



Hak cipta dan penggunaan kembali:

Lisensi ini mengizinkan setiap orang untuk menggubah, memperbaiki, dan membuat ciptaan turunan bukan untuk kepentingan komersial, selama anda mencantumkan nama penulis dan melisensikan ciptaan turunan dengan syarat yang serupa dengan ciptaan asli.

Copyright and reuse:

This license lets you remix, tweak, and build upon work non-commercially, as long as you credit the origin creator and license it on your new creations under the identical terms.

BAB II

TELAAH LITERATUR

2.1. Kualitas Audit

Auditing 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 dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut (Agoes, 2012). Pihak independen yang dimaksud adalah akuntan publik atau auditor independen. Menurut Boynton dan Kell (2001) dalam Agoes dan Hoesada (2009:52), auditor independen adalah auditor profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat kliennya. Tugas auditor adalah untuk memeriksa laporan keuangan perusahaan dan bertanggungjawab atas opini (pendapat) yang diberikan atas kewajaran laporan keuangan tersebut (Agoes, 2012).

Terdapat tiga standar audit yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), PSA No. 1 SA seksi 150 (2011), yaitu:

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 perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
 - c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
2. Standar Pekerjaan Lapangan
- a. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
 - b. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
 - c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.
3. Standar Pelaporan
- a. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
 - b. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidak konsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.

- c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
- d. 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.

Laporan audit sebagai tahap akhir dari keseluruhan proses audit sangatlah penting dalam setiap penugasan untuk mengkomunikasikan berbagai hasil temuannya. Para pemakai laporan keuangan mengandalkan laporan audit untuk memberikan kepastian atas laporan keuangan sebuah perusahaan. Auditor akan bertanggung jawab apabila laporan audit yang diterbitkannya tidaklah tepat (Hery, 2011).

Menurut Hery (2011) ada 5 jenis laporan audit, yaitu:

1. Wajar Tanpa Pengecualian

Laporan audit standar wajar tanpa pengecualian diterbitkan oleh akuntan publik (auditor eksternal) apabila semua kondisi berikut ini telah terpenuhi:

- a. Semua laporan, yang terdiri dari neraca, laporan laba rugi, laporan laba ditahan, dan laporan arus kas sudah termasuk dalam laporan

keuangan.

- b. Ketiga standar umum telah dipatuhi dalam semua hal yang berkaitan dengan penugasan.
- c. Bukti audit yang cukup memadai telah terkumpul, dan auditor telah melaksanakan penugasan audit sesuai dengan ketiga standar pekerjaan lapangan.
- d. Laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Hal ini juga berarti bahwa pengungkapan yang memadai telah tercantum dalam catatan atas laporan keuangan.
- e. Tidak terdapat situasi yang membuat auditor merasa perlu untuk menambahkan paragraf penjelasan atau modifikasi kata-kata dalam laporan audit.

2. Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraf Penjelasan

Laporan ini adalah laporan wajar tanpa pengecualian, dimana laporan keuangan telah disajikan secara wajar, tetapi auditor merasa perlu atau wajib untuk memberikan informasi tambahan. Berikut adalah penyebab paling penting dari penambahan paragraf penjelasan atau modifikasi kata-kata pada laporan audit wajar tanpa pengecualian:

- a. Tidak diterapkannya secara konsisten prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum mengharuskan bahwa perubahan prinsip akuntansi (jenis atau sifat, dan dampaknya) harus

diungkapkan secara memadai dalam catatan laporan keuangan. Apabila terjadi perubahan yang material (seperti perubahan dalam metode penilaian persediaan), auditor harus memodifikasi laporannya dengan menambahkan paragraf penjelasan setelah paragraf pendapat, yang menyebutkan jenis perubahan ini dan mengarahkan pembaca ke catatan laporan keuangan untuk melihat secara lebih rinci perubahan yang dimaksud.

- b. Adanya keraguan yang substansial mengenai kesinambungan usaha atau kelangsungan hidup perusahaan (*going concern*).

Apabila auditor menyimpulkan bahwa terdapat ketidakpastian yang substansial mengenai kemampuan perusahaan untuk dapat terus melanjutkan bisnisnya, maka auditor harus menerbitkan laporan pendapat wajar tanpa pengecualian dengan tambahan paragraf penjabar. Berikut adalah faktor-faktor yang dapat menimbulkan keraguan yang besar mengenai kelangsungan hidup perusahaan:

- 1) Kerugian operasi atau defisit modal yang terus berulang dan dalam jumlah yang signifikan.
- 2) Ketidakmampuan perusahaan dalam memenuhi hampir seluruh kewajibannya yang telah jatuh tempo.
- 3) Kehilangan pelanggan terbesarnya.
- 4) Bencana yang tidak dijamin oleh asuransi, seperti banjir dan gempa bumi yang bersifat sangat destruktif dan signifikan merugikan perusahaan.

