

BAB II

TELAAH LITERATUR

2.1 Attribution Theory

Teori atribusi diperkenalkan pertama kali oleh seorang psikolog yang bernama Fritz Heider. Dalam bukunya yang berjudul *The Psychology of Interpersonal Relations*, Fritz Heider (1958) berpendapat bahwa orang cenderung menghubungkan penyebab peristiwa dengan perilaku yang mereka amati, apakah penyebab tersebut bersifat internal (karena sifat atau karakteristik seseorang) atau eksternal (karena faktor situasional). Proses atribusi ini membantu seorang individu menjelaskan mengapa orang berperilaku dengan cara tertentu.

Sumartik (2018) dalam Fachrunnisa dan Ramadhani (2024) menyatakan bahwa "Fritz Heider berpendapat bahwa teori atribusi adalah sebuah teori yang menjabarkan tentang pola seseorang berperilaku. Penekanan teori tersebut adalah mengenai seseorang akan menafsirkan berbagai peristiwa dan bagaimana mereka berhubungan dengan pikiran dan tindakan mereka. Menurut teori atribusi, orang mencoba mencari tahu mengapa seseorang melakukan apa yang mereka lakukan tersebut. Orang akan mencoba mencari tahu mengapa orang lain bertindak seperti itu dan memberikan alasannya. Terkait dengan hal tersebut, Heider mengungkapkan bahwa orang dapat membuat dua atribusi di dalam (internal) atau dari luar (eksternal). Inferensi tentang pola pikir, sikap, atau karakter seseorang dikenal sebagai atribusi internal. Sebaliknya, atribusi eksternal didefinisikan sebagai kesimpulan seseorang mengenai keadaan di mana mereka berada."

Rivaldi *et al.* (2022) menyatakan bahwa "Atribusi terbagi menjadi 2 yaitu atribusi disposisional yang menitikberatkan pada sikap individu yang ada dalam diri seseorang. Perilaku individu yang dimaksud seperti;

kepribadian, persepsi diri, motivasi, dan kemampuan. Sedangkan atribusi situasional memusatkan perhatian pada lingkungan sekitar yang mampu mempengaruhi sikap seseorang seperti nilai-nilai sosial dan pandangan masyarakat. Variabel internal maupun eksternal dapat mempengaruhi keputusan individu dalam melakukan suatu aktivitas tertentu. Teori atribusi sangat penting dalam memahami bagaimana auditor berperilaku selama proses audit untuk menghasilkan laporan audit. Kualitas audit dapat terjamin apabila auditor menyikapi secara bijak setiap informasi yang digunakan dalam metode audit."

Atribusi disposisional dapat menjelaskan variabel *auditor experience* dan *due professional care*, dikarenakan kedua variabel merupakan sikap individu seorang auditor yang terkait dengan komitmen, kemampuan, sifat-sifat individu yang melekat, dan keterampilan dari auditor dalam melaksanakan pekerjaan. Atribusi situasional dapat menjelaskan mengenai variabel *time budget pressure*, dikarenakan variabel tersebut memusatkan pada kondisi eksternal seperti situasi dari lingkungan sekitar seperti ekspektasi atau target yang ditetapkan dari manajemen/klien yang dapat memacu beragam perilaku auditor dalam melaksanakan pekerjaannya. Variabel *locus of control* dapat dijelaskan dengan atribusi disposisional dan situasional. Atribusi disposisional menjelaskan Individu dengan *locus of control* internal percaya bahwa mereka memiliki kendali atas tindakan dan hasil mereka. Di sisi lain, atribusi situasional menjelaskan auditor dengan *locus of control* eksternal cenderung mengaitkan hasil dengan faktor eksternal seperti keberuntungan atau nasib.

Fachrunnisa dan Ramadhani (2024) menyatakan "atribusi internal seorang auditor digunakan untuk menganalisa faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Atribusi internal seperti karakter personal seorang auditor akan mempengaruhi auditor tersebut dalam melakukan tindakan dalam proses audit. Sehingga, hasil audit yang ia lakukan akan tergantung dari atribusi internalnya selama melaksanakan audit. Semakin baik sikap

maupun karakter seorang auditor, maka hasil audit yang dilakukan semakin baik."

Teori atribusi dalam kaitannya dengan *audit quality* berfokus pada bagaimana seorang auditor dalam menjalankan tugasnya mengaitkan penyebab dari hasil audit atau tingkat kualitas audit dengan berbagai faktor, baik internal maupun eksternal. Teori atribusi memberikan kerangka pemikiran bagi seorang auditor dalam menjalani profesi mereka. Auditor dapat memahami bagaimana perilaku mereka dapat menafsirkan dan menghubungkan penyebab dari hasil audit yang dilakukan, mempengaruhi persepsi, perilaku, dan juga respons mereka terhadap peraturan dalam profesi audit.

Menurut Carolita dan Rahardjo (2012) dalam Jefryaldi dan Halmawati (2021) menjelaskan bahwa "*Dispositional traits* atau *internal cause* yang mengacu pada aspek-aspek perilaku individu yang ada pada diri seseorang, seperti kepribadian, kemandirian, kemampuan, dan motivasi. Sedangkan atribut situasional atau sebab-sebab eksternal yang berkaitan dengan lingkungan sekitar yang dapat mempengaruhi perilaku, seperti situasi tekanan atau keadaan tertentu yang memaksa seseorang untuk melakukan tindakan tertentu yang dapat mempengaruhi perilaku."

Evia et al. (2022) menyatakan "Teori atribusi berhubungan langsung dengan sikap dan karakteristik individu yang mampu digunakan untuk memperkirakan perilaku seseorang dalam menemui keadaan tertentu." Sehingga dalam penelitian ini teori atribusi digunakan untuk menjelaskan penilaian dan pandangan auditor terhadap atribusi disposisional (internal) dalam variabel *auditor experience*, *due professional care*, beserta *locus of control* internal dan atribusi situasional (eksternal) dalam variabel *locus of control* eksternal dan *time budget pressure*. Dikarenakan penilaian dan pandangan auditor terhadap atribusi disposisional dan situasional mempengaruhi persepsi seorang auditor dalam melakukan dan menjalankan

profesi tugasnya sehingga mempengaruhi kualitas audit yang akan dihasilkan.

2.2 Audit

Menurut Shim and Siegel (2014) dalam *dictionary of accounting terms* menyatakan audit merupakan “*examination of a client’s accounting records by an independent certified public accountant to formulate an audit opinion.*” Sehingga bisa diartikan bahwa, audit merupakan suatu proses pemeriksaan atas catatan/rekaman pembukuan klien oleh seorang akuntan publik yang independen untuk menghasilkan opini audit. Arens *et al.* (2021) dalam buku *Auditing and assurances services* menjelaskan “*Auditing is the accumulation and evaluation of evidence regarding assertions about information to determine the degree of correspondence between the assertions and established criteria and to report the results to interested users. Auditing should be done by a competent, independent person.*” Dengan arti bahwa audit merupakan proses pengumpulan dan evaluasi dari bukti mengenai asersi terhadap informasi untuk memutuskan derajat korespondensi antara asersi dengan kriteria yang telah ditetapkan dan untuk melaporkan hasil kepada pengguna utama, audit harus dilakukan oleh orang yang berkompeten dan independen.

Berdasarkan UU Nomor 40 Tahun 2007 yang mengatur mengenai Perseroan Terbatas dalam pasal 68 ayat 1 menyatakan bahwa "perusahaan memiliki kewajiban untuk menyerahkan laporan keuangannya kepada akuntan publik untuk dilakukan audit apabila :

- a. Kegiatan usaha perseroan adalah menghimpun dan/atau mengelola dana masyarakat;
- b. Perseroan menerbitkan surat pengakuan utang kepada masyarakat;
- c. Perseroan merupakan Perseroan Terbuka;
- d. Perseroan merupakan persero;

- e. Perseroan mempunyai aset dan/atau jumlah peredaran usaha dengan jumlah nilai paling sedikit Rp50.000.000.000,00 (lima puluh miliar rupiah); atau
- f. Diwajibkan oleh peraturan perundangan-undangan."

Menurut Messier (2023) "*One of the main tasks of the auditor is to collect sufficient appropriate evidence that management's assertions regarding the financial statements are correct.*" Berdasarkan pendapat tersebut, maka auditor berfungsi sebagai pihak yang mengumpulkan bukti yang pantas, cukup, dan tepat dalam membuktikan asersi manajemen terhadap laporan keuangan adalah benar adanya. Arens *et al.* (2021) menjelaskan bahwa pentingnya suatu audit dilaksanakan adalah untuk penggunaan informasi eksternal dapat mengandalkan isi dari laporan keuangan untuk membuat keputusan investasi, mereka akan melihat kepada laporan independen auditor sebagai indikasi keandalan dari laporan keuangan yang akurat, tidak bias, dan komplit.

Tujuan dari audit menurut IAPI (Institut Akuntan Publik Indonesia) dalam Standar Audit (SA) seksi 200 tahun 2021 adalah "untuk meningkatkan tingkat keyakinan pengguna dari laporan keuangan yang dituju. Berdasarkan pendapat tersebut, maka pernyataan opini seorang auditor terhadap laporan keuangan yang disusun dalam semua hal yang material, harus sesuai dengan standar dan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku."

Menurut Arens *et al.* (2021) "Akuntan Publik dapat memberikan jasa yang tergolong menjadi:

1. Jasa penjamin (*assurance service*)

Jasa penjamin/*assurance services* adalah suatu jasa profesional yang independen dalam rangka untuk meningkatkan kualitas dari informasi bagi pengambilan keputusan. Seseorang yang bertanggung jawab untuk membuat keputusan bisnis suatu entitas

memerlukan jasa penjamin untuk membantu meningkatkan keandalan dan relevansi dari suatu informasi yang digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan. Jasa penjamin terdiri dari dua jenis, yaitu:

A. Jasa atestasi (*attestation service*)

Jasa atestasi merupakan tipe dari assurance service dimana Kantor Akuntan Publik mengeluarkan laporan mengenai pokok permasalahan atau pernyataan yang dibuat oleh pihak lain. Ada 5 kategori dalam jasa atestasi, yaitu:

- (i) Audit atas laporan keuangan historis
- (ii) Audit terhadap pengendalian internal atas pelaporan keuangan
- (iii) Reviu atas laporan keuangan historis
- (iv) Jasa atestasi mengenai teknologi informasi
- (v) Jasa atestasi lainnya yang diperlukan

B. Jasa penjamin lainnya (*other assurance services*)

Assurance services merupakan suatu kondisi, dimana Akuntan Publik tidak perlu mengeluarkan laporan tertulis juga tidak harus mengenai keandalan dari pernyataan pihak lain mengenai kepatuhan terhadap suatu indikator/kriteria tertentu. Jasa penjamin ini memiliki fokus pada peningkatan kualitas dari informasi yang akan digunakan oleh pembuat keputusan.

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

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

Arens *et al.* (2021) "menggolongkan jenis audit kedalam tiga jenis, yaitu:

a. Audit laporan keuangan (*Financial Statement audit*)

Merupakan suatu proses audit yang dilaksanakan untuk menentukan apakah secara garis besar laporan keuangan suatu entitas sudah disajikan secara wajar dan sesuai dengan regulasi serta kerangka pelaporan yang sesuai. Dalam prosesnya, auditor akan mengumpulkan bukti untuk menentukan dan menguji apakah laporan keuangan mengandung kesalahan material atau salah saji yang mungkin terdapat dalam laporan keuangan. Bukti yang mungkin didapat seperti dokumen, pencatatan, inquiries.

