

BAB II

TELAAH LITERATUR

2.1. Laporan Keuangan

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dalam PSAK 1 (IAI, 2018) mendefinisikan laporan keuangan sebagai 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. Laporan keuangan yang lengkap terdiri atas laporan-laporan 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, berisi ringkasan kebijakan akuntansi yang signifikan dan informasi penjelasan lain
 - 5a. Informasi komparatif mengenai periode terdekat sebelumnya
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 dalam laporan keuangannya.

IAI (2018) menyatakan bahwa informasi keuangan harus relevan dan merepresentasikan secara tepat apa yang akan direpresentasikan agar informasi tersebut menjadi berguna. Kegunaan informasi keuangan dapat ditingkatkan jika informasi tersebut terbanding (*comparable*), terverifikasi (*verifiable*), tepat waktu (*timely*), dan terpaham (*understandable*). Karakteristik kualitatif informasi keuangan dijabarkan oleh IAI (2018) sebagai berikut:

1. Karakteristik kualitatif fundamental

- a. Relevansi

Informasi keuangan yang relevan mampu membuat perbedaan dalam keputusan yang diambil oleh pengguna jika memiliki nilai prediktif, nilai konfirmatori, atau keduanya. Informasi keuangan memiliki nilai prediktif jika informasi tersebut dapat digunakan sebagai *input* yang digunakan oleh pengguna untuk memprediksi hasil (*outcomes*) masa depan. Informasi keuangan memiliki nilai konfirmatori jika menyediakan umpan balik (mengkonfirmasi atau mengubah) tentang evaluasi sebelumnya.

- b. Representasi tepat

Laporan keuangan merepresentasikan fenomena ekonomik dalam kata dan angka. Agar dapat menjadi informasi yang berguna, selain merepresentasikan fenomena yang relevan, informasi keuangan juga harus merepresentasikan secara tepat substansi dari fenomena yang akan direpresentasikan. Agar dapat menunjukkan representasi tepat dengan sempurna, tiga karakteristik harus dimiliki yaitu lengkap, netral, dan bebas dari kesalahan.

2. Karakteristik kualitatif peningkatan

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 berarti bahwa berbagai pengobservasi independen dengan pengetahuan berbeda-beda dapat mencapai konsensus, meskipun tidak selalu mencapai kesepakatan, bahwa penggambaran tertentu merupakan representasi tepat.

c. Ketepatanwaktuan

Tersedianya informasi bagi pembuat keputusan pada waktu yang tepat sehingga dapat mempengaruhi keputusan mereka. Semakin lawas suatu informasi, maka semakin kurang berguna informasi tersebut.

d. Keterpahaman

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

2.2. Audit

Arens, *et al.* (2017) mendefinisikan audit sebagai proses mengumpulkan dan mengevaluasi bukti untuk menentukan tingkat kesesuaian suatu informasi dengan kriteria yang ditetapkan. Tujuan dilakukannya audit atas laporan keuangan adalah untuk meyakinkan pengguna laporan keuangan melalui opini auditor yang

menyatakan bahwa laporan tersebut, dalam semua hal yang material, sudah disusun sesuai dengan suatu kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Dasar dari opini tersebut adalah keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material yang diperoleh auditor dengan mendapatkan bukti audit yang cukup dan tepat untuk menurunkan risiko audit ke suatu tingkat rendah yang dapat diterima (IAPI, 2016).

Berdasarkan luasnya pemeriksaan, audit dapat dibedakan atas (Agoes, 2017):

1. Pemeriksaan Umum (*General Audit*)

Audit yang dilakukan oleh KAP independen yang bertujuan memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.

2. Pemeriksaan Khusus (*Special Audit*)

Pemeriksaan terbatas (atas permintaan *auditee*) yang dilakukan oleh KAP independen. Opini yang diberikan auditor bukan atas kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan, melainkan hanya atas masalah tertentu yang diperiksa.

Menurut Arens, *et al.* (2017), ada tiga jenis audit yang dapat dilakukan oleh seorang akuntan publik, yaitu:

1. Audit Operasional

Audit yang dilakukan atas prosedur operasional yang digunakan suatu perusahaan untuk mengevaluasi efektivitas dan efisiensi perusahaan tersebut. Manajemen biasanya mengharapkan saran dari auditor untuk meningkatkan

kinerja operasional perusahaan saat audit operasional selesai dilaksanakan. Dalam audit operasional, evaluasi tidak hanya terbatas pada akuntansi, tetapi juga dapat meluas pada aspek-aspek lainnya, seperti struktur organisasi, operasi komputer, pemasaran, atau bidang apapun yang dikuasai auditor.

2. Audit Kepatuhan

Audit yang dilaksanakan untuk menentukan apakah suatu perusahaan sudah mematuhi prosedur, peraturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil dari audit kepatuhan biasanya dilaporkan kepada manajemen, bukan kepada pihak luar, karena manajemen adalah kelompok utama yang berhubungan dengan kepatuhan terhadap prosedur dan peraturan tertentu.

3. Audit Laporan Keuangan

Audit yang bertujuan menentukan apakah sebuah laporan keuangan sudah disajikan sesuai dengan standar yang berlaku. Dalam prosesnya, auditor mengumpulkan dan mengevaluasi bukti untuk memastikan laporan keuangan bebas dari kesalahan penyajian, khususnya yang memiliki pengaruh signifikan. Pada saat ini, audit laporan keuangan tidak hanya berfokus pada transaksi, tetapi juga mencakup risiko salah saji dan pencegahannya. Oleh karena itu, auditor perlu memahami bisnis beserta industri terkait perusahaan kliennya agar dapat mengidentifikasi risiko yang berpotensi memengaruhi laporan keuangan.

Dalam melaksanakan suatu penugasan audit, auditor menjalankan empat fase proses audit, yaitu (Arens, *et al.*, 2017):

1. Merencanakan dan Merancang Pendekatan Audit

Auditor menjalankan prosedur penilaian risiko dengan memahami bisnis, industri, dan pengendalian internal klien. Informasi yang didapat dari prosedur tersebut digunakan untuk menilai risiko audit. Hasil dari penilaian risiko tersebut digunakan auditor untuk merancang rencana audit dan program audit secara keseluruhan.

