



### **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 Audit

Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas pasal 68 ayat 1 menyatakan bahwa perusahaan wajib menyerahkan laporan keuangannya kepada akuntan publik untuk diaudit apabila:

- a. kegiatan usaha perusahaan adalah menghimpun dan/atau mengelola dana masyarakat;
- b. perusahaan menerbitkan surat pengakuan utang kepada masyarakat;
- c. perusahaan merupakan perseroan terbuka;
- d. perusahaan merupakan persero;
- e. perusahaan mempunyai aset dan/atau jumlah peredaran usaha dengan jumlah nilai paling sedikit Rp 50.000.000.000,00 (lima puluh miliar rupiah);
- f. diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan.

Agoes (2012) menjelaskan laporan keuangan yang merupakan tanggung jawab manajemen perlu diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) yang merupakan pihak ketiga yang independen, karena:

- a. Jika tidak diaudit, ada kemungkinan bahwa laporan keuangan tersebut mengandung kesalahan baik yang disengaja maupun tidak disengaja.

Karena itu laporan keuangan yang belum diaudit kurang dipercaya

kewajarannya oleh pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan tersebut.

- b. Jika laporan keuangan sudah diaudit dan mendapat opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified*) dari KAP, berarti pengguna laporan keuangan bisa yakin bahwa laporan keuangan tersebut bebas dari salah saji yang material dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- c. Mulai tahun 2001 perusahaan yang total asetnya Rp 25 miliar ke atas harus memasukkan *audited financial statements*-nya ke Departemen Perdagangan dan Perindustrian.
- d. Perusahaan yang sudah *go public* harus memasukkan *audited financial statements*-nya.
- e. SPT yang didukung oleh *audited financial statements* lebih dipercaya oleh pihak pajak dibandingkan dengan yang didukung oleh laporan keuangan yang belum diaudit.

Pengertian audit menurut Arens, *et al.* (2017) adalah sebagai berikut:

*“auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria.”*

Definisi tersebut dapat diartikan bahwa pemeriksaan akuntansi (audit) merupakan proses mengumpulkan dan menilai bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang sudah ditetapkan. Menurut Agoes (2012), audit adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan

keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. Tujuan audit menurut Institut Akuntan Publik Indonesia atau IAPI (2015) dalam Standar Audit (SA) seksi 200 adalah untuk meningkatkan tingkat keyakinan pengguna laporan keuangan yang dituju. Hal ini dapat dicapai melalui pernyataan suatu opini oleh auditor tentang apakah laporan keuangan disusun dalam semua hal yang material, sesuai dengan suatu kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.

Arens, *et al.* (2017) menyatakan bahwa audit harus dilakukan oleh seseorang yang kompeten dan independen. Seseorang yang kompeten dan independen tersebut adalah akuntan publik atau auditor. Auditor, menurut Agoes dan Hoesada (2009), adalah seseorang yang berhak menyandang gelar atau sebutan akuntan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan memiliki izin dari Menteri Keuangan atau pejabat berwenang lainnya untuk memberikan jasa profesional kepada masyarakat umum sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik. Sedangkan menurut Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik pengertian Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah badan usaha yang didirikan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan dan mendapatkan izin usaha berdasarkan Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Menurut Mulyadi (2009) dalam Anindya (2012) Kantor Akuntan Publik adalah suatu bentuk organisasi akuntan publik yang memperoleh izin sesuai dengan

peraturan perundang-undangan yang berusaha dibidang pemberian jasa profesional dalam praktik akuntan publik.

Jasa yang diberikan oleh Akuntan Publik dapat digolongkan menjadi dua kelompok, yaitu (Arens, *et al.*, 2017):

1. Jasa penjamin (*assurance service*)

*Assurance service* adalah jasa profesional independen yang meningkatkan kualitas dari informasi bagi pengambil keputusan. Individu yang bertanggung jawab untuk membuat keputusan bisnis memerlukan *assurance service* untuk membantu meningkatkan keandalan dan relevansi dari informasi yang digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan. Jasa penjamin terbagi menjadi dua jenis, yaitu:

a. Jasa attestasi (*attestation service*)

Jasa attestasi adalah tipe dari *assurance service* dimana Kantor Akuntan Publik mengeluarkan laporan mengenai pokok permasalahan atau pernyataan yang dibuat oleh pihak lain. Jasa attestasi terbagi menjadi lima kategori, yaitu:

- i. Audit atas laporan keuangan historis
- ii. Audit terhadap pengendalian internal atas pelaporan keuangan
- iii. *Review* atas laporan keuangan historis
- iv. Jasa attestasi mengenai teknologi informasi
- v. Jasa attestasi lainnya

b. Jasa penjamin lainnya (*other assurance service*)

*Assurance service* ini berbeda dengan jasa attestasi, dimana Akuntan Publik tidak perlu mengeluarkan laporan tertulis dan tidak harus tentang keandalan dari pernyataan pihak lain mengenai kepatuhan terhadap kriteria tertentu. Jasa ini berfokus pada peningkatan kualitas dari informasi yang digunakan oleh pembuat keputusan, sama seperti jasa attestasi. Contoh menilai proses dari praktik investasi perusahaan untuk mengidentifikasi risiko dan keefektifitasan dari proses tersebut.

2. Jasa bukan penjamin (*non-assurance service*)

*Non-assurance service* adalah jasa yang diberikan oleh Akuntan Publik yang di dalamnya tidak memberikan suatu pendapat, keyakinan negatif, ringkasan, atau bentuk lain keyakinan. Jenis *non-assurance service* terdiri dari jasa akuntansi dan pembukuan, jasa perpajakan, dan jasa konsultasi manajemen.

Menurut Arens, *et al.* (2017) audit dapat dibedakan ke dalam tiga tipe utama, yaitu:

a. Audit operasional (*operational audit*)

Audit operasional bertujuan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas dari metode dan prosedur kegiatan operasional perusahaan. Saat audit operasional selesai dilaksanakan, manajemen biasanya mengharapkan rekomendasi untuk meningkatkan kegiatan operasional perusahaan. Dalam audit operasional, tinjauan tidak hanya terbatas pada akuntansi, tetapi termasuk evaluasi atas struktur organisasi, operasi komputer, metode

produksi, pemasaran, dan area lainnya yang sesuai dengan kualifikasi auditor. Audit operasional lebih seperti konsultasi manajemen daripada yang biasanya dianggap sebagai audit.

b. Audit kepatuhan (*compliance audit*)

Audit kepatuhan dilakukan dengan tujuan untuk menentukan apakah auditee (klien) telah mengikuti prosedur, aturan atau regulasi yang dibuat oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil dari audit kepatuhan akan disampaikan ke manajemen, daripada kepada pemakai dari luar perusahaan, karena manajemen merupakan kelompok yang utama yang memperhatikan kepatuhan terhadap prosedur dan peraturan.

c. Audit atas laporan keuangan (*financial statement audit*)

Audit atas laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diuji) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Untuk menyatakan apakah laporan keuangan secara wajar disajikan sesuai dengan standar akuntansi, auditor mengumpulkan bukti untuk menentukan laporan mengandung kesalahan material atau salah saji lainnya.

Menurut Arens, *et al.* (2017), terdapat empat tahapan utama dari proses audit, yaitu:

1. Merencanakan dan merancang pendekatan audit

Dalam prosedur ini terdapat tiga aspek kunci. Aspek yang pertama mendapatkan pemahaman mengenai perusahaan yang akan diaudit dan lingkungan dimana perusahaan tersebut berada. Kedua, memahami

pengendalian internal dan menilai risiko pengendalian. Terakhir, menilai risiko salah saji.

