



Hak cipta dan penggunaan kembali:

Lisensi ini mengizinkan setiap orang untuk mengubah, 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 Laporan Keuangan

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2018) dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 1, laporan keuangan adalah suatu penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas. Tujuan laporan keuangan adalah untuk memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan dan arus kas entitas yang bermanfaat bagi sebagian besar pengguna laporan keuangan dalam pembuatan keputusan ekonomik. Selain itu, laporan keuangan juga menunjukkan hasil pertanggungjawaban manajemen atas penggunaan sumber daya yang dipercayakan kepada mereka. Menurut Weygandt *et al* (2019), pengguna informasi keuangan adalah:

1. Pihak internal

Pihak internal yang menggunakan informasi keuangan adalah manajer untuk merencanakan, mengorganisasikan, dan menjalankan bisnis termasuk:

- a. Manajer pemasaran
- b. Supervisor produksi
- c. Direktur keuangan
- d. Karyawan perusahaan

2. Pihak eksternal

Pihak eksternal adalah individu dan organisasi diluar perusahaan yang

menggunakan informasi keuangan, termasuk:

a. *Investor (owners)*

Investor menggunakan informasi keuangan untuk membuat keputusan dalam membeli, menahan atau menjual kepemilikan saham di suatu perusahaan.

b. *Creditors (suppliers and bankers)*

Kreditur menggunakan informasi keuangan untuk mengevaluasi risiko pemberian kredit atau pinjaman uang.

c. *Taxing authorities*

Otoritas perpajakan menggunakan informasi keuangan untuk melihat kepatuhan perusahaan terhadap Undang-Undang (UU) perpajakan.

d. *Regulatory agencies*

Badan pengatur perusahaan menggunakan informasi keuangan untuk melihat kepatuhan perusahaan dalam aturan yang telah ditentukan.

e. *Customers*

Pelanggan yang tertarik pada perusahaan akan menggunakan informasi keuangan untuk terus menghargai dan memberi dukungan terhadap lini produk (*product line*).

f. *Labor unions*

Perserikatan pekerja menggunakan informasi keuangan untuk melihat kemampuan perusahaan dalam membayar kenaikan gaji dan keuntungan untuk anggota perserikatan.

Dengan banyaknya kegunaan dan pengguna laporan keuangan, maka dapat dikatakan laporan keuangan sangat penting. Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2018) dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 1, laporan keuangan yang lengkap terdiri dari komponen-komponen berikut:

1. Laporan posisi keuangan pada akhir periode;
2. Laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain selama periode;
3. Laporan perubahan ekuitas selama periode;
4. Laporan arus kas selama periode;
5. Catatan atas laporan keuangan yang berisi ringkasan kebijakan akuntansi yang signifikan dan informasi penjelasan lain;
6. Laporan posisi keuangan pada awal periode terdekat sebelumnya ketika entitas menerapkan suatu kebijakan akuntansi secara retrospektif atau membuat penyajian kembali pos-pos laporan keuangan, atau ketika entitas mereklasifikasi pos-pos laporan keuangan.

Laporan keuangan yang disampaikan memiliki karakteristik kualitatif, menurut IAI dalam PSAK Nomor 1 (2018) karakteristik dalam laporan keuangan dibagi menjadi:

1. Karakteristik kualitatif fundamental

- a. Relevansi

Informasi keuangan yang relevan mampu membuat perbedaan dalam keputusan yang diambil pengguna jika memiliki nilai prediktif yaitu jika informasi tersebut dapat digunakan sebagai *input* yang digunakan oleh pengguna untuk memprediksi hasil (*outcome*) masa depan dan nilai

konfirmasi yaitu jika menyediakan umpan balik (mengkonfirmasi atau mengubah) tentang evaluasi sebelumnya.

b. Representasi tepat

Laporan keuangan merepresentasikan fenomena ekonomik dalam kata dan angka. Agar dapat menunjukkan representasi tepat, tiga karakteristik harus dimiliki yaitu lengkap, netral, dan bebas dari kesalahan.

2. Karakteristik kualitatif peningkat yang terdiri dari:

a. Keterbandingan

Informasi mengenai entitas pelapor lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan informasi serupa tentang entitas lain dan dengan informasi serupa tentang entitas yang sama untuk periode dan tanggal lainnya.

b. Keterverifikasian

Keterverifikasian membantu meyakinkan pengguna bahwa informasi merepresentasikan fenomena secara tepat sebagaimana mestinya.

c. Ketepatanwaktuan

Ketepatanwaktuan berarti tersedianya informasi bagi pembuat keputusan pada waktu yang tepat sehingga dapat mempengaruhi keputusan mereka. Semakin lawas suatu informasi maka akan semakin kurang berguna informasi tersebut.

d. Keterpahaman

Pengklasifikasian, pengarakteristikan, dan penyajian informasi secara jelas dan ringkas dapat membuat informasi tersebut terpahaman.

2.2 *Auditing*

Arens, dkk. (2017) mendefinisikan *auditing* sebagai pengumpulan dan pengevaluasian dari bukti-bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian informasi tersebut dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan. Terdapat definisi lain, *auditing* adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi pernyataan-pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi secara obyektif dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan dan kemudian hasilnya disampaikan kepada pihak yang berkepentingan (Nuraini, 2017). Sedangkan menurut Agoes (2017), *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.

Berdasarkan Standar Audit (SA) 200, tujuan suatu audit adalah untuk mengangkat tingkat kepercayaan dari pengguna laporan keuangan yang dituju. Hal ini dicapai melalui pernyataan suatu opini. Tujuan itu dapat dicapai dengan pemberian opini oleh auditor tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan suatu kerangka pelaporan yang berlaku (IAPI, 2017). Auditor dapat diartikan sebagai seseorang yang memberikan dan menyatakan pendapat atas kewajaran dalam laporan keuangan dalam perusahaan atau organisasi dan menyesuaikan laporan yang dibuat sesuai dengan prinsip-

prinsip akuntansi yang berlaku umum (Hariyanti, 2018). Menurut Agoes (2017) ditinjau dari luasnya pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas:

1. Pemeriksaan Umum (*General Audit*)

Suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh KAP independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pemeriksaan tersebut harus dilakukan sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik dan memperhatikan Kode Etik Akuntan Indonesia, Kode Etik Profesi Akuntan Publik serta Standar Pengendalian Mutu.

2. Pemeriksaan Khusus (*Special Audit*)

Suatu pemeriksaan terbatas (sesuai dengan permintaan *auditee*) yang dilakukan oleh KAP yang independen, dan pada akhir pemeriksaannya auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pendapat yang diberikan terbatas pada pos atau masalah tertentu yang diperiksa, karena prosedur audit yang dilakukan juga terbatas. Misalnya, KAP diminta untuk memeriksa apakah terdapat kecurangan terhadap penagihan piutang usaha di perusahaan.

Menurut Arens, dkk. (2017) terdapat tiga jenis audit yang dapat dilakukan oleh akuntan publik, yaitu:

- 1 Audit Operasional (*Operational Audit*)

Audit operasional dilaksanakan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas dari setiap bagian prosedur dan metode operasi perusahaan. Hasil akhir audit

operasional, biasanya merupakan saran atau rekomendasi untuk operasional perusahaan.

2 Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)

Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil dari audit ketaatan biasanya dilaporkan kepada manajemen.

3 Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)

Audit laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Dalam menentukan apakah laporan keuangan telah dinyatakan wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, auditor mengumpulkan bukti untuk menetapkan apakah laporan keuangan itu mengandung kesalahan yang material atau salah saji lainnya.

Dalam melaksanakan audit, auditor mengikuti tahapan proses pengauditan menurut Arens, dkk. (2017) proses audit terdiri dari empat tahap yaitu:

1. Tahap perencanaan dan perancangan pendekatan audit

Terdiri dari memahami bisnis klien, risiko bisnis klien, pelaksanaan prosedur analitis awal, menentukan materialitas, risiko audit dan risiko bawaannya, memahami pengendalian internal perusahaan, mengumpulkan informasi untuk menilai risiko terjadinya fraud, dan membuat strategi audit dan program audit.

2. Tahap pengujian kontrol dan keterjadian transaksi

Untuk menilai kemungkinan terjadinya salah saji dalam laporan keuangan perusahaan, dilakukan *test of controls* dan *substantive test*.

3. Tahap pelaksanaan prosedur analitis dan pengujian atas saldo

Terdiri atas pengujian *substantive analytical procedures*, melakukan uji atas item-item kunci pada laporan keuangan serta melakukan *test of detail balance*.

4. Tahap penyelesaian dan pelaporan audit

Mengumpulkan bukti, mengevaluasi hasil, menerbitkan opini audit dan mengkomunikasikan dengan pihak manajemen.