2. Melakukan Pengujian Pengendalian dan Pengujian Transaksi Substantif

Pengujian pengendalian (*test of control*) dilakukan auditor untuk mendapatkan bukti terkait memadai atau tidaknya pengendalian internal perusahaan. Hasil dari *test of control* dapat memengaruhi tingkat risiko pengendalian. Sedangkan, pengujian transaksi substantif (*substantive test of transaction*) dilakukan auditor untuk mendapatkan bukti bahwa transaksi sudah dicatat dengan benar.

3. Melakukan Prosedur Analitis Substantif dan Tes Rincian Saldo

Auditor melakukan prosedur analitis substantif untuk menilai kewajaran transaksi dan saldo secara keseluruhan. Tes rincian saldo (*test of details of balances*) adalah prosedur audit yang dilakukan untuk mendeteksi kesalahan penyajian pada saldo dalam laporan keuangan. Kedua prosedur dalam fase ini bertujuan untuk memperoleh bukti pendukung tambahan yang menentukan apakah saldo akhir sudah disajikan secara wajar.

4. Menyelesaikan Audit dan Menerbitkan Laporan Audit

Auditor melakukan prosedur-prosedur akhir, seperti prosedur terkait kewajiban kontinjensi dan peristiwa setelah tanggal tutup buku dan evaluasi atas asumsi keberlangsungan usaha. Semua bukti audit yang telah diperoleh kemudian

digabungkan oleh auditor untuk merumuskan simpulan akhir terkait kewajaran laporan keuangan. Auditor wajib menyampaikan kelemahan dalam pengendalian internal kepada manajemen dan pihak lainnya yang bertanggung jawab atas tata kelola perusahaan, seperti komite audit, serta memberikan saran kepada manajemen untuk memperbaiki kinerja perusahaan. Langkah terakhir dalam proses audit adalah penerbitan laporan audit yang berisi opini auditor atas laporan keuangan perusahaan kliennya.

Dalam melaksanakan audit, auditor harus memperoleh bukti audit yang cukup untuk dapat menarik kesimpulan memadai sebagai basis opini (IAPI, 2016). Menurut Arens, *et al.* (2017), terdapat delapan kategori bukti audit, yaitu:

1. Pemeriksaan Fisik (*Physical Examination*)

Inspeksi atau penghitungan yang dilakukan oleh auditor atas aset yang memiliki wujud fisik. Jenis bukti audit ini seringkali dikaitkan dengan kas dan persediaan.

2. Konfirmasi (*Confirmation*)

Konfirmasi merupakan respons tertulis yang diterima secara langsung dari pihak ketiga yang digunakan untuk memastikan ketepatan informasi yang sebelumnya ditanyakan oleh auditor.

3. Inspeksi (*Inspection*)

Inspeksi merupakan pemeriksaan auditor atas dokumen dan catatan klien untuk menilai apakah suatu informasi seharusnya termasuk dalam laporan keuangan. Dokumen dapat berupa dokumen internal ataupun eksternal. Dokumen internal adalah dokumen yang dibuat dan digunakan oleh perusahaan dan tidak pernah

diberikan ke pihak luar perusahaan. Sedangkan, dokumen eksternal merupakan dokumen yang berasal dari pihak luar perusahaan dan pada saat inspeksi sudah ada di tangan perusahaan.

4. Prosedur Analitis (*Analytical Procedures*)

Prosedur analitis adalah proses evaluasi atas sebuah informasi keuangan melalui analisis hubungan antara data keuangan dan data non keuangan. Sebagai contoh, auditor dapat membandingkan persentase *gross margin* tahun berjalan dengan tahun sebelumnya.

5. Investigasi Klien (*Inquiries of the Client*)

Auditor memperoleh informasi tertulis ataupun lisan dari klien terkait pertanyaan dari auditor.

6. Penghitungan Ulang (*Recalculation*)

Auditor melakukan pengecekan ulang atas sampel penghitungan yang dibuat oleh klien untuk memastikan akurasi dari penghitungan tersebut.

7. Pelaksanaan Ulang (*Reperformance*)

Auditor menguji prosedur atau pengendalian akuntansi klien yang merupakan bagian dari sistem akuntansi dan pengendalian internal klien.

8. Pengamatan (*Observation*)

Pengamatan yang dilakukan oleh auditor secara langsung atas proses atau prosedur yang sedang dilakukan di tempat klien. Sebagai contoh, auditor mendatangi pabrik milik klien untuk mendapatkan gambaran umum mengenai fasilitas yang dimiliki klien.

Laporan audit disusun dengan struktur yang sudah dirumuskan oleh IAPI (2016) dalam Standar Audit (SA) 700. Berikut merupakan susunan bagian laporan audit:

1. Judul

Laporan auditor harus memiliki sebuah judul yang mengindikasikan secara jelas bahwa laporan tersebut adalah laporan auditor 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 atas laporan keuangan

Laporan auditor harus menjelaskan bahwa manajemen bertanggung jawab untuk menyusun laporan keuangan sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku, dan atas pengendalian internal yang dipandang perlu oleh

manajemen untuk memungkinkan penyusunan laporan keuangan yang bebas dari kesalahan penyajian material.

5. Tanggung jawab auditor

Laporan auditor harus menyatakan bahwa tanggung jawab auditor adalah untuk menyatakan suatu pendapat atas laporan keuangan berdasarkan audit, serta bahwa audit dilaksanakan berdasarkan Standar Audit yang ditetapkan oleh 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 wajar, opini auditor harus menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia. Demikian pula ketika menyatakan suatu opini atas laporan keuangan yang disusun berdasarkan suatu kerangka kepatuhan, 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 Standar Audit untuk melaporkan laporan keuangan, maka tanggung jawab pelaporan lain tersebut harus dinyatakan dalam suatu bagian terpisah dalam laporan auditor.

8. Tanda tangan auditor

Laporan auditor harus ditandatangani.

