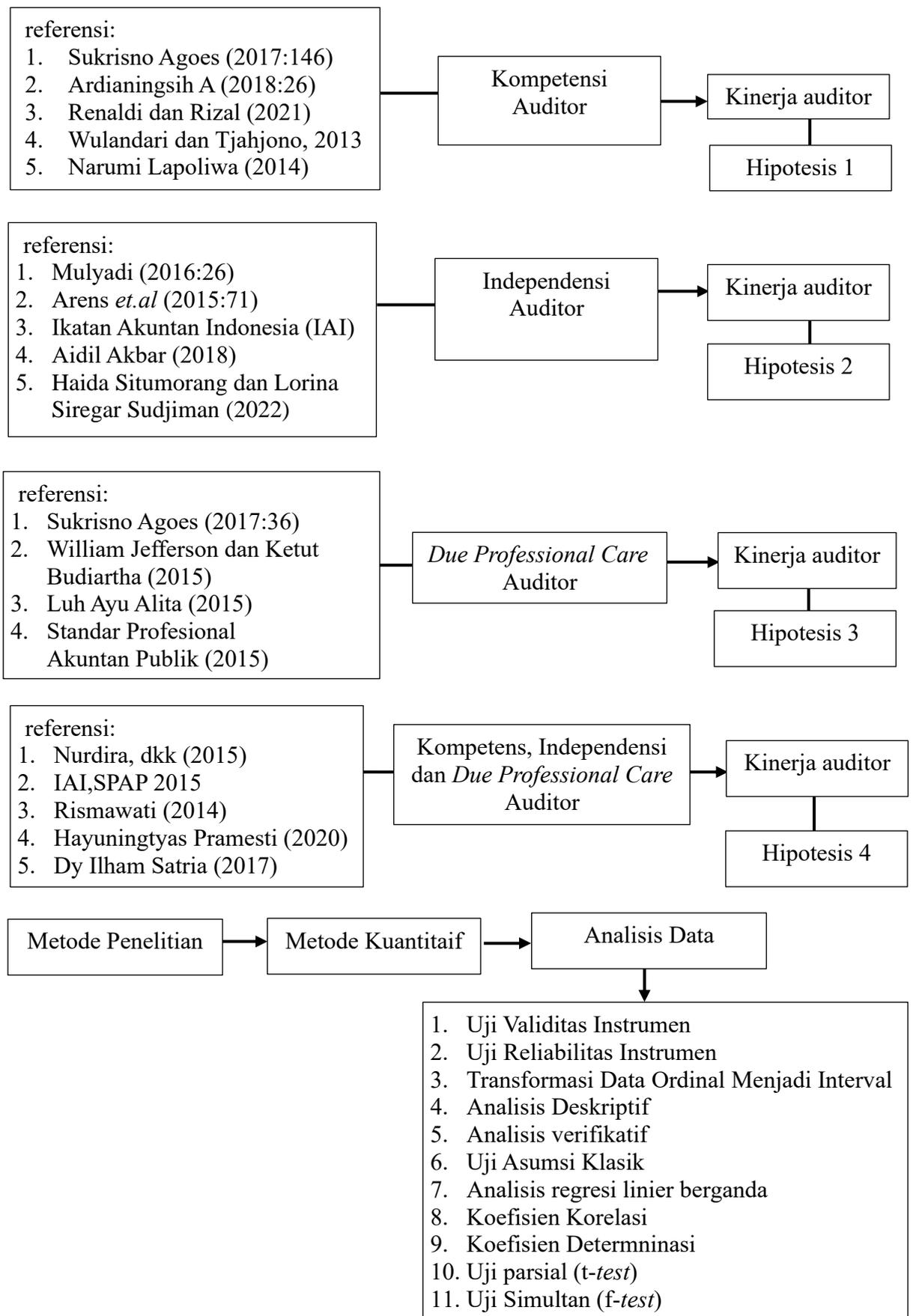
Penulis menggunakan penelitian terdahulu bermaksud untuk dijadikan sebagai bahan pertimbangan karena adanya persamaan dalam penelitian. Walaupun

penelitian ini mengacu pada penelitian sebelumnya, tetapi terdapat perbedaan yaitu lokasi yang diteliti, populasi dan tahun penelitian.