2. Melaksanakan uji pengendalian dan uji substantif atas transaksi

Sebelum auditor memutuskan untuk mengurangi penilaian auditor atas risiko pengendalian yang direncanakan apabila pengendalian internal dianggap efektif, auditor harus menguji keefektifan pengendalian tersebut. Prosedur pengujian tersebut disebut sebagai uji pengendalian (*test of control*). Auditor juga harus mengevaluasi pencatatan transaksi klien dengan memverifikasi jumlah moneter transaksi tersebut. Proses tersebut disebut sebagai pengujian substantif atas transaksi (*substantive test of transaction*).

3. Melakukan prosedur analisis dan uji rincian saldo

Terdapat dua kategori umum dalam prosedur ini. Prosedur analisis terdiri dari evaluasi informasi keuangan melalui analisis hubungan yang masuk akal antara data keuangan dan non keuangan. Uji rincian saldo (*test of detail of balances*) merupakan prosedur spesifik yang ditujukan untuk menguji salah saji moneter pada saldo-saldo dalam laporan keuangan. Pengujian atas rincian saldo akhir merupakan hal yang penting karena sebagian besar bukti diperoleh dari pihak ketiga dan dianggap berkualitas tinggi.

4. Melengkapi proses audit dan menerbitkan laporan audit

Setelah auditor menyelesaikan semua prosedur untuk setiap *objective* audit dan akun laporan keuangan serta pengungkapan yang terkait, maka diperlukan waktu untuk menggabungkan semua informasi yang diperoleh

untuk membuat kesimpulan apakah laporan keuangan disajikan secara wajar.

Untuk menyatakan sebuah opini mengenai laporan keuangan perusahaan, auditor harus mengumpulkan dan menilai bukti audit. Menurut Arens, *et al.* (2017) terdapat delapan tipe bukti audit, yaitu:

1. Pemeriksaan fisik (*physical examination*)

Inspeksi atau penghitungan yang dilakukan oleh auditor atas aset berwujud.

Tipe bukti audit ini paling sering berkaitan dengan kas dan persediaan. Pemeriksaan fisik bertujuan untuk memverifikasi apakah aset benar-benar ada (*existence*) dan apakah aset tersebut telah dicatat (*completeness*).

2. Konfirmasi (*confirmation*)

Penjelasan dalam bentuk tertulis yang diberikan oleh pihak ketiga yang melakukan verifikasi keakuratan dari informasi yang diajukan oleh auditor.

Konfirmasi dapat dibedakan ke dalam dua jenis, yaitu konfirmasi positif dan negatif. Konfirmasi positif merupakan jenis konfirmasi yang meminta penerima konfirmasi untuk mengkonfirmasi secara langsung apakah saldo

yang tercantum pada konfirmasi benar atau salah. *Blank confirmation* adalah tipe dari konfirmasi positif dimana di dalam surat konfirmasi tidak tertulis jumlah yang hendak dikonfirmasi namun meminta penerima konfirmasi untuk mengisi jumlah atau informasi lainnya. Sedangkan konfirmasi negatif merupakan jenis konfirmasi yang meminta penerima konfirmasi merespon hanya jika penerima tidak setuju dengan jumlah yang tercantum.

### 3. Inspeksi (*inspection*)

Pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor atas dokumen dan pencatatan transaksi klien untuk membuktikan informasi yang seharusnya terdapat dalam laporan keuangan. Dokumen bisa diklasifikasikan sebagai dokumen internal dan eksternal. Dokumen internal disiapkan dan digunakan oleh manajemen perusahaan dan tidak dapat digunakan oleh pihak luar perusahaan. Yang termasuk dokumen internal adalah laporan penerimaan persediaan. Dokumen eksternal adalah dokumen yang disusun oleh pihak diluar perusahaan yang terlibat dalam transaksi. Contoh dari dokumen eksternal adalah *invoice* dari *vendor*.

### 4. Prosedur Analitis (*analytical procedures*)

Evaluasi atas informasi keuangan melalui analisis hubungan antara data keuangan dan non keuangan. Sebagai contoh, auditor dapat membandingkan persentase *gross margin* di tahun ini dengan tahun sebelumnya.

### 5. Investigasi klien (*Inquiries of the client*)

Auditor memperoleh informasi dalam bentuk tulisan ataupun lisan dari klien sebagai respon dari pertanyaan auditor.

### 6. Penghitungan ulang (*recalculation*)

Perhitungan ulang melibatkan pengecekan kembali sampel dari hasil perhitungan yang dibuat oleh klien untuk mengetahui keakuratan perhitungan.

7. Pelaksanaan ulang (*reperformance*)

Auditor menguji prosedur akuntansi dan pengendalian yang dibuat klien dalam sistem akuntansi dan pengendalian internal perusahaan.

8. Pengamatan (*observation*)

Auditor melihat proses atau prosedur yang dilakukan oleh klien. Sebagai contoh auditor mengunjungi pabrik milik klien untuk melihat fasilitas yang dimiliki klien.

Saat ini Standar Audit (SA) yang digunakan Indonesia adalah Standar Audit yang berbasis pada *International Standar on Auditing (ISA)*. Sebelumnya, Standar Audit Indonesia berbasis pada *Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)*. Berbeda dengan Standar Audit sebelumnya, SA berbasis *ISA* tidak membagi Standar Audit ke dalam tiga kategori yakni, Standar Umum, Standar Pekerjaan Lapangan, dan Standar Pelaporan. Namun, standar-standar yang disajikan dalam SA berbasis *ISA* sudah mencerminkan proses pengerjaan audit yang dibagi ke dalam enam bagian dan 36 standar (Tuanakotta, 2013 dalam Sari dan Rustiana, 2016). Tuanakotta (2013) menyatakan ciri yang paling menonjol dari audit berbasis *ISA* ialah penekanan terhadap aspek risiko.

Menurut Tuanakotta (2013), risiko audit adalah risiko memberikan opini audit yang tidak tepat atas laporan keuangan yang disalah sajian secara material. Tiga komponen utama risiko audit, yaitu:

1. Risiko bawaan (*inherent risk*)

Kerentanan suatu asersi terhadap salah saji yang mungkin material tanpa memperhitungkan pengendalian terkait. Risiko bawaan menyebabkan risiko

bisnis dan risiko kecurangan. Contoh risiko bisnis adalah sistem akuntansi yang baru diimplementasikan berpotensi membuat kesalahan, sedangkan contoh risiko kecurangan adalah sistem akuntansi baru yang diimplementasikan menjadi peluang untuk memanipulasi laporan keuangan.

2. Risiko pengendalian (*control risk*)

Kerentanan suatu asersi terhadap salah saji yang mungkin material, tidak tercegah atau terdeteksi dan terkoreksi pada waktunya oleh pengendalian internal entitas.

3. Risiko pendeteksian (*detection risk*)

Risiko bahwa prosedur audit yang dilaksanakan auditor untuk menekan risiko ke tingkat rendah yang dapat diterima, tidak akan mendeteksi salah saji yang material.

Menurut Tunakotta (2013), dalam audit berbasis risiko terdapat tiga langkah kunci, yaitu:

1. Menilai risiko (*risk assessment*)

Melaksanakan prosedur penilaian risiko untuk mengidentifikasi dan menilai risiko salah saji yang material dalam laporan keuangan.