- 5) Masalah ketenagakerjaan yang sangat serius.
- 6) Tuntutan pengadilan yang dapat membahayakan status serta kemampuan perusahaan untuk beroperasi.

c. Auditor menyetujui penyimpangan dari prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Dalam situasi yang tidak biasa, penyimpangan dari prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum mungkin tidak memerlukan pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar. Akan tetapi, untuk menjustifikasi pendapat wajar tanpa pengecualian, auditor harus memiliki keyakinan yang kuat dan menyatakan serta menjelaskan dalam satu paragraf terpisah pada laporan audit, bahwa dengan menaati prinsip akuntansi justru dapat memberikan hasil yang menyesatkan pada situasi tersebut.

d. Diperlukannya penekanan atas suatu hal atau masalah.

Dalam situasi tertentu auditor mungkin merasa perlu untuk menekankan suatu hal atau masalah tertentu yang berkaitan dengan laporan keuangan klien. Contoh hal atau masalah tertentu yang dirasa perlu oleh auditor untuk disampaikan atau ditekankan sebagai informasi penjas dalam laporan audit dengan pendapat wajar tanpa pengecualian adalah:

- 1) Adanya transaksi dalam jumlah yang besar dengan pihak tertentu.
- 2) Peristiwa penting yang terjadi setelah tanggal neraca.

- 3) Uraian tentang masalah akuntansi yang memengaruhi komparabilitas laporan keuangan tahun berjalan dengan tahun sebelumnya.
- 4) Ketidakpastian material yang diungkapkan dalam catatan laporan keuangan.

e. Laporan yang melibatkan auditor lain.

Jika auditor melibatkan auditor lainnya dalam melaksanakan sebagian proses audit, khususnya bila klien memiliki beberapa cabang atau subdivisi yang tersebar di sejumlah lokasi, maka auditor utama memiliki tiga alternatif sebagai berikut:

- 1) Menerbitkan laporan audit standar tanpa pengecualian.

Ini biasanya dilakukan apabila auditor lain mengaudit bagian yang tidak material dari laporan keuangan klien, dan auditor lain ini sudah sangat dikenal atau diawasi secara ketat oleh auditor utama, atau auditor utama telah melakukan *review* dengan sangat mendalam atas pekerjaan yang dilakukan oleh auditor lain tersebut.

- 2) Menerbitkan laporan audit wajar tanpa pengecualian dengan modifikasi kata-kata.

Jenis laporan ini disebut juga sebagai laporan atau pendapat bersama. Laporan ini diterbitkan apabila dirasa tidak praktis untuk *me-review* pekerjaan auditor lain, atau apabila auditor lain mengaudit secara material bagian dari laporan keuangan klien.

3) Menerbitkan laporan audit wajar dengan pengecualian.

Laporan ini diterbitkan jika auditor utama tidak ingin memikul tanggung jawab apapun juga atas pekerjaan auditor lain. Auditor utama dapat juga memutuskan bahwa diperlukan pengecualian jika auditor lain memberikan pendapat wajar dengan pengecualian atas sebagian laporan keuangan yang telah diauditnya.

Berikut adalah beberapa kondisi, yang bersifat material atau bahkan sangat material, yang memerlukan penyimpangan dari pendapat wajar tanpa pengecualian (Hery, 2011):

Kondisi 1: Pembatasan ruang lingkup audit.

Kondisi 2: Ketidaksihonestan laporan keuangan dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Kondisi 3: Auditor tidak independen.

3. Wajar dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Laporan pendapat wajar dengan pengecualian diterbitkan apabila auditor yakin bahwa laporan keuangan secara keseluruhan telah disajikan secara wajar, tetapi terdapat pembatasan dalam ruang lingkup audit (kondisi pertama) atau kelalaian dalam mematuhi prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (kondisi kedua). Laporan ini diterbitkan apabila kondisi satu dan kondisi dua terjadi secara material, namun tidak memengaruhi laporan keuangan secara keseluruhan.

4. Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Laporan pendapat tidak wajar diterbitkan hanya apabila auditor yakin bahwa laporan keuangan secara keseluruhan mengandung salah saji yang sangat material atau sangat menyesatkan, sehingga tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan atau hasil operasi dan arus kas sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Laporan ini hanya dapat diterbitkan apabila auditor memiliki informasi (pengetahuan), setelah melakukan investigasi yang mendalam, bahwa tidak ada kesesuaian dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

5. Menolak Memberikan Pendapat (*Disclaimer Opinion*)

Laporan menolak memberikan pendapat diterbitkan apabila auditor tidak dapat meyakinkan dirinya sendiri bahwa laporan keuangan klien secara keseluruhan telah disajikan secara wajar. Kebutuhan untuk menolak memberikan pendapat akan timbul apabila terdapat pembatasan ruang lingkup audit (kondisi satu) yang sangat material sehingga kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan diragukan atau terdapat hubungan yang tidak independen antara auditor dan kliennya (kondisi tiga) tanpa melihat tingkat materialitasnya.

De Angelo (1981) dalam Alim *dkk.* (2007) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa KAP yang besar akan berusaha untuk menyajikan kualitas audit yang lebih besar dibandingkan

dengan KAP yang kecil. Sedangkan Kane dan Velury (2005) dalam Sari (2011) dalam Septriani (2012) mendefinisikan kualitas audit sebagai kapasitas auditor eksternal untuk mendeteksi terjadinya kesalahan material dan bentuk penyimpangan lainnya.

Menurut Irahandayani (2003) dalam Mardisar dan Sari (2007), kualitas kerja auditor dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu: berkualitas (dapat dipertanggung jawabkan) dan tidak berkualitas (tidak dapat dipertanggung jawabkan). Sementara itu, Tawaf (1999) dalam Mardisar dan Sari (2007) melihat kualitas hasil audit dari sisi supervisi. Menurut Tawaf agar audit yang dihasilkan berkualitas, supervisi harus dilakukan secara berkesinambungan dimulai dari awal hingga akhir penugasan audit.

“Performance was measured by the number of correct responses” (Tan dan Alison, 1999).

Apabila diterjemahkan pengertian tersebut yaitu kualitas audit yang dihasilkan dinilai dari seberapa banyak auditor memberikan respon yang benar dari setiap pekerjaan audit yang diselesaikan. Hasil penelitian Deis dan Giroux (1992) dalam Alim *dkk.* (2007) menyatakan terdapat empat hal yang dianggap mempunyai hubungan dengan kualitas audit, yaitu:

1. Lama waktu auditor telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan (*tenure*), semakin lama seorang auditor telah melakukan audit pada klien yang sama maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin rendah.
2. Jumlah klien, 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 di-*review* oleh pihak ketiga.

Carcello, *et.al.* (1992) dalam Riyatno (2007) meringkas atribut kualitas audit menjadi 12, yaitu:

1. Berpengalaman
2. Memahami keahlian dalam industri klien
3. Responsif terhadap kebutuhan klien
4. Memiliki kompetensi secara teknis dalam mengaplikasikan standar audit
5. Independen
6. Bersikap hati-hati (*exercised due care*)
7. Mempunyai komitmen yang kuat terhadap kualitas
8. Melibatkan rekan/ manajer KAP dalam penugasan audit
9. Melaksanakan pekerjaan lapangan audit dengan layak
10. Berinteraksi dengan komite audit klien
11. Mempunyai standar etika yang tinggi dan mempunyai pengetahuan dalam bidang akuntansi dan *auditing*
12. Bersikap skeptis dalam penugasan audit.

Kualitas audit merupakan *issue* yang kompleks, karena begitu banyak

faktor yang dapat mempengaruhi kualitas audit, yang tergantung dari sudut pandang masing-masing pihak (Basuki dan Krisna, 2006) dalam (Kisnawati, 2012). Menurut Alim *dkk.* (2007) kualitas audit dipengaruhi oleh faktor kompetensi dan independensi auditor. Sedangkan menurut Hutabarat (2012) kualitas audit dipengaruhi oleh faktor pengalaman, *time budget pressure* dan etika. Dalam penelitian ini diteliti 4 faktor yang mempengaruhi kualitas audit, yaitu kompetensi, independensi, pengalaman kerja dan etika auditor.

2.2. Kompetensi

Standar umum pertama dalam SA seksi 150 menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor, sedangkan standar umum ketiga menyebutkan bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalitasnya dengan cermat dan seksama (SPAP, 2011).