Dalam menjalankan tugas, auditor berpedoman pada standar yang berlaku. Standar audit yang digunakan Indonesia adalah standar audit yang berbasis pada *International Standar on Auditing (ISA)*. Standar Profesional Akuntan Publik yang berlaku terbagi menjadi Standar Pengendalian Mutu (SPM), Standar Audit (SA), dan Standar Perikatan Reviu (SPR). Berikut standar-standar yang telah disahkan oleh IAPI dan telah berlaku efektif (IAPI, 2017):

1. Standar Pengendalian Mutu 1 (SPM 1)

SPM 1 mengatur tanggung jawab KAP atas sistem pengendalian mutu dalam melaksanakan perikatan asurans (audit, reviu, dan perikatan asurans lainnya) dan perikatan selain asurans. SPM 1 berisikan mengenai ketentuan pengendalian mutu bagi KAP yang melaksanakan perikatan reviu, yaitu:

- a. Penerapan dan kepatuhan terhadap ketentuan yang berlaku
- b. Unsur-unsur pengendalian mutu

Setiap KAP harus menetapkan dan memelihara suatu sistem pengendalian mutu yang mencakup unsur-unsur sebagai berikut:

- i. Tanggung jawab kepemimpinan KAP atas mutu
- ii. Ketentuan etika profesi yang berlaku
- iii. Penerimaan dan keberlanjutan hubungan dengan klien dan perikatan tertentu.
- iv. Sumber daya manusia
- v. Pelaksanaan perikatan
- vi. Pemantauan

c. Dokumentasi

2. Standar Audit (SA)

SA mengatur mengenai standar yang digunakan oleh praktisi ketika melaksanakan audit atas laporan keuangan. SA dibagi menjadi 6 standar sebagai berikut:

- a. Prinsip-prinsip umum dan tanggung jawab yang terdiri dari:
 - i. SA 200: Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Suatu Audit Berdasarkan Standar Audit.
 - ii. SA 210: Persetujuan atas Syarat-Syarat Perikatan Audit.
 - iii. SA 220: Pengendalian Mutu untuk Audit atas Laporan Keuangan.
 - iv. SA 230: Dokumentasi Audit.
 - v. SA 240: Tanggung Jawab Auditor Terkait dengan Kecurangan dalam Suatu Audit atas Laporan Keuangan.

- vi. SA 250: Pertimbangan atas Peraturan Perundang-Undangan dalam Audit atas Laporan Keuangan.
 - vii. SA 260: Komunikasi dengan Pihak-Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola.
 - viii. SA 265: Pengkomunikasian Defisiensi dalam Pengendalian Internal Kepada Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola dan Manajemen.
- b. Penilaian risiko dan respons terhadap risiko yang dinilai yang terdiri dari:
- i. SA 300: Perencanaan Suatu Audit atas Laporan Keuangan.
 - ii. SA 315: Pengidentifikasian dan Penilaian Risiko Kesalahan Penyajian Material Melalui Pemahaman atas Entitas dan Lingkungannya.
 - iii. SA 320: Materialitas dalam Perencanaan dan Pelaksanaan Audit.
 - iv. SA 330: Respons Auditor Terhadap Risiko yang Telah Dinilai.
 - v. SA 402: Pertimbangan Audit Terkait dengan Entitas yang Menggunakan Suatu Organisasi Jasa.
 - vi. SA 450: Pengevaluasian atas Kesalahan Penyajian yang Diidentifikasi Selama Audit.
- c. Bukti audit yang terdiri dari:
- i. SA 500: Bukti Audit.
 - ii. SA 501: Bukti Audit – Pertimbangan Spesifik atas Unsur Pilihan.
 - iii. SA 505: Konfirmasi Eksternal.
 - iv. SA 510: Perikatan Audit Tahun Pertama – Saldo Awal.
 - v. SA 520: Prosedur Analitis.

- vi. SA 530: *Sampling* Audit
 - vii. SA 540: Audit atas Estimasi Akuntansi, Termasuk Estimasi Akuntansi Nilai Wajar dan Pengungkapan yang Bersangkutan.
 - viii. SA 550: Pihak Berelasi.
 - ix. SA 560: Peristiwa Kemudian.
 - x. SA 570: Kelangsungan Usaha.
 - xi. SA 580: Representasi Tertulis.
- d. Penggunaan hasil pekerjaan pihak lain yang terdiri dari:
- i. SA 600: Pertimbangan Khusus Audit atas Laporan Keuangan Grup.
 - ii. SA 610: Penggunaan Pekerjaan Auditor Internal.
 - iii. SA 620: Penggunaan Pekerjaan Seorang Pakar Auditor.
- e. Kesimpulan audit dan pelaporan yang terdiri dari:
- i. SA 700: Perumusan Suatu Opini dan Pelaporan atas Laporan Keuangan.
 - ii. SA 705: Modifikasi Terhadap Opini Dalam Laporan Auditor Independen.
 - iii. SA 706: Paragraf Penekanan Suatu Hal dan Paragraf Hal Lain Dalam Laporan Auditor Independen.
 - iv. SA 710: Informasi Komparatif Angka Koresponding dan Laporan Keuangan Komparatif.
 - v. SA 720: Tanggung Jawab Auditor atas Informasi Lain Dalam Dokumen yang Berisi Laporan Keuangan Auditor.

f. Area khusus yang terdiri dari:

- i. SA 800: Pertimbangan Khusus Audit atas Laporan Keuangan yang Disusun Sesuai dengan Kerangka Bertujuan Khusus.
- ii. SA 805: Pertimbangan Khusus Audit atas Laporan Keuangan Tunggal dan Suatu Unsur, Akun, atau Pos Tertentu Dalam Laporan Keuangan.
- iii. SA 810: Perikatan Untuk Melaporkan Ikhtisar Laporan Keuangan.

3. Standar Perikatan Reviu (SPR)

SPR mengatur mengenai standar yang digunakan oleh praktisi ketika melaksanakan audit atas laporan keuangan. SPR ini menetapkan standar dan menyediakan panduan tentang tanggung jawab profesional praktisi ketika seorang praktisi yang bukan merupakan auditor suatu entitas, melaksanakan suatu perikatan untuk mereviu laporan keuangan dan tentang bentuk dan isi laporan yang diterbitkan oleh praktisi tersebut dalam kaitan dengan reviu tersebut. SPR mencakup hal-hal sebagai berikut:

- a. Tujuan perikatan reviu
- b. Prinsip umum perikatan reviu
- c. Ruang lingkup reviu
- d. Keyakinan moderat
- e. Persyaratan dalam perikatan
- f. Perencanaan
- g. Pekerjaan yang dilaksanakan oleh pihak lain
- h. Dokumentasi
- i. Prosedur dan bukti

j. Kesimpulan dan pelaporan

Standar Audit (SA) mengharuskan auditor untuk menggunakan pertimbangan profesional dan memelihara skeptisisme profesional selama perencanaan dan pelaksanaan audit, dan antara lain mencakup (IAPI, 2017):

1. Mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material

Kesalahan penyajian material baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan, berdasarkan suatu pemahaman atas entitas dan lingkungannya, termasuk pengendalian internal entitas. Dalam menilai penyajian atas laporan keuangan yang telah dibuat oleh perusahaan, terdapat 5 tipe tes yang dapat dilakukan, yaitu (Arens, dkk, 2017):

a. *Risk Assessment Procedures*

Prosedur penilaian resiko yang dilakukan dengan cara menilai resiko atas salah saji materil dalam laporan keuangan.

b. *Test of Control*

Pengujian terhadap pengendalian dilakukan auditor dalam memahami pengendalian internal perusahaan untuk menilai resiko terhadap *transaction-related audit objective*. Agar mendapat bukti audit yang cukup atas penilaian pengendalian internal, maka auditor melakukan pengujian pengendalian ini. Auditor dapat melakukan sistem *walkthrough* sebagai prosedur untuk mendapatkan pemahaman mengenai pengendalian internal perusahaan.

c. *Substantive Test of Transaction*

Tes substantif adalah prosedur yang didesain untuk menguji salah saji

moneter yang secara langsung mempengaruhi kebenaran saldo dalam laporan keuangan. Tes substantif atas transaksi juga digunakan untuk menentukan terpenuhinya 6 *transaction-related audit objective* untuk masing-masing klasifikasi. Enam tujuan ini adalah *occurrence* (keterjadian), *completeness* (kelengkapan), *accuracy* (ketepatan/keakurasian), *posting and summarization* (terkait *posting* pada buku besar dan rangkuman akun-akun dalam laporan posisi keuangan), *classification* (klasifikasi atas transaksi), dan *timing* (pencatatan transaksi yang benar).

d. *Analytical Procedure*

Prosedur analitis yang merupakan perbandingan antara jumlah yang dicatat dengan yang diekspektasikan oleh auditor.

e. *Test of Detail Balance*

Pengujian atas saldo berfokus pada saldo akhir buku besar dalam laporan laba rugi dan laporan posisi keuangan.

2. Memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat

Bukti audit yang terdapat kesalahan penyajian material, melalui perancangan dan penerapan respons yang tepat terhadap risiko yang dinilai. Bukti audit adalah informasi yang digunakan oleh auditor dalam menarik kesimpulan sebagai basis opini auditor. Bukti audit mencakup baik informasi yang terkandung dalam catatan akuntansi yang mendasari laporan keuangan maupun informasi lainnya (IAPI, 2017). Menurut Tuanakotta (2015) dalam menentukan prosedur audit yang digunakan, auditor dapat memilih berdasarkan bukti audit, yaitu:

a. *Inspection* (Inspeksi)

SA 500 menggunakan istilah inspeksi dalam dua makna yaitu pemeriksaan catatan atau dokumen, baik internal maupun eksternal, dalam bentuk kertas, elektronik, atau media lainnya dan pemeriksaan suatu aset. Inspeksi terhadap catatan dan dokumen memberikan bukti audit dengan berbagai tingkat keandalan, tergantung pada sifat dan sumber catatan atau dokumen.

b. *Observation* (Pengamatan)

Pengamatan atau mengamati tidak lain dari melihat suatu proses atau prosedur yang dilakukan orang lain. Misalnya, auditor mengamati penghitungan persediaan yang dilakukan oleh karyawan pabrik atau auditor mengamati pelaksanaan kegiatan pengendalian tertentu.

c. *External Confirmation* (Konfirmasi Eksternal)

Konfirmasi eksternal adalah bukti audit berupa tanggapan tertulis secara langsung yang diperoleh auditor, atas permintaannya, dari pihak ketiga dalam bentuk kertas, elektronik, atau media lainnya.

d. *Recalculation* (Perhitungan Kembali)

Perhitungan kembali berarti mengecek akurasi atau ketelitian matematik (tambah, kurang, kali, bagi, dan lain-lain) dalam catatan atau dokumen. Perhitungan kembali dapat dilakukan secara manual atau secara elektronik.

e. *Reperformance* (Lakukan Kembali)

Auditor melakukan kembali secara independen prosedur atau pengendalian yang telah (atau seharusnya sudah) dikerjakan sebagai bagian dari sistem pengendalian internal di entitas yang bersangkutan.

f. *Analytical Procedures* (Prosedur Analitikal)

Prosedur analitikal meliputi evaluasi atas informasi keuangan dengan menganalisis hubungan yang nalar antara data keuangan dan non-keuangan.

g. *Inquiry* (Bertanya)

Inquiry (bertanya) adalah mencari informasi dari orang yang mengetahui masalahnya, baik masalah keuangan dan non keuangan, dari orang di dalam atau di luar entitas. *Inquiries* bisa berupa mengajukan pertanyaan secara formal dan tertulis atau informasi dan lisan.

3. Merumuskan suatu opini atas laporan keuangan berdasarkan kesimpulan yang ditarik dari bukti audit yang diperoleh.

Berdasarkan IAPI (2017) dalam SA 700, 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.

Berdasarkan SA 700 paragraf 30, laporan auditor harus menyatakan bahwa audit dilaksanakan berdasarkan standar audit yang ditetapkan oleh 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. Keyakinan memadai digunakan untuk memperoleh bukti yang cukup dan tepat untuk menjadi basis auditor dalam merumuskan opini (SA 200 paragraf 5). IAPI dalam SA 700 menyatakan bahwa 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 audit harus ditujukan kepada pihak sebagaimana yang diharuskan menurut ketentuan perikatan.

3. Paragraf pendahuluan

Paragraf pendahuluan dalam laporan auditor harus:

- a. Mengidentifikasi entitas yang laporan keuangan 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 SA yang ditetapkan 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 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.

Menurut IAPI (2017) dalam SA 700, bentuk opini auditor terbagi menjadi:

1. Opini tanpa Modifikasi

Opini yang dinyatakan oleh auditor ketika auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.

2. Opini dengan Modifikasi

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 *pervasive*, 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 *pervasive*.

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 *pervasive* terhadap laporan keuangan.

c. Opini 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 *pervasive*.

2.3 Auditor

Demi meningkatkan kemajuan usaha, suatu perusahaan dituntut adanya peningkatan kinerja perusahaan secara berkelanjutan. Peningkatan kinerja tersebut dapat dilihat dari pertanggungjawaban keuangan perusahaan yang bersangkutan. Untuk menjamin kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan, perlu adanya suatu pemeriksaan yang dilakukan oleh akuntan publik atau auditor yang independen (Hidayah, 2015). Auditor dapat diartikan sebagai seseorang yang memberikan dan menyatakan pendapat atas kewajaran dalam laporan keuangan dalam perusahaan atau organisasi dan menyesuaikan laporan

yang dibuat sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (Hariyanti, 2018). Menurut Hariyanti (2018), auditor independen adalah auditor profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya. Menurut Hery (2019), auditor dapat dibedakan menjadi empat jenis, yaitu:

1. Auditor pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor yang bertugas melakukan audit atas keuangan negara pada instansi-instansi pemerintah. Di Indonesia, audit ini dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

2. Auditor forensik

Profesi audit forensik muncul seiring dengan perkembangan cabang khusus disiplin ilmu akuntansi, yaitu akuntansi forensik. Akuntansi forensik adalah suatu disiplin ilmu yang menggunakan keahlian *auditing*, akuntansi dan investigasi untuk membantu penyelesaian sengketa keuangan dan pembuktian atas dugaan telah terjadinya tindakan kecurangan (*fraud*). Dalam praktik, penegak hukum sering meminta bantuan auditor untuk memberikan jasa audit terkait pengungkapan atas suatu kejahatan kerah putih dan memberikan pernyataan pendapat sebagai seorang ahli dipengadilan.

3. Auditor internal

Auditor internal adalah auditor yang bekerja pada satu manajemen perusahaan sehingga berstatus sebagai karyawan dari perusahaan tersebut. Auditor internal memiliki kepentingan atas efektivitas pengendalian internal di satu perusahaan. Auditor internal melayani organisasi dengan

membantunya mencapai tujuan, memperbaiki efisiensi dan efektifitas jalannya kegiatan operasional perusahaan, serta mengevaluasi manajemen risiko dan pengendalian internal.

4. Auditor eksternal

Seorang auditor eksternal dapat bekerja sebagai pemilik dari sebuah Kantor Akuntan Publik (KAP) atau sebagai anggotanya. Auditor eksternal merupakan orang luar perusahaan (pihak yang independen), yang melakukan pemeriksaan untuk memberikan pendapat (opini) mengenai kewajaran laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen perusahaan klien. laporan auditor eksternal berisi opini mengenai kewajaran laporan keuangan, selain itu juga berupa *management letter* yang berisi pemberitahuan kepada pihak manajemen klien mengenai kelemahan-kelemahan yang ada dalam sistem pengendalian intern beserta saran perbaikannya.

Berdasarkan UU RI No.5 Tahun 2011 Pasal 5, seseorang yang ingin menjadi akuntan publik harus memperoleh izin dari menteri dan izin tersebut berlaku selama 5 tahun sejak tanggal ditetapkan serta dapat diperpanjang. Untuk mendapatkan izin menjadi akuntan publik, seseorang harus memenuhi syarat sebagai berikut (UU RI No. 5 Tahun 2011 Pasal 6):

1. Memiliki sertifikat tanda lulus ujian profesi akuntan publik yang sah.
2. Berpengalaman praktik dalam memberikan jasa asurans.
3. Berdomisili di Wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia (NKRI).
4. Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP).

5. Tidak pernah dikenai sanksi administratif berupa pencabutan izin akuntan publik.
6. Tidak pernah dipidana yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap karena melakukan tindak pidana kejahatan yang diancam dengan pidana penjara 5 tahun atau lebih.
7. Menjadi anggota Asosiasi Profesi Akuntan Publik yang ditetapkan oleh Menteri.
8. Tidak berada dalam pengampunan.

Apabila masa berlaku izin akuntan publik telah berakhir dan tidak memperoleh perpanjangan izin, maka yang bersangkutan tidak dapat lagi menjadi akuntan publik dan tidak dapat memberika jasa asurans. Berdasarkan UU RI No.5 Tahun 2011 Pasal 11, izin akuntan publik yang dinyatakan tidak berlaku dan pencabutan izin akuntan publik, yaitu:

1. Izin akuntan publik dinyatakan tidak berlaku apabila:
 - a. Akuntan publik meninggal dunia; atau
 - b. Izin akuntan publik tidak diperpanjang.
2. Izin akuntan publik dicabut dalam hal yang bersangkutan:
 - a. Mengajukan permohonan pengunduran diri;
 - b. Dikenai sanksi administratif berupa pencabutan izin;
 - c. Dipidana yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap karena melakukan tindak pidana kejahatan yang diancam dengan pidana 5 tahun atau lebih;
 - d. Dipidana yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap berdasarkan ketentuan undang-undang ini;

- e. Berada dalam pengampunan; atau
- f. Menyampaikan dokumen palsu atau yang dipalsukan atau pernyataan yang tidak benar pada saat pengajuan permohonan izin akuntan publik.

Tugas seorang akuntan publik adalah memeriksa dan memberikan opini terhadap kewajaran laporan keuangan suatu entitas usaha berdasarkan standar yang telah ditentukan IAI (Nurhayati, 2017). Berdasarkan SA 200, dalam melaksanakan suatu audit atas laporan keuangan tujuan keseluruhan auditor adalah (IAPI, 2017):

1. Memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan, dan oleh karena itu memungkinkan auditor untuk menyatakan suatu opini tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan suatu kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.
2. Melaporkan atas laporan keuangan dan mengomunikasikannya sebagaimana ditentukan oleh SA berdasarkan temuan auditor.