2. Menanggapi risiko (*risk response*)

Merancang dan melaksanakan prosedur audit selanjutnya yang menanggapi risiko (salah saji yang material) yang telah diidentifikasi dan dinilai, pada tingkat laporan keuangan dan asersi.

### 3. Pelaporan (*reporting*)

Tahap melaporkan meliputi:

- a. merumuskan pendapat berdasarkan bukti audit yang diperoleh; dan
- b. membuat dan menerbitkan laporan yang tepat, sesuai kesimpulan yang ditarik.

Tahap akhir dari proses audit adalah menyiapkan laporan audit yang mengkomunikasikan temuan auditor kepada pengguna (Arens, *et al.*, 2017). Menurut SA 700 (2015), laporan auditor harus dalam bentuk tertulis. Laporan auditor untuk audit yang dilaksanakan berdasarkan Standar Audit (SA) terbagi menjadi sepuluh bagian, yaitu:

#### 1. Judul laporan

Laporan audit harus memiliki sebuah judul yang mengindikasikan secara jelas bahwa laporan tersebut adalah laporan auditor yang independen.

#### 2. Pihak yang dituju

Laporan auditor harus ditujukan kepada pihak sebagaimana yang diharuskan menurut ketentuan perikatan.

#### 3. Paragraf pendahuluan

Paragraf pendahuluan dalam laporan auditor harus:

- a. Mengidentifikasi entitas yang laporan keuangannya diaudit;
- b. Menyatakan bahwa laporan keuangan telah diaudit;
- c. Mengidentifikasi judul setiap laporan yang menjadi bagian dari laporan keuangan;

- d. Merujuk pada ikhtisar kebijakan akuntansi signifikan dan informasi penjelasan lainnya; dan
- e. Menyebutkan tanggal atau periode yang dicakup oleh setiap laporan yang menjadi bagian dari laporan keuangan.

#### 4. Tanggung jawab manajemen

Bagian dari laporan auditor ini menjelaskan tanggung jawab pihak-pihak dalam organisasi yang bertanggung jawab atas penyusunan laporan keuangan.

#### 5. Tanggung jawab auditor

Laporan auditor harus menyatakan bahwa tanggung jawab auditor adalah untuk menyatakan suatu pendapat atas laporan keuangan berdasarkan audit.

Laporan auditor harus menyatakan bahwa audit dilaksanakan berdasarkan Standar Audit (SA) yang ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). Laporan auditor juga harus menjelaskan bahwa standar tersebut mengharuskan auditor untuk mematuhi ketentuan etika dan bahwa auditor merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari kesalahan penyajian material.

#### 6. Opini auditor

Ketika menyatakan suatu opini atas laporan keuangan yang disusun berdasarkan suatu kerangka penyajian, opini auditor harus menyatakan bahwa laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia.

7. Tanggung jawab pelaporan lainnya

Jika auditor menyatakan tanggung jawab pelaporan lainnya dalam laporan auditor atas laporan keuangan yang merupakan tambahan terhadap tanggung jawab auditor berdasarkan SA untuk melaporkan laporan keuangan.

8. Tanda tangan auditor

Laporan audit harus ditandatangani.

9. Tanggal laporan audit

Laporan audit harus diberi tanggal tidak lebih awal daripada tanggal ketika auditor telah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat yang mendasari opini auditor atas laporan keuangan.

10. Alamat auditor

Laporan audit harus menyebutkan lokasi dalam yurisdiksi tempat auditor berpraktik.

Dalam SA seksi 700, IAPI (2015) menyatakan auditor harus merumuskan suatu opini tentang apakah laporan keuangan yang disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Untuk merumuskan opini tersebut, auditor harus menyimpulkan apakah auditor telah memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan. Bentuk opini dalam SA 700 terbagi menjadi:

## 1. Opini tanpa modifikasian

Auditor harus menyatakan opini tanpa modifikasian bila auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.

## 2. Modifikasi opini auditor

Jika auditor menyimpulkan bahwa, berdasarkan bukti audit yang diperoleh, laporan keuangan secara keseluruhan tidak bebas dari kesalahan penyajian material atau auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk menyimpulkan bahwa laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, auditor harus memodifikasi opininya dalam laporan auditor berdasarkan SA 705. Dalam SA 705, modifikasi opini auditor dibagi menjadi tiga jenis, yaitu:

### a. Opini wajar dengan pengecualian

Auditor harus menyatakan opini wajar dengan pengecualian ketika:

- i. Auditor, setelah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat, menyimpulkan bahwa kesalahan penyajian, baik secara individual maupun secara agregasi adalah material, tetapi tidak pervasif, terhadap laporan keuangan, atau
- ii. Auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat yang mendasari opini, tetapi auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan dampak kesalahan penyajian yang tidak terdeteksi terhadap laporan keuangan, jika ada, dapat bersifat material, tetapi tidak pervasif.

b. Opini tidak wajar

Auditor harus menyatakan suatu opini tidak wajar ketika auditor, setelah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat, menyimpulkan bahwa kesalahan penyajian, baik secara individual maupun agregasi, adalah material dan pervasif terhadap laporan keuangan.

c. Tidak menyatakan pendapat

Auditor tidak boleh menyatakan pendapat ketika auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat yang mendasari opini dan auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan dampak kesalahan penyajian yang tidak terdeteksi terhadap laporan keuangan, jika ada, dapat bersifat material dan pervasif.

## 2.2 Kualitas Audit

Menurut DeAngelo (1981) dalam Ningsih dan Yaniartha (2013), kualitas audit dikatakan sebagai keadaan dimana seorang auditor akan menemukan dan melaporkan ketidaksesuaian terhadap prinsip yang terjadi pada laporan keuangan kliennya. Sedangkan menurut Tjun, *et al* (2012), kualitas audit merupakan segala kemungkinan dimana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan klien dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada Standar Audit dan Kode Etika Akuntan Publik yang relevan. Rosdinah (2010) dalam Agusti dan Pertiwi (2013)

mengungkapkan kualitas audit adalah pelaksanaan audit yang dilakukan sesuai dengan standar sehingga mampu mengungkapkan dan melaporkan apabila terjadi pelanggaran yang dilakukan klien.

Widagdo, *et al.* (2002) dalam Ningsih (2013) menyebutkan bahwa ada lima macam perspektif kualitas yang berkembang antara lain:

1. *Trancedental approach* yaitu kualitas dapat dirasakan namun sulit didefinisikan.
2. *Product based approach* yaitu kualitas merupakan sesuatu yang dapat dikuantitatifkan dan dapat diukur.
3. *User based approach* yaitu kualitas tergantung pada orang yang memandangnya.
4. *Manufacturing based approach* yaitu mendefinisikan kualitas sebagai kesesuaian atau persyaratan.
5. *Value based approach* yaitu memandang kualitas dari segi nilai dan harga.

Hasil penelitian Deis dan Giroux (1992) dalam Anindya (2012) menyatakan terdapat empat hal yang dianggap mempunyai hubungan dengan kualitas audit, yaitu:

1. Lama waktu auditor telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan  
Semakin lama seorang auditor telah melakukan audit kepada 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.