Lee dan Stone (1995) dalam Septriani (2012) mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian yang cukup yang secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif. Sedangkan menurut Suraida (2005), kompetensi adalah keahlian profesional yang dimiliki oleh auditor sebagai hasil dari pendidikan formal, ujian profesional maupun keikutsertaan dalam pelatihan, seminar dan simposium. Kompetensi juga merupakan pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan yang berhubungan dengan pekerjaan, serta kemampuan yang dibutuhkan untuk pekerjaan-

pekerjaan non rutin (Samsi *dkk*, 2013). Peraturan Menteri Keuangan PMK No. 17 tahun 2008 menyatakan bahwa seorang auditor harus memiliki Setifikat Tanda Lulus Ujian Sertifikasi Akuntan Publik (USAP) yang diselenggarakan IAPI. Dalam hal kelulusan USAP belum melewati 2 tahun, maka auditor wajib menyerahkan bukti telah mengikuti Pendidikan Profesional Berkelanjutan (PPL) paling sedikit 60 Satuan Kredit PPL (SKP) dalam 2 tahun terakhir.

Kompetensi auditor adalah kualifikasi yang dibutuhkan oleh auditor untuk melaksanakan audit dengan benar (Rai, 2008). Ahmad *dkk.* (2011) menyatakan bahwa kompetensi auditor adalah kemampuan auditor untuk mengaplikasikan pengetahuan dan pengalaman yang dimilikinya dalam melakukan audit sehingga auditor dapat melakukan audit dengan teliti, cermat, intuitif dan obyektif. Murtanto (1998) dalam Mayangsari (2003) dalam Samsi *dkk.* (2013) menyatakan bahwa komponen kompetensi untuk auditor di Indonesia terdiri atas komponen pengetahuan dan ciri-ciri psikologi. Komponen pengetahuan meliputi pengetahuan terhadap fakta, prosedur dan pengalaman. Sementara ciri-ciri psikologi meliputi kemampuan berkomunikasi, kreativitas dan kemampuan bekerjasama dengan orang lain.

Menurut Rai (2008), dalam melakukan audit seorang auditor harus memiliki mutu personal yang baik, pengetahuan yang memadai, serta keahlian khusus di bidangnya. Mutu personal yang harus dimiliki auditor antara lain:

1. Rasa ingin tahu (*inquisitive*)

2. Berpikiran luas (*broad-minded*)
3. Mampu menangani ketidakpastian
4. Mampu menerima bahwa tidak ada solusi yang mudah
5. Menyadari bahwa beberapa temuan dapat bersifat subjektif, dan
6. Mampu bekerjasama dalam tim

Selain itu Buttery, Hurford dan Simpson (1993) dalam Rai (2008) menyebutkan beberapa mutu personal lainnya yang harus dimiliki seorang auditor, seperti kepandaian (inteligensi), kemampuan komunikasi, perilaku yang baik, komitmen yang tinggi, serta kemampuan imajinasi yang baik untuk menciptakan sikap yang kreatif dan penuh inovasi.

Rai (2008) menjelaskan bahwa seorang auditor harus memiliki pengetahuan umum untuk memahami entitas yang diaudit dan membantu pelaksanaan audit. Pengetahuan dasar ini meliputi kemampuan untuk melakukan *review analitis (analytical review)*, pengetahuan teori organisasi untuk memahami suatu organisasi, pengetahuan *auditing*, dan pengetahuan tentang sektor publik. Sedangkan keahlian khusus yang harus dimiliki oleh auditor antara lain keahlian untuk melakukan wawancara, kemampuan membaca cepat, statistik, keterampilan menggunakan komputer (minimal mampu mengoperasikan *word processing* dan *spread sheet*), serta kemampuan menulis dan mempresentasikan laporan dengan baik.

Untuk memiliki mutu personal, pengetahuan umum, dan keahlian khusus yang memadai, maka diperlukan pelatihan bagi auditor. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) dalam PSP No. 1 (2007) menyatakan

bahwa auditor setiap 2 tahun harus menyelesaikan paling tidak 80 jam pendidikan yang secara langsung meningkatkan kecakapan profesional auditor dalam melaksanakan audit. Sedikitnya 24 jam dari 80 jam tersebut harus berhubungan langsung dengan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara di lingkungan pemerintah atau lingkungan yang khusus di mana entitas yang diperiksa beroperasi. Sedikitnya 20 jam dari 80 jam tersebut harus diselesaikan dalam 1 tahun dari periode 2 tahun.