9. Tanggal laporan audit

Laporan auditor 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 auditor harus menyebutkan lokasi dalam yurisdiksi tempat auditor berpraktik.

Menurut IAPI (2016), bentuk opini dalam laporan audit dapat berupa opini tanpa modifikasian atau opini modifikasian.

1. Opini Tanpa Modifikasian (Wajar Tanpa Pengecualian)

Opini yang dinyatakan auditor apabila dapat disimpulkan bahwa laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.

2. Opini Modifikasian

Opini yang dinyatakan auditor apabila laporan keuangan tidak bebas dari kesalahan penyajian yang material atau auditor tidak memperoleh cukup bukti untuk menyimpulkan bahwa laporan keuangan bebas dari kesalahan penyajian yang material. Terdapat tiga jenis opini modifikasian, yaitu:

a. Opini Wajar dengan Pengecualian

Opini yang dinyatakan oleh auditor apabila terdapat kesalahan penyajian, yang didukung bukti audit yang cukup dan tepat, yang bersifat material terhadap laporan keuangan, tetapi tidak pervasif. Auditor juga dapat memberikan opini ini jika tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk mendasari opininya, tetapi menyimpulkan bahwa dampak kesalahan penyajian, jika ada, bersifat material dan tidak pervasif.

b. Opini Tidak Wajar

Opini yang dinyatakan apabila terdapat kesalahan penyajian, yang didukung bukti audit yang cukup dan tepat, yang bersifat material dan pervasif terhadap laporan keuangan secara keseluruhan.

c. Opini Tidak Menyatakan Pendapat

Opini yang dinyatakan ketika auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk mendasari opininya, tetapi menyimpulkan bahwa dampak kesalahan penyajian, jika ada, bersifat material dan pervasif. Auditor juga dapat memberikan opini ini apabila ruang lingkup audit sangat dibatasi oleh klien atau auditor bersangkutan tidak independen (Arens, *et al.*, 2017).

2.3. Kualitas Audit

Rosidah (2011) dalam Nurjanah dan Kartika (2016) mendefinisikan kualitas audit sebagai pelaksanaan audit yang dilakukan sesuai standar audit yang telah ditetapkan sehingga auditor mampu mengungkapkan dan melaporkan apabila terjadi

pelanggaran yang dilakukan klien. Kualitas audit ini penting karena dengan kualitas audit yang baik, maka akan dihasilkan laporan keuangan yang dapat dipercaya sebagai dasar dalam pengambilan keputusan dan pembuatan kebijakan (Dewi, Maulana, dan Muhadzib, 2017). Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) telah mengeluarkan Standar Audit (SA) yang merupakan adopsi dari *International Standards on Auditing* (ISA). Berikut isi dari Standar Audit berbasis ISA (Agoes, 2017):

1. Prinsip Umum dan Tanggung Jawab

- a. SA 200, “Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Suatu Audit Berdasarkan Standar Audit”.
- b. SA 210, “Persetujuan atas Syarat-Syarat Perikatan Audit”.
- c. SA 220, “Pengendalian Mutu untuk Audit atas Laporan Keuangan”.
- d. SA 230, “Dokumentasi Audit”.
- e. SA 240, “Tanggung Jawab Auditor Terkait dengan Kecurangan dalam Suatu Audit atas Laporan Keuangan”.
- f. SA 250, “Pertimbangan atas Peraturan Perundang-Undangan dalam Audit atas Laporan Keuangan”.
- g. SA 260, “Komunikasi dengan Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola”.
- h. SA 265, “Pengomunikasian Defisiensi dalam Pengendalian Internal Kepada Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola dan Manajemen”.

2. Penilaian Risiko dan Respons Terhadap Risiko yang Dinilai

- a. SA 300, “Perencanaan Suatu Audit atas Laporan Keuangan”.

- b. SA 315, “Pengidentifikasian dan Penilaian Risiko Kesalahan Penyajian Material Melalui Pemahaman atas Entitas dan Lingkungannya”.
- c. SA 320, “Materialitas dalam Tahap Perencanaan dan Pelaksanaan Audit”.
- d. SA 330, “Respons Auditor terhadap Risiko yang Telah Dinilai”.
- e. SA 402, “Pertimbangan Audit Terkait dengan Entitas yang Menggunakan Suatu Organisasi Jasa”.
- f. SA 450, “Pengevaluasian atas Kesalahan Penyajian yang Diidentifikasi Selama Audit”.

3. Bukti Audit

- a. SA 500, “Bukti Audit”.
- b. SA 501, “Bukti Audit - Pertimbangan Spesifik atas Unsur Pilihan”.
- c. SA 505, “Konfirmasi Eksternal”.
- d. SA 510, “Perikatan Audit Tahun Pertama - Saldo Awal”.
- e. SA 520, “Prosedur Analitis”.
- f. SA 530, “*Sampling* Audit”.
- g. SA 540, “Audit Atas Estimasi Akuntansi, Termasuk Estimasi Akuntansi Nilai Wajar, dan Pengungkapan yang Bersangkutan”.
- h. SA 550, “Pihak Berelasi”.
- i. SA 560, “Peristiwa Kemudian”.
- j. SA 570, “Kelangsungan Usaha”.
- k. SA 580, “Representasi Tertulis”.

4. Penggunaan Hasil Pekerjaan Pihak Lain
 - a. SA 600, “Pertimbangan Khusus Audit Atas Laporan Keuangan Grup (Termasuk Pekerjaan Auditor Komponen)”.
 - b. SA 610, “Penggunaan Pekerjaan Auditor Internal”.
 - c. SA 620, “Penggunaan Pekerjaan Pakar Auditor”.
5. Kesimpulan Audit dan Pelaporan
 - a. SA 700, “Perumusan Suatu Opini dan Pelaporan atas Laporan Keuangan”.
 - b. SA 705, “Modifikasi terhadap Opini dalam Laporan Auditor Independen”.
 - c. SA 706, “Paragraf Penekanan Suatu Hal dan Paragraf Hal Lain dalam Laporan Auditor Independen”.
 - d. SA 710, “Informasi Komparatif Angka Koresponding dan Laporan Keuangan Komparatif”.
 - e. SA 720, “Tanggung Jawab Auditor atas Informasi Lain dalam Dokumen yang Berisi Laporan Keuangan Audit”.
6. Area Khusus
 - a. SA 800, “Pertimbangan Khusus Audit atas Laporan Keuangan yang Disusun Sesuai dengan Kerangka Bertujuan Khusus”.
 - b. SA 805, “Pertimbangan Khusus Audit atas Laporan Keuangan Tunggal dan Suatu Unsur, Akun, atau Pos Tertentu dalam Laporan Keuangan”.
 - c. SA 810, “Perikatan untuk Melaporkan Ikhtisar Laporan Keuangan”.