Menurut Wibowo dan Rossieta (2009) dalam Anindya (2012) ada dua pendekatan yang digunakan untuk mengevaluasi sebuah keputusan secara umum, yaitu *outcome oriented* dan *process oriented*. Untuk pendekatan yang berorientasi proses, kualitas keputusan diukur dengan tingkat kepatuhan auditor terhadap standar audit dan tingkat spesialisasi auditor dalam industri tertentu. Bagi pendekatan berorientasi hasil, mengukur kualitas audit melalui hasil audit. Hutabarat (2012) mengukur kualitas audit dengan menggunakan enam indikator, yaitu deteksi salah saji, melaporkan salah saji, komitmen yang kuat terhadap jasa audit yang diberikan kepada klien, prinsip kehati-hatian, *review* dan pengendalian oleh supervisor, serta perhatian yang diberikan oleh manajer dan patner. Anindya (2012) mengukur kualitas audit dengan dua indikator, yaitu kesesuaian pemeriksaan dengan standar audit dan kualitas hasil pemeriksaan.

Kesesuaian pemeriksaan dengan standar audit antara lain berupa auditor mematuhi kode etik yang telah ditetapkan. Menurut SA 200 auditor harus memenuhi ketentuan etika yang relevan, termasuk ketentuan yang berkaitan dengan independensi, sehubungan dengan perikatan audit atas laporan keuangan. Ketentuan etika tersebut tercantum dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia, yang terdiri dari bagian A dan Bagian B. Bagian A dari Kode Etik menetapkan prinsip dasar etika profesi yang relevan bagi auditor ketika melaksanakan suatu audit atas laporan keuangan dan menyediakan suatu kerangka konseptual untuk menerapkan prinsip dasar tersebut. Prinsip-prinsip dasar yang harus dipatuhi oleh auditor menurut Kode Etik adalah integritas, objektivitas, kompetensi dan kecermatan profesional, kerahasiaan, dan perilaku profesional. Bagian B dari Kode Etik memberikan ilustrasi bagaimana kerangka konseptual diterapkan dalam situasi tertentu (IAPI, 2015).

Saat menerima penugasan, auditor harus menetapkan sasaran, ruang lingkup, dan metodologi pemeriksaan. SA 300 menjelaskan auditor harus menetapkan strategi audit secara keseluruhan yang menetapkan ruang lingkup, waktu, dan arah audit, serta yang memberikan panduan bagi pengembangan rencana audit (IAPI, 2015). Semua pekerjaan auditor nantinya *direview* oleh atasan secara berjenjang. SA 200 menyatakan hal-hal seperti perencanaan yang memadai, penugasan personel yang tepat ke dalam tim perikatan, penerapan skeptisisme profesional, serta supervisi dan revidasi atas pekerjaan audit yang telah dilaksanakan membantu meningkatkan efektivitas prosedur audit dan penerapannya serta mengurangi

kemungkinan bahwa auditor memilih prosedur audit yang tidak tepat atau salah menginterpretasikan hasil audit (IAPI, 2015).

SA 500 menjelaskan auditor merancang dan melaksanakan prosedur audit sedemikian rupa untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk dapat menarik kesimpulan memadai sebagai basis opini auditor (IAPI, 2015). Di dalam SA 500 juga dijelaskan kecukupan dan ketepatan bukti audit saling berkaitan satu dengan lainnya. Kecukupan adalah ukuran kuantitas bukti audit. Kuantitas bukti audit yang dibutuhkan dipengaruhi oleh penilaian auditor atas risiko kesalahan penyajian material (makin tinggi risiko, makin banyak bukti audit yang dibutuhkan) dan kualitas bukti audit (makin baik kualitas bukti audit, makin sedikit bukti yang dibutuhkan). Namun, pemerolehan bukti audit yang makin banyak tidak dapat mengompensasi buruknya kualitas bukti audit tersebut. Ketepatan merupakan ukuran kualitas bukti audit; yang mencakup, relevansi dan keandalan bukti audit yang mendukung auditor untuk merumuskan opininya (IAPI, 2015). Bukti audit yang telah terkumpul selanjutnya ditatausahakan dalam bentuk kertas kerja audit dan disimpan dengan baik agar dapat secara efektif diambil, dirujuk dan dianalisis. SA 230 menyebutkan bahwa dokumentasi audit adalah dokumentasi atas prosedur audit yang telah dilakukan, bukti audit yang relevan yang diperoleh, dan kesimpulan yang ditarik oleh auditor (istilah seperti kertas kerja kadang-kadang digunakan) (IAPI, 2015).

Dalam Keputusan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan No. KEP-378/K/1996 tentang Penetapan Berlakunya Standar Audit Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah dijelaskan laporan audit operasional harus:

- a. memuat tujuan audit, lingkup audit, dan metodologi audit,
- b. memuat temuan dan simpulan audit secara objektif, serta rekomendasi yang konstruktif,
- c. lebih mengutamakan usaha perbaikan atau penyempurnaan daripada kritik,
- d. mengungkapkan hal-hal yang merupakan masalah, jika ada, yang belum dapat diselesaikan sampai berakhirnya audit,
- e. mengemukakan pengakuan atas suatu prestasi keberhasilan atau suatu tindakan perbaikan yang telah dilaksanakan, terutama jika perbaikan itu dapat diterapkan di entitas lain,
- f. mengemukakan penjelasan pejabat auditan mengenai hasil audit,
- g. menyatakan informasi penting, jika ada, yang tidak dimuat, karena dianggap rahasia atau harus diperlakukan secara khusus sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

### **2.3 Kompetensi**

Kompetensi adalah pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan auditor dalam melakukan audit secara cermat (Anindya, 2012). Rahmina dan Agoes (2014) mengungkapkan kemungkinan dimana auditor menemukan salah saji tergantung pada kualitas kompetensi auditor, sedangkan pelaporan salah saji tergantung pada independensi auditor. Menurut IAPI (2015) dalam SA 200, interpretasi ketentuan etika dan Standar Audit yang relevan, serta keputusan yang telah diinformasikan yang diharuskan selama audit tidak dapat dibuat tanpa

penerapan pengetahuan dan pengalaman yang relevan pada fakta dan kondisi terkait.

Kusharyanti (2003) dalam Tjun, *et al* (2012) menyebutkan secara umum ada 5 pengetahuan yang harus dimiliki oleh auditor, yaitu:

- 1) pengetahuan tentang pengauditan umum,
- 2) pengetahuan tentang area fungsional,
- 3) pengetahuan mengenai isu-isu akuntansi yang terbaru,
- 4) pengetahuan tentang industri khusus, dan
- 5) pengetahuan tentang bisnis umum serta penyelesaian masalah.

Dalam Undang Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik pasal 6 ayat 1 dijelaskan untuk mendapatkan izin menjadi Akuntan Publik, seseorang harus memenuhi syarat sebagai berikut:

- a. memiliki sertifikat tanda lulus ujian profesi Akuntan Publik yang sah;
- b. berpengalaman praktik memberikan jasa audit atas informasi keuangan historis, jasa reviu atas informasi keuangan historis, jasa asuransi lainnya, dan jasa lainnya yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen;
- c. berdomisili di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia;
- d. memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak;
- e. tidak pernah dikenai sanksi administratif berupa pencabutan izin Akuntan Publik;

- f. tidak pernah dipidana yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap karena melakukan tindak pidana kejahatan yang diancam dengan pidana penjara 5 (lima) tahun atau lebih;
- g. menjadi anggota Asosiasi Profesi Akuntan Publik yang ditetapkan oleh Menteri; dan
- h. tidak berada dalam pengampunan.