Semakin tinggi kompetensi yang dimiliki auditor menunjukkan bahwa auditor memiliki rasa ingin tahu yang besar, berpikiran luas, mampu menangani ketidakpastian dan bekerjasama dalam tim. Selain itu, auditor juga memiliki kemampuan untuk melakukan *review* analitis dan pengetahuan yang memadai dalam bidang *auditing*, sektor publik, akuntansi dan teori organisasi. Auditor juga memiliki kemampuan untuk melakukan wawancara, memahami ilmu statistik, mahir menggunakan komputer, serta menulis dan mempresentasikan laporan dengan baik sehingga kualitas audit yang dihasilkan semakin meningkat.

Penelitian Alim *dkk.* (2007) membuktikan bahwa kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini berarti bahwa kualitas audit dapat dicapai jika auditor memiliki kompetensi yang baik dimana kompetensi tersebut terdiri dari dua dimensi, yaitu pengalaman dan pengetahuan. Hasil penelitian ini bertentangan dengan penelitian Kisnawati (2012) yang menyatakan bahwa kompetensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Sementara penelitian Ardini (2010) menyatakan bahwa kompetensi auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Sukriah *dkk.* (2009), Ahmad *dkk.* (2011), Ayuningtyas dan Pamudji (2012), Septriani (2012), Badjuri (2012) dan Tjun Tjun *dkk.* (2012). Hal ini berarti semakin baik tingkat kompetensi, maka akan semakin baik kualitas audit yang dilakukan.

Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis yang diajukan adalah:

Ha₁ : Kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit.

2.3. Independensi

Independensi secara umum dapat diartikan sebagai sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan dan tidak tergantung pada pihak lain (Septriani, 2012). Independensi berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan objektif dalam merumuskan dan menyatakan pendapat (Mulyadi, 1998) dalam (Badjuri, 2011). Independensi merupakan dasar utama kepercayaan masyarakat pada profesi akuntan publik dan merupakan salah satu faktor yang sangat penting untuk menilai mutu jasa audit (Trisnaningsih, 2007) dalam (Badjuri, 2011).

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dalam PSA No. 1 SA Seksi 150 (2011), standar umum yang kedua menegaskan bahwa independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor, dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan. Selain itu, PSA No. 4 dalam SA seksi 220, SPAP (2011) menyatakan bahwa standar tersebut

mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (dibedakan dalam hal ia berpraktik sebagai auditor intern). Dengan demikian, auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis yang dimiliki, auditor akan kehilangan sikap tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya.

Badjuri (2012) menyatakan bahwa independensi auditor dapat ditinjau dan dievaluasi dari dua sisi, yaitu independensi praktisi dan independensi profesi. Independensi praktisi adalah independensi yang nyata atau faktual yang diperoleh dan dipertahankan oleh auditor dalam seluruh rangkaian kegiatan audit mulai dari tahap perencanaan, pelaksanaan sampai tahap pelaporan. Sedangkan independensi profesi adalah independensi yang ditinjau menurut citra (*image*) auditor dari pandangan publik atau masyarakat umum terhadap auditor yang bertugas.

Agoes (2012) membagi independensi bagi akuntan publik (eksternal auditor) dan internal auditor menjadi 3 jenis:

- 1) *Independent in appearance*, yaitu independensi dilihat dari penampilannya di struktur organisasi perusahaan.
- 2) *Independent in fact*, yaitu independensi dalam kenyataannya atau dalam menjalankan tugasnya.
- 3) *Independent in mind*, yaitu independensi dalam pikiran.

Independensi auditor merupakan salah satu faktor yang penting untuk menghasilkan audit yang berkualitas. Karena jika auditor kehilangan independensinya, maka laporan audit yang dihasilkan tidak sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan (Supriyono, 1988) dalam (Ahmad *dkk.*, 2011).

Shockley (1981) dalam Alim *dkk.* (2007) meneliti empat faktor yang mempengaruhi independensi, yaitu pemberian jasa konsultasi kepada klien, persaingan antar KAP, ukuran KAP dan lama hubungan audit dengan klien. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa KAP yang memberikan jasa konsultasi manajemen kepada klien yang diaudit dapat meningkatkan risiko rusaknya independensi yang lebih besar dibandingkan yang tidak memberikan jasa tersebut. Tingkat persaingan antar KAP juga dapat meningkatkan risiko rusaknya independensi. Selain itu, KAP yang lebih kecil mempunyai risiko kehilangan independensi yang lebih besar dibanding KAP yang lebih besar. Sementara lama hubungan audit dengan klien tidak berpengaruh secara signifikan terhadap independensi akuntan publik.