Tidak hanya auditor yang harus mematuhi standar audit dalam menjalankan tugasnya. Kantor akuntan publik (KAP) juga harus mematuhi standar pengendalian mutu (SPM) yang ditetapkan IAPI dalam pelaksanaan audit. Tujuan dari penetapan

dan pemeliharaan suatu sistem pengendalian mutu oleh KAP adalah memberikan keyakinan memadai bahwa KAP dan personilnya mematuhi standar profesi beserta ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku, dan laporan yang diterbitkan oleh KAP atau rekan perikatan telah sesuai dengan kondisinya. Sistem pengendalian mutu tersebut harus mencakup unsur-unsur berikut (IAPI, 2016):

1. Tanggung jawab kepemimpinan KAP atas mutu

KAP harus menetapkan kebijakan dan prosedur yang mengharuskan pimpinan KAP bertanggung jawab atas mutu KAP secara keseluruhan dan dapat mendukung budaya internal untuk mengedepankan mutu dalam menjalankan penugasan. Pihak yang bertanggung jawab atas sistem pengendalian mutu (SPM) dan pimpinan KAP harus memiliki kompetensi yang cukup dan wewenang yang diperlukan untuk melaksanakan tanggung jawab operasional atas SPM.

2. Ketentuan profesi yang berlaku

KAP harus menetapkan kebijakan dan prosedur yang memadai untuk memberikan keyakinan memadai bahwa KAP dan personilnya telah mematuhi ketentuan etika profesi yang berlaku.

3. Penerimaan dan keberlanjutan hubungan dengan klien dan perikatan tertentu

KAP hanya akan menerima atau melanjutkan hubungan dengan klien dan perikatannya jika KAP memiliki kompetensi yang cukup, dapat mematuhi ketentuan etika profesi yang berlaku, dan telah mempertimbangkan integritas klien.

4. Sumber daya manusia

KAP harus memiliki jumlah personil yang cukup dengan kompetensi, kemampuan, dan komitmen terhadap prinsip etika profesi.

5. Pelaksanaan perikatan

KAP melaksanakan perikatan sesuai dengan standar profesi, serta ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku. KAP atau rekan perikatan menerbitkan laporan yang tepat sesuai dengan kondisinya.

6. Pemantauan

KAP harus menetapkan suatu proses pemantauan untuk memberikan keyakinan memadai bahwa kebijakan dan prosedur terkait SPM sudah relevan dan memadai, serta berjalan dengan efektif.

IAPI (2016) juga mengeluarkan Standar Perikatan Reviu (SPR) yang merupakan 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 memuat beberapa prinsip umum yang harus diterapkan dalam suatu perikatan reviu, yaitu:

1. Praktisi harus mematuhi Kode Etik yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). Prinsip etika yang mengatur tanggung jawab profesional praktisi adalah:
 - a. Independensi
 - b. Integritas
 - c. Objektivitas

- d. Kompetensi dan kecermatan profesional
 - e. Kerahasiaan
 - f. Perilaku profesional
 - g. Standar teknis
2. Praktisi harus melaksanakan suatu reviu berdasarkan SPR. Selain prinsip umum yang harus diterapkan dalam suatu perikatan reviu, SPR juga mengatur mengenai:
- a. Ruang lingkup reviu
 - b. Keyakinan moderat
 - c. Persyaratan dalam perikatan
 - d. Perencanaan
 - e. Pekerjaan yang dilaksanakan oleh pihak lain
 - f. Dokumentasi
 - g. Prosedur dan bukti
 - h. Kesimpulan dan pelaporan
3. Praktisi harus merencanakan dan melaksanakan reviu dengan suatu sikap skeptisisme profesional dan menyadari bahwa mungkin terdapat kondisi yang menyebabkan laporan keuangan mengandung kesalahan penyajian material.
4. Untuk tujuan menyatakan keyakinan bentuk negatif (sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku) dalam laporan reviu, praktisi harus memperoleh bukti yang cukup dan tepat terutama melalui permintaan keterangan dan prosedur analitis agar dapat menarik kesimpulan.

Menurut Deis dan Giroux (1992) dalam Mardijuwono dan Subianto (2018), terdapat empat hal yang dianggap berhubungan dengan kualitas audit, yaitu:

1. Lamanya waktu auditor telah melakukan audit terhadap suatu perusahaan (*tenure*)

Semakin lama seorang auditor melakukan audit terhadap klien yang sama, kualitas auditnya akan semakin menurun.

2. Banyaknya klien yang diaudit

Semakin banyak jumlah klien, kualitas audit akan semakin baik karena auditor berusaha meningkatkan reputasinya.

3. Kesehatan keuangan klien

Semakin sehat kondisi keuangan klien, semakin besar kemungkinan klien untuk mempengaruhi auditor agar tidak mengikuti standar audit.

4. *Review* oleh pihak ketiga

Kualitas audit akan meningkat jika auditor mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan di-*review* oleh pihak ketiga.