Menurut Kasmir (2021) "laporan keuangan menggambarkan pos-pos keuangan perusahaan yang diperoleh dalam suatu periode. Dalam praktiknya dikenal beberapa macam laporan keuangan seperti: neraca; laporan laba rugi; laporan perubahan modal; laporan catatan atas laporan keuangan; dan laporan kas." Kasmir (2021) berpendapat "dalam praktiknya laporan keuangan yang telah disusun perlu dilakukan pemeriksaan (audit) lebih lanjut. Tujuannya adalah agar laporan keuangan tersebut benar-benar dapat dipertanggungjawabkan kepada berbagai pihak, baik kepada pemilik maupun pihak luar perusahaan. Artinya segala sesuatu yang berhubungan dengan aktivitas perusahaan dilaporkan secara benar sehingga berbagai pihak yang membutuhkan informasi tentang keuangan perusahaan dapat membaca dan menganalisis dari laporan keuangan yang telah diperiksa kebenarannya. Pemeriksaan oleh pihak luar perusahaan dilakukan oleh akuntan publik yang sudah memperoleh izin. Akuntan akan memberi penilaian setelah meneliti dengan standar dan prosedur pemerisan yang lazim.

Pendapat wajar atau tidak wajar akan diberikan apabila laporan keuangan disusun telah sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang lazim dan telah diterapkan secara konsisten dari tahun ke tahun. Dengan demikian, laporan ini dapat digunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan untuk mengambil keputusan."

b. Audit kepatuhan (*Compliance audit*)

Sebuah tipe audit yang dilakukan untuk menentukan apakah suatu entitas telah patuh terhadap kriteria eksternal (seperti hukum, regulasi, aturan, atau kebijakan mengenai kontrak atau perjanjian) atau kriteria internal (seperti kebijakan perusahaan dan prosedur yang berlaku). Bukti yang mungkin didapat dari proses audit kepatuhan ialah dalam laporan keuangan, serta kalkulasi oleh auditor. Hasil dari suatu audit kepatuhan akan disampaikan ke manajemen oleh auditor, dikarenakan manajemen merupakan pihak yang memperhatikan serta menetapkan prosedur dan peraturan suatu entitas secara internal.

c. Audit operasional (*Operational audit*)

Tipe audit yang melakukan evaluasi pada suatu bagian dalam tubuh/struktur/bagian dari prosedur operasional perusahaan juga metode untuk tujuan dari melakukan evaluasi informasi ekonomi, efisiensi, dan efektivitas. Bukti yang mungkin didapat dari pelaksanaan audit operasional meliputi laporan yang eror, *payroll records*, dan *payroll processing costs*.

Setelah pelaksanaan audit operasional, manajemen mengharapkan bahwa auditor akan memberikan rekomendasi untuk meningkatkan kegiatan operasional perusahaan."

Menurut Arens *et al.* (2021), "terdapat empat tahapan utama dari proses audit, meliputi:

1. Merencanakan dan merancang pendekatan audit (*Audit planning*)

Dalam setiap audit, terdapat 3 proses kunci utama dalam perencanaan dan perancangan pendekatan audit. Proses tersebut meliputi memahami suatu entitas dan kondisi bisnisnya, memahami kontrol internal, dan menilai materialitas. Materialitas digunakan auditor untuk menentukan sifat, waktu, dan cakupan prosedur audit, serta untuk evaluasi efek dari kesalahan saji dalam laporan keuangan. Ada banyak cara dalam bagaimana seorang auditor dapat mengumpulkan bukti untuk mencapai tujuan audit, namun tersapat 2 pertimbangan utama dalam pendekatan auditor dalam mengaudit, yakni:

- 1.)Kecukupan, bukti audit yang berkualitas tinggi harus dikumpulkan untuk memenuhi tanggung jawab profesional auditor.
- 2.)Biaya dalam mengumpulkan bukti harus sesuai dan berimbang dengan kualitas dari bukti yang dikumpulkan.

2. Melaksanakan uji pengendalian dan uji substantif atas transaksi

Dalam melaksanakan prosedur audit, sebelum auditor mengurangi penilaian atas risiko pengendalian yang direncanakan apabila pengendalian internal dianggap efektif, auditor harus melakukan uji efektivitas dari pengendalian tersebut. Prosedur pengujian disebut *test of control*. Auditor juga

perlu untuk mengevaluasi pencatatan transaksi klien dengan melakukan verifikasi jumlah moneter suatu transaksi tersebut.

Proses pengujian tersebut disebut pengujian substantif atas transaksi (*substantive test of transaction*).

3. Melakukan Prosedur analitis dan uji rincian saldo

Dalam prosedur ini terdapat 2 kategori. Prosedur analitis (*Analytical procedures*) menguji dan mengevaluasi secara keseluruhan mengenai transaksi, saldo, serta pengungkapan informasi keuangan klien melalui analisis hubungan yang masuk akal antara data keuangan dan non keuangan. Uji rincian saldo (*test of detail of balances*) merupakan prosedur spesifik yang ditujukan untuk mendeteksi kesalahan saji moneter dalam transaksi, saldo, serta pengungkapan yang terkait untuk mendeteksi apakah terjadi eror atau potensi *fraud*.

4. Melengkapi proses audit dan menerbitkan laporan audit

Ketika seorang auditor telah menyelesaikan semua prosedur terkait tiap asersi untuk setiap kelas dari transaksi dan saldo akun, maka diperlukan penggabungan informasi yang telah diterima kedalam rangkuman audit untuk mencapai kesimpulan secara garis besar, juga untuk menentukan apakah laporan keuangan secara wajar telah disajikan. Dalam hal ini, penekanan akan profesionalisme auditor sangat ditekankan. Setelah audit selesai dan mereka yang memimpin dari suatu tata kelola perusahaan menyetujui laporan keuangannya, maka akan diterbitkan laporan auditor untuk menemani laporan keuangan klien."

Dalam proses menuju mengeluarkan suatu opini mengenai kondisi dan keadaan laporan keuangan, auditor harus mencari, mengumpulkan, dan menilai bukti audit. Bukti audit merupakan informasi yang mendukung dan menguatkan asersi manajemen, dan setiap informasi yang bertentangan dengan asersi tersebut (Arens *et al.*, 2021). Menurut Arens, *et al.* (2021)

"terdapat delapan tipe bukti audit, meliputi:

1.) Pemeriksaan fisik (*physical examination*)

Pemeriksaan fisik merupakan cara secara langsung untuk verifikasi bahwa suatu aset atau harta berwujud perusahaan benar-benar ada (*exists*) dan telah dicatat (*completeness*) sesuai dengan kondisi yang ditemukan. Bukti audit ini dikenal sebagai

salah satu tipe bukti audit yang paling bisa diandalkan dan yang paling berguna.

2.) Konfirmasi (*confirmation*)

Konfirmasi menjelaskan tentang proses penerimaan tanggapan secara tertulis atau lisan dari pihak ketiga yang independen untuk membantu verifikasi keakuratan suatu informasi yang diminta oleh auditor. Permintaan tersebut diajukan kepada klien, dan klien meminta pihak ketiga yang independen untuk memberikan tanggapan langsung kepada auditor.

Konfirmasi dibedakan dalam dua jenis, yakni konfirmasi positif dan negatif. Konfirmasi positif merupakan suatu jenis konfirmasi yang meminta penerima dari suatu konfirmasi untuk mengkonfirmasi secara langsung apakah saldo yang tercantum pada konfirmasi sudah benar atau salah. Konfirmasi negatif adalah jenis konfirmasi yang meminta penerima dari konfirmasi merespon jika penerima tidak setuju dengan jumlah yang tercantum atau tersaji. *Blank confirmation* merupakan jenis dari konfirmasi positif yang dimana tidak terdapat jumlah saldo dalam surat konfirmasi, namun hanya meminta penerima konfirmasi untuk mengisi jumlah atau informasi lainnya yang berkaitan.

3.) Inspeksi (*inspection*)

Inspeksi merupakan jenis tipe audit yang melibatkan pemeriksaan aset berwujud dan dokumen-dokumen. Jenis bukti tipe inspeksi ini merupakan bukti yang paling sering dikaitkan dengan inventaris perusahaan dan uang tunai, bukti ini juga berlaku untuk verifikasi surat berharga, wesel tagih, juga untuk properti, pabrik, dan peralatan.

4.) Observasi (*observation*)

Tipe bukti observasi menitikberatkan pada melihat proses atau prosedur yang sedang dilaksanakan atau dilakukan oleh orang

lain. Observasi memberikan bukti terkait performa dalam suatu proses namun sangat jarang terjadi karena ada risiko bahwa personil klien sudah mengantisipasi kehadiran auditor dalam praktik dan aktivitas akuntansi.

5.) Penghitungan ulang (*recalculation*)

Penghitungan ulang berisi melakukan pengecekan ulang terkait komputasi dan perhitungan matematis yang telah dikerjakan oleh klien selama periode dalam audit. Pengecekan ulang perhitungan terdiri dari pengujian akurasi aritmetika klien dan termasuk prosedur seperti perpanjangan faktur penjualan dan inventaris; menambahkan *file* data, laporan, dan buku besar pembantu; dan memeriksa perhitungan biaya amortisasi dan biaya dibayar di muka.

6.) Pelaksanaan ulang (*reperformance*)

Pelaksanaan ulang adalah uji independent oleh auditor terhadap prosedur akuntansi dan pembukuan klien juga terkait dengan kontrol yang telah dilakukan yang sudah dilaksanakan dan menjadi sistem dalam suatu entitas, terkait sistem akuntansi dan kontrol internal. Ketika penghitungan ulang menitikberatkan pada perhitungan, pelaksanaan ulang menitikberatkan pengecekan pada prosedur-prosedur lain.

7.) Prosedur analitis (*Analytical procedure*)

Prosedur analitis merupakan sebuah tipe bukti audit yang terdiri dari evaluasi informasi keuangan melalui hubungan yang masuk akal antara data keuangan dan nonkeuangan. Sebagai contoh, seorang auditor dapat membandingkan persentase margin kotor pada tahun berjalan dengan tahun sebelumnya.

8.) Investigasi klien (*inquiries of the client*)

Penyelidikan/investigasi terhadap klien merupakan kegiatan auditor untuk memperoleh informasi tertulis atau lisan dari klien

sebagai tanggapan atas pertanyaan dari auditor. Meskipun banyak bukti diperoleh dari klien melalui penyelidikan/investigasi, biasanya tidak dapat dianggap konklusif karena tidak berasal dari sumber independen dan mungkin bias untuk kepentingan klien."

Standar audit yang digunakan di Indonesia adalah Standar Audit yang berbasis pada *International Standar on Auditing* (ISA). Salah satu hal yang penting dalam pengadopsian ISA dalam lingkungan audit Indonesia adalah penekanan terhadap aspek risiko. Muslim *et al.* (2020) menyatakan "bahwa risiko dalam proses *auditing* merupakan suatu tingkat ketidakpastian tertentu dalam pelaksanaan audit, dimana auditor menyadari bahwa dalam pelaksanaan auditnya terdapat ketidakpastian kompetensi dalam bahan bukti, efektivitas struktur pengendalian intern klien dan ketidakpastian apakah laporan keuangan memang telah disajikan secara wajar setelah proses audit selesai." Johnson, Jamal, & Glen Berryman (1989) dan Cahyadi (2013: 766) dalam Muslim *et al.* (2020) mengemukakan bahwa "mempertimbangkan risiko audit merupakan salah satu konsep penting dalam penerapan standar *auditing*, khususnya standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan untuk menentukan sifat atau jenis, saat, dan luas prosedur audit secara keseluruhan."

Menurut Johnstone-Zehms *et al.* (2018) "ada 4 risiko yang relevan terhadap proses audit, meliputi :

1.) Risiko bawaan (*inherent risk*)

Merupakan suatu kerentanan asersi tentang golongan transaksi, saldo akun, atau pengungkapan terhadap salah saji yang dapat material, baik secara individual atau bisa digabungkan dengan salah saji lainnya, sebelum mempertimbangkan pengendalian yang terkait.