Syarat yang harus dipenuhi untuk mengikuti ujian profesi Akuntan Publik diatur dalam Peraturan Pemerintahan Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik pasal 3, yaitu:

1. Untuk mengikuti ujian profesi Akuntan Publik, seseorang harus memiliki pengetahuan dan kompetensi di bidang akuntansi atau telah terdaftar dalam register negara untuk akuntan.
2. Pengetahuan dan kompetensi di bidang akuntansi diperoleh melalui:
  - a. program pendidikan sarjana (S-1) atau diploma empat (D-IV) di bidang akuntansi pada perguruan tinggi Indonesia atau perguruan tinggi luar negeri yang telah disetarakan oleh pihak yang berwenang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan;
  - b. program pendidikan pascasarjana (S-2) atau doktor (S-3) di bidang akuntansi yang diselenggarakan perguruan tinggi Indonesia atau perguruan tinggi luar negeri yang telah disetarakan oleh pihak yang berwenang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan;
  - c. pendidikan profesi akuntansi sesuai dengan ketentuan Peraturan Perundang-undangan; atau

- d. pendidikan profesi Akuntan Publik sesuai dengan ketentuan Peraturan Perundang-undangan.

Dalam Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik pasal 4 dijelaskan bahwa:

1. Untuk memperoleh sertifikat tanda lulus ujian profesi Akuntan Publik yang diterbitkan oleh Asosiasi Profesi, seseorang harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:
  - a. lulus ujian profesi Akuntan Publik;
  - b. lulus pendidikan sebagaimana diatur dalam perundang-undangan atau terdaftar dalam register negara untuk akuntan;
  - c. lulus penilaian pengalaman kerja di bidang akuntansi dari Asosiasi Profesi; dan
  - d. terdaftar sebagai anggota Asosiasi Profesi.
2. Seseorang yang telah memperoleh sertifikat tanda lulus profesi Akuntan Publik mendapatkan sebutan profesi dari Asosiasi Profesi.

Undang Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik pasal 25 ayat 1e menekankan Akuntan Publik wajib menjaga kompetensi melalui pelatihan profesional berkelanjutan. Peraturan Asosiasi Nomor 1 Tahun 2014 tentang Pelatihan Profesional Berkelanjutan pasal 1 menjelaskan pelatihan profesional berkelanjutan adalah program pelatihan profesi yang bersifat terus-menerus bagi anggota selama menyandang sebutan profesi berdasarkan sertifikat yang diterbitkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia. Peraturan Asosiasi Nomor 1 Tahun 2014 tentang Pelatihan Profesional Berkelanjutan pasal 4 menyebutkan jenis kegiatan

pelatihan profesional berkelanjutan yang dapat diikuti oleh anggota adalah sebagai berikut:

1. menghadiri sebagai peserta, narasumber atau pembicara dalam kegiatan pelatihan, kursus atau seminar yang diselenggarakan oleh Asosiasi;
2. mengikuti secara *online* atau melalui media lain dari suatu kegiatan yang diselenggarakan oleh Asosiasi;
3. mempelajari modul-modul tertentu yang disediakan oleh Asosiasi;
4. berpartisipasi atau terlibat aktif dalam kegiatan tertentu dari komite-komite atau dewan di Asosiasi atau penyusun standar akuntansi keuangan;
5. menyusun atau menyiapkan bahan-bahan pelatihan profesional berkelanjutan, atau bahan-bahan lainnya yang berkaitan dengan pengembangan profesi;
6. kegiatan lainnya yang relevan dengan pelatihan dan pengembangan profesional.

Tubbs (1992) dalam Ningsih dan Yaniartha (2013) menyebutkan dengan memiliki pengalaman, auditor akan memiliki kelebihan dalam hal mendeteksi ketidaksesuaian, memahami ketidaksesuaian secara akurat, dan mencari penyebab ketidaksesuaian. DeAngelo (1981) dalam Tjun, *et al* (2012) memproksikan kompetensi dengan pengalaman dan pengetahuan. Halim (2008) dalam Kurnia, *et al.* (2014) menjelaskan kompetensi ditentukan oleh tiga faktor, yaitu pendidikan formal dalam bidang akuntansi di suatu perguruan tinggi termasuk ujian profesi auditor, pelatihan yang bersifat praktis dan pengalaman dalam bidang *auditing*, dan

pendidikan profesional yang berkelanjutan selama menekuni karir auditor profesional.

Kompetensi dalam penelitian ini diukur dengan mutu personal yang baik, pengetahuan yang memadai, serta keahlian khusus di bidangnya. Jika auditor memiliki kemampuan untuk melakukan *review* analitis, memiliki pengetahuan *auditing* dan pengetahuan tentang teori organisasi, maka saat menerima penugasan audit, auditor mampu menetapkan sasaran, ruang lingkup, dan metodologi audit dengan lebih tepat. Auditor yang memiliki kemampuan untuk menulis laporan dengan baik dapat menghasilkan laporan hasil pemeriksaan yang lengkap, ringkas, dan tepat waktu. Dapat disimpulkan semakin tinggi kompetensi auditor, maka akan semakin tinggi pula kualitas audit.

Hasil penelitian Anindya (2012), Tjun, *et al* (2012), Sunarta dan Wiyoto (2012), Ningsih dan Yaniartha (2013), dan Wardhani, *et al.* (2014) menyatakan bahwa kompetensi berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit. Akan tetapi, berbeda dengan hasil penelitian Oklivia dan Marlinah (2014) yang menyatakan bahwa kompetensi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. Berdasarkan penjelasan mengenai kompetensi, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

Ha<sub>1</sub>: Kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

## **2.4 Independensi**

Independensi adalah sikap mental yang dimiliki auditor untuk tidak memihak dalam melakukan audit (Halim, 2008 dalam Ningsih dan Yaniartha, 2013). Putri dan

Juliarsa (2014) mendefinisikan independensi sebagai sikap mental yang tidak mudah dipengaruhi. Sebagai seorang Akuntan Publik tidak dibenarkan untuk terpengaruh oleh kepentingan siapapun baik manajemen maupun pemilik perusahaan dalam menjalankan tugasnya. IAPI (2015) dalam SA seksi 200 menyatakan bahwa karena perikatan audit menyangkut kepentingan publik, auditor harus independen dari entitas yang diaudit. Independensi auditor melindungi kemampuan auditor untuk merumuskan suatu opini audit tanpa dapat dipengaruhi. Independensi juga meningkatkan kemampuan auditor dalam menjaga integritasnya, serta bertindak secara objektif, dan memelihara suatu sikap skeptisisme profesional.

Menurut Arens, *et al.* (2017) independensi auditor terbagi menjadi dua komponen, yaitu:

a. Independensi dalam pemikiran (*independence of mind*)

Independensi dalam pemikiran merupakan keadaan pikiran auditor yang memungkinkan audit dilakukan dengan sikap tidak memihak.

b. Independensi dalam penampilan (*independent in appearance*)

Independensi dalam penampilan merupakan hasil dari interpretasi dari apa yang dilihat pihak lain mengenai independensi auditor.

Menurut Agoes (2012) terdapat satu lagi komponen independensi, yaitu independensi dalam kenyataan (*independence in fact*) yang artinya dalam kenyataan auditor seharusnya independen, sepanjang dalam menjalankan tugasnya memberikan jasa profesional, bisa menjaga integritas dan selalu menaati Kode Etik Profesi Akuntan Publik dan Standar Profesional Akuntan Publik.