Auditor harus mempertimbangkan apakah informasi yang diperoleh dari proses penerimaan atau keberlanjutan hubungan dengan klien relevan untuk mengidentifikasi risiko kesalahan penyajian material. Auditor harus melaksanakan prosedur penilaian risiko untuk menyediakan suatu dasar bagi pengidentifikasian dan penilaian risiko kesalahan penyajian material pada tingkat laporan keuangan dan asersi. Namun, prosedur penilaian risiko semata tidak menyediakan bukti yang cukup dan tepat sebagai dasar opini audit (IAPI, 2017).

Akuntan publik (auditor) bekerja di sebuah kantor yang disebut Kantor Akuntan Publik (KAP). Kantor Akuntan Publik merupakan suatu badan usaha yang telah memperoleh izin dari menteri keuangan dan berfungsi sebagai tempat bagi akuntan publik dalam memberikan jasanya (Hariyanti, 2018). Menurut Arens, *et al.* (2017), akuntan publik melakukan tiga jenis utama audit, yaitu:

1. Audit Operasional (*Operational Audit*)

Audit operasional bertujuan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas pada setiap bagian organisasi dari prosedur dan metode operasi organisasi.

2. Audit Kepatuhan (*Compliance Audit*)

Audit kepatuhan dilakukan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi.

3. 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.

Berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan (KMK) No.423/KMK.06/2002 tentang jasa akuntan publik, pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dapat dilakukan oleh KAP paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang akuntan publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Menurut UU nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik, dalam pasal 18 diatur mengenai syarat untuk mendapatkan izin usaha KAP adalah sebagai berikut:

1. Mempunyai kantor atau tempat untuk menjalankan usaha yang berdomisili di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia;
2. Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak Badan untuk KAP yang berbentuk usaha persekutuan perdata dan firma atau Nomor Pokok Wajib Pajak Pribadi untuk KAP yang berbentuk usaha perseorangan.
3. Mempunyai paling sedikit 2 (dua) orang tenaga kerja profesional pemeriksa di bidang akuntansi;
4. Memiliki rancangan sistem pengendalian mutu;
5. Membuat surat pernyataan dengan bermaterai cukup bagi bentuk usaha perseorangan, dengan mencantumkan paling sedikit:
 - a. Alamat Akuntan Publik
 - b. Nama dan domisili kantor; dan
 - c. Maksud dan tujuan pendirian kantor;
6. Memiliki akta pendirian yang dibuat oleh dan dihadapan notaris bagi bentuk usaha sebagaimana dimaksud dalam Pasal 12 ayat (1) huruf b, huruf c, atau huruf d, yang paling sedikit mencantumkan;
 - a. Nama Rekan;
 - b. Alamat Rekan;
 - c. Bentuk usaha;
 - d. Nama dan domisili usaha;
 - e. Maksud dan tujuan pendirian kantor;
 - f. Hak dan kewajiban sebagai Rekan; dan
 - g. Penyelesaian sengketa dalam hal terjadi perselisihan di antara Rekan.

Berdasarkan Peraturan Asosiasi (PA) No. 4 Tahun 2017 pasal 8, setiap KAP berkewajiban untuk mengikuti kegiatan Reviu Mutu dan KAP bertanggung jawab untuk menyelenggarakan kegiatan Reviu Mandiri yang akan dilakukan secara berkala setiap tahun (IAPI, 2017). Reviu mutu adalah kegiatan penelahan mutu yang dilakukan oleh IAPI sesuai Anggaran Dasar, Anggaran Rumah Tangga dan ketentuan peraturan yang berlaku. Pada pasal 3 ayat 2 dijelaskan bahwa Reviu Mutu memiliki tujuan untuk meningkatkan kualitas laporan auditor dan meningkatkan kredibilitas profesi Akuntan Publik melalui serangkaian kegiatan untuk memberikan keyakinan bahwa:

- a. Sistem pengendalian mutu suatu KAP telah dirancang dan diterapkan secara efektif berdasarkan ketentuan persyaratan dalam Sistem Pengendalian Mutu (SPM);
- b. Kebijakan dan prosedur pengendalian mutu telah diterapkan oleh KAP sehingga laporan yang diterbitkan tepat sesuai dengan kondisinya.
- c. Perikatan audit telah dilaksanakan oleh Akuntan Publik sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku di Indonesia.

Pasal 13 dalam Peraturan Asosiasi (PA) tersebut menjelaskan bahwa pelaksanaan Reviu Mandiri terdiri dari:

- a. Mengevaluasi dan menilai kecukupan kebijakan dan prosedur yang relevan dengan SPM yang ditetapkan KAP untuk mencapai tujuan pengendalian mutu;

- b. Melakukan penelaahan terhadap dokumentasi perikatan audit dengan berbasis sampel;
- c. Menelaah dan mengevaluasi dokumentasi kertas kerja perikatan audit dan penyimpanannya.

Dalam SPM No. 1 paragraf 53 (IAPI, 2017) ditetapkan bahwa sekurang-kurangnya sekali dalam setahun, setiap KAP harus mengkomunikasikan hasil pemantauan sistem pengendalian mutunya kepada rekan perikatan dan individu lainnya dalam KAP, termasuk rekan pimpinan.

Menurut Nariman (2015) ukuran KAP dibedakan menjadi KAP besar (*big 4 accounting firms*) dan KAP kecil (*non big 4 accounting firms*). Perbedaan tersebut berdasarkan jumlah klien yang dimiliki, jumlah rekan/anggota yang bergabung, dan total pendapatan yang diperoleh satu periode. KAP *big four* adalah KAP yang memiliki keahlian dan reputasi lebih tinggi dibandingkan dengan KAP *non big four* (Turnip, Pratomo, & Yudowati, 2016). Berikut ini merupakan daftar KAP yang berafiliasi dengan *The Big Four* di Indonesia, yaitu (Kemenkeu, 2019):

1. KAP Tanudiredja, Wibisana, Rintis & Rekan, yang berafiliasi dengan PWC
2. KAP Purwantono, Sungkoro & Surja, yang berafiliasi dengan EY
3. KAP Satrio Bing Eny & Rekan, yang berafiliasi dengan Deloitte
4. KAP Siddharta, Widjaja & Rekan, yang berafiliasi dengan KPMG

2.4 Kinerja Auditor

Menurut Wijaya dan Subagyo (2017), berhasil tidaknya seorang auditor dalam

melaksanakan perannya sangat tergantung dari kinerjanya. Kinerja (*performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi (Aprimulki, 2017). Menurut Nurhayati (2017), kinerja menunjukkan hasil kerja yang dicapai seseorang setelah melaksanakan tugas pekerjaan yang dibebankan oleh organisasi. Selain itu, kinerja berasal dari kata *job performance* atau *actual performance* (prestasi kerja atau prestasi sesungguhnya yang dicapai seseorang) yaitu hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seorang pegawai dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya (Muluk, 2015).

Kinerja auditor merupakan tindakan atau pelaksanaan tugas pemeriksaan yang telah diselesaikan oleh auditor dalam kurun waktu tertentu (Rosally & Jogi, 2015). Kinerja auditor adalah akuntan publik yang melaksanakan penugasan pemeriksaan (*examination*) secara objektif atas laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi lain dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, dan hasil usaha perusahaan (Nurhayati, 2017). Kinerja auditor yang sangat baik tentunya akan menghindari dirinya dari kesalahan-kesalahan yang bisa menyebabkan profesi akuntan menjadi taruhan dan dipersalahkan dikemudian hari karena kinerja auditor merupakan perhatian utama baik bagi klien ataupun publik dalam menilai hasil audit yang dilakukan (Aprimulki, 2017). Oleh karena itu, Standar Audit (SA)

mengharuskan auditor untuk menggunakan pertimbangan profesional dan memelihara skeptisisme profesional selama perencanaan dan pelaksanaan audit (IAPI, 2017). Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dalam SA 200, pertimbangan profesional adalah penerapan pelatihan, pengetahuan, dan pengalaman yang relevan, dalam konteks standar audit, akuntansi, dan etika, dalam membuat keputusan yang diinformasikan tentang tindakan yang tepat sesuai dengan kondisi dalam perikatan audit. SA 200 juga menjelaskan skeptisisme profesional adalah suatu sikap yang mencakup suatu pikiran yang selalu mempertanyakan, waspada terhadap kondisi yang dapat mengindikasikan kemungkinan kesalahan penyajian, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan penyajian, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan, dan suatu penilaian penting atas bukti audit (IAPI, 2017).

Menurut IAPI dalam SA 200, auditor harus mematuhi ketentuan etika yang relevan, termasuk ketentuan independensi yang berkaitan dengan perikatan audit atas laporan keuangan. Auditor juga harus merencanakan dan melaksanakan audit dengan skeptisisme profesional mengingat kondisi tertentu dapat saja terjadi yang menyebabkan laporan keuangan mengandung kesalahan penyajian material. Selain itu, auditor harus menggunakan pertimbangan profesional dalam merencanakan dan melaksanakan audit atas laporan keuangan. Untuk memperoleh keyakinan memadai, auditor harus memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk menurunkan risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima, dan oleh karena itu, memungkinkan auditor untuk menarik kesimpulan wajar yang mendasari opini auditor (IAPI, 2017). Dalam Standar Audit (SA) 700, auditor

juga 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 (IAPI, 2017).