2.) Risiko kontrol (*control risk*)

Risiko bahwa salah saji yang dapat terjadi dalam suatu asersi tentang golongan transaksi, saldo akun, atau pengungkapan dan

yang dapat menjadi material, baik secara individual atau digabungkan dengan salah saji lainnya, tidak akan dapat dicegah, atau dideteksi dan dikoreksi, secara tepat waktu.

berdasarkan pengendalian internal entitas.

3.) Risiko audit (*audit risk*)

Risiko bahwa auditor menyatakan opini audit yang tidak tepat ketika laporan keuangan mengandung salah saji material.

4.) Risiko deteksi (*detection risk*)

risiko prosedur yang dilakukan oleh auditor untuk mengurangi risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima tidak akan mendeteksi salah saji yang ada dan yang mungkin material, baik secara individual atau digabungkan dengan salah saji lainnya.”

Menurut ISA 315.5 alinea A1 sampai A5 menurut Tuanakotta (2013) dalam Laila and Novita (2019) "auditor wajib untuk melakukan prosedur penilaian risiko untuk mengidentifikasi dan menilai suatu risiko salah saji yang material pada tingkat laporan keuangan dari pada tingkat suatu asersi, dalam audit berbasis risiko terdapat tiga langkah kunci, yaitu:

1.) Menilai risiko (*risk assessment*)

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

2.) Menanggapi risiko (*risk response*)

Auditor merancang dan melaksanakan prosedur audit yang menanggapi risiko seperti salah saji material, yang telah diidentifikasi dan dinilai pada tingkat laporan keuangan.

3.) Pelaporan (*reporting*)

Dalam tahap pelaporan meliputi perumusan pendapat yang didasari oleh bukti audit yang diperoleh; dan membuat dan menerbitkan laporan yang tepat, sesuai kesimpulan yang ditarik."

Menurut Menurut Arens, *et al.* (2021) tahap akhir dari proses audit adalah pelaporan (*reporting*). Menurut SA 700 (2021) "laporan tertulis diperlukan untuk menyatakan opini secara jelas berdasarkan suatu evaluasi atas kesimpulan yang ditarik dari bukti audit yang diperoleh. Laporan auditor untuk audit dilaksanakan berdasarkan Standar Audit yang berlaku yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia hanya jika isi dari laporan tersebut mencakup sekurang-kurangnya unsur-unsur dibawah ini:

- (a) Suatu Judul.
- (b) Pihak yang dituju, sesuai dengan kondisi perikatan.
- (c) Suatu paragraf pendapat/opini yang berisi suatu pernyataan pernyataan pendapat atas laporan keuangan dan suatu rujukan pada kerangka pelaporan keuangan yang berlaku yang digunakan untuk menyusun laporan keuangan (termasuk pengidentifikasian atas yurisdiksi asal kerangka pelaporan keuangan yang bukan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia atau Standar Akuntansi Pemerintahan).
- (d) Identifikasi laporan keuangan entitas yang telah diaudit.
- (e) Suatu pernyataan bahwa auditor telah independen terhadap entitas berdasarkan ketentuan etika yang relevan dengan audit, dan telah memenuhi tanggung jawab etika lainnya berdasarkan ketentuan tersebut.
- (f) Jika relevan, suatu paragraf yang membahas, dan tidak bertentangan dengan, ketentuan pelaporan dalam 22 dari SA 570 (Revisi 2021).
- (g) Jika relevan, suatu paragraf Dasar untuk Opini Wajar dengan Pengecualian (atau Opini Tidak Wajar) yang membahas, dan

tidak bertentangan dengan, ketentuan pelaporan dalam paragraf 23 dari SA 570 (Revisi 2021).

(h) Jika relevan, paragraf yang mencakup informasi yang diwajibkan dalam SA 701 (2021), atau informasi tambahan tentang audit yang ditentukan oleh peraturan perundang-undangan dan yang dibahas, dan tidak bertentangan dengan, ketentuan pelaporan dalam SA tersebut.

(i) Jika relevan, suatu paragraf yang membahas ketentuan pelaporan dalam paragraf 24 dari SA 720 (Revisi 2021).

(j) Suatu uraian tentang tanggung jawab manajemen terhadap penyusunan laporan keuangan dan suatu bantuan pihak yang bertanggung jawab atas pengawasan proses pelaporan keuangan yang menangani, dan tidak bertentangan dengan, ketentuan dalam paragraf 33-36.

(k) Mengacu pada Standar Audit yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia dan peraturan perundang-undangan, dan penjelasan tanggung jawab auditor terhadap audit atas laporan keuangan yang membahas, dan tidak bertentangan dengan, ketentuan dalam paragraf 37-40. (Ref: Para. A50-A53)

(l) Untuk audit atas satu set lengkap laporan keuangan emiten bertujuan umum, nama rekan perikatan, kecuali pengungkapan tersebut diekspektasikan secara wajar akan mengarah pada ancaman keamanan pribadi yang signifikan.

(m) [Nama Kantor Akuntan Publik]

[Tanda tangan Akuntan Publik]

[Nama Akuntan Publik]

[Nomor Registrasi Akuntan Publik]

[nama rekan perikatan]

[Nomor Registrasi Kantor Akuntan Publik (jika tidak dicantumkan dalam kop surat)]

[Laporan tanggal]

[Alamat Kantor Akuntan Publik (jika tidak tercantum dalam kop surat)]."

Mengacu pada SA seksi 700, IAPI (2021) menyatakan "auditor perlu merumuskan suatu opini tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku." Menurut PSAK (2015), laporan keuangan adalah "penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja suatu entitas keuangan." PSAK no. 1 (2015) menjelaskan bahwa "laporan keuangan yang lengkap biasanya meliputi neraca, laporan arus laba rugi, laporan perubahan posisi keuangan (yang dapat disajikan dalam berbagai cara misalnya, sebagai laporan kas, atau laporan arus dana), catatan dan laporan lain serta penjelasan materi yang merupakan bagian integral dari laporan keuangan." Untuk merumuskan suatu opini, seorang auditor harus menyimpulkan apakah ia telah memperoleh keyakinan yang memadai tentang apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan. Auditor juga harus mengevaluasi apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan ketentuan dalam kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Berdasarkan SA 700 dan 705 (2021), "opini seorang auditor terbagi menjadi opini tanpa modifikasi dan opini modifikasi.

1.) Opini tanpa modifikasi (*Unmodified opinion*)

Auditor harus menyatakan opini tanpa modifikasi ketika auditor menyimpulkan bahwa suatu laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Laporan keuangan yang disajikan dengan wajar tanpa pengecualian disebut *unqualified opinion*.

2.) Opini modifikasi (*Modified opinion*)

SA 705 (2021) menyatakan seorang auditor harus memodifikasi opini dalam laporan auditor ketika seorang auditor menyimpulkan bahwa, berdasarkan bukti audit yang diperoleh, laporan keuangan secara keseluruhan tidak bebas dari kesalahan penyajian material atau seorang auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk menyimpulkan bahwa laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material. Dalam SA 705 dijelaskan bahwa modifikasi opini auditor dibagi menjadi tiga jenis, yaitu:

a.) Opini wajar dengan pengecualian (*Qualified opinion*)

Auditor harus menyatakan opini yang wajar dengan berlebihan ketika:

(a) Auditor, setelah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat, menyimpulkan bahwa kesalahan penyajian, baik secara individual maupun secara agregat, adalah material, tetapi tidak meresap, terhadap laporan keuangan; atau

(b) Auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat yang mendasari opini, tetapi auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan adanya kesalahan penyajian yang tidak terdeteksi terhadap laporan keuangan, jika relevan, dapat bersifat material, tetapi tidak pervasif.

b.) Opini tidak wajar (*Adverse opinion*)

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 secara agregat, adalah material dan pervasif terhadap laporan keuangan.

c.) Opini tidak menyatakan pendapat (*Disclaimer opinion*)

Auditor tidak dapat menyatakan pendapat ketika auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat mendasari opini, dan auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan jalur

kesalahan penyajian yang tidak terdeteksi terhadap laporan keuangan, jika relevan, dapat bersifat material dan pervasif. Auditor tidak boleh menyatakan pendapat ketika, dalam kondisi yang sangat jarang melibatkan banyak kebebasan, auditor menyimpulkan bahwa, meskipun telah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat tentang setiap gerakan tersebut, auditor tidak dapat merumuskan suatu opini atas laporan keuangan karena interaksi yang potensial dari gerakan tersebut dan kemungkinan dampak kompresi dari gerakan tersebut terhadap laporan keuangan."

2.3 Audit Quality

Menurut DeAngelo (1981) dalam Evia *et al.* (2022) "bagi seorang auditor kualitas audit merupakan indikator yang mengatur bagaimana auditor mampu mendapati dan melaporkan terjadi pelanggaran di dalam praktik akuntansi." Menurut Arens *et al.* (2021) "audit yang berkualitas memerlukan auditor untuk mendapatkan bukti dan membuat keputusan yang sesuai mengenai bukti yang didapat." Pendapat De Angelo (1981) dalam Putri (2020) seorang akuntan publik harus memperhatikan kualitas auditnya. Kualitas audit dikatakan sebagai keadaan dimana seorang auditor akan menemukan dan melaporkan ketidaksesuaian terhadap prinsip yang terjadi pada laporan akuntansi kliennya.

Menurut Sriyanti (2019) dalam Evia *et al.* (2022) "kualitas audit memiliki kaitan penting dengan keberlangsungan usaha karena mampu menjadikan laporan keuangan dipercaya dan menjadi dasar pengambilan keputusan serta mendorong peningkatan profitabilitas usaha, sedangkan dalam sumber yang sama menurut Pratiwi *et al.* (2020) kualitas audit juga menjadi salah satu faktor terjadinya kegagalan bisnis jika auditor keliru atau gagal dalam memberikan hasil audit." De Angelo (1981) dalam Evia *et al.* (2022) mengartikan kualitas audit sebagai "keadaan dimana seorang auditor

akan menemukan dan melaporkan ketidaksesuaian terhadap prinsip yang terjadi pada laporan akuntansi kliennya."

Kualitas audit juga bergantung pada standar yang diterapkan, Standar Audit yang digunakan di Indonesia adalah Standar Audit yang berbasis *International Standard on Auditing* (ISA) yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). Terdapat beberapa jenis standar seperti standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan. Selain standar yang berlaku, kode etik profesi, pengalaman, independensi, spesialisasi, kehati-hatian profesional, dan ukuran KAP juga merupakan salah satu dari banyak faktor yang ikut dalam proses pengumpulan dan pengujian bukti yang ditemukan untuk menghasilkan opini yang objektif, akurat dan jelas sehingga menghasilkan laporan audit yang berkualitas. Sri Mulyani (2022) menyatakan bahwa "audit yang berkualitas menjadi upaya untuk meningkatkan transparansi laporan keuangan, yang merupakan elemen pendukung ketahanan sektor keuangan (*financial resilience*) dalam menjaga stabilitas perekonomian dan meningkatkan kepercayaan publik."

Prinsip yang digunakan auditor dalam melaksanakan audit adalah Standar Audit dan Kode Etik Profesi Akuntan Publik (KEPAP). Kualitas audit menjadi hal yang penting dalam dunia bisnis dikarenakan akan mempengaruhi stakeholders dalam mengambil keputusan serta sebagai informasi yang dapat diandalkan oleh pengguna laporan keuangan baik internal maupun eksternal. Diana & Azlina, (2016 :177) dalam Muslim *et al.* (2020) mengemukakan bahwa "jika terjadi penurunan kualitas audit maka dampaknya akan terjadi penurunan kepercayaan publik terhadap profesi akuntansi, menurunkan kredibilitas para akuntan publik atas hasil-hasil audit yang mereka lakukan dan pada akhirnya akibat dari penurunan kualitas audit ini dapat mematikan profesi itu sendiri serta akan menimbulkan campur tangan pemerintah yang berlebihan terhadap profesi ini."