Dalam kenyataannya auditor seringkali menemui kesulitan dalam mempertahankan sikap mental independen. Keadaan yang mengganggu sikap mental independen auditor adalah sebagai berikut (Mulyadi, 2002 dalam Tjun, *et al.*, 2012):

- a. Sebagai seorang yang melaksanakan audit secara independen, auditor dibayar oleh kliennya atas jasanya tersebut.
- b. Sebagai penjual jasa seringkali auditor mempunyai kecenderungan untuk memuaskan keinginan klien.
- c. Mempertahankan sikap mental independen seringkali dapat menyebabkan lepasnya klien.

IAPI (2013) menjelaskan dalam Standar Pengendalian Mutu 1 (SPM 1) bahwa setiap Kantor Akuntan Publik (KAP) harus menetapkan kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai bahwa Kantor Akuntan Publik (KAP) dan personelnya, serta jika relevan, kepada pihak lain yang juga diwajibkan untuk mematuhi ketentuan independensi (termasuk personal jaringan Kantor Akuntan Publik), untuk menjaga independensinya sesuai dengan ketentuan etika profesi yang berlaku. Kebijakan dan prosedur yang dirancang tersebut harus memungkinkan Kantor Akuntan Publik (KAP) untuk (IAPI, 2013):

- a. Mengkomunikasikan ketentuan independensi kepada personel Kantor Akuntan Publik (KAP) dan, jika relevan, kepada pihak lain yang juga diwajibkan untuk mematuhi ketentuan independensi; dan
- b. mengidentifikasi dan mengevaluasi kondisi dan hubungan yang menciptakan ancaman terhadap independensi, serta melakukan tindakan

pengecahan yang tepat untuk menghilangkan ancaman tersebut atau menguranginya ke tingkat yang dapat diterima, atau jika dipandang tepat, mengundurkan diri dari perikatan selama tindakan tersebut diperkenankan oleh ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku.

Di dalam Standar Pengendalian Mutu 1 (SPM 1) juga dijelaskan bahwa kebijakan dan prosedur yang dirancang tersebut harus mengatur hal-hal sebagai berikut (IAPI, 2013):

- a. Setiap rekan perikatan harus memberikan informasi yang relevan kepada Kantor Akuntan Publik (KAP) mengenai perikatannya termasuk lingkup perikatan, untuk memungkinkan KAP mengevaluasi dampak perikatan tersebut secara keseluruhan terhadap ketentuan independensi;
- b. Setiap personel Kantor Akuntan Publik (KAP) harus segera memberitahukan kepada Kantor Akuntan Publik (KAP) mengenai kondisi dan hubungan yang dapat menciptakan ancaman terhadap independensi, sehingga tindakan pencegahan yang tepat dapat dilakukan; dan
- c. informasi yang relevan harus dikumpulkan dan dikomunikasikan kepada personel Kantor Akuntan Publik (KAP) yang tepat agar:
  - i. Kantor Akuntan Publik (KAP) dan personelnnya dapat menentukan terpenuhi tidaknya ketentuan independensi;
  - ii. Kantor Akuntan Publik (KAP) dapat memelihara dan memutakhirkan data yang terkait dengan independensi; dan

iii. Kantor Akuntan Publik (KAP) dapat mengambil tindakan pencegahan yang tepat atas ancaman terhadap independensi yang tidak dapat dihilangkan atau dikurangi ke tingkat yang dapat diterima.

Untuk menjaga independensinya, auditor tidak dapat secara terus menerus memberikan jasa audit kepada satu klien yang sama. Pembatasan pemberian jasa audit diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik pasal 11:

1. Pemberi jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut.
2. Entitas sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terdiri atas:
  - a. Industri di sektor Pasar Modal
  - b. Bank umum
  - c. Dana pensiun
  - d. Perusahaan asuransi/reasuransi; atau
  - e. Badan Usaha Milik Negara
3. Pembatasan pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis sebagaimana yang dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) juga berlaku bagi Akuntan Publik yang merupakan Pihak Terasosiasi.
4. Akuntan Publik dapat memberikan kembali jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap entitas sebagaimana dimaksud pada ayat (1) setelah 2 (dua) tahun buku berturut-turut tidak memberikan jasa tersebut.

Banyak peneliti yang sudah meneliti mengenai independensi auditor. Anindya (2012) meneliti tiga faktor yang mempengaruhi independensi, yaitu hubungan dengan klien, tekanan dari klien, dan jasa non-audit. Sedangkan Kurnia, *et al.* (2014) meneliti empat faktor yang mempengaruhi independensi, yaitu lama hubungan dengan klien, tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor, dan pemberian jasa non-audit. Pada penelitian ini independensi diukur dengan lima indikator, yaitu kepatuhan auditor terhadap standar, tekanan dari klien, hubungan dengan klien, besarnya audit *fee* dan fasilitas yang diberikan, dan jasa non-audit. Jika auditor dalam melaksanakan penugasan audit tidak terpengaruh *fee* audit yang tinggi ataupun fasilitas yang ditawarkan, maka auditor dapat mengumpulkan dan menguji bukti untuk mendukung kesimpulan dan temuan audit secara maksimal. Dalam memberikan pendapat, jika auditor tidak mendapat tekanan dari siapapun dan tidak mempunyai hubungan khusus dengan klien, maka auditor dapat menghasilkan laporan hasil pemeriksaan yang memuat temuan dan simpulan hasil pemeriksaan secara objektif. Jadi, semakin tinggi independensi auditor, maka semakin baik kualitas audit yang dihasilkan.

Hasil penelitian Ningsih dan Yaniartha (2013) menunjukkan bahwa independensi berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini sejalan dengan Rahmina dan Agoes (2014), Kurnia, *et al.* (2014), dan Wiratama dan Budiarta (2015). Akan tetapi, berbeda dengan hasil penelitian Tjun, *et al.* (2012), Putri dan Juliarsa (2014), dan Oklivia dan Marlinah (2014) yang menyatakan independensi auditor tidak berpengaruh secara signifikan terhadap

kualitas audit. Berdasarkan penjelasan mengenai independensi, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

Ha<sub>2</sub>: Independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

## 2.5 Tekanan Anggaran Waktu

Tekanan anggaran waktu menurut Dezoort (1998) dalam Ningsih dan Yaniartha (2013) adalah tekanan yang muncul dari terbatasnya sumber daya yang dimiliki dalam menyelesaikan pekerjaan, dalam hal ini diartikan sebagai waktu yang diberikan untuk menyelesaikan pekerjaan. Melalui anggaran waktu, keseluruhan waktu yang tersedia untuk melakukan penugasan audit dialokasikan kepada masing-masing *staff* yang terlibat, walaupun penentuannya tidak secara formal, perkiraan alokasi waktu yang tepat akan berguna sebagai dasar yang digunakan untuk memperkirakan biaya (Pratama dan Merkusiwati, 2015). Nirmala dan Cahyonowati (2013) dalam Kurnia, *et al.* (2014) menjelaskan bahwa tekanan anggaran waktu adalah keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun atau terdapat pembatasan waktu anggaran yang sangat ketat dan kaku.

Menurut Heriningsih (2001) dalam Dwimilten dan Riduwan (2015) *time pressure* memiliki dua dimensi, yaitu:

- a. *Time budget pressure*, yaitu keadaan dimana auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun.
- b. *Time deadline pressure*, yaitu kondisi dimana auditor dituntut untuk menyelesaikan tugas audit tepat pada waktunya.