Menurut DeAngelo (1981) dalam Darmawan, Sinambela, dan Mauliyah (2017), tingkat kualitas audit ditentukan oleh akurasi yang dimiliki auditor dalam menemukan pelanggaran dalam sistem akuntansi klien, jika ada, dan melaporkannya. Selain itu, tingkat kualitas audit juga ditentukan oleh tingkat keahlian auditor, kuat atau tidaknya komitmen, sikap yang tidak selalu memercayai klien, serta kemampuan auditor untuk mengambil keputusan sehingga dapat memberikan opini yang objektif. Ningrum dan Wedari (2017) mengukur kualitas audit dengan dua indikator, yaitu kesesuaian pemeriksaan dengan Standar Audit

dan kualitas pelaporan hasil audit. Charendra dan Kurnia (2017) mengukur kualitas audit dengan tiga indikator, yaitu deteksi salah saji, kesesuaian dengan Standar Profesional Akuntan Publik, dan kepatuhan terhadap standar operasional perusahaan.

Sedangkan, indikator kualitas audit pada level KAP yang mencakup perikatan audit atas laporan keuangan yang dilakukan oleh Akuntan Publik menurut IAPI (2018) adalah:

1. Kompetensi auditor

Kompetensi auditor merupakan 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.

2. Etika dan independensi auditor

Etika dan independensi auditor merupakan faktor yang sangat penting dan mendasar bagi auditor dalam melaksanakan suatu perikatan audit. Ketentuan independen berlaku bagi setiap auditor, KAP, dan jaringan KAP. Dalam setiap perikatan, auditor harus menjaga independensinya dalam setiap pemikiran dan penampilan.

3. Penggunaan waktu Personil Kunci Perikatan

Waktu yang dialokasikan dan digunakan oleh Personil Kunci Perikatan sangat menentukan kualitas audit. Kurangnya waktu yang digunakan Personil Kunci Perikatan dapat mengakibatkan pekerjaan audit diselesaikan secara kurang memadai. Semakin memadai jumlah waktu yang dialokasikan dan digunakan

oleh Personil Kunci Perikatan akan memungkinkan auditor memiliki waktu yang cukup untuk menyusun, melakukan, menelaah, dan/atau menyetujui prosedur signifikan suatu perikatan audit.

4. Pengendalian mutu perikatan

Sistem pengendalian mutu pada suatu KAP bertujuan untuk memberikan keyakinan bahwa KAP telah menetapkan kebijakan dan prosedur yang memungkinkan:

- a. Setiap personil dan KAP mematuhi ketentuan persyaratan Standar Profesi Akuntan Publik, kode etik, dan ketentuan peraturan yang berlaku dalam melaksanakan setiap perikatan.
- b. Laporan perikatan yang diterbitkan tepat sesuai kondisinya.

5. Hasil reviu mutu atau inspeksi pihak eksternal dan internal

Pelaksanaan atas pemeriksaan oleh P2PK, dan reviu mutu oleh IAPI akan mendorong kualitas audit menjadi lebih baik. AP/KAP yang menunjukkan hasil yang tidak baik ketika diperiksa oleh P2PK akan mendapatkan sanksi. Dalam Standar Pengendalian Mutu Nomor 1, setiap KAP harus melakukan fungsi *monitoring* dan inspeksi terhadap kertas kerja perikatan secara periodik.

6. Rentang kendali perikatan

Karena tekanan dan keterbatasan waktu, Rekan Perikatan harus memperhatikan beban kerja dari jumlah perikatan yang menjadi tanggung jawabnya. Dalam hal ini, KAP dan Rekan Perikatan harus memperhatikan rentang kendali perikatan sehingga memungkinkan seluruh perikatan dapat dilaksanakan berdasarkan standar profesi dan ketentuan yang berlaku.

7. Organisasi dan tata kelola KAP

Untuk dapat melaksanakan perikatan audit, KAP sebagai organisasi tempat bernaungnya Akuntan Publik dan para auditor harus memiliki struktur dan tata kelola yang memadai. Organisasi dan tata kelola KAP yang memadai memungkinkan pelaksanaan audit dan kegiatan-kegiatan internal KAP yang bersifat fundamental dalam rangka untuk meningkatkan kualitas audit dapat dikelola dan diorganisasikan secara jelas.

8. Kebijakan imbalan jasa

Akuntan Publik harus memperhatikan bahwa ketika imbalan jasa tidak memadai dapat menimbulkan ancaman kepentingan pribadi, namun Akuntan Publik juga harus melaksanakan perikatan sesuai kode etik, standar profesi dan ketentuan hukum yang berlaku. Oleh karena itu, KAP harus menetapkan bahwa pertimbangan keuangan tidak boleh menjadi alasan atau keputusan yang menyebabkan kualitas audit menurun.

2.4. Kompetensi Auditor

Kompetensi adalah pengetahuan dan keterampilan yang diperlukan untuk melakukan suatu pekerjaan (Arens, *et al.*, 2017). Lamuda (2013) dalam Prasetyo dan Suwarno (2016) mendefinisikan kompetensi dengan lebih spesifik pada kompetensi auditor, yaitu sebagai kemampuan seorang auditor untuk mengaplikasikan pengetahuan dan pengalaman yang telah dimilikinya dalam melakukan audit sehingga auditor dapat melakukan audit dengan teliti, cermat, dan

obyektif. Auditor yang kompeten dapat menilai risiko, mendeteksi kemungkinan kesalahan penyajian, serta mengambil keputusan terkait audit dengan lebih baik.

IAPI (2020) menegaskan bahwa auditor wajib mencapai dan mempertahankan pengetahuan serta keahlian profesional pada level yang disyaratkan untuk memastikan bahwa klien atau organisasi tempatnya bekerja memperoleh jasa profesional yang kompeten, berdasarkan standar profesional dan standar teknis terkini serta perundang-undangan yang berlaku. Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik Pasal 3 ayat (2), kompetensi dalam bidang akuntansi dapat diperoleh melalui:

1. Program pendidikan sarjana atau diploma empat 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.
2. Program pendidikan pascasarjana atau doktor 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.
3. Pendidikan profesi akuntansi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
4. Pendidikan profesi Akuntan Publik sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Menurut Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik Pasal 6 ayat (1), izin menjadi akuntan publik dapat diperoleh jika seseorang memenuhi syarat sebagai berikut:

- a. Memiliki sertifikat tanda lulus ujian profesi Akuntan Publik yang sah.
- b. Berpengalaman praktik memberikan jasa asurans dan jasa lainnya yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
- 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.
- h. Tidak berada dalam pengampunan.