Menurut Arens *et al.* (2021) "agar seorang auditor dapat melakukan audit yang berkualitas tinggi, ia harus memiliki kombinasi dari professional *judgement* dan skeptisme serta pengetahuan yang relevan mengenai hal-hal yang berkaitan dengan materi, hukum, peraturan, serta prosedur yang dimiliki subjek yang diaudit." Meskipun terdapat kesulitan dalam mendefinisikan kualitas audit, banyak persetujuan yang mengartikan bahwa kualitas audit terdiri dari proses audit dan prosedur *quality control* yang ketat, dengan level skeptisme profesional yang cukup, dan juga yang patuh terhadap standar profesional yang berlaku. Elemen esensial yang diperlukan ialah anggota tim audit yang cukup berpengetahuan, ahli, dan berpengalaman, yang sudah memiliki jam terbang dalam melaksanakan pekerjaan audit."

Salah satu aspek fundamental dalam mencapai kualitas audit yang tinggi adalah pedoman standar yang diterapkan dalam pelaksanaan. Menurut SA 200 (2021) "Seorang Auditor harus memenuhi ketentuan etika yang relevan, termasuk ketentuan independensi, yang terkait dengan perikatan audit atas laporan keuangan. Ketentuan etika tersebut tercantum dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik ("Kode Etik") yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia. Kode Etik menetapkan prinsip dasar etika profesi yang relevan bagi auditor ketika melaksanakan suatu audit atas laporan keuangan dan menyediakan suatu kerangka konseptual untuk menerapkan prinsip dasar tersebut. Prinsip-prinsip dasar yang harus dipatuhi oleh auditor menurut Kode Etik adalah sebagai berikut:

- (a) Integritas;
- (b) Objektivitas;
- (c) Kompetensi dan kehati-hatian profesional;
- (d) Kerahasiaan; dan
- (e) Perilaku profesional.

Kode Etik tersebut memberikan ilustrasi bagaimana kerangka konseptual diterapkan dalam situasi tertentu."

Selain standar yang berlaku, Perencanaan awal dalam penerimaan penugasan audit, seorang auditor harus menetapkan sasaran, ruang lingkup, dan metodologi pemeriksaan. SA 300 (2021) menjelaskan "bahwa seorang auditor harus menetapkan strategi audit secara keseluruhan yang menetapkan ruang lingkup, saat, dan arah audit, serta yang memberikan panduan bagi pengembangan rencana audit. Dalam menetapkan strategi audit secara keseluruhan, auditor harus:

- (a) Mengidentifikasi karakteristik perikatan yang mendefinisikan ruang lingkungnya;
- (b) Memastikan tujuan pelaporan perikatan untuk merencanakan saat audit dan sifat komunikasi yang diharuskan;
- (c) Mempertimbangkan faktor-faktor yang, menurut pertimbangan profesional auditor, signifikan dalam mengarahkan usaha tim perikatan;
- (d) Mempertimbangkan hasil aktivitas awal perikatan dan, jika relevan, apakah pengetahuan yang diperoleh dari perikatan lain yang telah dilaksanakan oleh rekan perikatan adalah relevan untuk entitas yang akan diaudit; dan
- (e) Memastikan sifat, saat, dan luas sumber daya yang diperlukan untuk melaksanakan perikatan."

Menurut SA 200 (2021;A45) "perencanaan yang memadai; penugasan personel yang tepat ke dalam tim perikatan; penerapan skeptisisme profesional; dan supervisi dan penelaahan atas pekerjaan audit yang telah dilaksanakan, membantu untuk meningkatkan keefektivitasan prosedur audit dan penerapannya serta menurunkan kemungkinan bahwa auditor memilih prosedur audit yang tidak tepat, salah menerapkan suatu prosedur audit yang tepat, atau salah menginterpretasikan hasil audit.

Sehingga dengan penerapan standar perencanaan ini maka kualitas audit bisa dicapai oleh seorang auditor dalam melaksanakan audit."

Dalam SA 500 (2021) menjelaskan bahwa "tujuan auditor adalah untuk mendesain dan melaksanakan prosedur audit sedemikian rupa untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk dapat menarik kesimpulan memadai sebagai basis opini auditor. Bukti yang berkualitas adalah bukti yang cukup dan tepat, kedua hal tersebut saling berkaitan." SA 500 (2021) menjelaskan "bukti audit diperlukan untuk mendukung opini dan laporan auditor. Bukti audit ini memiliki sifat kumulatif dan terutama diperoleh dari prosedur audit yang dilaksanakan selama proses audit. Namun, bukti audit dapat juga mencakup informasi yang diperoleh melalui sumber lain, seperti dari audit periode lalu (dengan syarat auditor telah menentukan apakah telah terjadi perubahan sejak periode audit lalu yang mungkin relevan terhadap periode audit kini) atau prosedur pengendalian mutu KAP untuk penerimaan dan keberlanjutan klien."

"Kecukupan adalah ukuran kuantitas bukti audit. Kuantitas bukti audit yang dibutuhkan dipengaruhi oleh penilaian auditor atas risiko kesalahan penyajian material (makin tinggi risiko, makin banyak bukti audit yang dibutuhkan) dan kualitas bukti audit (makin baik kualitas bukti audit, makin sedikit bukti yang dibutuhkan). Namun, pemerolehan bukti audit yang makin banyak tidak dapat mengompensasi buruknya kualitas bukti audit tersebut. Ketepatan merupakan ukuran kualitas bukti audit; yang mencakup, relevansi dan keandalan bukti audit yang mendukung auditor untuk merumuskan opininya. Kecukupan dan ketepatan bukti audit yang telah diperoleh untuk menurunkan risiko audit ke level rendah yang dapat diterima, dan dengan demikian memungkinkan auditor untuk mengambil kesimpulan yang memadai sebagai basis opini auditor, merupakan suatu pertimbangan profesional (SA 500, 2021)." Bukti audit tersebut, jika sudah dikumpulkan akan terbentuk dalam bentuk kertas kerja audit, yang akan disimpan agar dapat digunakan secara efektif, dirujuk dan dianalisis,

dalam hal ini akan secara langsung memengaruhi kualitas audit yang dikeluarkan.

2.4 Auditor Experience

Pengalaman adalah guru yang terbaik, begitulah ungkapan yang relevan sampai saat ini dalam melaksanakan tugas maupun pekerjaan. Segah (2018) dalam Angelliani dan Sari (2023) berpendapat bahwa "suatu proses di mana seseorang berkembang menjadi pola perilaku yang lebih unggul disebut pengalaman. Pengalaman merupakan faktor kunci dalam seseorang melaksanakan tugas/pekerjaanya."

Menurut Riyandari (2017) dalam Putri (2020) menyatakan bahwa "auditor yang berpengalaman atau tidak akan mampu untuk mendeteksi sesuatu yang sifatnya umum, namun ketika terjadi sesuatu yang sifatnya tidak umum auditor yang kurang berpengalaman tidak akan mampu mendeteksinya." Seorang auditor perlu untuk mendapatkan dan mempunyai pengalaman dalam pelaksanaan audit. Menurut Gita & Dwirandra (2018) dalam Evia *et al.* (2021) menyatakan bahwa "audit yang berkualitas akan tercapai apabila seorang auditor mempunyai kompetensi dan independensi. Selain itu, seorang auditor juga diwajibkan mempunyai pengalaman yang memadai. Pengalaman dapat diperoleh melalui pendidikan formal, lamanya bekerja, pelaksanaan tanggungjawab pemeriksaan, pelatihan atau kegiatan lain terkait keahlian auditor (Sriyanti, 2019) dalam Evia *et al.* (2021)."

Menurut Arens *et al.* (2021) "ada stratifikasi dalam menentukan posisi seorang petugas akuntan/auditor dengan kaitannya dengan pengalaman dalam lama tahun bekerja, yakni:

Tabel 2. 1 Stratifikasi Posisi Akuntan/Auditor

Level dan Tanggung Jawab Pegawai		
Level pegawai	Pengalaman (rerata)	Tanggung Jawab

Pegawai akuntan/junior auditor	0-2 tahun	Melakukan pekerjaan audit yang detail
Senior auditor	2-5 tahun	Mengkoordinasikan dan bertanggung jawab atas pekerjaan bidang audit, termasuk pengawasan dan penelaahan pekerjaan staf
Manager	5-7 tahun	Mengelola audit, meninjau pekerjaan yang bertanggung jawab, dan mengelola hubungan dengan klien. Seorang manajer mungkin bertanggung jawab atas lebih dari satu perikatan pada waktu yang sama.
Senior Manager	7-10 tahun	Memimpin keterlibatan dan meninjau pekerjaan tim. Bekerja secara langsung dengan mitra dan membantu dalam hubungan klien.
Partner	10+ tahun	Memimpin penugasan, meninjau keseluruhan pekerjaan audit, dan terlibat dalam keputusan audit yang signifikan. Seorang rekan memiliki tanggung jawab utama

		untuk melakukan audit dan memelihara hubungan dengan klien.
--	--	---

Dalam membuat pertimbangan tentang adanya salah saji material, auditor bertanggung jawab untuk menerapkan pelatihan, pengetahuan, dan pengalaman yang relevan tentang tindakan yang tepat dalam kondisi perikatan audit. Auditor bertanggung jawab untuk memenuhi tugasnya dengan tekun dan hati-hati. Pengalaman auditor dalam menjalankan pelaksanaan prosedur audit sangat penting dalam menentukan kualitas audit yang akan dihasilkan." Arens *et al.* (2021) menyatakan "kualitas audit harus menjadi bagian dari evaluasi kinerja, perusahaan dan pemangku kepentingan lainnya sedang mengembangkan metrik untuk mengukur kualitas audit (yang disebut sebagai indikator kualitas audit atau AQI). Beberapa metrik potensial adalah rasio mitra terhadap staf, rata-rata tahun pengalaman dan komposisi staf, jam pelatihan, jam yang dapat dikenakan biaya berdasarkan tingkat staf, dan persentase klien berisiko tinggi."

Pentingnya suatu pengalaman dalam pelaksanaan audit, dijelaskan dalam Standar Audit 200 (IAPI, 2021) yang menyatakan "pertimbangan profesional merupakan hal penting untuk melaksanakan audit secara tepat. Hal ini karena interpretasi ketentuan etika dan SA yang relevan, serta keputusan yang telah diinformasikan yang diwajibkan selama audit tidak dapat dibuat tanpa penerapan pengetahuan dan pengalaman yang relevan pada fakta dan kondisi terkait. Pertimbangan profesional diperlukan terutama dalam membuat keputusan tentang:

- 1.) materialitas dan risiko audit.
- 2.) Sifat, saat, dan luas prosedur audit yang digunakan untuk memenuhi ketentuan SA dan mengumpulkan bukti audit.
- 3.) Pengevaluasian tentang apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh, dan apakah pengevaluasian lanjutan

dibutuhkan untuk mencapai tujuan SA dan tujuan keseluruhan auditor.

- 4.) Pengevaluasian tentang pertimbangan manajemen dalam penerapan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku bagi entitas.
- 5.) Penarikan kesimpulan berdasarkan bukti audit yang diperoleh, sebagai contoh, penilaian atas kewajaran estimasi yang dibuat oleh manajemen dalam penyusunan laporan keuangan."

