



Hak cipta dan penggunaan kembali:

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

Copyright and reuse:

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

BAB II

TELAAH LITERATUR

2.1 Auditing

Pemeriksaan akuntansi (*auditing*) merupakan pengumpulan bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang telah ditetapkan. Pemeriksaan akuntansi harus dilakukan oleh yang kompeten, orang yang independen (Arens dkk, 2014). Sedangkan menurut Agoes (2012) Pemeriksaan akuntansi adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. Tujuan *audit* atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan standar akuntansi keuangan di Indonesia. Laporan auditor merupakan sarana untuk menyatakan pendapatnya, atau apabila keadaan mengharuskan, untuk menyatakan tidak memberikan pendapat. Baik dalam hal auditor menyatakan pendapat maupun menyatakan tidak memberikan pendapat, ia harus menyatakan apakah auditnya telah dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang telah ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia. Standar auditing

yang ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia mengharuskan auditor menyatakan apakah, menurut pendapatnya, laporan keuangan disajikan sesuai dengan standar akuntansi keuangan di Indonesia dan jika ada, menunjukkan adanya ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya (IAPI, 2011).

Laporan keuangan yang merupakan tanggungjawab manajemen perlu diaudit oleh KAP yang merupakan pihak ketiga yang independen, karena (Agoes, 2012):

1. Jika tidak diaudit, ada kemungkinan bahwa laporan keuangan tersebut mengandung kesalahan baik yang disengaja maupun yang tidak disengaja. Karena itu laporan keuangan yang belum diaudit kurang dipercaya kewajarannya oleh pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan tersebut.
2. Jika laporan keuangan sudah diaudit dan mendapat opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified*) dari KAP, berarti pengguna laporan keuangan bisa yakin bahwa laporan keuangan tersebut bebas dari salah saji yang material dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (SAK/ETAP/IFRS).
3. Mulai tahun 2001 perusahaan yang total asetnya Rp. 25 miliar ke atas harus memasukkan *audited financial statements* nya ke Departemen Perdagangan dan Perindustrian.
4. Perusahaan yang sudah *go public* harus memasukkan *audited financial statements*-nya ke Bapepam-LK paling lambat 90 hari setelah tahun buku.

5. Surat Pemberitahuan (SPT) yang didukung oleh *audited financial statements* lebih dipercaya oleh pihak pajak dibanding dengan yang didukung oleh laporan keuangan yang belum diaudit.

Jika ditinjau dari luasnya pemeriksaan audit bisa dibedakan atas (Agoes, 2012):

1. Pemeriksaan Umum (*General Audit*)

Suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh KAP independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pemeriksaan tersebut harus dilakukan sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik atau ISA atau Panduan Audit Entitas Bisnis Kecil serta Standar Pengendalian Mutu

2. Pemeriksaaan Khusus (*Special Audit*)

Suatu pemeriksaan terbatas (sesuai dengan permintaan *auditee*) yang dilakukan oleh KAP yang independen, dan pada akhir pemeriksaannya auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pendapat yang diberikan terbatas pada pos atau masalah tertentu yang diperiksa, karena prosedur audit yang dilakukan juga terbatas.

Sedangkan menurut Arens, dkk (2014), ada tiga jenis audit yang dapat dilakukan oleh akuntan publik, yaitu:

1. *Audit Operasional (operational audit)*

Audit Operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional,

manajemen biasanya mengharapkan rekomendasi untuk memperbaiki operasi. Dalam audit operasional ini, penelaahan yang dilakukan tidak terbatas pada akuntansi, tetapi mencakup evaluasi atas struktur organisasi, operasi computer, metode produksi, pemasaran, dan semua bidang lain dimana auditor menguasainya.

2. *Audit Ketaatan (compliance audit)*

Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan yang telah ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil dari *audit* ketaatan dilaporkan kepada manajemen, bukan kepada pemakai luar, karena manajemen adalah kelompok utama yang berkepentingan dengan tingkat ketaatan terhadap prosedur dan peraturan yang digariskan.