Dalam Aprimulki (2017), terdapat tiga faktor utama yang mempengaruhi kinerja seseorang, yaitu:

1. Faktor individu

Kemampuan dan keterampilan, latar belakang, demografis.

2. Faktor psikologi

Persepsi, sikap, kepribadian, motivasi, kepuasan kerja dan stress kerja.

3. Faktor organisasi

Kepemimpinan, kompensasi, konflik, kekuasaan, struktur organisasi dan karir.

Menurut Wijaya dan Subagyo (2017), penilaian kinerja auditor berfungsi untuk menilai sukses atau tidaknya auditor menjalankan pekerjaan atau tugas dan tanggung jawab yang diberikan oleh atasan atau organisasi. Kinerja auditor dapat diukur dengan menggunakan (Monika, 2017):

1. Kemampuan

Auditor yang mempunyai *skill* atau kemampuan dapat menyelesaikan tugas-tugasnya dengan baik sesuai dengan tahapan atau prosedur yang telah ditetapkan.

2. Tanggung jawab

Auditor harus memiliki tanggung jawab dalam menjalankan pekerjaannya. Tanggung jawab tersebut membuat auditor bekerja sesuai dengan tugas yang

harus dilakukan tanpa menunggu petunjuk atasan.

3. Semangat dan motivasi

Semangat dan motivasi diperlukan agar auditor dapat memunculkan gagasan dan ide-ide inovatif, sehingga auditor dapat menyelesaikan pekerjaan dengan baik. Tanpa adanya semangat dan motivasi, auditor akan bekerja seadanya saja.

4. Ketepatan waktu

Hal penting lain yang harus dimiliki auditor adalah ketepatan waktu. Dengan ketepatan waktu yang dimiliki auditor, maka auditor dapat menyelesaikan pekerjaan tepat waktu.

Menurut Rosally & Jogi (2015), kriteria penilaian kinerja auditor juga dapat diukur dengan menggunakan:

1. Kemampuan

Kecakapan seseorang dalam menyelesaikan pekerjaan. Hal ini dipengaruhi oleh tingkat pendidikan, pengalaman kerja, bidang pekerjaan dan faktor usia.

2. Komitmen profesional

Tingkat loyalitas individu pada profesinya.

3. Motivasi

Keadaan dalam pribadi seseorang yang mendorong keinginan individu untuk melakukan kegiatan-kegiatan tertentu untuk mencapai suatu tujuan.

4. Kepuasan kerja

Tingkat kepuasan individu dengan posisinya dalam organisasi.

Menurut Fanani, dkk (2008) dalam Sanjiwani dan Wisadha (2016), pencapaian kinerja auditor yang lebih baik harus sesuai dengan standar dan kurun waktu tertentu, yaitu:

1. Kualitas kerja

Kualitas kerja merupakan mutu penyelesaian pekerjaan dengan bekerja berdasar pada seluruh kemampuan dan keterampilan, serta pengetahuan yang dimiliki oleh auditor.

2. Kuantitas kerja

Kuantitas kerja merupakan jumlah hasil kerja yang dapat diselesaikan dengan target yang menjadi tanggungjawab pekerjaan auditor, serta kemampuan untuk memanfaatkan sarana dan prasarana penunjang pekerjaan.

3. Ketepatan waktu

Ketepatan waktu yaitu ketepatan penyelesaian pekerjaan sesuai dengan waktu yang tersedia.

2.5 Budaya Organisasi

Budaya organisasi menjadi salah satu variabel penting bagi setiap kelompok sosial karena hal ini yang menjadi pedoman dan prinsip bagi para pelaku anggota organisasi, sehingga dapat menjadi landasan bagi para anggota organisasi untuk meraih tujuan yang telah diatur dalam penetapan visi dan misi organisasi tersebut (Wanadri & Astuti, 2015). Budaya organisasi merupakan nilai-nilai, falsafah, prinsip-prinsip, atau keyakinan yang dianut oleh suatu organisasi (Darmayanti, 2018). Budaya organisasi merupakan suatu sistem nilai, kepercayaan dan

kebiasaan dalam suatu organisasi yang saling berinteraksi dengan struktur sistem formalnya untuk menghasilkan norma-norma perilaku organisasi (Tobari, 2015). Budaya organisasi adalah nilai, norma, keyakinan, sikap dan asumsi yang merupakan bentuk bagaimana orang-orang dalam organisasi berperilaku dan melakukan sesuatu hal yang bisa dilakukan (Prabayanthi & Widhiyani, 2018). Robbins dan Judge (2016) mendefinisikan budaya organisasi sebagai suatu sistem berbagai arti yang dilakukan oleh para anggota yang membedakan suatu organisasi dari organisasi lain. Fungsi budaya organisasi menurut Robbins & Judge (2016) sebagai berikut:

1. Budaya menciptakan perbedaan yang jelas antara satu organisasi dengan organisasi yang lain.
2. Budaya membawa suatu rasa identitas bagi anggota-anggota organisasi.
3. Budaya mempermudah timbulnya komitmen pada sesuatu yang lebih luas daripada kepentingan diri individual seseorang.
4. Budaya merupakan perekat sosial yang membantu mempersatukan organisasi itu dengan memberikan standar-standar yang tepat untuk dilakukan oleh karyawan.
5. Budaya sebagai mekanisme pembuat makna dan kendali yang memandu dan membentuk sikap serta perilaku karyawan.

Menurut Sulaksono (2019), terdapat tujuh karakteristik utama yang secara keseluruhan merupakan hakikat budaya organisasi yaitu:

1. Inovasi dan keberanian mengambil risiko

Sejauh mana karyawan didorong untuk bersikap inovatif dan berani

mengambil risiko.

2. Perhatikan pada hal-hal rinci

Sejauh mana karyawan diharapkan menjalankan presisi, analisis, dan perhatian pada hal-hal detail.

3. Orientasi hasil

Sejauh mana manajemen berfokus lebih pada hasil ketimbang pada teknik dan proses.

4. Orientasi orang

Sejauh mana keputusan-keputusan manajemen mempertimbangkan efek dari hasil tersebut atas orang yang ada di dalam organisasi.

5. Orientasi tim

Sejauh mana kegiatan-kegiatan kerja di organisasi pada tim ketimbang pada individu-individu.

6. Keagresifan

Sejauh mana orang bersikap agresif dan kompetitif ketimbang santai.

7. Stabilitas

Sejauh mana kegiatan-kegiatan organisasi menekan dipertahankannya status dalam perbandingannya dengan pertumbuhan.

Budaya organisasi di masing-masing perusahaan dapat berbeda-beda, oleh karena itu perilaku individu masing-masing karyawan antar perusahaan juga berbeda. Menurut Kreitner dan Kinicki (2013) dalam Muis, Jufrizen & Fahmi (2018) bahwa secara umum terdapat tiga jenis budaya organisasi yaitu:

1. Budaya konstruktif

Budaya konstruktif adalah budaya dimana para pegawai didorong untuk berinteraksi dengan orang lain dan mengerjakan tugas dan proyeknya dengan cara yang akan membantu mereka dalam memuaskan kebutuhannya untuk tumbuh dan berkembang. Tipe budaya ini mendukung keyakinan normatif yang berhubungan dengan pencapaian tujuan aktualisasi diri, penghargaan yang manusiawi dan persatuan.

2. Budaya pasif-defensif

Budaya pasif-defensif bercirikan keyakinan yang memungkinkan bahwa pegawai berinteraksi dengan pegawai lain dengan cara yang tidak mengancam keamanan kerja sendiri. Budaya ini mendorong keyakinan normatif yang berhubungan dengan persetujuan, konvensional, ketergantungan, dan penghidupan.

3. Budaya agresif-defensif

Budaya agresif-defensif mendorong pegawainya untuk mengerjakan tugasnya dengan kerja keras untuk melindungi keamanan kerja dan status mereka. Tipe budaya ini lebih bercirikan keyakinan normatif yang mencerminkan oposisi, kekuasaan, kompetitif dan perfeksionis.

Menurut Hutasuhut dan Reskino (2016), budaya merupakan salah satu faktor eksternal yang berpengaruh terhadap kinerja auditor. Budaya organisasi diyakini merupakan faktor penentu terhadap kesuksesan kinerja ekonomi suatu organisasi, karena budaya organisasi merupakan keyakinan dasar yang melandasi visi, misi, tujuan dan nilai-nilai yang dianut oleh anggota organisasi mulai dari

pemimpin hingga auditor pada level terendah. Budaya organisasi akan memberikan arah atau pedoman berperilaku bagi auditor dalam organisasi. Keberhasilan suatu KAP untuk mengimplementasikan aspek-aspek atau nilai-nilai budaya organisasinya dapat mendorong KAP tersebut tumbuh dan berkembang secara berkelanjutan (Hutasuhut & Reskino, 2016). Hal ini dikarenakan budaya organisasi mampu mengubah pribadi auditor sehingga kinerja auditor tergantung pada nilai-nilai yang dianut dalam organisasi tersebut (Nuraini, 2017).