Soobaroyen dan Chengabroyan (2005) dalam Hutabarat (2012) menemukan bahwa anggaran waktu yang ketat sering menyebabkan auditor meninggalkan bagian program audit penting dan akibatnya menyebabkan penurunan kualitas audit. Hutabarat (2012) meneliti dua indikator yang mempengaruhi tekanan anggaran waktu, yaitu keketatan anggaran dan ketercapaian anggaran. Menurut Dwimilten dan Riduwan (2015) tekanan anggaran waktu dipengaruhi tiga indikator, yaitu ketepatan dan tambahan waktu, pemenuhan target dengan waktu yang ditentukan, dan beban yang ditanggung dengan keterbatasan waktu. Dalam penelitian ini terdapat tiga indikator yang dapat digunakan untuk mengukur tekanan anggaran waktu, yaitu beban yang ditanggung dengan keterbatasan waktu, tanggung jawab auditor atas anggaran waktu, dan ketepatan waktu.

Dalam penugasan audit, tekanan anggaran waktu adalah tekanan yang terjadi karena dalam penugasan, efisiensi dalam pekerjaan proses audit sangat ditekankan dan kesesuaian penugasan audit dengan anggaran waktu dijadikan indikator penilaian kinerja. Hal ini menimbulkan tekanan kepada auditor untuk menyelesaikan pekerjaannya sesuai dengan waktu yang telah ditentukan. Tekanan ini akan mengakibatkan auditor dalam melaksanakan tugas terlalu tergesa-gesa dan tidak fokus sehingga auditor tidak dapat melakukan proses pengumpulan dan pengujian bukti untuk mendukung kesimpulan, temuan audit, dan rekomendasi yang terkait secara maksimal. Selain itu, tekanan anggaran waktu mengakibatkan auditor tidak bisa mengerjakan tugas dengan sebaik-baiknya sehingga auditor tidak mampu menghasilkan laporan hasil pemeriksaan yang akurat dan lengkap. Jadi,

semakin tinggi tekanan anggaran waktu dapat menyebabkan turunnya kualitas audit.

Hasil penelitian Ningsih dan Yaniartha (2013), Hutabarat (2012), Aisyah dan Sukirman (2015), dan Pratama dan Merkusiwati (2015) membuktikan tekanan anggaran waktu berpengaruh signifikan negatif terhadap kualitas audit. Sedangkan hasil penelitian Dwimilten dan Riduwan (2015) menyatakan tekanan anggaran waktu berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit. Berbeda dengan hasil penelitian Oklivia dan Marlinah (2014) yang menyatakan tekanan anggaran waktu tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. Berdasarkan penjelasan mengenai tekanan anggaran waktu, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

Ha<sub>3</sub>: Tekanan anggaran waktu berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

## 2.6 Etika Profesi

Etika dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia berarti ilmu tentang apa yang baik dan apa yang buruk dan tentang hak dan kewajiban moral. Kata etika berasal dari kata Yunani *ethos* atau *ta etha* yang berarti tempat tinggal, padang rumput, kandang, kebiasaan, adat, watak, perasaan, sikap, cara berpikir, atau adat istiadat. Etika dalam kata Latin adalah *mos* atau *mores* yang berarti adat istiadat, kebiasaan, kelakuan, watak, tabiat, akhlak, atau cara hidup (Kanter, 2001 dalam Agoes dan Ardana, 2009). Kurnia, *et al.* (2014) mendefinisikan etika sebagai serangkaian prinsip atau nilai moral yang dimiliki oleh setiap orang.

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik (2008) menjelaskan ketika bertindak untuk kepentingan publik, setiap praktisi harus mematuhi dan menerapkan seluruh prinsip dasar dan aturan etika

profesi yang diatur dalam Kode Etik. Kode Etik terdiri dari dua bagian, yaitu bagian A dan bagian B. Bagian A dari Kode Etik menetapkan prinsip dasar etika profesi untuk setiap praktisi dan memberikan kerangka konseptual untuk penerapan prinsip tersebut. Bagian B dari Kode Etik memberikan ilustrasi mengenai penerapan kerangka konseptual pada situasi tertentu dan contoh-contoh pencegahan yang diperlukan untuk mengatasi ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi.

Kode Etik Profesi Akuntan Publik menjabar lima prinsip dasar etika profesi yang harus dipatuhi dan diterapkan oleh auditor terdiri dari (IAPI, 2008):

a. Prinsip integritas

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

b. Prinsip objektivitas

Setiap praktisi tidak boleh membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak dari pihak-pihak lain mempengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya.

c. Prinsip kompetensi serta sikap kehati-hatian profesional

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 dalam praktik, 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.

d. 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 atau peraturan lainnya yang berlaku. Informasi rahasia yang diperoleh dari hubungan profesional dan hubungan bisnis tidak boleh digunakan praktisi untuk keuntungan pribadinya atau pihak ketiga.

e. Prinsip perilaku profesional

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

Kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi dapat terancam oleh berbagai situasi.

Ancaman tersebut dapat diklasifikasikan sebagai berikut (IAPI, 2008):

- a. Ancaman kepentingan pribadi, yaitu ancaman yang terjadi sebagai akibat dari kepentingan keuangan maupun kepentingan lainnya dari Praktisi maupun anggota keluarga langsung (suami atau istri) atau anggota keluarga dekat (orang tua, anak, atau saudara kandung) dari Praktisi;
- b. Ancaman telaah pribadi, yaitu ancaman yang terjadi ketika pertimbangan yang diberikan sebelumnya harus dievaluasi kembali oleh Praktisi yang bertanggung jawab atas pertimbangan tersebut;

- c. Ancaman advokasi, yaitu ancaman yang terjadi ketika Praktisi menyatakan sikap atau pendapat mengenai suatu hal yang dapat mengurangi objektivitas selanjutnya dari Praktisi tersebut;
- d. Ancaman kedekatan, yaitu ancaman yang terjadi ketika Praktisi terlalu bersimpati terhadap kepentingan pihak lain sebagai akibat dari kedekatan hubungannya; dan
- e. Ancaman intimidasi, yaitu ancaman yang terjadi ketika Praktisi dihalangi untuk bersikap objektif.

IAPI (2008) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik menjelaskan bahwa pencegahan yang dapat menghilangkan ancaman tersebut atau menguranginya ke tingkat yang dapat diterima dapat diklasifikasikan sebagai berikut:

- a. Pencegahan yang dibuat oleh profesi, perundang-undangan, atau peraturan; dan
- b. Pencegahan dalam lingkungan kerja.

Pencegahan yang dibuat oleh profesi, perundang-undangan, atau peraturan mencakup antara lain (IAPI, 2008):

- a. Persyaratan pendidikan, pelatihan, dan pengalaman untuk memasuki profesi;
- b. Persyaratan pengembangan dan pendidikan profesional berkelanjutan;
- c. Peraturan tata kelola perusahaan;
- d. Standar profesi;
- e. Prosedur pengawasan dan pendisiplinan dari organisasi profesi atau regulator;

- f. Penelaahan eksternal oleh pihak ketiga yang diberikan kewenangan hukum atas laporan, komunikasi, atau informasi yang dihasilkan oleh Praktisi.