Arens, *et al.* (2017) menyatakan bahwa layanan profesional terhadap klien hanya boleh dilaksanakan jika auditor mampu mengerjakannya dengan kompetensi profesional. Tidak hanya perlu memiliki kompetensi profesional, IAPI (2020) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik Subseksi 113 juga mewajibkan auditor untuk menjaga kompetensi tersebut. Pemeliharaan kompetensi diperlukan agar auditor dapat memahami perkembangan teknis, profesional, serta bisnis yang

relevan sehingga auditor dapat mengembangkan dan mempertahankan kemampuan bekerja secara kompeten dalam lingkungan profesional.

Menurut Indranata (2006) dalam Dewi, Maulana, dan Muhadzib (2017), kompetensi auditor termasuk di dalamnya keterampilan berpikir kreatif, wawasan yang luas, kecerdasan emosional, pengalaman, daya juang, perilaku positif, keterampilan melakukan pekerjaan, dan kondisi kesehatan yang baik yang dapat dibuktikan atau diterapkan dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab. Dalam penelitian Putra dan Baridwan (2019), kompetensi auditor diukur menggunakan tiga indikator, yaitu mutu personal, pengetahuan umum, dan keahlian khusus. Sedangkan, Charendra dan Kurnia (2017) mengukur kompetensi auditor menggunakan dua indikator, yaitu pengetahuan dan pengalaman.

Libby dan Frederick (1990) dalam Darmawan, Sinambela, dan Mauliyah (2017) menekankan pentingnya kompetensi dalam pelaksanaan audit. Auditor yang kompeten mampu memahami bisnis klien dan proses audit secara lebih mendalam, lebih mudah beradaptasi dengan proses audit yang semakin kompleks, serta dapat memberikan penjelasan yang lebih baik dan masuk akal atas kesalahan penyajian yang teridentifikasi. Menurut Atiqoh (2016) dalam Jailani, Diana, dan Afifudin (2019), auditor yang berpendidikan tinggi memiliki banyak pengetahuan tentang bidang yang mereka geluti dan dapat memecahkan berbagai masalah yang sedang dikerjakan secara lebih dalam. Dengan demikian, auditor yang kompeten seharusnya dapat memberikan kualitas audit yang baik kepada kliennya.

Hasil dari penelitian yang dilakukan oleh Prasetyo dan Suwarno (2016), Charendra dan Kurnia (2017), dan Augusta dan Osesoga (2018) menunjukkan bahwa kompetensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Namun, penelitian yang dilakukan oleh Maharany, Astuti, dan Juliardi (2016) menunjukkan bahwa kompetensi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Dengan demikian, dibuatlah hipotesis sebagai berikut:

H_{a1}: Kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

2.5. Independensi

Wardhani (2014) dalam Prasetyo dan Suwarno (2016) mendefinisikan independensi sebagai suatu sikap tidak mudah dipengaruhi, tidak memihak kepada kepentingan siapapun, bebas dari setiap kewajiban terhadap kliennya dan tidak mempunyai suatu kepentingan dengan kliennya, baik itu manajemen perusahaan maupun pimpinan perusahaan. Independensi adalah dasar dari kepercayaan masyarakat pada profesi akuntan publik (Mardijuwono dan Subianto, 2018). Menurut Astuti dan Resa (2017) dalam Vincent dan Osesoga (2019), seorang akuntan publik dalam melaksanakan audit atas laporan keuangan tidak semata-mata bekerja untuk kepentingan kliennya, melainkan juga untuk pihak lain yang berkepentingan terhadap laporan keuangan audit. Kompetensi tinggi yang dimiliki seorang auditor tidak akan berguna jika auditor tersebut tidak independen dalam menjalankan tugasnya. Tidak adanya independensi dapat menyebabkan hasil audit

terdistorsi dari kondisi sebenarnya, sehingga laporan keuangan menjadi tidak dapat dipercaya.

IAPI (2020) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik menjelaskan independensi dalam dua komponen, yaitu:

1. Independensi dalam pemikiran

Sikap mental pemikiran yang memungkinkan untuk menyatakan suatu kesimpulan dengan tidak terpengaruh oleh tekanan yang dapat mengompromikan pertimbangan profesional, sehingga memungkinkan individu bertindak secara berintegritas serta menerapkan objektivitas dan skeptisisme profesional.

2. Independensi dalam penampilan

Penghindaran fakta dan keadaan yang sangat signifikan sehingga pihak ketiga yang rasional dan memiliki informasi yang cukup, kemungkinan akan menyimpulkan bahwa integritas, objektivitas, atau skeptisisme profesional dari Kantor, atau anggota tim audit telah dikompromikan.

Menurut Agoes (2017), selain kedua komponen di atas, ada pula komponen independensi dalam kenyataannya (*independence in fact*) yang berarti 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 melaksanakan pekerjaannya, auditor dapat berhadapan dengan hal-hal yang berpotensi mengganggu independensinya. Menurut IAPI (2020), terdapat lima kategori ancaman independensi, yaitu:

a. Ancaman Kepentingan Pribadi

Ancaman berupa kepentingan keuangan atau kepentingan lain yang akan mempengaruhi pertimbangan atau perilaku auditor secara tidak tepat.

b. Ancaman Telaah Pribadi

Ancaman ketika auditor tidak dapat secara tepat melakukan evaluasi atas pertimbangan yang telah dibuatnya; atau aktivitas yang dilakukan oleh auditor atau individu dalam Kantor atau organisasi tempatnya bekerja, yang diandalkan oleh auditor ketika membuat suatu pertimbangan sebagai bagian dari pelaksanaan aktivitas yang sedang diberikan.

c. Ancaman Advokasi

Ancaman yang terjadi ketika auditor mendukung posisi klien atau organisasi tempatnya bekerja sampai pada titik yang dapat mengurangi objektivitasnya.

d. Ancaman Kedekatan

Ancaman yang terjadi karena hubungan yang lama atau hubungan yang dekat dengan klien atau organisasi tempatnya bekerja, auditor terlalu bersimpati pada kepentingan klien atau organisasi tempatnya bekerja, atau terlalu mudah menerima hasil pekerjaan mereka.

e. Ancaman Intimidasi

Ancaman yang terjadi ketika auditor dihalangi untuk bertindak secara objektif karena tekanan yang nyata atau dirasakan, termasuk upaya mempengaruhi auditor secara tidak semestinya.