Dukungan tinggi yang ditunjukkan oleh pemimpin perusahaan mampu memberikan motivasi yang tinggi dari auditor untuk bekerja lebih baik dan mencapai target (Hutasuhut & Reskino, 2016). Akibatnya auditor akan memiliki kepercayaan pada diri sendiri, kemandirian dan mengagumi dirinya sendiri. Apabila budaya organisasi di tempat itu ramah maka auditor dapat menciptakan ide-ide inovatif dan selalu datang tepat waktu sehingga kinerja yang dihasilkan seorang auditor akan meningkat (Darmayanti, 2018). Hal ini berarti bahwa kesesuaian budaya organisasi dengan anggotanya ternyata memiliki kemampuan untuk meningkatkan kinerja auditor (Nuraini, 2017).

Hasil dari penelitian Darmayanti (2018) adalah budaya organisasi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Sama halnya dengan hasil penelitian sebelumnya yaitu penelitian Prabayanthi dan Widhiyani (2018) yang menyatakan bahwa budaya organisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja auditor. Namun penelitian tersebut tidak sejalan dengan penelitian Wanadri & Astuti (2017) yang menyatakan budaya organisasi tidak mempengaruhi kinerja

auditor. Berdasarkan landasan teori tersebut, hipotesis alternatif terkait budaya organisasi dan kinerja auditor ialah sebagai berikut:

Ha₁ : Budaya organisasi memiliki pengaruh positif terhadap kinerja auditor.

2.6 Gaya Kepemimpinan

Menurut Siagian (1997) dalam Amandani & Wirakusuma (2017), salah satu faktor dari keberhasilan atau kegagalan yang dialami oleh sebagian besar organisasi ditentukan oleh kualitas kepemimpinan yang dimiliki oleh orang-orang yang ditugaskan untuk memimpin organisasi tersebut. Pendapat tersebut mencerminkan betapa besar peran kepemimpinan dalam suatu organisasi, sehingga seorang pemimpin diharapkan mempunyai kemampuan untuk memotivasi, mengarahkan, mempengaruhi, dan berkomunikasi dengan bawahannya (Sanjiwani & Wisadha, 2016). Gaya kepemimpinan (*leadership style*) merupakan cara pimpinan untuk mempengaruhi orang lain atau bawahannya sedemikian rupa sehingga orang tersebut mau melaksanakan kehendak pimpinan untuk mencapai tujuan organisasi meskipun secara pribadi hal tersebut mungkin tidak disenangi (Nuraini, 2017). Selain itu, gaya kepemimpinan juga didefinisikan sebagai norma perilaku yang digunakan seorang manajer pada saat ia mempengaruhi perilaku bawahannya. Seseorang yang menjalankan fungsi manajemen berkewajiban mengarahkan karyawan yang dibawahinya agar mereka tetap melaksanakan tugas dengan baik, memiliki dedikasi terhadap organisasi dan tetap merasa berkewajiban untuk mencapai tujuan organisasi. Gaya kepemimpinan diarahkan kepada keterbukaan dan bersifat humanis yang dimiliki

oleh pimpinannya serta dengan keikutsertaannya dalam peyusunan anggaran, maka kinerja manajerial yang meningkat dan semakin bersemangat dalam mencapai target anggaran yang ditetapkan (Trijayanti, Darmawan, & Yuniarta, 2015).

Menurut Hasibuan (2016), gaya kepemimpinan terbagi menjadi beberapa jenis, yaitu:

1. Kepemimpinan Otoriter

Kepemimpinan otoriter adalah kekuasaan atau wewenang, sebagian besar mutlak berada pada pimpinan kalau pimpinan itu menganut sistem sentralisasi wewenang. Pengambilan keputusan dan kebijaksanaan hanya ditetapkan sendiri oleh pemimpin, bawahan tidak diikutsertakan untuk memberikan saran, ide, dan pertimbangan dalam proses pengambilan keputusan.

2. Kepemimpinan Partisipatif

Kepemimpinan partisipatif adalah apabila dalam kepemimpinannya dilakukan dengan cara persuasif, menciptakan kerja sama yang serasi, menumbuhkan loyalitas, dan partisipasi para bawahan. Pemimpin akan mendorong kemampuan bawahan dalam mengambil keputusan.

3. Kepemimpinan Delegatif

Pemimpin mendelegasikan wewenang kepada bawahan dengan lengkap. Dengan demikian bawahan dapat mengambil keputusan dan kebijaksanaan dengan bebas atau leluasa dalam melaksanakan pekerjaannya. Pemimpin tidak peduli cara bawahan mengambil keputusan dan mengerjakan

pekerjaannya, sepenuhnya diserahkan kepada bawahan.

Ulum dan Purnamasari (2015) menyatakan bahwa terdapat dua dimensi perilaku kepemimpinan, yaitu:

1. *Consideration*

Consideration (konsiderasi) merupakan gaya kepemimpinan yang menggambarkan kedekatan hubungan antara bawahan dengan atasan, adanya saling percaya, menghargai gagasan bawahan, kekeluargaan dan adanya komunikasi antara pimpinan dengan bawahan. Pemimpin yang memiliki konsiderasi yang tinggi menekankan pentingnya komunikasi yang terbuka dan parsial.

2. *Initiating structure*

Initiating structure (struktur inisiatif) adalah gaya kepemimpinan yang menunjukkan bahwa pemimpin mendefinisikan dan mengorganisasikan hubungan dalam kelompok, cenderung membangun pola dan saluran komunikasi yang jelas, menjelaskan cara mengerjakan tugas yang benar.

Menurut Amandani dan Wirakusuma (2017), seorang pemimpin harus menjalin hubungan yang baik, memiliki rasa percaya serta dapat menghargai setiap gagasan dari para auditor. Selain itu seorang pemimpin juga harus menjalin komunikasi yang baik dengan para auditor agar dapat mencapai tujuan organisasi. Seorang pemimpin dalam sebuah organisasi harus memiliki gaya kepemimpinan yang baik sehingga diharapkan dapat memotivasi dan mengarahkan bawahannya. Gaya kepemimpinan yang dimiliki oleh seorang pemimpin dapat memberikan pengaruh dalam menanamkan kedisiplinan bekerja kepada para auditor sehingga

dapat mempengaruhi kreatifitas kinerja auditor dalam melaksanakan tugasnya sebagai anggota organisasi (Amandani & Wirakusuma, 2017).

Hasil dari penelitian Nuraini (2017) adalah gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Amandani & Wirakusuma (2017) yang menyatakan bahwa gaya kepemimpinan berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Berdasarkan landasan teori tersebut, hipotesis alternatif terkait gaya kepemimpinan dan kinerja auditor ialah sebagai berikut:

Ha₂ : Gaya kepemimpinan memiliki pengaruh positif terhadap kinerja auditor.

2.7 Komitmen Organisasi

Komitmen organisasi menunjukkan daya dari seseorang dalam mengidentifikasi keterlibatannya dalam suatu bagian organisasi oleh karena itu komitmen organisasi akan menimbulkan rasa ikut memiliki bagi pekerja terhadap organisasi (Yulianti & Hamdiah, 2016). Komitmen organisasi merupakan perasaan yang kuat dan erat dari seseorang terhadap tujuan dan nilai suatu organisasi dalam hubungannya dengan peran mereka terhadap upaya pencapaian tujuan dan nilai- nilai tersebut (Wijaya & Subagyo, 2017). Menurut Sopiah (2008) dalam Muis, Jufrizen & Fahmi (2018), faktor yang mempengaruhi komitmen organisasi adalah sebagai berikut:

1. Kepercayaan

Pegawai yang memiliki komitmen organisasi tentunya akan merasa bangga

dapat bergabung dengan perusahaannya. Dalam kerangka komitmen, kepercayaan pegawai pada organisasi menyebabkan antara lain pegawai merasa organisasi mampu memenuhi kebutuhan dan menyediakan sarana yang diperlukan.

2. Kemauan

Kemauan pegawai untuk bekerja lebih giat dan dengan sekuat tenaga demi mencapai tujuan organisasi mencerminkan tingginya tingkat komitmen pegawai. Dengan adanya kemauan dari pada pegawai paling tidak dapat digunakan untuk memprediksi tingkah laku pegawai, dalam hal ini tanggung jawabnya pada perusahaan.

3. Kesetiaan

Secara umum kesetiaan menunjuk kepada tekad dan kesanggupan mentaati melaksanakan dan mengamalkan sesuatu yang disertai dengan penuh kesadaran dan tanggung jawab. Pegawai mempunyai kesetiaan yang tinggi pada perusahaan tercermin dari sikap dan tingkah lakunya dalam melaksanakan tugas serta tekad dan kesanggupan mereka terhadap apa yang sedang disepakati bersama.

Komitmen organisasi sebagai kekuatan relatif identifikasi individual terhadap suatu organisasi dan keterlibatannya dalam suatu organisasi tertentu (Mindarti, 2015). Komitmen organisasi merupakan sebuah keadaan psikologi yang mengkarakteristikan hubungan karyawan dengan organisasi atau implikasinya yang mempengaruhi apakah karyawan akan tetap bertahan dalam

organisasi atau tidak, yang teridentifikasi dalam tiga komponen yaitu (Wijaya & Subagyo, 2017):

1 Komitmen Afektif (*affective commitment*)

Keterlibatan emosional seseorang pada organisasinya berupa perasaan cinta pada organisasi.