3. *Audit Laporan Keuangan (financial statement audit)*

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

Auditor merencanakan kombinasi yang tepat antara tujuan audit dan bukti audit yang harus dikumpulkan untuk memenuhi tujuan tersebut dengan mengikuti

suatu proses audit. Suatu proses audit adalah suatu metodologi yang tersusun baik untuk mengorganisasikan suatu audit untuk memastikan bahwa bukti-bukti yang terkumpul telah memadai dan kompeten serta semua tujuan audit yang tepat telah terspesifikasi dan dipenuhi. Proses audit tersebut memiliki empat fase, yaitu (Arens, dkk, 2014):

1. Merencanakan dan Mendesain Pendekatan Audit (fase 1)

Standar *auditing* yang berlaku umum pertama untuk pekerjaan lapangan berbunyi sebagai berikut: "Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya". Ada tiga alasan utama mengapa auditor harus merencanakan penugasan dengan tepat: untuk memungkinkan auditor mendapatkan bukti yang tepat yang mencakupi pada situasi yang dihadapi, untuk membantu menjaga biaya audit tetap wajar, dan untuk menghindari kesalahpahaman dengan klien. Aktivitas perencanaan dan perancangan pendekatan audit meliputi proses:

- a. Perencanaan audit awal melibatkan empat hal, yang semuanya harus dilakukan lebih dulu dalam audit. Empat hal tersebut adalah:

- 1) Auditor harus memutuskan apakah akan menerima seorang klien baru atau melanjutkan pelayanan untuk klien yang telah ada sekarang.
- 2) Auditor harus mengidentifikasi mengapa klien menginginkan atau membutuhkan audit. Informasi ini akan mempengaruhi bagian lain dari proses perencanaan.
- 3) Auditor memperoleh pemahaman klien tentang cara-cara penugasan untuk menghindari kesalahpahaman.

4) Akhirnya, staf untuk penugasan itu dipilih, termasuk bila dibutuhkannya spesialis audit.

b. Memahami Bisnis dan Industri Klien

Sebuah pemahaman menyeluruh atas bisnis dan industri klien dan pengetahuan tentang operasional perusahaan adalah penting untuk melakukan suatu audit yang memadai. Sifat dari bisnis dan industri klien mempengaruhi risiko bisnis klien tersebut dan risiko salah saji material dalam laporan keuangan.

c. Menilai Risiko Bisnis Klien

Auditor menggunakan pengetahuan yang didapatkan dari pemahaman sistem strategis akan bisnis dan industri klien untuk menilai risiko bisnis klien. Risiko bisnis klien adalah risiko di mana klien akan gagal dalam mencapai tujuannya. Risiko bisnis klien bisa timbul dari banyak faktor yang mempengaruhi klien dan lingkungannya. Contoh dari faktor-faktor tersebut adalah sebuah teknologi baru bisa mengikis keuntungan kompetitif seorang klien, atau klien bisa gagal dalam melaksanakan strateginya seperti juga pesaing. Perhatian utama auditor adalah risiko dari salah saji material dalam laporan keuangan yang disebabkan oleh risiko bisnis klien.

d. Melaksanakan Prosedur Analitis Pendahuluan

Bagian penting dari pemahaman akan bisnis klien dan penilaian risiko bisnis klien adalah melaksanakan prosedur analitis pendahuluan. Perbandingan antara risiko klien dengan *benchmark* industri atau pesaing

memberikan indikasi kinerja perusahaan. Perubahan yang tidak biasa atas rasio bisa dibandingkan dengan tahun-tahun sebelumnya atau dengan rata-rata industri sehingga akan membantu mengidentifikasi area yang mengalami kenaikan risiko salah saji yang membutuhkan perhatian lebih lanjut selama audit.

- e. Menetapkan materialitas dan menilai risiko audit yang dapat diterima serta risiko inheren.

Idealnya, auditor, pada awal masa penugasan audit, terlebih dahulu menetapkan nilai kesalahan penyajian gabungan dalam laporan keuangan yang menurutnya adalah material. SAS 47 (AU 312) mendefinisikan nilai tersebut sebagai pertimbangan awal tentang tingkat materialitas (*preliminary judgement about materiality*).

Pertimbangan tersebut disebut sebagai pertimbangan awal tentang tingkat materialitas karena pertimbangan ini merupakan suatu pertimbangan profesional dan dapat berubah selama proses penugasan jika ternyata situasi-situasi yang melingkupinya berubah. Pertimbangan awal tentang tingkat materialitas tersebut selanjutnya merupakan nilai maksimum yang diyakini auditor merupakan kandungan kesalahan penyajian yang mungkin masih terdapat dalam laporan keuangan dan tetap tidak mempengaruhi keputusan-keputusan yang diambil oleh para pengguna laporan keuangan.