Menurut Undang Undang Nomor 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik pasal 6 ayat 1 menjelaskan bahwa "untuk mendapatkan izin menjadi Akuntan Publik, seseorang harus memenuhi syarat sebagai berikut:

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

Selain hal tersebut, pengalaman auditor adalah salah satu unsur untuk menjadi anggota Komite Profesi Akuntan Publik." Menurut Undang-Undang Nomor 84 Tahun 2012 tentang Komite Profesi Akuntan Publik pasal 10 "untuk diangkat menjadi anggota Komite Profesi Akuntan Publik maka ada beberapa syarat yang diperlukan, yakni:

- a. akademisi harus memiliki status sebagai dosen tetap bidang akuntansi, berpendidikan strata tiga (S-3) di bidang akuntansi yang latar belakang pendidikan strata satu (S-1) di bidang akuntansi.
- b. Asosiasi Profesi Akuntan Publik dan Dewan Standar Profesi Akuntan Publik harus memiliki pengalaman sebagai auditor selama 10 (sepuluh) tahun atau lebih.
- c. Asosiasi Profesi Akuntan dan Dewan Standar Akuntansi Keuangan harus memiliki pengalaman di bidang akuntansi selama 5 (lima) tahun atau lebih.”

2.4.1 Pengaruh Auditor Experience Terhadap Audit Quality

Menurut Segah (2018) dalam Angelliani dan Sari (2023) "Pengalaman adalah faktor utama kinerja auditor, karena auditor berpengalaman dianggap mampu menghadapi, mengevaluasi, dan menyelesaikan berbagai kasus. Pengalaman auditor akan memengaruhi kemampuan kerja, di mana makin banyak pengalaman kerja yang dimiliki akan mengurangi tingkat kesalahan dibandingkan auditor yang tidak berpengalaman." Menurut Furiady & Kurnia (2015) dalam Angelliani dan Sari (2023) "jumlah waktu dan kuantitas kerja audit yang dilakukan oleh auditor bisa meningkatkan kemampuan audit yang dimilikinya. Menemukan dan membuktikan adanya suatu kecurangan bukan hal yang mudah untuk seorang auditor yang tidak memiliki pengalaman, hal ini disebabkan karena pihak lain telah mengantisipasi bagaimana auditor berpikir dan bertindak maka kecurangan yang dilakukan telah disamarkan.”

Menurut Angelliani dan Sari (2023) Pengalaman auditor dapat meningkat dengan adanya jumlah pekerjaan yang diaudit untuk membantu meningkatkan kualitas audit. Selain itu, pengalaman yang dimiliki seorang auditor yang kurang memadai akan menghambat kinerja dan tanggung jawab auditor dalam mendekteksi adanya kekeliruan atau kecurangan.

Pengalaman akan memengaruhi kemampuan kerja, di mana makin banyak pengalaman kerja yang dimiliki akan mengurangi tingkat kesalahan dibandingkan auditor yang tidak berpengalaman (Segah, 2018). Kovinna dan Betri (2014) dalam Megayani *et al.* (2020) menyatakan pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa juga diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi. Hanjani dan Rahardja (2014) dalam Megayani *et al.* (2020) dalam penelitiannya menyatakan "auditor yang mempunyai pengalaman yang berbeda, akan berbeda pula dalam memandang dan menanggapi informasi yang diperoleh selama melakukan pemeriksaan."

Auditor yang sudah berpengalaman berarti sudah lama dalam menjalankan profesinya dan menyelesaikan banyak tugas selama masa kerjanya. Seorang auditor yang sudah lama bekerja dan menunaikan banyak tugas dalam karirnya akan lebih memahami proses audit yang akan dilaksanakan. Pemahaman akan proses audit yang dalam seperti perencanaan lingkup/*scope* audit yang sesuai/tepat terhadap klien, akan meningkatkan kemampuan auditor dalam memeriksa kondisi klien sesuai dengan standar yang berlaku. Pemeriksaan kondisi klien yang sesuai dengan prosedur dan standar audit akan meningkatkan kualitas laporan hasil pemeriksaan sehingga laporan yang dihasilkan tersebut akan bebas dari kesalahan/kejanggalan. Dengan laporan hasil pemeriksaan yang berkualitas dan sudah sesuai dengan aturan/standar yang berlaku maka *audit quality* akan meningkat.

Berdasarkan penelitian terdahulu, terdapat beberapa kesimpulan mengenai pengaruh pengalaman auditor terhadap kualitas audit. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Angelliani dan Sari (2023) menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif dan signifikan pengalaman auditor terhadap kualitas audit. Sedangkan penelitian oleh Fatimah (2020) dimana

pengalaman auditor tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian dari Kovinna & Betri (2013) menghasilkan temuan bahwa pengalaman kerja secara parsial tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Seorang auditor yang berpengalaman memiliki sikap atribusi disposisional yang mengacu pada karakteristik internal pribadi seseorang dalam melaksanakan tugasnya seperti pengalaman yang sudah mereka alami pada penugasan sebelumnya. Auditor yang berpengalaman sudah terbiasa terhadap bermacam situasi dan kondisi keuangan klien sehingga lebih mudah dalam menjalankan pelaksanaan proses tugas audit, sehingga kualitas laporan audit akan dibuat lebih teratur dan hasil pemeriksaan akan lebih mendalam dalam upaya untuk menemukan *fraud/error*, sehingga auditor yang berpengalaman akan lebih besar kesempatannya dalam menghasilkan laporan yang berkualitas. Berdasarkan uraian tersebut maka hipotesis alternatif untuk penelitian ini dinyatakan sebagai berikut:

Ha₁: Auditor experience berpengaruh positif terhadap Audit Quality.

2.5 Due Professional Care

Due Professional care dalam Megayani *et al.* (2020) memiliki arti kemahiran profesional yang cermat dan seksama (Prinsip Standar Audit No. 4). Menurut standar American Institute of Certified Public Accountants/AICPA section 230 mengenai *due professional care* dalam Johnstone-Zehms *et al.* (2018) Seorang auditor perlu untuk menerapkan *due professional care* dalam melaksanakan jasa profesionalnya.

Menurut Johnstone-Zehms *et al.* (2018) "*due professional care* adalah suatu standar kehati-hatian yang diharapkan dapat ditunjukkan oleh seorang profesional yang kompeten dalam bidang keahliannya, yang ditetapkan oleh GAAS tetapi ditambah dalam contoh penerapan khusus oleh standar kehati-hatian yang diharapkan oleh auditor yang cukup berhati-hati dalam melaksanakan audit." Johnson and Wiley (2019) dalam bukunya menjelaskan mengenai Standar umum Kode Perilaku profesional yang berlaku untuk semua *Certified Public Accountant/CPA* dalam praktik

publik. Sebagai contoh, standar independensi hanya berlaku untuk kantor akuntan yang melakukan perikatan atestasi, dan profesional di firma tersebut yang berada dalam posisi untuk mempengaruhi hasil dari perikatan atestasi (misalnya, anggota tertutup, anggota keluarga dekat mereka, dan kerabat dekat). Standar umum berlaku untuk setiap CPA yang melakukan layanan profesional apa pun untuk klien (misalnya, layanan pajak, layanan konsultasi, atau layanan nonattest). Selanjutnya, standar yang sama ditemukan di bagian pedoman yang terkait dengan anggota dalam bisnis. Standar umum berbunyi sebagai berikut:

"Seorang anggota harus mematuhi standar-standar berikut dan interpretasinya oleh badan-badan yang ditunjuk oleh Dewan:

A. Kompetensi profesional. Melakukan hanya jasa profesional yang dapat diharapkan oleh anggota atau firma anggota untuk diselesaikan dengan kompetensi profesional.

B. Karena Perawatan Profesional. Melaksanakan kehati-hatian profesional dalam kinerja layanan profesional.

C. Perencanaan dan Pengawasan. Merencanakan dan mengawasi kinerja layanan profesional secara memadai.

D. Data Relevan yang Cukup. Dapatkan data relevan yang cukup untuk memberikan dasar yang masuk akal untuk kesimpulan atau rekomendasi sehubungan dengan layanan profesional yang dilakukan."

Menurut *Public Company Accounting Oversight Board/PCAOB* (2022) "Kehati-hatian profesional membebankan tanggung jawab pada setiap anggota tim perikatan untuk mematuhi standar. Pelaksanaan kehati-hatian profesional memerlukan tinjauan kritis pada setiap tingkat pengawasan atas pekerjaan yang dilakukan dan pertimbangan yang dilakukan oleh mereka yang membantu perikatan, termasuk menyiapkan

laporan.” *Cooley on Torts*, sebuah buku yang membahas hukum, menjelaskan kehati-hatian (*due care*) sebagai:

“Setiap orang yang menawarkan jasanya kepada orang lain dan dipekerjakan memikul kewajiban untuk menjalankan dalam pekerjaannya keterampilan yang dimilikinya dengan perhatian dan ketekunan yang wajar. Dalam semua pekerjaan ini di mana keterampilan khusus diperlukan, jika seseorang menawarkan jasanya, ia dipahami sebagai orang yang memiliki tingkat keterampilan yang umumnya dimiliki oleh orang lain dalam pekerjaan yang sama, dan jika kepura-puraannya tidak berdasar, ia melakukan jenis penipuan atas setiap orang yang mempekerjakannya dengan mengandalkan profesi publiknya. Tetapi tidak seorang pun, baik terampil maupun tidak, melakukan tugas yang dia anggap akan dilakukan dengan sukses, dan tanpa kesalahan atau kesalahan; dia berjanji untuk itikad baik dan integritas, tetapi tidak untuk kesempurnaan, dan dia bertanggung jawab kepada majikannya untuk kelalaian, itikad buruk, atau ketidakjujuran, tetapi tidak untuk kerugian akibat kesalahan penilaian murni” (D. Haggard, 1932).

PCAOB (2022) menyatakan bahwa "masalah kehati-hatian profesional berkenaan dengan apa yang dilakukan oleh auditor independen dan seberapa baik dia melakukannya. Seorang auditor harus memiliki tingkat keterampilan yang umumnya dimiliki oleh auditor lain dan harus melatihnya dengan kehati-hatian dan ketekunan yang wajar. Anggota tim keterlibatan harus ditugaskan untuk tugas dan diawasi sepadan dengan tingkat mereka. pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan sehingga mereka dapat mengevaluasi bukti audit yang mereka periksa. Rekan perikatan/*engagement partner* harus mengetahui, minimal, standar akuntansi dan audit profesional yang relevan dan harus memiliki pengetahuan tentang klien. Rekan perikatan bertanggung jawab atas pembagian tugas kepada, dan supervisi, anggota tim perikatan.”

Yudha, Sujana, & Purnamawati (2017) dalam Wahyuni *et al.* (2020) berpendapat "*due professional care* merupakan sikap mutlak yang harus dimiliki oleh setiap auditor, sebab dengan menggunakan sikap cermat dan seksama dalam mengerjakan audit akan memberikan keyakinan yang memadai bagi auditor untuk memberikan opini bahwa laporan keuangan terbebas dari salah saji material." Menurut Agoes (2012:36) dalam Sa'adah and Challen (2022) "*due professional care* dapat diartikan sebagai sikap yang cermat dan seksama dengan berpikir kritis serta melakukan evaluasi terhadap bukti audit, berhati-hati dalam tugas, tidak ceroboh dalam melakukan pemeriksaan dan memiliki keteguhan dalam melaksanakan tanggung jawab." Menurut Tugiman (2006:39) dalam Sa'adah and Challen (2022) "*due professional care* berarti auditor menggunakan kecakapan dan penilaian pada saat melakukan pemeriksaan."

Ketelitian profesional sepantasnya menghendaki penerapan ketelitian dan kecakapan yang secara patut diduga akan dilakukan oleh seseorang pemeriksa yang bijaksana dan berkompeten, dalam keadaan yang sama (Sa'adah & Challen, 2020). Dalam Megayani *et al.* (2020) Menurut Prinsip Standar Audit No. 4, "kecermatan dan keseksamaan dalam penggunaan kemahiran profesional menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesional, yaitu suatu sikap auditor yang berfikir kritis terhadap bukti audit dengan selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi terhadap bukti audit."