Menurut Sukriah *dkk.* (2009) independensi diukur dengan 3 indikator, yaitu independensi penyusunan program, independensi pelaksanaan pekerjaan dan independensi pelaporan. Independensi penyusunan program berarti dalam menyusun program audit bebas dari campur tangan atau intervensi pimpinan atau pihak lain. Independensi pelaksanaan pekerjaan berarti dalam pelaksanaan audit bebas dari kepentingan pribadi atau pihak lain. Independensi pelaporan berarti dalam menyusun laporan audit bebas

dari usaha pihak tertentu dalam mempengaruhi pertimbangan tentang fakta yang akan dilaporkan. Selain itu, independensi pelaporan juga terkait dengan penggunaan bahasa atau istilah dalam laporan agar tidak menimbulkan multi tafsir.

Semakin tinggi independensi yang dimiliki auditor berarti semakin independen seorang auditor dan tidak dipengaruhi oleh pihak lain termasuk pimpinan ataupun klien baik dalam penyusunan program audit, pelaksanaan pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit sehingga kualitas audit yang dihasilkan semakin meningkat.

Penelitian Alim *dkk.* (2007) membuktikan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini bertentangan dengan penelitian Sukriah *dkk.* (2009), Badjuri (2012), Kisnawati (2012), Ayuningtyas dan Pamudji (2012), Queena dan Rohman (2012) dan Tjun Tjun *dkk.* (2012) yang menyatakan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Sementara penelitian Septriani (2012) menyatakan bahwa independensi berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit oleh auditor KAP sehingga semakin independen seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya maka akan semakin baik pula kualitas auditnya. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Singgih dan Bawono (2010), Ardini (2010), Badjuri (2011), Ahmad *dkk.* (2011), Samsi *dkk.* (2013) dan Suseno (2013).

Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis yang diajukan adalah:

Ha₂ : Independensi berpengaruh terhadap kualitas audit.

2.4. Pengalaman Kerja

Knoers dan Haditono (1999) dalam Asih (2006:12) dalam Singgih dan Bawono (2010) mengatakan bahwa pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa juga diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi. Marinus *dkk.* (1997) dalam Herliansyah dan Ilyas (2006) menyatakan bahwa secara spesifik pengalaman dapat diukur dengan rentang waktu yang telah digunakan terhadap suatu pekerjaan atau tugas (*job*).

Menurut Sukriah *dkk.* (2009) pengalaman dapat dilihat dari lamanya bekerja sebagai auditor dan banyaknya tugas pemeriksaan yang dilakukan. Pengalaman auditor akan terus meningkat seiring dengan makin banyaknya audit yang dilakukan serta kompleksitas transaksi keuangan perusahaan yang diaudit sehingga akan menambah dan memperluas pengetahuannya di bidang akuntansi dan *auditing* (Christiawan, 2002) dalam (Ayuningtyas dan Pamudji, 2012). Suraida (2005) menyatakan bahwa pengalaman kerja bagi auditor dapat berupa pengalaman dalam melakukan audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu maupun penugasan yang pernah ditangani.

Purnamasari (2005) dalam Asih (2006:12) dalam Singgih dan Bawono (2010) menyatakan bahwa seorang karyawan yang memiliki

pengalaman kerja yang tinggi akan memiliki keunggulan dalam beberapa hal diantaranya:

- 1) Mendeteksi kesalahan
- 2) Memahami kesalahan
- 3) Mencari penyebab munculnya kesalahan

Semakin tinggi pengalaman yang dimiliki auditor berarti semakin mengerti auditor dalam menghadapi entitas/ objek pemeriksaan, mengetahui informasi yang relevan untuk mengambil pertimbangan, semakin mudah mencari penyebab munculnya kesalahan, serta semakin teliti, cermat dan cepat dalam menyelesaikan tugas pemeriksaan sehingga kualitas audit yang dihasilkan semakin meningkat.