Auditor menerima sejumlah tingkat risiko atau ketidakpastian dalam menjalankan fungsi auditnya. Auditor juga harus menetapkan dan

memutuskan risiko akseptibilitas atau risiko audit yang dapat diterima (*acceptable audit risk*) yang tepat selama perencanaan audit. Risiko akseptibilitas merupakan tingkat kesediaan auditor untuk menerima kenyataan bahwa laporan keuangan mungkin masih mengandung salah saji yang material setelah audit selesai dilaksanakan serta suatu laporan audit wajar tanpa syarat telah diterbitkan.

Auditor juga harus menilai risiko inheren yang akan mempengaruhi jumlah bukti audit yang harus dikumpulkan auditor. Risiko inheren merupakan suatu ukuran yang dipergunakan oleh auditor dalam menilai adanya kemungkinan bahwa terdapat sejumlah salah saji yang material (kekeliruan atau kecurangan) dalam suatu segmen sebelum ia mempertimbangkan keefektifan dari pengendalian intern yang ada. Jika auditor, dengan mengabaikan pengendalian intern, menyimpulkan bahwa terdapat suatu kecenderungan yang tinggi atas keberadaan sejumlah salah saji, maka auditor akan menyimpulkan bahwa tingkat risiko inherennya tinggi.

f. Memahami pengendalian internal dan menilai risiko pengendalian

Auditor harus mengidentifikasi pengendalian internal dan harus mengevaluasi keefektifannya. Jika pengendalian internal tersebut dianggap efektif, maka risiko pengendalian yang ditetapkan dapat dikurangi dan jumlah bukti audit yang harus dikumpulkan menjadi lebih sedikit, daripada pengendalian internal yang tidak memadai atau tidak efektif. Risiko pengendalian (*control risk*) merupakan pengukuran

terhadap suatu penilaian *auditor* mengenai apakah salah saji yang melebihi jumlah yang dapat ditoleransi dalam suatu segmen, akan dicegah atau terdeteksi secara tepat waktu oleh pengendalian internal.

g. Mengumpulkan informasi untuk menilai risiko kecurangan

Untuk meniali persyaratan standar audit, lebih penting bagi auditor untuk menilai risiko dan memberikan respon kepadanya daripada hanya mengidentifikasi mereka sebagai risiko akseptibilitas atau risiko yang dapat diterima, risiko inheren, dan risiko pengendalian. Karena alasan ini, banyak kantor audit menilai risiko kecurangan secara terpisah dari penilaian komponen model risiko.

h. Mengembangkan rencana serta program audit secara keseluruhan.

Pengembangan rencana serta program audit secara keseluruhan adalah langkah terakhir dalam tahap perencanaan audit. Langkah ini menetapkan seluruh program audit yang rencananya akan diikuti oleh auditor, meliputi semua prosedur audit, ukuran sampel, pos yang dipilih, dan penetapan waktu. Auditor juga harus mempertimbangkan baik efektivitas bukti, maupun efisiensi audit dalam menyusun rencana audit dan mengembangkan program audit yang terinci.

2. Melaksanakan pengujian pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi (fase 2).

Sebelum dapat memutuskan untuk mengurangi penilaian auditor atas risiko pengendalian yang direncanakan apabila pengendalian internal dianggap efektif, auditor harus menguji keefektifan pengendalian tersebut. Prosedur

pengujian tersebut disebut sebagai pengujian pengendalian (*test of control*). Auditor juga harus mengevaluasi pencatatan transaksi oleh klien dengan memverifikasi jumlah moneter transaksi tersebut. Proses tersebut disebut sebagai pengujian substantif atas transaksi (*substantive test of transactions*)

3. Melaksanakan prosedur analitis dan pengujian rincian saldo (fase 3).

Prosedur analitis dilakukan selama tahap pengujian audit sebagai pengujian substantif untuk mendukung saldo akun. Prosedur analitis menggunakan perbandingan dan hubungan untuk menilai apakah saldo akun atau data lainnya telah masuk akal.