International Standards for the Practice of Internal Auditing dalam Whittington and Pany (2021) menjelaskan "standar auditor internal, dimana mereka harus menerapkan kehati-hatian dan keterampilan yang diharapkan dari auditor internal yang cukup berhati-hati dan kompeten. Kehati-hatian profesional tidak menyiratkan kesempurnaan. Dalam bagian 1200 yang mengatur *proficiency* dan *due professional care*, disebutkan bahwa suatu perikatan harus dilaksanakan dengan kecakapan dan kemahiran profesional.

Bagian 1210 menjelaskan mengenai kecakapan dan 1220 mengenai kemahiran profesional.

1210. Kecakapan

Auditor internal harus memiliki pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi lain yang diperlukan untuk melaksanakan tanggung jawab masing-masing. Aktivitas audit internal secara kolektif harus memiliki atau memperoleh pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi lain yang diperlukan untuk melaksanakan tanggung jawabnya.

Proficiency adalah istilah kolektif yang mengacu pada pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi lain yang dibutuhkan auditor internal untuk melaksanakan tanggung jawab profesionalnya secara efektif. Hal ini mencakup pertimbangan kegiatan saat ini, tren, dan masalah yang muncul, untuk memungkinkan saran dan rekomendasi yang relevan. Auditor internal didorong untuk menunjukkan keahlian mereka dengan memperoleh sertifikasi dan kualifikasi profesional yang sesuai, seperti penunjukan *Certified Internal Auditor* dan sebutan lain yang ditawarkan oleh *The Institute of Internal Auditors* dan organisasi profesi lain yang sesuai.

1210.A1. Kepala Audit Internal harus mendapatkan saran dan bantuan yang kompeten jika auditor internal tidak memiliki pengetahuan, keterampilan, atau kompetensi lain yang diperlukan untuk melaksanakan seluruh atau sebagian perikatan.

1210.A2. Auditor internal harus memiliki pengetahuan yang memadai untuk mengevaluasi risiko kecurangan dan cara pengelolaannya oleh organisasi, tetapi tidak diharapkan memiliki keahlian seperti orang yang tanggung jawab utamanya mendeteksi dan menyelidiki kecurangan.

1210.A3. Auditor internal harus memiliki pengetahuan yang memadai tentang risiko dan pengendalian teknologi informasi utama serta teknik audit berbasis teknologi yang tersedia untuk melaksanakan pekerjaan yang ditugaskan kepada mereka. Namun, tidak semua auditor internal diharapkan memiliki keahlian auditor internal yang tanggung jawab utamanya adalah audit teknologi informasi.

1210.C1. Kepala Audit Internal harus menolak penugasan konsultasi atau memperoleh saran dan bantuan yang kompeten jika auditor internal tidak memiliki pengetahuan, keterampilan, atau kompetensi lain yang diperlukan untuk melaksanakan semua atau sebagian penugasan.

1220.A1. Auditor internal harus melakukan kehati-hatian profesional dengan mempertimbangkan:

1. Luas pekerjaan yang diperlukan untuk mencapai tujuan penugasan.
2. Kompleksitas, materialitas, atau signifikansi relatif dari hal-hal yang menerapkan prosedur asurans.
3. Kecukupan dan efektivitas tata kelola, manajemen risiko, dan proses pengendalian.
4. Kemungkinan kesalahan, penipuan, atau ketidakpatuhan yang signifikan.
5. Biaya penjaminan sehubungan dengan manfaat potensial.

1220.A2. Dalam melaksanakan kehati-hatian profesional, auditor internal harus mempertimbangkan penggunaan audit berbasis teknologi dan teknik analisis data lainnya.

1220.A3. Auditor internal harus waspada terhadap risiko signifikan yang dapat memengaruhi tujuan, operasi, atau sumber daya. Namun, prosedur penjaminan saja, meskipun dilakukan dengan kehati-hatian profesional, tidak menjamin bahwa semua risiko signifikan akan teridentifikasi.

1220.C1. Auditor internal harus menerapkan kehati-hatian profesional selama penugasan konsultasi dengan mempertimbangkan:

1. Kebutuhan dan ekspektasi klien, termasuk sifat, waktu, dan komunikasi hasil penugasan.
2. Kerumitan relatif dan luas pekerjaan yang diperlukan untuk mencapai tujuan penugasan.
3. Biaya keterlibatan konsultasi sehubungan dengan manfaat potensial.”

2.5.1 Pengaruh Due Professional Care Terhadap Audit Quality

Menurut Megayani *et al.* (2020) *Due professional care* menyangkut dua aspek, yaitu skeptisme profesional dan keyakinan yang memadai. Seorang auditor perlu mempertahankan dua aspek tersebut sehingga hasilnya dapat dipercaya dan dapat diandalkan. Menurut Arens *et al.* (2021) "*Professional skepticism* merupakan sikap yang mencakup pikiran yang selalu bertanya-tanya, penilaian kritis atas bukti audit, dan kesediaan untuk menentang asersi klien.”

Keyakinan yang memadai atau *reasonable assurance* adalah tingkat kepastian/keyakinan yang tinggi yang memungkinkan kemungkinan kecil bahwa salah saji material tidak dapat dicegah atau dideteksi secara tepat waktu oleh pengendalian internal. Menurut Whittington dan Pany (2021) "Keyakinan yang memadai adalah tingkat jaminan yang tinggi tetapi bukan jaminan mutlak, karena itu maka bukan jaminan bahwa audit yang dilakukan sesuai dengan standar audit yang berlaku.”

Ketelitian profesional sepantasnya menghendaki penerapan ketelitian dan kecakapan yang secara patut diduga akan dilakukan oleh seseorang pemeriksa yang bijaksana dan berkompeten, dalam keadaan yang sama. Menurut Muren dan Pangaribuan (2022) "seorang Auditor wajib mengimplementasikan perilaku *due professional care* pada pengerjaan auditnya serta selalu rutin mengevaluasi bukti hasil audit yang ada. Penerapan keahlian profesional dengan seksama dan cermat memungkinkan seorang auditor mendapatkan kepercayaan yang tinggi bahwa tidak terdapat kesalahan dalam menyajikan laporan keuangan, baik yang diakibatkan oleh kecurangan ataupun kegagalan. Keseksamaan dan kecermatan selalu berhubungan dengan apa yang auditor kerjakan dan tentang bagaimana keutuhan tugas audit yang dihasilkan." Rumapea (2018) dalam Muren dan Pangaribuan (2022) "keterampilan, pengetahuan, dan kemampuan merupakan salah satu hal yang dituntut dari profesi akuntan publik serta dilakukan secara cermat dan cermat dengan penilaian audit yang objektif."

Sikap skeptisme profesional yang dimiliki seorang auditor adalah senjata pamungkas yang bisa digunakan ketika melakukan proses pemeriksaan, dengan implementasi sikap *due professional care* yang sesuai maka laporan keuangan akan bisa terdeteksi jika ada kesalahan/kecurangan, hal ini akan membuat laporan tersebut benar-benar transparan dan apa adanya, sehingga laporan tersebut memiliki kualitas yang baik (bebas dari *fraud/error*). Jika seorang auditor menggunakan sikap skeptisme profesional dan keyakinan terhadap fungsi tugasnya maka seorang auditor akan lebih independen, kompeten, dan lebih aktif untuk menjalankan proses pemeriksaan secara menyeluruh.

Terdapat beberapa kesimpulan dalam penelitian terdahulu mengenai pengaruh *due professional care* terhadap kualitas audit. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Megayani *et al.* (2020) menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif *due professional care* terhadap kualitas audit. Sedangkan penelitian yang dilaksanakan oleh Mutmainah (2022) menunjukkan bahwa

due professional care tidak berpengaruh terhadap *audit quality*. Auditor melakukan proses atribusi disposisional dalam melakukan tugasnya yang berfokus pada sikap individu yang berasal dari dalam dirinya seperti kemampuan dan keterampilan yang dimiliki. Ketika seorang auditor memiliki kemampuan untuk bersikap skeptisme profesional dan yakin dalam menjalani profesinya maka auditor tersebut akan sungguh-sungguh dalam proses pemeriksaan dari awal sampai akhir. Auditor yang menjalankan profesinya secara teliti dan profesional akan mengaplikasikan standar aturan yang ada dalam setiap proses pemeriksaannya, sehingga dengan dalamnya proses pemeriksaan auditor sesuai dengan aturan yang berlaku akan membuat auditor tersebut bisa mendeteksi dan melaporkan *fraud/error* yang terjadi pada laporan keuangan klien. Dengan terdeteksinya *fraud/error* yang terjadi dalam laporan keuangan klien, auditor akan melaporkan hal tersebut. Proses pelaporan kesalahan akan meningkatkan kualitas laporan hasil pemeriksaan audit. Dengan uraian tersebut, maka hipotesis alternatif yang digunakan dalam penelitian ini sebagai berikut:

Ha₂: *Due Professional Care* berpengaruh positif terhadap *Audit Quality*.

2.6 Locus of Control

Terminologi *locus of control* dikenalkan oleh Rotter (1954) yang mengacu kepada seberapa besar kendali yang dirasakan seseorang atas perilakunya sendiri. Seseorang tersebut dapat memiliki *locus of control* internal atau eksternal. Rotter (1981) dalam Megayani *et al.* (2020) mengemukakan bahwa "individu yang memiliki *locus of control* eksternal melihat keberhasilan pada dasarnya ditentukan oleh kekuatan dari luar dirinya, apakah itu penawaran, konteks sosial, atau orang lain Individu dengan *locus of control* eksternal merasa tidak mampu mengontrol peristiwa – peristiwa yang terjadi pada dirinya."

Locus of control internal menurut rotter (1966) dalam Megayani *et al.* (2020) menyatakan bahwa "individu dengan *locus of control* internal percaya bahwa kesuksesan dan kegagalan yang dialami disebabkan oleh tindakan dan kemampuannya sendiri. Orang yang memiliki *locus of control* internal mempunyai keyakinan bahwa apa yang terjadi pada dirinya, kegagalan, keberhasilan karena pengaruh dirinya sendiri."

Lefcourt (1982) dalam Suwantari and Adi (2020) menyatakan "Teori *locus of control* menggolongkan individu apakah termasuk dalam *locus of control* internal atau *locus of control* eksternal. Individu dengan *locus of control* internal meyakini bahwa keberhasilan atau kesuksesan dalam hidupnya berada dalam kontrol mereka. Sebaliknya, individu dengan locus of control eksternal meyakini bahwa keberhasilan atau kesuksesan dalam hidupnya berada di luar kontrol mereka."

Robbins (2013) dalam Putri (2020) menyatakan "*locus of control* sebagai tingkat dimana individu yakin bahwa mereka adalah penentu nasib mereka sendiri. Menurutnya, individu yang yakin bahwa mereka dapat mengendalikan nasibnya sendiri dikatakan sebagai seseorang yang mempunyai sifat *locus of control* internal. Sementara itu, individu yang yakin bahwa hidup mereka sebagai terkendali oleh kekuatan luar dikatakan sebagai individu yang mempunyai sifat *locus of control* eksternal."

Menurut (Sutton, 2024) "Penganut *locus of control* internal merasa bertanggung jawab atas apa yang terjadi dalam hidup mereka dan hasil akhir dari apa yang mereka kerjakan, sedangkan mereka yang menganut locus of control eksternal percaya bahwa nasib, peluang, dan keberuntungan (pengaruh eksternal) menentukan apa yang terjadi dalam hidup mereka. Tingkat *locus of control* internal dan eksternal, yang dimana dapat bergantung pada situasi, mempengaruhi seberapa besar seseorang percaya bahwa kemungkinan dan besarnya imbalan/reward didorong oleh cara mereka mengatasi situasi dan mengatasi kesulitan."