Etika profesi diukur dengan kepribadian, kecakapan profesional, tanggung jawab, pelaksanaan kode etik, dan penafsiran kode etik. Dalam bekerja, auditor harus bersikap profesional. Dengan sikap profesional yang dimiliki auditor, ia akan melakukan tahap-tahap pemeriksaan laporan keuangan sesuai dengan standar teknis yang telah ditetapkan sehingga auditor akan menatausahakan dokumen audit dan menyimpannya dengan baik agar dapat secara efektif diambil, dirujuk, dan dianalisis. Selain itu dalam melaksanakan penugasan audit, auditor yang mementingkan kepentingan publik dan bekerja sesuai kode etik yang telah ditetapkan akan mampu menghasilkan laporan hasil pemeriksaan yang objektif dan meyakinkan. Jika auditor berperilaku sesuai kode etik profesi, maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin baik.

Hasil penelitian terdahulu, yaitu Hutabarat (2012), Putri dan Juliarsa (2014), Kurnia, *et al.* (2014), dan Raharja (2014) menyatakan bahwa etika profesi auditor berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit. Akan tetapi, hasil penelitian tersebut bertolak belakang dengan hasil penelitian Anugerah dan Azhar (2014) yang menyatakan etika profesi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. Berdasarkan penjelasan mengenai etika profesi, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

Ha<sub>4</sub>: Etika profesi berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

## 2.7 Akuntabilitas

Akuntabilitas merupakan kata serapan dari bahasa Inggris, yaitu *accountability*. Kata *accountability* memiliki arti keadaan untuk dipertanggungjawabkan atau keadaan dapat dimintai pertanggungjawaban (Wardhani dan Suryono, 2013). Singgih (2010) dalam Nandari dan Latrini (2015) mengungkapkan bahwa rasa tanggung jawab (akuntabilitas) yang dimiliki oleh auditor dalam menyelesaikan pekerjaan audit mampu mempengaruhi kualitas hasil pekerjaan auditor sehingga akuntabilitas menjadi salah satu faktor penting yang harus dimiliki auditor. Laporan hasil audit atas laporan keuangan nantinya tidak hanya digunakan oleh perusahaan klien, tetapi digunakan juga oleh kreditor, investor, dan pihak lainnya. Oleh karena itu, auditor harus mempertanggungjawabkan hasil kerjanya tidak hanya kepada perusahaan klien tetapi juga kepada publik. Kode Etik Profesi Akuntan Publik mengungkapkan salah satu hal yang membedakan profesi Akuntan Publik dengan profesi lainnya adalah tanggung jawab profesi Akuntan Publik dalam melindungi kepentingan publik. Oleh karena itu, tanggung jawab profesi Akuntan Publik tidak hanya terbatas pada kepentingan klien atau pemberi kerja (IAPI, 2008).

Peran dan tanggung jawab auditor diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dan *Statement on Auditing Standards (SAS)*, yaitu (Nirmala dan Cahyonowati, 2013):

1. Tanggung jawab mendeteksi dan melaporkan kecurangan, kekeliruan, dan ketidakberesan.
2. Tanggung jawab mempertahankan sikap independensi dan menghindari konflik.

3. Tanggung jawab mengkomunikasikan informasi yang berguna tentang sifat dan hasil proses audit.
4. Tanggung jawab menemukan tindakan melanggar hukum dari klien.

Libby dan Luft (1993) dalam Febriyanti (20140) melihat ada tiga indikator yang dapat digunakan untuk mengukur akuntabilitas individu, yaitu:

- a. Seberapa besar motivasi mereka untuk menyelesaikan pekerjaan tersebut. Motivasi secara umum adalah keadaan dalam diri seseorang yang mendorong keinginan individu untuk melakukan kegiatan-kegiatan tertentu untuk mencapai tujuan.

- b. Seberapa besar usaha (daya pikir) yang diberikan untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan.

Orang dengan akuntabilitas tinggi mencurahkan usaha (daya pikir) yang lebih besar dibanding orang dengan akuntabilitas rendah ketika menyelesaikan pekerjaan.

- c. Seberapa yakin mereka bahwa pekerjaan mereka akan diperiksa oleh atasan.

Keyakinan bahwa sebuah pekerjaan akan diperiksa atau dinilai orang lain dapat meningkatkan keinginan dan usaha seseorang untuk menghasilkan pekerjaan yang lebih berkualitas. Seseorang dengan akuntabilitas tinggi memiliki keyakinan yang lebih tinggi bahwa pekerjaan mereka akan diperiksa oleh supervisor/manajer/pimpinan dibandingkan dengan seseorang yang memiliki akuntabilitas rendah.

Menurut Bawono dan Singgih (2010) dalam Wiratama dan Budiarta (2015), seorang Akuntan Publik wajib menjaga perilaku etis mereka kepada profesi, masyarakat, dan pribadi mereka sendiri agar senantiasa bertanggung jawab untuk menjadi kompeten dan berusaha objektif dan menjaga integritas sebagai Akuntan Publik. Dalam penelitian terdahulu, Bawono dan Singgih (2010) dalam Wardhani dan Suryono (2013) meneliti tiga faktor yang mempengaruhi akuntabilitas, yaitu motivasi, pengabdian pada profesi, dan kewajiban sosial. Sedangkan, Nandari dan Latrini (2015) meneliti 6 faktor yang mempengaruhi akuntabilitas, yaitu motivasi, tanggung jawab pekerjaan, keputusan dengan analisa baik, kemampuan fokus pada fakta relevan, berpikir cepat dan terperinci, serta menggunakan profesionalisme. Mardisar dan Sari (2007) dalam Nandari dan Latrini (2015) mengungkapkan bahwa rasa tanggung jawab yang dimiliki oleh auditor dalam menyelesaikan pekerjaan audit mampu mempengaruhi kualitas hasil pekerjaan auditor sehingga akuntabilitas menjadi salah satu faktor penting yang harus dimiliki auditor.

Akuntabilitas pada penelitian ini menggunakan tiga indikator, yaitu motivasi auditor, besarnya usaha (daya pikir) auditor, dan besarnya keyakinan auditor dalam menyelesaikan pekerjaannya. Auditor yang bertanggung jawab akan mencurahkan seluruh usaha dan daya pikirnya dalam melaksanakan pekerjaan. Ketika auditor mencurahkan seluruh usaha dan daya pikir, maka dalam proses pengumpulan dan pengujian bukti auditor mampu melaksanakannya dengan maksimal. Auditor yang memiliki akuntabilitas juga akan memberikan respon yang tepat dan melaporkan keputusan yang lebih realistis dalam penugasan audit. Ketika auditor mampu memberikan respon yang tepat dan melaporkan keputusan yang lebih realistis,

maka laporan yang dihasilkan bersifat akurat, lengkap, dan meyakinkan. Jadi, semakin tinggi akuntabilitas seorang auditor, maka akan semakin baik pula kualitas audit yang dihasilkan.

Hasil penelitian Wardhani dan Suryono (2013) dan Wiratama dan Budiarta (2015) menyatakan bahwa akuntabilitas berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit. Akan tetapi, hasil penelitian tersebut bertolak belakang dengan hasil penelitian Nandari dan Latrini (2015) yang menyatakan akuntabilitas tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. Berdasarkan penjelasan mengenai akuntabilitas, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

Ha<sub>5</sub>: Akuntabilitas berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

## 2.8 Model Penelitian

Berikut ini adalah model yang digunakan dalam penelitian ini:

**Gambar 2.1**  
**Model Penelitian**