Menurut Jeffrey dalam Sularso dan Na'im (1999) dalam Herliansyah dan Ilyas (2006), seseorang yang mempunyai lebih banyak pengalaman dalam suatu bidang memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatannya dan dapat mengembangkan suatu pemahaman yang baik mengenai peristiwa-peristiwa. Tubbs (1992) dalam Hutabarat (2012) menyatakan bahwa subjek yang mempunyai pengalaman audit lebih banyak akan menemukan kesalahan yang lebih banyak dan item-item kesalahannya lebih besar dibandingkan auditor yang pengalaman auditnya lebih sedikit. Selain itu, penelitian Herliansyah dan Ilyas (2006) menemukan bahwa pengalaman mengurangi dampak informasi tidak relevan terhadap *judgement* auditor. Pengalaman bagi auditor merupakan nilai tambah yang dapat mendukung terciptanya kualitas audit yang diharapkan (Badjuri, 2012).

Hasil penelitian Hutabarat (2012) menunjukkan bahwa pengalaman audit memberikan pengaruh positif yang signifikan terhadap kualitas audit. Dengan demikian semakin tinggi pengalaman audit maka akan memberikan dampak positif terhadap peningkatan kualitas audit. Selain itu, hasil penelitian Sukriah *dkk.* (2009) membuktikan bahwa pengalaman kerja berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Hasil penelitian ini bertentangan dengan penelitian Singgih dan Bawono (2010), Badjuri (2011), Badjuri (2012), Ayuningtyas dan Pamudji (2012), serta Queena dan Rohman (2012).

Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis yang diajukan adalah:

Ha₃ : Pengalaman kerja berpengaruh terhadap kualitas audit.

2.5. Etika Auditor

Secara umum etika dapat didefinisikan sebagai serangkaian prinsip atau nilai moral (Kisnawati, 2012). Etika berkaitan dengan pertanyaan tentang bagaimana orang akan berperilaku terhadap sesamanya (Kell *et al.*, 2002) dalam (Alim *dkk.*, 2007). Sukanto (1991) dalam Suraida (2005) menyatakan etika sebagai nilai-nilai tingkah laku atau aturan-aturan tingkah laku yang diterima dan digunakan oleh suatu golongan tertentu atau individu.

Menurut Bartens (2001:162) dalam Kisnawati (2012) etika dapat dilihat sebagai praksis dan refleksi. Sebagai praksis, etika diartikan sebagai nilai-nilai atau norma-norma moral yang mendasari perilaku manusia. Di sisi lain, etika sebagai refleksi diartikan sebagai pemikiran atau filsafat moral, yaitu manusia berpikir atau merenung mengenai apa yang harus dan apa yang

tidak harus dilakukan dan bagaimana manusia berperilaku pada situasi konkrit.

Menurut Kode Etik Profesi Akuntan Publik dalam SPAP seksi 100 yang ditetapkan oleh IAPI (2011), prinsip dasar etika profesi terdiri atas 5 prinsip yaitu:

1. Prinsip integritas

Setiap praktisi harus tegas dan jujur dalam menjalin hubungan profesional dan hubungan bisnis dalam melaksanakan pekerjaannya.

2. Prinsip objektivitas

Setiap praktisi tidak boleh membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak (*undue influence*) dari pihak-pihak lain memengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya.

3. Prinsip kompetensi dan kehati-hatian profesional (*professional competence and due care*)

Setiap praktisi wajib memelihara pengetahuan dan keahlian profesionalnya pada suatu tingkatan yang dipersyaratkan secara berkesinambungan, sehingga klien atau pemberi kerja dapat menerima jasa profesional yang diberikan secara kompeten berdasarkan perkembangan terkini, perundang-undangan, dan metode pelaksanaan pekerjaan. Setiap praktisi harus bertindak secara profesional dan sesuai dengan standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya.

4. Prinsip kerahasiaan

Setiap praktisi wajib menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan profesional dan hubungan bisnisnya, serta tidak boleh mengungkapkan informasi tersebut kepada pihak ketiga tanpa persetujuan dari klien atau pemberi kerja, kecuali jika terdapat kewajiban untuk mengungkapkan sesuai dengan ketentuan hukum dan peraturan lainnya yang berlaku. Informasi rahasia yang diperoleh dari hubungan profesional dan hubungan bisnis tidak boleh digunakan oleh praktisi untuk keuntungan pribadinya atau pihak ketiga.

5. Prinsip perilaku profesional

Setiap praktisi wajib mematuhi hukum dan peraturan yang berlaku dan harus menghindari semua tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.