Alat ukur dalam menentukan tingkat locus of control seseorang adalah dengan menggunakan *locus of control scale*. "Skala Locus of Control Rotter banyak digunakan dalam penelitian psikologis untuk menilai *locus of control* internal versus. Terdiri dari 29 pasangan pernyataan, individu memilih salah satu yang paling mencerminkan keyakinannya. Berdasarkan jawaban yang diberikan, individu diukur berdasarkan dua jenis locus of control yang berbeda: internal dan eksternal (Shojaee & French, 2014 dalam Sutton, 2021)." Seiring perkembangannya, *locus of control scale* memiliki beberapa variasi dalam pertanyaan maupun jumlahnya. (*Work Locus of Control Scale WLCS - Paul Spector, 2022*) menyatakan Skala Locus of Control Kerja atau *Work Locus of Control Scale (WLCS)* adalah suatu instrumen 16 *item* yang dirancang untuk menilai keyakinan kontrol di tempat kerja, yaitu, apakah seseorang yakin dia mampu mengendalikan peristiwa di tempat kerja atau apakah kontrol berada di pihak lain. Menanggapi permintaan bentuk skala yang lebih pendek, *Work Locus of Control Scale - 8* oleh Spector (1988) menjadi salah satu varian *locus of control scale* yang digunakan untuk mengukur tingkat *locus of control scale* dalam dunia bidang pekerjaan dari responden dengan 8 *item* pernyataan.

Gibson, I vancevich, Donnelly, dan Konopaske (2012) dalam Putri (2020) menyatakan bahwa secara umum, hasil penelitian menunjukkan bahwa auditor yang memiliki *locus of control* internal lebih tahan terhadap tekanan untuk berubah dan kurang mungkin dibujuk untuk mengubah sikap mereka. Hal ini sejalan dengan prinsip etos kerja dari seorang auditor, berdasarkan Kode Etik Profesi Akuntan Publik (KEPAP) dari IAPI (2021) menyatakan "bahwa seorang anggota yang berpraktik melayani publik disyaratkan oleh Standar Independensi harus independen ketika melakukan audit perikatan, perikatan reuiu, atau perikatan asuransi lainnya.

IAPI (2021) dalam KEPAP menegaskan bahwa Independensi berkaitan dengan prinsip dasar objektivitas dan integritas. Hal ini terdiri atas:

(a) 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.

(b) Independensi dalam penampilan – penghindaran fakta dan keadaan yang sangat signifikan sehingga pihak ketiga yang rasional dan memiliki informasi yang memadai, besar kemungkinan akan menyimpulkan bahwa integritas, objektivitas, atau skeptisisme profesional dari Kantor, atau anggota tim audit atau tim asuransi, telah dikompromikan.”

Auditor yang memiliki *locus of control* internal memiliki kepercayaan diri terhadap apa yang mereka kerjakan sepenuhnya berada di tangan mereka sehingga auditor tidak terpengaruh oleh faktor yang berada diluar kendali mereka. Ketika seorang auditor memiliki *locus of control* eksternal, mereka cenderung memiliki keyakinan bahwa keberhasilan dan kualitas pekerjaan bergantung pada faktor yang diluar kendali mereka. Beberapa faktor yang dapat berkontribusi terhadap *locus of control* eksternal adalah *bonus, reward*, dan kenaikan jabatan sehingga dapat meningkatkan motivasi kerja agar menghasilkan pekerjaan yang berkualitas.

2.6.1 Pengaruh Locus of Control Terhadap Audit Quality

Menurut Sujarwo (2020) "pekerjaan audit bukan sekedar memeriksa atau menilai, di dalamnya terdapat emosi yang harus dikendalikan, apakah ada kecenderungan untuk bermain buruk atau auditor dapat mengendalikan diri

untuk tetap fokus pada hasil laporan keuangan yang berkualitas. Terlebih pekerjaan auditor secara moral cukup berisiko, banyaknya tawaran menjadikan celah yang sulit dihindari, maka tidak heran jika suatu laporan keuangan dikemudian hari memberikan pengaruh buruk terhadap pihak-pihak berkepentingan.”

Megayani *et al.* (2020) menyatakan "seorang auditor dengan *locus of control* internal yang baik maka auditor dapat memecahkan masalah dengan keyakinan yang tinggi dengan strategi penyelesaiannya, sehingga semakin tinggi tingkat dengan *locus of control* internal seorang auditor maka semakin tinggi juga kualitas audit yang dimilikinya.” Pendapat Ghufron (2012) dalam Putri (2019), "auditor yang mempunyai *locus of control* internal lebih mempunyai kontribusi positif dalam melaksanakan tugas karena mempunyai usaha yang dominan dalam menyelesaikan suatu masalah. Ketika mengalami kegagalan, auditor yang mempunyai *locus of internal* lebih tinggi tidak akan menyalahkan orang lain atau faktor eksternal lainnya karena mereka yakin bahwa nasibnya ditentukan oleh usahanya sendiri.

Amanda and Machdar (2023) berpendapat "bahwa Auditor yang memiliki *locus of control* yang cenderung internal dapat berdampak negatif pada kualitas audit karena *locus of control* yang sangat internal dapat mengurangi kewaspadaan auditor terhadap kemungkinan kesalahan atau kecurangan, yang merugikan kualitas keseluruhan proses audit yang seharusnya independen dan penting. Oleh karena itu, penting bagi auditor untuk mempertahankan keseimbangan dalam *locus of control* untuk memastikan kualitas audit yang optimal.” Perwati dan Sutapa (2016) Menyatakan "pada penelitian yang dilakukan oleh Cecillia Engko dan Gudono (2007) menyatakan bahwa sudah ada sistem dan prosedur pelaksanaan tugas audit sehingga khususnya auditor yang berkarakter *locus of control* eksternal dalam melaksanakan tugasnya tidak pasrah atau bergantung pada keberuntungan, nasib atau takdir tetapi atas dasar usahanya

untuk menyelesaikan tugasnya, dan tidak ada perbedaan antara auditor yang memiliki *locus of control* internal maupun auditor yang memiliki sikap *locus of control* eksternal sehingga kualitas audit yang dihasilkan hampir sama.”

Auditor merupakan individu yang dipercaya oleh pihak berkepentingan untuk menjadi agen yang independen untuk menilai kewajaran suatu informasi keuangan perusahaan sehingga memiliki nilai bagi para penggunanya. Gull dan Tsui (1996) dalam Tandiontong (2015) Auditor yang memiliki orientasi etika tinggi dan internal *locus of control* dapat mengenali *issue* etika dengan lebih baik dan membuat keputusan etis yang sesuai dengan tujuan organisasi. Lautania (2011) dalam Sujarwo (2020) menyatakan "peran auditor adalah mengangkat nilai suatu perusahaan dengan menunjukkan kepercayaan diri melalui laporan keuangan yang berkualitas." Sujarwo (2020) berpendapat "sikap *locus of control* menjadi tameng atas itikad buruk.”

Dalam praktiknya, menjadi seorang auditor dipenuhi dengan dilema independensi, kompetensi, dan motivasi, seorang auditor yang memiliki keseimbangan antara *locus of control* internal dengan eksternal yang tinggi akan mempunyai perasaan dan kewajiban bahwa kegagalan dan kesuksesan dalam hasil dan proses kerjanya bergantung sepenuhnya pada kemampuan dan kompetensi diri mereka secara individu dan termotivasi akan melaksanakan tugasnya dengan melakukan pekerjaan secara baik dan benar. Sikap seorang auditor dengan keseimbangan *locus of control* internal dan eksternal percaya bahwa yang mempengaruhi kualitas kerjanya adalah kemampuan, usaha, dan kompetensi diri sendiri, mereka juga yakin bahwa terdapat faktor yang dapat meningkatkan motivasi mereka dalam bekerja seperti *reward*/bonus sehingga dapat memotivasi auditor untuk bekerja lebih baik dan sesuai. Ketika seorang auditor memiliki kepercayaan diri dan motivasi yang kuat dalam bekerja, maka ia akan memaksimalkan proses pekerjaan secara maksimal. Pemeriksaan maksimal dilakukan dengan

proses pemeriksaan secara independen, kompeten, dan standar yang berlaku. Dengan sikap auditor yang independen dan pemeriksaan yang sesuai standar maka hasil pemeriksaan menjadi lebih transparan dan relevan dengan kondisi keuangan klien. Hasil pemeriksaan yang transparan, sudah sesuai dengan standar, dan dilakukan oleh auditor yang berkompeten maka akan meningkatkan kualitas dari audit

Berdasarkan penelitian yang sudah dilakukan, terdapat beberapa hasil mengenai pengaruh *locus of control* terhadap kualitas audit. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Putri (2019), Gusman dan Challen (2023) menunjukkan bahwa *locus of control* memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Sedangkan penelitian yang dilaksanakan oleh Megayani *et al.* (2020) menemukan bahwa *locus of control* tidak berdampak atas kualitas audit. Teori atribusi disposisional mendukung sifat *locus of control* internal seseorang dikarenakan pribadi tersebut percaya bahwa yang mempengaruhi kinerja mereka adalah hal-hal yang berasal dari diri mereka, seperti kemampuan dan sifat pribadi. Dalam sisi lain, teori atribusi situasional mendukung sifat *locus of control* eksternal individu, hal ini dikarenakan seorang individu merasa bahwa yang mempengaruhi kinerja mereka diakibatkan kondisi diluar pribadinya, seperti *reward* dan situasi lingkungan kerja. Seorang auditor mengatribusikan *locus of control* internal dan eksternal dengan memiliki kepercayaan dan yakin akan kemampuan dirinya dan menyadari akan hal yang terjadi diluar kendali mereka, maka auditor akan melaksanakan pekerjaan secara lebih maksimal, termotivasi, dan waspada dalam menjalankan profesinya demi melaksanakan tugas audit yang sesuai standar dan kompetensi yang baik. Sehingga hipotesis alternatif yang digunakan dalam penelitian ini dinyatakan sebagai berikut:

Ha₃: *Locus of control* berpengaruh positif terhadap *Audit Quality*.

2.7 Time Budget Pressure

Menurut Arens *et al.* (2021) "ketika seorang auditor perlu untuk menjadi skeptis terhadap bukti audit, auditor juga perlu untuk tetap skeptis terhadap proses pertimbangannya. Adapun jika seorang auditor dalam menggunakan kerangka pertimbangannya, maka ia perlu untuk memerhatikan bias/simpangan yang akan terjadi. Salah satu bias individu yang mungkin terjadi kepada auditor ialah lingkungan kerja. Ciri-ciri umum dari lingkungan kerja, ialah seperti tekanan waktu, yang dapat berkontribusi untuk mengurangi sikap skeptisisme menjadi kurang ideal. Kinerja tim perikatan dan auditor individu seringkali mencakup ukuran kinerja berdasarkan anggaran waktu. Namun, jenis tekanan ini dapat menyebabkan auditor gagal melakukan peningkatan upaya yang diperlukan. Selain itu, auditor junior mungkin akan kesusahan dengan semua detail teknis yang luar biasa (kebijakan perusahaan, GAAS, terminologi, metodologi audit) dan hanya berfokus pada mencoba memahami isu-isu."

Pikirang *et al.* (2017) dalam Wahyuni *et al.* (2020) mengungkapkan "tekanan anggaran waktu merupakan keadaan dimana auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun, atau terdapat pembatasan waktu dalam anggaran yang sangat ketat." Auditor juga perlu menentukan bahwa bukti yang dikumpulkan dapat diandalkan dan relevan dengan asersi yang diuji. Luasnya prosedur audit mengacu pada seberapa banyak pengujian yang akan dilakukan, misalnya seberapa besar ukuran sampel yang akan digunakan. Risiko deteksi akan memengaruhi keputusan tentang ukuran sampel. Misalnya, saat risiko deteksi rendah, auditor akan menggunakan ukuran sampel yang lebih besar daripada saat risiko deteksi tinggi. Waktu prosedur audit akan mengacu pada kapan itu akan dilakukan. Penentuan kapan prosedur akan dilakukan bergantung pada keefektifan kontrol klien (Johnson & Wiley, 2019).