Untuk mempertahankan independensinya, khususnya dalam hal mencegah ancaman kedekatan, seorang auditor tidak diperbolehkan memberikan jasa audit kepada klien yang sama secara terus-menerus. Menurut Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik Pasal 11 ayat (1), pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 ayat (1) huruf a terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut. Sehubungan dengan hal tersebut, pada ayat (4) tertulis bahwa 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.

Penelitian-penelitian terdahulu mengukur variabel independensi dengan berbagai indikator. Nugrahaeni, Samin, dan Nopiyanti (2018) mengukur independensi dengan tiga indikator, yaitu independensi penyusunan program, independensi pelaksanaan pekerjaan, dan independensi pelaporan. Nurjanah dan Kartika (2016) juga menggunakan tiga indikator untuk mengukur independensi, yaitu memiliki objektivitas, memiliki kejujuran, dan tidak mau mengkompromikan kualitas. Sedangkan, Charendra dan Kurnia (2017) menggunakan empat indikator

untuk mengukur independensi, yaitu lama hubungan dengan klien, tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor, dan jasa non audit.

Independensi merupakan salah satu sikap mental yang sangat penting untuk dimiliki oleh auditor. Menurut Mardijuwono dan Subianto (2018), independensi merupakan salah satu faktor yang paling utama dalam menentukan berkualitas atau tidaknya suatu jasa audit. Supriyono (1998) dalam Mardijuwono dan Subianto (2018) berpendapat bahwa jika auditor kehilangan independensinya, laporan audit yang dihasilkan tidak akan sesuai dengan fakta dan tidak bisa dijadikan basis untuk mengambil keputusan. Hal demikian juga dapat menyebabkan masyarakat beranggapan bahwa semua akuntan publik tidak independen dan dapat berakibat pada berkurangnya atau hilangnya kredibilitas masyarakat terhadap profesi akuntan publik (Charendra dan Kurnia, 2017).

Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Prasetyo dan Suwarno (2016), Kelvin dan Diana (2017), serta Sihombing dan Hariadi (2020) membuahkan hasil yang menunjukkan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Namun, penelitian yang dilakukan oleh Nugrahaeni, Samin, dan Nopiyanti (2018) dan Mardijuwono dan Subianto (2018) menunjukkan bahwa independensi tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Berdasarkan penjelasan mengenai independensi, dirumuskanlah hipotesis sebagai berikut:

H_{a2}: Independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

2.6. Skeptisisme Profesional

IAPI (2016) dan Arens, *et al.* (2017) mendefinisikan skeptisisme profesional sebagai 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, dan suatu penilaian penting atas bukti audit. Menurut SA 240 (IAPI, 2016), untuk mempertahankan skeptisisme profesional diperlukan pengajuan pertanyaan secara berkelanjutan tentang apakah informasi dan bukti audit yang telah diperoleh memberi petunjuk bahwa kesalahan penyajian material yang diakibatkan oleh kecurangan mungkin terjadi. Walaupun auditor tidak dapat diharapkan untuk mengabaikan pengalaman masa lalu tentang kejujuran dan integritas manajemen dan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, skeptisisme profesional adalah penting terutama dalam mempertimbangkan risiko kesalahan penyajian material yang disebabkan oleh kecurangan, karena kondisi mungkin telah berubah. Skeptisisme profesional dalam menilai bukti audit mencakup sikap mempertanyakan bukti audit yang kontradiktif, keandalan dokumen dan respons terhadap pertanyaan, dan informasi lain yang diperoleh dari manajemen dan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Hal ini juga mencakup pertimbangan mengenai kecukupan dan ketepatan bukti audit yang diperoleh sesuai dengan kondisi perikatan. Kesimpulan auditor mengenai kecukupan dan ketepatan bukti audit yang telah diperoleh kemudian diperhitungkan dalam merumuskan opini, sebagaimana diwajibkan oleh SA 700 (IAPI, 2016).

Hurt (2010) dalam Arens, *et al.* (2017) menjelaskan bahwa ada enam karakteristik skeptisisme profesional, yaitu:

1. *Questioning mind*

Sikap auditor yang tidak mudah percaya dalam melakukan penyelidikan.

2. *Suspension of judgement*

Menahan untuk mengambil suatu pertimbangan sampai ada bukti pendukung yang cukup.

3. *Search for knowledge*

Keinginan yang kuat untuk menyelidiki lebih lanjut guna memperoleh keyakinan yang lebih memadai.

4. *Interpersonal understanding*

Mengenal motivasi dan persepsi orang lain yang dapat menyebabkan mereka menyampaikan informasi yang menyesatkan.

5. *Autonomy*

Mengarahkan diri sendiri, independensi moral, dan keyakinan untuk memutuskan sendiri, daripada menerima pendapat orang lain.

6. *Self-esteem*

Kepercayaan diri untuk menolak bujukan dan meragukan asumsi atau simpulan.