2 Komitmen kontinyu (*continuance commitment*)

Persepsi seseorang atas biaya dan resiko dengan meninggalkan organisasi saat ini.

3 Komitmen normatif (*normative commitment*)

Sebuah dimensi moral yang didasarkan pada perasaan wajib dan tanggung jawab pada organisasi yang memperkerjakannya.

Menurut Amandani dan Wirakusuma (2017), komitmen organisasional menunjukkan adanya daya dari seseorang dalam mengidentifikasi keterlibatannya dalam suatu bagian organisasi. Komitmen organisasi dapat dibangun atas dasar kepercayaan pekerjaan atas nilai-nilai organisasi kerelaan anggota organisasi dalam membantu mewujudkan tujuan organisasi dan loyalitas tinggi untuk tetap menjadi anggota organisasi (Amandani & Wirakusuma, 2017). Menurut Prabayanthi dan Widhiyani (2018), seseorang yang memiliki komitmen pada organisasinya adalah orang yang memiliki loyalitas dan rasa bangga terhadap organisasinya sehingga memiliki keinginan untuk bekerja dan menyelesaikan tugas-tugasnya dengan baik. Seorang auditor yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi akan bekerja dengan baik dan memberikan yang terbaik untuk organisasinya serta akan ada rasa memiliki terhadap organisasi

tersebut sehingga dengan komitmen yang dimiliki akan mengakibatkan meningkatnya kinerja auditor tersebut (Prabayanthi & Widhiyani, 2018).

Hasil dari penelitian Wijaya dan Subagyo (2017) adalah komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Rosally & Jogi (2015) yang menyatakan komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Namun penelitian tersebut tidak sejalan dengan penelitian Hariyanti (2018) yang menyatakan auditor hanya menjaga profesionalitas dalam melaksanakan pekerjaan dalam mencapai suatu tujuan, dan komitmen organisasi bukan menjadi sepenuhnya dan menjadi bagian dari mereka.

Berdasarkan landasan teori tersebut, hipotesis alternatif terkait komitmen organisasi dan kinerja auditor ialah sebagai berikut:

Ha₃ : Komitmen organisasi memiliki pengaruh positif terhadap kinerja auditor.

2.8 Kompetensi

Kompetensi sebagai suatu keahlian yang cukup secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif (Muluk, 2015). Menurut Ikatan Akuntan Publik Indonesia (2016) dalam Panduan Indikator Kualitas Audit pada KAP dijelaskan bahwa kompetensi auditor adalah kemampuan profesional individu auditor dalam menerapkan pengetahuan untuk menyelesaikan suatu perikatan baik secara bersama-sama dalam suatu tim atau secara mandiri berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik, Kode Etik dan ketentuan hukum yang berlaku.

Dalam SA 200, IAPI (2017) menyatakan bahwa interpretasi ketentuan etika dan Standa Audit (SA) 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.

Undang Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik pasal 25 menekankan Akuntan Publik wajib menjaga kompetensi melalui pelatihan profesional berkelanjutan. 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.

Ujian profesi akuntan publik yang juga disebut “*Certified Public Accountant (CPA) of Indonesia Exam*” diselenggarakan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia. *CPA of Indonesia Exam* terbagi dalam tiga tingkat, yaitu (IAPI,2020):

1. Ujian tingkat dasar

Pada ujian ini seseorang akan diuji kemampuan dan pengetahuan dasarnya pada bidang akuntansi, *auditing*, keuangan dan bisnis sehingga diharapkan memiliki konsep dan pemahaman yang memadai untuk melanjutkan ujian pada tingkat profesional dan ujian tingkat penilaian kompetensi rekan perikatan audit. Peserta yang telah lulus ujian ini akan mendapatkan sertifikat “*Associate - Certified Public Accountant of Indonesia (A-CPA)*”.

2. Ujian tingkat profesional

Ujian pada tingkat ini peserta akan diuji pengetahuan dan kompetensi bidang akuntansi, *auditing*, keuangan dan bisnis pada tingkat kemampuan *intermediate*, sehingga secara profesional mampu untuk menyelesaikan masalah secara mandiri dengan supervisi minimal. Untuk dinyatakan telah menyelesaikan pada tingkat ini, peserta harus telah memiliki pengalaman kerja yang relevan pada bidang akuntansi, *auditing*, keuangan dan bisnis minimal 3 tahun. Ujian ini ditujukan untuk mendapatkan seseorang yang telah memiliki kompetensi memadai untuk menjalankan peran sebagai auditor profesional pada KAP atau peran lain yang relevan. Peserta yang telah

menyelesaikan ujian ini dan memenuhi semua persyaratan akan mendapatkan sertifikat “*Certified Public Accountant (CPA)*”.

3. Ujian penilaian kompetensi rekan perikatan audit

Pada ujian ini, sebelumnya peserta harus telah menyelesaikan ujian tingkat profesional dan pengalaman pada bidang audit dan asuransi atas informasi keuangan. Peserta yang menyelesaikan ujian tingkat lanjutan akan mendapatkan Surat Tanda Lulus Ujian Profesi Akuntan Publik sebagaimana dimaksud dalam Undang - Undang Republik Indonesia Nomor 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik.

Kompetensi tercakup dalam dua hal yaitu (Aprimulki, 2017):

1. Pengetahuan

Untuk melakukan tugas pengauditan, auditor memerlukan pengetahuan pengauditan (umum dan khusus) dan pengetahuan mengenai bidang pengauditan, akuntansi dan perusahaan.

2. Pengalaman

Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi.

Berdasarkan konstruk yang dikemukakan oleh De Angelo (1981) dalam Hariyanti (2018), kompetensi auditor diproksikan dalam dua hal yaitu pengetahuan dan pengalaman. Kedua hal tersebut dapat dijabarkan sebagai berikut:

1. Pengetahuan akan prinsip akuntansi dan standar *auditing*

Hal ini berkaitan dengan pengetahuan auditor akan prinsip akuntansi dan standar *auditing* yang nantinya akan digunakan pada saat auditor melakukan pemeriksaan.

2. Pengetahuan tentang jenis industri klien

Pengetahuan auditor atas setiap industri klien yang akan diaudit sangatlah penting untuk mengetahui kompetensi seorang auditor.

3. Pendidikan formal yang sudah ditempuh

Pendidikan formal merupakan salah satu prasyarat penting yang harus dimiliki oleh seorang auditor sebagai dasar untuk melakukan tugas audit.

4. Pelatihan, kursus, dan keahlian khusus yang dimiliki

Selain pendidikan formal, auditor juga dituntut untuk memiliki keahlian khusus yang nantinya akan menambah kepercayaan klien.

5. Jumlah klien yang sudah diaudit

Jumlah klien yang sudah diaudit dapat menjadi ukuran pengalaman seorang auditor karena semakin banyak klien yang diaudit maka auditor menjadi lebih berpengalaman.

6. Pengalaman dalam menjalankan audit

Pengalaman auditor dalam mengaudit merupakan faktor yang sangat penting untuk melihat kompetensi seorang auditor.

7. Jenis perusahaan yang pernah diaudit

Pengalaman auditor juga dapat dilihat dari jenis perusahaan yang pernah diaudit, karena semakin banyak jenis perusahaan yang pernah diaudit oleh

auditor maka keahlian auditor juga akan meningkat.

Aprimulki (2017) menyatakan bahwa dalam melaksanakan audit, auditor harus bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan *auditing*. Pencapaian keahlian dimulai dengan pendidikan formal yang selanjutnya melalui pengalaman dan praktek audit. Auditor yang berpendidikan tinggi akan mempunyai pandangan yang lebih luas mengenai berbagai hal. Selain itu, auditor akan semakin mempunyai banyak pengetahuan mengenai bidang yang digelutinya sehingga dapat mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam (Aprimulki, 2017). Menurut Yadnya dan Ariyanto (2017), auditor berpengalaman memiliki keunggulan dalam beberapa hal yaitu mendeteksi kesalahan, memahami kesalahan dengan akurat dan mengetahui penyebab kesalahan. Jadi semakin berpengalaman dan profesional seorang auditor, maka keputusan yang diambil akan semakin mendekati dapat dipertanggungjawabkan dan auditor yang berkualitas tinggi diharapkan mampu memberikan tingkat kredibilitas tinggi bagi pada pemakai laporan audit (Yadnya & Ariyanto, 2017). Oleh karena itu, seorang auditor harus paham bidang akuntansi dan *auditing*, dan ditambah dengan pengalaman yang cukup yang akan meningkatkan kinerja seorang auditor (Muluk, 2015).

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Muluk (2015) menyatakan bahwa kompetensi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor. Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Yadnya dan Ariyanto (2017) yang menemukan bukti empiris bahwa kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Namun penelitian tersebut tidak sejalan dengan penelitian Sholihah (2018) yang menyatakan kompetensi tidak mempunyai pengaruh terhadap kinerja auditor. Hal

ini dikarenakan auditor tidak menggunakan pengetahuan dan keahliannya secara optimal. Berdasarkan landasan teori tersebut, hipotesis alternatif terkait kompetensi dan kinerja auditor ialah sebagai berikut:

Ha₄ : Kompetensi memiliki pengaruh positif terhadap kinerja auditor.