2.2.6 Bagan Kerangka Pemikiran

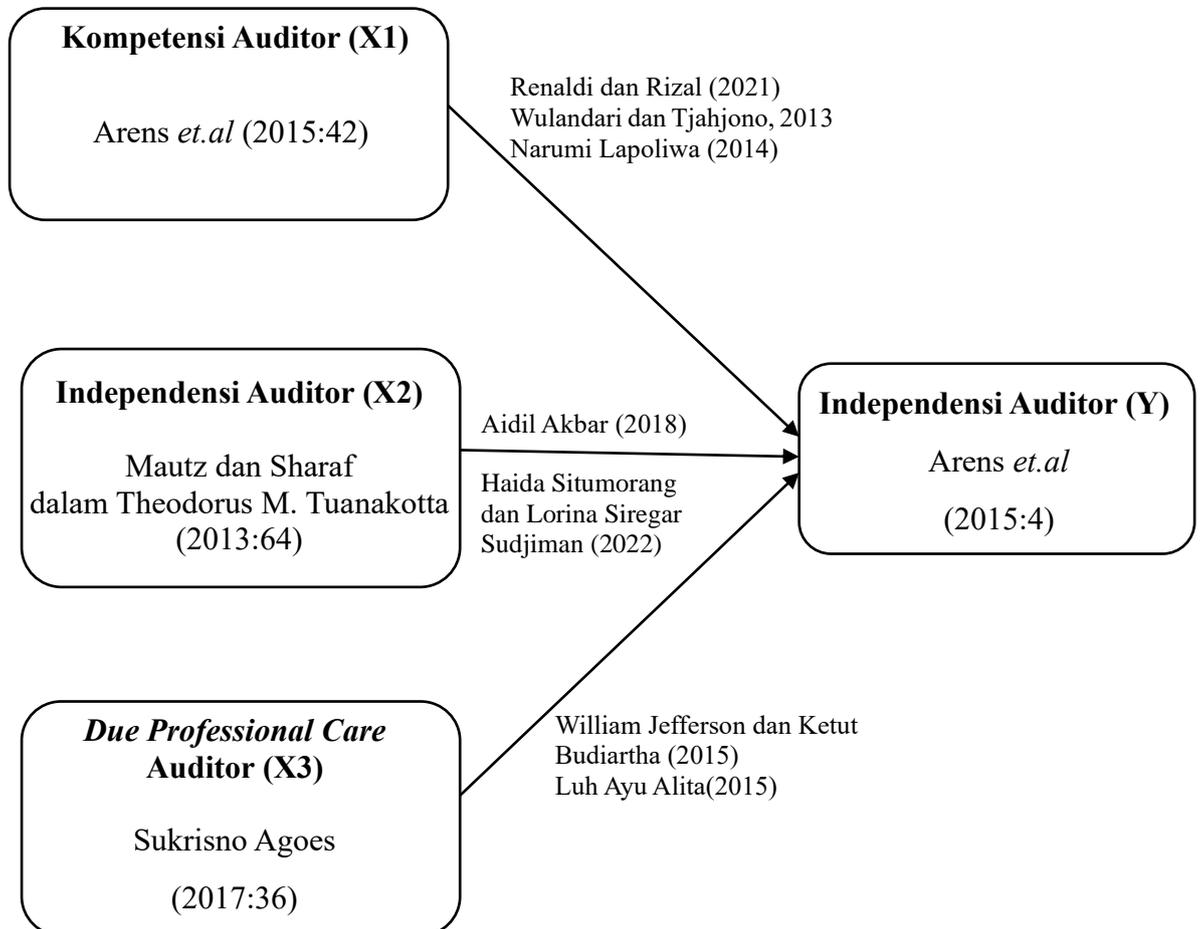
Berdasarkan pembahasan di atas, maka kerangka pemikiran dapat digambarkan dalam bentuk skema sebagai berikut:

Landasan Teori			
Kompetensi Auditor	Independensi Auditor	<i>Due Professional Care</i> Auditor	Kinerja Auditor
1. Sukrisno Agoes (2017:146) 2. Arens <i>et.al</i> (2015:42) 3. Ardianingsih A (2018:26) 4. Siti Kurnia & Ely Suhayati (2014:2) 5. Tugiman. H (2013:27) 6. Sedarmayanti (2013:126)	1. Arens <i>et.al</i> (2015:134) 2. Mulyadi (2016:26) 3. Zamzami, Faiz, Ihda Arifin Faiz, Mukhlis (2015:13) 4. Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2013:64) 5. Soekrisno Agoes (2017:34-35)	1. Sukrisno Agoes (2017:36) 2. Abdul Halim (2015:34) 3. Sukrisno Agoes dan Jan Hoesada (2013:22) 4. SPAP 2015 5. Siti Kurnia dan Ely Suhayati (2014:42)	1. Sinambela Lijan Poltak (2017:136-140) 2. Agung Rai I gusti (2013:40) 3. Mulyadi (2016:11) 4. AA. Anwar Prabu Mangkunegara (2014:10) 5. Arens <i>et.al</i> (2015:4)



Gambar 2. 1
Bagan Kerangka Pemikiran

2.2.7 Paradigma Penelitian



Gambar 2. 2

Paradigma Penelitian

2.3 Hipotesis Penelitian

Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, di mana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang

diperoleh melalui pengumpulan data. Jadi, hipotesis juga dapat dinyatakan sebagai jawaban teoritis terhadap rumusan masalah penelitian, belum jawaban yang empirik. (Sugiyono, 2019:99)

Berdasarkan pembahasan di atas, maka hipotesis yang sesuai dengan judul penelitian “Pengaruh Kompetensi, Independensi dan *Due Professional Care* Auditor terhadap Kinerja Auditor yaitu:

Hipotesis 1: Terdapat pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Kinerja Auditor

Hipotesis 2: Terdapat pengaruh Kompetensi Auditor terhadap Kinerja Auditor

Hipotesis 3: Terdapat pengaruh *Due Professional Care* Auditor terhadap Kinerja

Auditor

Hipotesis 4 : Terdapat pengaruh Kompetensi, Independensi dan *Due Professional Care* Auditor terhadap Kinerja Auditor