Berdasarkan penelitian-penelitian terdahulu, terdapat beragam indikator yang dipakai untuk mengukur skeptisisme profesional. Andriani dan Triani (2017) menggunakan dua indikator dalam mengukur skeptisisme profesional, yaitu sikap selalu mempertanyakan dan kewaspadaan terhadap kemungkinan kesalahan penyajian. Nurjanah dan Kartika (2016) mengukur skeptisisme profesional

menggunakan tiga indikator, yaitu tingkat keraguan auditor terhadap bukti audit, banyaknya pemeriksaan tambahan, dan konfirmasi langsung. Sedangkan, Jailani, Diana, dan Afifudin (2019) menggunakan lima indikator dalam mengukur skeptisisme profesional, yaitu skeptis dalam proses audit/pemeriksaan, menemukan pelanggaran dalam laporan keuangan, tuntutan profesional, kewajaran laporan keuangan, dan sikap cermat.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) menekankan pentingnya skeptisisme profesional untuk meningkatkan kinerja audit, khususnya dalam ranah-ranah audit yang melibatkan penilaian signifikan oleh manajemen atau transaksi yang tidak biasa, dan dalam pertimbangan untuk menentukan ada atau tidaknya tindak kecurangan (*fraud*) (Arens, *et al.*, 2017). Mardijuwono dan Subianto (2018) juga berpendapat bahwa skeptisisme profesional dapat meningkatkan kualitas audit. Auditor dengan skeptisisme profesional akan mampu mengevaluasi bukti audit sehingga dapat menemukan pelanggaran atau kesalahan dalam laporan keuangan klien dan, jika ada, tindakan kecurangan yang dilakukan oleh manajemen klien. Keyakinan yang memadai atas bukti-bukti yang ditemukan akan sangat membantu auditor dalam melaksanakan proses audit agar kualitas audit dapat tercapai. Semakin tinggi auditor menerapkan sikap skeptisisme dalam proses audit maka semakin tinggi kualitas audit yang dihasilkan (Nugrahaeni, Samin, dan Nopiyanti, 2018).

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Nurjanah dan Kartika (2016), Andriani dan Triani (2017), dan Nugrahaeni, Samin, dan Nopiyanti (2018) menunjukkan bahwa skeptisisme profesional berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Namun, penelitian yang dilakukan oleh Jailani, Diana, dan Afifudin (2019) membuahkan hasil yang berbeda, yaitu skeptisisme profesional tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Berdasarkan penjelasan mengenai skeptisisme profesional, dirumuskanlah hipotesis sebagai berikut:

H_{a3}: Skeptisisme profesional berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

2.7. Integritas Auditor

Integritas adalah prinsip dasar etika profesi yang mewajibkan auditor untuk bersikap lugas dan jujur dalam hubungan profesional dan hubungan bisnis (IAPI, 2020). Menurut Prasetyo dan Suwarno (2016), integritas mengharuskan seorang auditor untuk bersikap jujur dan transparan, berani, bijaksana, serta bertanggung jawab dalam melaksanakan audit. Keempat unsur itu diperlukan untuk membangun kepercayaan dan memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang andal. Sejalan dengan itu, IAPI (2020) menegaskan bahwa prinsip integritas menuntut auditor untuk selalu berterus terang sesuai dengan keadaan yang sebenarnya. Hal ini berarti auditor tidak boleh mengurangi ataupun melebih-lebihkan fakta yang diperoleh dari hasil pemeriksaan.

IAPI (2020) menyatakan dalam Subseksi 111 Kode Etik Profesi Akuntan Publik bahwa seorang auditor tidak boleh secara sengaja dikaitkan dengan laporan, komunikasi, atau informasi lain ketika auditor percaya bahwa informasi tersebut:

1. Berisi kesalahan atau pernyataan yang menyesatkan secara material;

2. Berisi pernyataan atau informasi yang dibuat secara tidak hati-hati; atau
3. Terdapat penghilangan atau pengaburan informasi yang seharusnya diungkapkan, sehingga akan menyesatkan.

Integritas berarti seseorang bertindak sesuai dengan kata hatinya, terlepas dari situasi yang sedang dialami (Arens, *et al.*, 2017). Menurut Prasetyo dan Suwarno (2016), integritas auditor dapat menerima kesalahan yang tidak disengaja dan perbedaan pendapat yang jujur, tetapi tidak dapat menerima kecurangan prinsip. Apabila auditor dihadapkan pada keadaan yang dilematis saat menjalankan proses audit, auditor harus selalu mempertimbangkan setiap keputusan yang akan diambil, termasuk segala konsekuensinya. Hal ini kembali menegaskan bahwa seseorang yang menekuni profesi auditor harus memiliki kebijaksanaan dan keberanian untuk bertindak benar dan taat pada peraturan.

Integritas auditor dapat diukur dengan berbagai macam indikator. Prasetyo dan Suwarno (2016) menggunakan indikator kejujuran, keberanian, kebijaksanaan, dan rasa bertanggung jawab untuk mengukur integritas. Sedangkan, empat indikator yang digunakan oleh Nihestita, *et al.* (2018) untuk mengukur integritas auditor adalah memahami dan mengenali perilaku sesuai kode etik, melakukan tindakan yang konsisten dengan nilai (*value*) dan keyakinannya, bertindak berdasarkan nilai (*value*) meskipun sulit untuk melakukan itu, dan bertindak berdasarkan nilai (*value*) walaupun ada risiko atau biaya yang cukup besar.

Menurut Sukriah, *et al.* (2009) dalam Prasetyo dan Suwarno (2016), integritas auditor merupakan kualitas yang melandasi kepercayaan publik dan

merupakan patokan bagi anggota dalam menguji semua keputusan yang diambilnya. Sikap jujur, berani, bijaksana, dan bertanggung jawab dibutuhkan untuk mengkonstruksi kepercayaan serta memberikan kesimpulan yang kredibel terhadap pengambilan keputusan sehingga kualitas audit akan menjadi baik dan kinerja akan menjadi baik, dikatakan baik ketika sudah berdasarkan prosedur dan aturan baku yang sudah disajikan oleh lembaga terkait (Maulana, 2020). Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa semakin tinggi integritas yang dimiliki auditor dapat berdampak pada meningkatnya kualitas audit.

Hal ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Prasetyo dan Suwarno (2016), Nihestita, *et al.* (2018), dan Maulana (2020) yang menunjukkan bahwa integritas auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Namun, penelitian yang dilakukan oleh Iskandar (2018) menunjukkan bahwa integritas auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Oleh karena itu, dibuatlah hipotesis sebagai berikut:

H_{a4}: Integritas auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

2.8. Model Penelitian

Model penelitian ini menggunakan empat variabel independen dan satu variabel dependen. Berikut merupakan model dari penelitian ini:

Gambar 2.1
Model Penelitian