2.9 Independensi

Independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias dalam pelaksanaan pengujian, evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit (Muluk, 2015). Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya. Independensi merupakan pengaplikasian tindakan dalam bentuk perbuatan dari seorang auditor ketika melaksanakan tugas audit dimana seorang auditor dapat bertindak tegas dan tidak memihak kepada pihak-pihak yang berkepentingan terhadap hasil laporan keuangan yang telah diaudit (Arumsari & Budiarta, 2016). Independensi auditor sangat mempengaruhi rasa kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan publik. Publik dapat mempercayai fungsi audit karena auditor bersikap tidak memihak serta mengakui adanya kewajiban untuk bersikap adil. Auditor dalam melaksanakan audit diatur oleh kode etik profesi (Nuraini, 2017). IAPI (2017) dalam Standar Audit (SA) 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 (IAPI, 2017).

Berdasarkan SA 200, auditor wajib mematuhi kewajiban etika yang relevan, termasuk ketentuan independensi, yang berkaitan dengan perikatan audit atas laporan keuangan (IAPI, 2017). Menurut Arens, dkk. (2017) independensi auditor terbagi menjadi dua komponen yaitu:

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

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

2. Independensi dalam penampilan (*independence in appearance*)

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

Menurut Aprimulki (2017), terdapat satu lagi komponen independensi, yaitu *independence in fact* yang artinya sikap independen dalam kenyataan akan ada apabila pada kenyataannya auditor mampu mempertahankan sikap yang tidak memihak sepanjang pelaksanaan auditnya

Faktor yang mempengaruhi independensi, akuntan publik yaitu (Rakai & Kartika, 2015):

1. Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien.

Ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien diantaranya selama periode kerja yaitu auditor atau kantornya memiliki kepentingan keuangan langsung atau tidak langsung yang material didalam perusahaan yang menjadi kliennya, sebagai eksekutor atau administrator atas satu atau beberapa "estate"

yang memiliki kepentingan keuangan langsung atau tidak langsung, memiliki utang piutang pada perusahaan yang diauditnya, investasi bersama didalam bisnis pada perusahaan yang diperiksanya, menempati gedung milik klien yang diaudit dan lain sebagainya.

2. Pemberian jasa selain jasa audit

Pemberian jasa lain selain jasa audit merupakan layanan yang diberikan auditor kepada klien berkaitan dengan pemberian saran manajerial atas laporan keuangan yang dibuat oleh klien berkaitan dengan penyusunan sistem akuntansi, jasa konsultasi perpajakan, pemeriksaan *auditing*, dan jasa konsultasi manajemen lain.

3. Lamanya hubungan audit.

SEC Practice Section dari *AICPA* menggolongkan lamanya penugasan audit seorang *partner* akuntan pada klien tertentu terbagi menjadi dua yaitu lima tahun atau kurang, dan lebih dari lima tahun. Penggolongan ini dimaksudkan agar auditor tidak terlalu dekat dengan klien sehingga dapat mencegah terjadinya skandal akuntansi.

4. Persaingan antar Kantor Akuntan Publik (KAP)

Persaingan yang tajam dapat mengakibatkan solidaritas profesional yang rendah, hal ini disebabkan karena KAP khawatir akan mencari KAP lainnya yang dapat mengeluarkan opini sesuai dengan yang diinginkan klien.

5. Ukuran KAP

KAP yang besar lebih independen dibandingkan dengan KAP yang lebih kecil, alasannya bahwa KAP yang besar apabila kehilangan satu klien tidak

begitu berpengaruh terhadap pendapatnya sehingga independensi auditor tetap terjaga, sedangkan KAP yang kecil apabila kehilangan satu kliennya adalah sangat berarti karena kliennya sedikit.

6. *Audit fee*

Besarnya *audit fee* yaitu *audit fee* yang diterima oleh suatu KAP dari klien tertentu mungkin merupakan sebagian besar dari total pendapatan kantor akuntan tersebut.

Dalam kenyataannya auditor seringkali menemui kesulitan dalam mempertahankan sikap mental independen. Keadaan yang mengganggu sikap mental independen auditor adalah sebagai berikut (Nurhayati, 2017):

1. Sebagai seorang yang melaksanakan audit secara independen, auditor dibayar oleh kliennya atas jasanya tersebut.
2. Sebagai penjual jasa sering kali auditor mempunyai kecenderungan untuk memuaskan keinginan kliennya.
3. Mempertahankan sikap mental independen sering kali dapat menyebabkan lepasnya klien

IAPI (2017) dalam Standar Pengendalian Mutu 1 (SPM 1) menetapkan tanggung jawab Kantor Akuntan Publik (KAP) untuk menetapkan kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai bahwa KAP dan personelnnya mematuhi ketentuan etika yang relevan, termasuk yang berkaitan dengan independensi. Kebijakan dan prosedur yang dirancang tersebut harus memungkinkan KAP untuk (IAPI, 2017):

- a. Mengkomunikasikan ketentuan independensi kepada personal KAP dan, jika relevan, kepada pihak lain yang juga diwajibkan untuk mematuhi ketentuan independensi.
- b. Mengidentifikasi dan mengevaluasi kondisi dan hubungan yang menciptakan ancaman terhadap independensi, serta melakukan tindakan pencegahan 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.

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 ekuangan 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 (BUMN)

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.

Menurut Nurhayati (2017), keberadaan akuntan publik sebagai suatu profesi tidak dapat dipisahkan dari karakteristik independensinya. Akuntan publik dalam melaksanakan pemeriksaan akuntan, memperoleh kepercayaan dari klien dan para pemakai laporan keuangan untuk membuktikan kewajaran laporan keuangan yang disusun dan disajikan oleh klien (Nurhayati, 2017). Yadnya dan Ariyanto (2017) menyatakan bahwa dari profesi akuntan publik, masyarakat mengharapkan penilaian yang bebas dan tidak memihak terhadap informasi yang disajikan oleh manajemen perusahaan dalam laporan keuangan. Hubungan yang lama antara auditor dengan klien mempunyai potensi untuk menjadikan auditor puas pada apa yang telah dilakukan, melakukan prosedur audit yang kurang tegas dan selalu tergantung pada pernyataan manajemen (Yadnya & Ariyanto, 2017). Apabila seorang auditor tidak memiliki atau telah kehilangan sikap independensinya sebagai seorang auditor maka auditor tersebut tidak akan dapat menghasilkan hasil kinerja yang memuaskan, maka dengan begitu kepercayaan dari masyarakat akan hilang begitu saja terhadap auditor tersebut (Aprimulki, 2017). Jadi semakin tinggi independensi yang dimiliki auditor, maka akan semakin tinggi pula kinerja auditor dalam melakukan audit (Nuraini, 2017).

Hasil dari penelitian Nuraini (2017) adalah independensi memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap kinerja auditor. Hasil ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Aprimulki (2017) yang menyatakan bahwa semakin tinggi independensi auditor maka kinerja auditor akan semakin tinggi. Namun penelitian tersebut tidak sejalan dengan penelitian Iswarasari dan Kusumawati (2018) yang menyatakan bahwa independensi dalam penyusunan program, investigatif dan pelaporan tidak mempengaruhi kinerja auditor. Berdasarkan landasan teori tersebut, hipotesis alternatif independensi dan kinerja auditor ialah sebagai berikut:

Ha₅ : Independensi memiliki pengaruh positif terhadap kinerja auditor.

2.10 Pengaruh Budaya Organisasi, Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi, Kompetensi, dan Independensi secara Simultan terhadap Kinerja Auditor

Hasil penelitian Hariyanti (2018) menunjukkan bahwa independensi, kompetensi, komitmen organisasi, dan motivasi secara bersama-sama berpengaruh terhadap kinerja auditor. Penelitian Prabayanthi & Widhiyani (2018) menunjukkan bahwa profesionalisme, budaya organisasi dan komitmen organisasi secara simultan berpengaruh terhadap kinerja auditor. Penelitian Yadnya & Ariyanto (2017) menunjukkan bahwa secara simultan kompetensi, independensi, dan etika auditor berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor. Hasil penelitian Amandani & Wirakusuma (2017) menunjukkan bahwa komitmen organisasi, gaya kepemimpinan, dan pelatihan profesi secara simultan memiliki pengaruh terhadap

kinerja auditor. Penelitian Nuraini (2017) membuktikan bahwa kinerja auditor secara simultan dipengaruhi oleh independensi, gaya kepemimpinan dan budaya organisasi. Penelitian Arumsari & Budiarta (2016) menunjukkan bahwa profesionalisme auditor, independensi auditor, etika profesi, budaya organisasi dan gaya kepemimpinan secara simultan berpengaruh terhadap kinerja auditor. Hasil penelitian Sanjiwani & Wisadha (2016) menunjukkan bahwa *locus of control*, gaya kepemimpinan, dan komitmen organisasi secara simultan berpengaruh terhadap kinerja auditor. Penelitian Muluk (2015) menunjukkan bahwa kompetensi, independensi, dan profesionalisme secara simultan berpengaruh terhadap kinerja auditor.

2.11 Model Penelitian

Model penelitian dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Gambar 2.1
Model Penelitian