Auditor dalam menjalankan praktik profesinya harus mematuhi kode etik profesi yang mengatur perilaku auditor (Queena dan Rohman, 2012). Shaub *et.al* (1993) dalam Hutabarat (2012) menyatakan bahwa auditor yang kurang menjaga etika akan cenderung kurang skeptis dalam pekerjaan audit sehingga akan mempengaruhi kualitas audit. Apabila auditor melakukan tindakan yang tidak etis, maka hal tersebut akan merusak kepercayaan masyarakat terhadap profesi auditor (Khomsiyah dan Indriantoro, 1998) dalam (Nugrahaningsih, 2005).

Semakin baik etika yang dimiliki auditor berarti semakin baik auditor dalam menghayati, mengamalkan dan memelihara pelaksanaan kode etik, mematuhi prinsip obyektifitas, dan menghormati kerahasiaan klien dalam

melaksanakan audit. Selain itu, auditor juga melaksanakan jasa profesional sesuai dengan standar teknis dan standar profesional yang relevan sehingga kualitas audit yang dihasilkan semakin meningkat.

Penelitian Hutabarat (2012) membuktikan bahwa etika berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini berarti semakin tinggi etika auditor maka akan berpengaruh terhadap meningkatnya kualitas audit. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Queena dan Rohman (2012) dan Kisnawati (2012) yang menyatakan bahwa etika auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit sehingga auditor yang memiliki etika yang baik akan mampu meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan.

Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis yang diajukan adalah:

Ha₄ : Etika berpengaruh terhadap kualitas audit.

2.6. Pengaruh Kompetensi, Independensi, Pengalaman Kerja dan Etika Auditor Terhadap Kualitas Audit

Hasil penelitian Ahmad *dkk.* (2011) membuktikan bahwa kompetensi dan independensi secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit yang dilaksanakan oleh aparat Inspektorat Kabupaten Pasaman. Penelitian Septriani (2012) membuktikan bahwa independensi dan kompetensi auditor secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit yang dilakukan oleh auditor KAP. Demikian pula dengan penelitian Tjun Tjun *dkk.* (2012) membuktikan bahwa kompetensi dan independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit secara simultan.

Penelitian Singgih dan Bawono (2010) membuktikan bahwa independensi, pengalaman, *due professional care* dan akuntabilitas secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian Ardini (2010) memberikan hasil bahwa variabel kompetensi, independensi, akuntabilitas dan motivasi secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Selain itu, penelitian Kisnawati (2012) menyatakan bahwa secara simultan kompetensi, independensi dan etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian Hutabarat (2012) membuktikan bahwa pengalaman audit, *time budget pressure* dan etika auditor secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Penelitian Sukriah *dkk.* (2009) juga membuktikan bahwa pengalaman kerja, independensi, obyektifitas, integritas dan kompetensi secara simultan berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

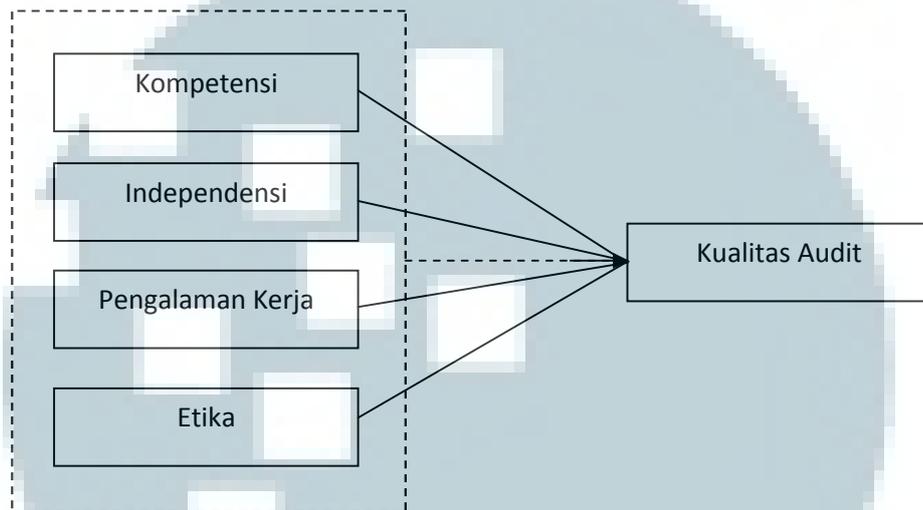
Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis yang diajukan adalah:

Ha₅ : Kompetensi, independensi, pengalaman kerja dan etika auditor secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit.

2.7. Model Penelitian

Gambar 2.1

Model Penelitian



UMMN