Menurut Hartanto (2016) dalam Fauzan *et al.* (2021) "kompleksivitas suatu profesi auditor membuat banyak orang yang

memiliki persepsi negatif mengenai profesi tersebut, profesi auditor juga dikenal sebagai profesi yang mempunyai tingginya tingkatan sibuk, hal ini menyebabkan tekanan yang tinggi.” Purwaningsih (2018) dalam Fauzan *et al.* (2021) "terdapat faktor-faktor yang mampu memberi pengaruh kualitas audit, yakni di antaranya ialah *time budget pressure* atau tekanan anggaran waktu.” Menurut Coram *et al.* (2003) dalam Yuliyanti and Hanifah (2019) "Anggaran waktu yang sangat ketat menjadi faktor penyebab auditor mengalami tekanan dan dapat menurunkan kualitas dari auditor."

Menurut Prasita dan Adi (2007) dalam Yuliyanti and Hanifah (2019) Dalam studinya, Azad (1994) menemukan bahwa "kondisi yang tertekan (secara waktu), auditor cenderung berperilaku disfungsional, misal melakukan premature *sign off*, terlalu percaya pada penjelasan dan presentasi klien, serta gagal menginvestigasi isu-isu relevan, yang pada gilirannya dapat menghasilkan laporan audit dengan kualitas rendah.”

Sososutikno (2003) dalam Yuliyanti dan Hanifah (2019) menyatakan "tekanan anggaran waktu merupakan gambaran normal dan sistem pengendalian auditor. Tekanan Anggaran waktu merupakan keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun, atau terdapat pembatasan waktu dan anggaran yang sangat ketat dan kaku.”

Yuliyanti dan Hanifah (2019) menyatakan "tekanan anggaran waktu merupakan suatu batas waktu dalam melakukan tugas audit yang diakibatkan karena adanya ketidakseimbangan antara tugas dan waktu yang tersedia." Menurut Yudha *et al.* (2017) dalam Wahyuni *et al.* (2020) "saat menghadapi tekanan anggaran waktu, auditor akan memberikan respon dengan dua cara yaitu: fungsional dan disfungsional, perilaku fungsional auditor adalah perilaku auditor untuk bekerja lebih baik dan menggunakan waktu sebaik- baiknya, sebab dengan adanya tekanan waktu yang terbatas auditor tetap harus menyajikan hasil audit yang berkualitas, efektif, efisien, dan tepat waktu. Sementara perilaku disfungsional auditor adalah perilaku

yang dapat menurunkan kualitas audit, seperti mengurangi atau mengganti beberapa prosedur audit dan penagihan bukti audit yang tidak efektif.”

Menurut Meini *et al.* (2022) "*time Budget Pressure* muncul karena adanya keterbatasan sumber daya untuk melaksanakan dan menyelesaikan tugas audit dimana auditor dituntut untuk mengefisienkan anggaran waktunya. Adanya *time pressure* menuntut seorang auditor untuk menyelesaikan pekerjaannya secepat mungkin dibawah *time budget* yang telah ditetapkan. Pelaksanaan prosedur audit ini tentunya tidak akan membuahkan hasil yang sama jika prosedur audit dilakukan dalam kondisi tanpa adanya tekanan waktu. Oleh karena itu, *time budget pressure* menjadi poin krusial saat merencanakan tugas audit. Keterbatasan waktu dalam pekerjaan audit dapat membentuk sikap siaga waktu dalam benak auditor. Keterbatasan waktu tersebut akan mempengaruhi pola stress pada awal perencanaan tugas hingga batas waktu penyampaian laporan audit.”

2.7.1 Pengaruh Time Budget Pressure Terhadap Audit Quality

Menurut Supriyatin *et al.* (2019) dalam Meini *et al.* (2022) "manajemen waktu dan sumber daya menjadi poin penting untuk menentukan kualitas hasil audit yang akan diberikan." Wagoner dan Cashell (1991) dalam Yuliyanti and Hanifah (2019) menemukan bahwa "semakin sedikit waktu yang disediakan oleh klien (tekanan anggaran waktu semakin tinggi), maka juga semakin besar transaksi yang tidak diuji oleh auditor. Tekanan anggaran waktu tinggi dan pengujian substantif yang dihadapi oleh seorang auditor akan memberikan pengaruh negatif yang signifikan terhadap penggunaan perilaku yang menyebabkan penurunan kualitas audit. Dalam tekanan anggaran waktu, auditor akan mempertimbangkan risiko suatu kesalahan saat memutuskan apakah menggunakan perilaku yang menyebabkan penurunan kualitas audit atau tidak."

"Dengan adanya penganggaran waktu yang ditetapkan akan memunculkan sebuah kondisi yang dikenal sebagai *time budget pressure*

didalam diri seorang auditor, hal ini memiliki hubungan dengan tekanan auditor ketika pelaksanaan tugas sehingga dapat memberikan pengaruh mutu audit yang didapati. Ketidakseimbangan antara tugas dan waktu yang ada dalam pelaksanaan audit dapat memunculkan stress individual yang dialami seorang auditor" (Fauzan *et al.*, 2021). Meini *et al.* (2022) menyatakan "tekanan anggaran waktu akan mendorong auditor untuk melaksanakan audit secara tepat waktu dan pengelolaan waktu dan sumber daya yang lebih baik untuk mencegah penundaan audit, karena audit yang baik tidak dilakukan terlalu lama, sehingga laporan audit dapat diandalkan oleh pengguna laporan keuangan, kecuali pemeriksaan lanjutan tetap ada."

Penelitian Meini *et al.* (2022) dan Yuliyanti dan Hanifah (2019) memiliki hasil bahwa terdapat pengaruh yang positif antara *time budget pressure* dengan kualitas audit. Hal ini menunjukkan meskipun terdapat tekanan anggaran waktu tergolong cukup tinggi tidak menyebabkan penurunan terhadap kualitas audit. Karena, tekanan anggaran waktu yang diberikan untuk menyelesaikan tugas auditnya dan meskipun berada di bawah tekanan, mereka harus tetap mempertahankan kualitas auditnya karena tekanan anggaran waktu merupakan hal-hal yang tidak bisa dihindarkan dan menjadi suatu kewajiban dalam penugasan.

Penelitian yang dilakukan oleh Deviani dan Badera (2017) dalam Yuliyanti dan Hanifah (2019) menunjukkan bahwa variabel *time budget pressure* memiliki pengaruh negatif pada kualitas audit. Kondisi ini mengartikan bahwa semakin tinggi *time budget pressure*, terdapat kondisi dimana seorang auditor memiliki beban yang ditanggungnya tidak sesuai dengan keterbatasan waktu yang ada, padahal proses pemeriksaan harus dilakukan tepat waktu sesuai perikatan awal. Dengan adanya kondisi beban yang melebihi dari waktu yang tersedia, auditor akan berupaya untuk tetap menyelesaikan proses audit secara tepat waktu, namun dengan risiko bahwa auditor tersebut melewatkan proses sampling pada pos tertentu hingga melanggar beberapa standar/kode etik yang berlaku, maka dari itu semakin

tingginya *time budget pressure* terhadap seorang auditor akan menyebabkan laporan pemeriksaan tidak sesuai aturan, ketidaksesuaian laporan hasil pemeriksaan dengan standar audit akan mengurangi kualitas audit.

Dengan adanya *time budget pressure*, auditor akan menjadi tertekan karena beban dan tanggung jawab yang ditanggungnya harus tepat waktu dari anggaran waktu yang telah diberikan oleh klien, hal ini akan bisa mempengaruhi auditor untuk bersikap serba cepat, tidak fokus terhadap substansi atas apa yang diperiksanya, hingga menyelesaikan secara asal dengan dalih yang penting pekerjaan sudah diselesaikan secara waktu padahal proses pemeriksaannya tidak tepat. Dikarenakan ketatnya anggaran waktu yang ada, auditor yang bersikap serba cepat akan rentan untuk melakukan pemeriksaan tanpa mempedulikan standar/aturan yang berlaku, sehingga kemungkinan kesalahan dari proses pemeriksaan yang dilakukan auditor akan meningkat. Dengan adanya kesalahan pemeriksaan oleh auditor maka tidak hanya laporan klien yang terkena imbasnya, efek terhadap laporan pemeriksaan terancam tidak relevan dan tidak merepresentasikan kondisi sesungguhnya dari apa yang terjadi. Sehingga dengan kondisi tersebut, laporan hasil pemeriksaan tidak berkualitas dikarenakan proses pemeriksaan dilakukan tanpa standar yang sesuai dan tidak dilakukan secara profesional. Teori atribusi situasional menjelaskan mengenai bagaimana sikap seorang individu dalam menjalani pekerjaannya dipengaruhi oleh faktor eksternal yang salah satunya adalah kondisi lingkungan sekitar dimana ketika lingkungan tersebut memberikan tekanan pada suatu individu maka dapat mempengaruhi perilaku kerjanya.

Seorang auditor mengatribusikan sikap *time budget pressure* sebagai bentuk respons situasional yang mereka hadapi. Kehadiran *time budget pressure* dapat meningkatkan risiko auditor tidak bisa mengejar target yang telah ditetapkan oleh klien dikarenakan tekanan waktu yang dialami selama masa pelaksanaan audit. Menurut Putri (2020) ketika auditor merasakan adanya tekanan anggaran waktu maka auditor akan memiliki

kecenderungan yang lebih tinggi dalam melakukan pengurangan kualitas audit. Berdasarkan pendapat tersebut, maka time budget pressure yang semakin tinggi akan menyebabkan turunnya kualitas audit. Kesimpulan ini didukung oleh hasil penelitian dari Ahmad, dalam (2019) dan Putri (2020) yang menyatakan bahwa time budget pressure memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas audit. Penelitian lain dari Yulianti dan Hanifah (2019) memiliki hasil bahwa time budget pressure memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit.

Begitu juga sebaliknya, semakin rendah time budget pressure maka semakin baik pengaruhnya terhadap kualitas audit. Hal ini didukung oleh Putri (2020), Primastuti dan Suryandari (2014) dalam Yuliyanti and Hanifah (2019) menyatakan bahwa time budget pressure berpengaruh negatif pada kualitas audit. “Dimana dengan time budget pressure yang tinggi dapat menyebabkan menurunnya tingkat kualitas audit. Karena dengan anggaran waktu yang terbatas menyebabkan auditor harus memperketat program-program yang dilaksanakan untuk dapat menyesuaikan dengan waktu yang terbatas, sehingga audit yang dilakukan tidak dapat dilakukan dengan lebih teliti dan hati-hati karena adanya batasan waktu yang telah dianggarkan tersebut.” Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis alternatif yang digunakan dalam penelitian ini dinyatakan sebagai berikut:

Ha₄: *Time Budget Pressure* berpengaruh negatif terhadap *Audit Quality*.

2.8 Pengaruh Auditor Experience, Due Professional Care, Locus of Control, dan Time Budget Pressure Secara Simultan Terhadap Audit Quality.

Terdapat beberapa penelitian yang telah dilaksanakan dalam menguji *Auditor Experience, Due Professional Care, Locus of Control, dan Time Budget Pressure*. Hasil penelitian tersebut antara lain adalah penelitian yang dilakukan Angelliani dan Sari (2023) yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh kemampuan auditor forensik, pengalaman auditor, dan

tekanan waktu audit terhadap kualitas audit secara bersama-sama. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Wahyuni *et al.* (2020) menunjukkan bahwa terdapat pengaruh *due professional care* auditor dan tekanan anggaran waktu secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Penelitian yang dilakukan oleh Suwantari and Adi (2020) menemukan hasil bahwa *locus of control*, pengalaman, skeptisme profesional, dan *time budget pressure* berpengaruh secara simultan terhadap kualitas audit.

2.9 Model Penelitian

Berikut merupakan model yang digunakan dalam penelitian ini:

Gambar 2. 1 Model Penelitian