Pengujian atas rincian saldo (*test of detail of balances*) merupakan prosedur spesifik yang ditujukan untuk menguji salah saji moneter pada saldo-saldo dalam laporan keuangan. Pengujian atas rincian saldo akhir merupakan hal yang esensial dalam pelaksanaan audit karena sebagian besar bukti diperoleh dari sumber yang independen terhadap klien sehingga dianggap berkualitas tinggi.

4. Menyelesaikan audit dan menerbitkan laporan audit (fase 4).

Dalam tahap penyelesaian audit, prosedur analitis tetap dibutuhkan sebagai reviu akhir atas salah saji yang material atau masalah keuangan, dan membantu auditor mengambil “pandangan objektif” pada akhir laporan keuangan yang telah diaudit. Setelah menyelesaikan semua prosedur bagi setiap tujuan audit dan bagi setiap akun laporan keuangan serta pengungkapan terkait, auditor harus menggabungkan informasi yang diperoleh guna mencapai kesimpulan menyeluruh tentang apakah laporan

keuangan telah disajikan secara wajar. Proses ini sangat mengandalkan pertimbangan profesional auditor. Bila audit telah selesai dilakukan, auditor harus menerbitkan laporan audit untuk melengkapi laporan keuangan yang dipublikasi oleh klien. Laporan audit adalah tahap akhir dari keseluruhan proses audit. Laporan audit ini merupakan hal yang sangat penting dalam penugasan audit karena auditor harus mengkomunikasikan hasil pekerjaan auditnya kepada pengguna laporan keuangan.

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik per 31 Maret 2011, PSA 29 SA Seksi 508 (IAPI 2009), ada lima jenis pendapat auditor yang terdapat dalam Laporan Auditor, yaitu:

1. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian

Menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan standar akuntansi keuangan di Indonesia.

2. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian dengan Bahasa Penjelasan yang Ditambahkan dalam Laporan Audit Bentuk Baku

Keadaan tertentu mungkin mengharuskan auditor menambahkan suatu paragraf penjelasan (atau bahasa penjelasan yang lain) dalam laporan auditnya.

3. Pendapat Wajar dengan Pengecualian

Menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas

tertentu sesuai dengan standar akuntansi keuangan di Indonesia, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan.

4. Pendapat tidak wajar

Menyatakan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan standar akuntansi keuangan di Indonesia.

5. Pernyataan tidak memberikan pendapat

Menyatakan bahwa auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan karena auditor tidak melaksanakan audit yang lingkungannya memadai

2.2 Kualitas Audit

Kualitas audit adalah pelaksanaan audit yang dilakukan sesuai dengan standar sehingga mampu mengungkapkan dan melaporkan apabila terjadi pelanggaran yang dilakukan klien. Kualitas audit menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor akan dikatakan berkualitas jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu (Rosnidah, 2010 dalam Agusti dan Pertiwi, 2013). Seorang Akuntan Publik dalam menjalankan tugas auditnya harus berpegang pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang berlaku, harapannya audit dapat mengurangi ketidakselarasan kepentingan antara manajemen dan para pemegang saham. Dengan dipatuhinya prinsip dan standar yang berlaku dalam pemeriksaan, tujuan yang ingin dicapai adalah hasil

audit yang dihasilkan diharapkan dapat dikatakan berkualitas. Menurut Moizer (1986) dalam Kisnawati (2012) menyatakan bahwa pengukuran kualitas proses audit tepusat pada kinerja yang dilakukan auditor dan kepatuhan pada standar yang telah digariskan.

Untuk dapat memenuhi kualitas audit yang baik maka auditor dalam menjalankan profesinya sebagai pemeriksa harus berpedoman pada kode etik akuntan, standar profesi dan standar akuntansi keuangan yang berlaku di Indonesia (Agoes, 2012). Menurut PSA No.1 SA Seksi 150 (IAPI, 2011), standar auditing berbeda dengan prosedur auditing, yaitu “prosedur” berkaitan dengan kriteria atau ukuran mutu kinerja tindakan tersebut, dan berkaitan dengan tujuan yang hendak dicapai melalui penggunaan prosedur tersebut. Standar auditing, yang berbeda dengan prosedur auditing, berkaitan dengan tidak hanya kualitas profesional auditor namun juga berkaitan dengan pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan auditnya dan dalam laporannya. Standar auditing yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (2011: 150.1-150.2) terdiri atas sepuluh standar yang dikelompokkan menjadi tiga kelompok besar, yaitu:

1. Standar Umum

- a. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
- b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
- c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

2. Standar Pekerjaan Lapangan

- a. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
- b. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
- c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengalaman, permintaan keterangan dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

3. Standar Pelaporan

- a. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- b. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan standar akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan standar akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
- c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan keuangan.
- d. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit

yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggungjawab yang dipikul oleh auditor (IAPI, 2011: 150.1 & 150.2)

Sebagian besar pekerjaan auditor independen dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan terdiri dari usaha untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti audit. Ukuran keabsahan (*validity*) bukti tersebut untuk tujuan audit tergantung pada pertimbangan auditor independen; dalam hal ini bukti audit (*audit evidence*) berbeda dengan bukti hukum (*legal evidence*) yang diatur secara tegas oleh peraturan yang ketat. Bukti audit sangat bervariasi pengaruhnya terhadap kesimpulan yang ditarik oleh auditor independen dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan auditan. Relevansi, objektivitas, ketepatan waktu, dan keberadaan bukti lain yang menguatkan kesimpulan, seluruhnya berpengaruh terhadap kompetensi bukti (IAPI, 2011).

Berbagai asersi manajemen diterapkan atau diekspresikan sebagai pernyataan manajemen tentang berbagai kelas transaksi dan berbagai akun yang terkait dengannya dalam laporan keuangan (Arens, dkk, 2014). Asersi adalah pernyataan manajemen yang terkandung di dalam komponen laporan keuangan. Pernyataan tersebut dapat bersifat implisit atau eksplisit serta dapat diklasifikasikan berdasarkan penggolongan besar sebagai berikut (IAPI, 2011):

1. Keberadaan atau keterjadian (*existence or occurrence*)

Asersi tentang keberadaan atau keterjadian berhubungan dengan apakah aset atau utang entitas ada pada tanggal tertentu dan apakah transaksi yang dicatat telah terjadi selama periode tertentu.

2. Kelengkapan (*completeness*)

Asersi tentang kelengkapan berhubungan dengan apakah semua transaksi dan akun yang seharusnya disajikan dalam laporan keuangan telah dicantumkan di dalamnya.

3. Hak dan kewajiban (*right and obligation*)

Asersi tentang hak dan kewajiban berhubungan dengan apakah aset merupakan hak entitas dan utang merupakan kewajiban perusahaan pada tanggal tertentu.

4. Penilaian (*valuation*) atau alokasi

Asersi tentang penilaian dan alokasi berhubungan dengan apakah komponen-komponen aset, liabilitas, pendapatan dan biaya sudah dicantumkan dalam laporan keuangan pada jumlah yang semestinya.

5. Penyajian dan pengungkapan (*presentation and disclosure*)

Asersi tentang penyajian dan pengungkapan berhubungan dengan apakah komponen-komponen tertentu laporan diklasifikasikan, dijelaskan, dan diungkapkan semestinya.

Tugas auditor adalah untuk menentukan apakah asersi tersebut betul-betul wajar; maksudnya, untuk meyakinkan “tingkat keterkaitan antara asersi tersebut dengan kriteria yang ditetapkan” (Agoes, 2012).

Menurut SA Seksi 312, PSA No. 25 (IAPI, 2011), risiko dan materialitas memengaruhi penerapan standar auditing, khususnya standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan, serta tercermin dalam laporan auditor bentuk baku. Risiko audit dan materialitas, bersama dengan hal-hal lain, perlu dipertimbangkan dalam menentukan sifat, saat, dan lingkup audit serta dalam mengevaluasi hasil prosedur

tersebut. Pertimbangan auditor mengenai materialitas merupakan pertimbangan profesional dan dipengaruhi oleh persepsi auditor atas kebutuhan orang yang memiliki pengetahuan memadai dan yang akan meletakkan kepercayaan terhadap laporan keuangan. Materialitas adalah besarnya informasi akuntansi yang apabila terjadi penghilangan atau salah saji, dilihat dari keadaan yang melingkupinya, mungkin dapat mengubah atau memengaruhi pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan atas informasi tersebut. Terdapat tiga jenis materialitas, yaitu:

1. Nilainya tidak Material, ketika suatu kesalahan penyajian terjadi dalam laporan keuangan tetapi salah saji tersebut tidak mungkin mempengaruhi keputusan yang dibuat oleh pengguna laporan, maka hal tersebut dikategorikan sebagai tidak material.
2. Nilainya material tetapi tidak Mempengaruhi Keseluruhan Penyajian Laporan Keuangan, tingkat materialitas ini hadir pada saat terdapat suatu kesalahan penyajian dalam laporan keuangan yang dapat mempengaruhi keputusan seorang pengguna laporan, tetapi secara keseluruhan laporan keuangan tetap disajikan secara wajar dan tetap dapat digunakan.
3. Nilainya Sangat Material sehingga Kewajaran Seluruh Laporan Keuangan Dipertanyakan, merupakan tingkat materialitas tertinggi yang hadir saat terdapat probabilitas yang sangat tinggi bahwa pengguna laporan akan membuat keputusan yang tidak benar jika pengguna laporan menyandarkan dirinya pada keseluruhan laporan keuangan dalam pembuatan keputusan mereka (Arens, dkk, 2014).

Auditor perlu mempertimbangkan risiko audit pada tingkat akun atau golongan transaksi secara individual, karena pertimbangan yang demikian secara langsung membantunya dalam menentukan lingkup prosedur audit untuk saldo akun atau golongan transaksi tersebut. Auditor harus berusaha membatasi risiko audit pada tingkat saldo atau golongan transaksi individual sedemikian rupa, sehingga memungkinkannya, pada saat penyelesaian audit, untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan dengan tingkat risiko audit yang cukup rendah (IAPI, 2011). Terdapat tiga jenis risiko, yaitu:

1. Risiko Bawaan

Risiko bawaan adalah kerentanan suatu saldo akun atau golongan transaksi terhadap suatu salah saji material, dengan asumsi bahwa tidak terdapat pengendalian yang terkait.

2. Risiko Pengendalian

Risiko pengendalian adalah risiko bahwa suatu salah saji material yang dapat terjadi dalam suatu asersi tidak dapat dicegah atau dideteksi secara tepat waktu oleh pengendalian intern entitas.

3. Risiko Deteksi

Risiko deteksi adalah risiko bahwa auditor tidak dapat mendeteksi salah saji material yang terdapat dalam suatu asersi.

Deis dan Giroux (1992) dalam Saputra (2012) melakukan penelitian tentang empat hal dianggap mempunyai hubungan dengan kualitas audit, yaitu:

1. Lama waktu auditor telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan (*tenure*), semakin lama seorang auditor telah melakukan audit pada klien yang sama maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin rendah.
2. Jumlah klien, semakin banyak jumlah klien maka kualitas audit akan semakin baik karena auditor dengan jumlah klien yang banyak akan berusaha menjaga reputasinya.
3. Kesehatan keuangan klien, semakin sehat kondisi keuangan klien maka akan ada kecenderungan klien tersebut untuk menekan auditor agar tidak mengikuti standar.
4. *Review* oleh pihak ketiga, kualitas audit akan meningkat jika auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan direview oleh pihak ketiga.

Menurut Widagdo *et al.* (2002) dalam Samsi (2013), terdapat 7 atribut kualitas audit yang berpengaruh signifikan terhadap kepuasan klien, yaitu:

1. Pengalaman melakukan audit
2. Memahami industri klien
3. Responsif atas kebutuhan klien
4. Taat pada standar umum
5. Komitmen terhadap kualitas audit
6. Keterlibatan pimpinan Kantor Akuntan Publik (KAP)
7. Keterlibatan Komite Audit

2.3 Etika Auditor

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (2007) etika berarti ilmu yang baik dan apa yang buruk dan tentang hak dan kewajiban moral. Etika dalam bahasa latin ”*ethica*”, berarti filsafah moral. Etika merupakan pedoman cara bertingkah laku yang baik dari sudut pandang budaya, susila, serta agama. Etika secara harafiah berasal dari kata Yunani *ethos* (jamaknya: *ta etha*), yang artinya sama persis dengan moralitas, yaitu adat kebiasaan yang baik ini selalu menjadi sistem nilai yang berfungsi sebagai pedoman dan tolak ukur tingkah laku yang baik dan buruk (Keraf, 1998 dalam Saputra, 2012).

Etika (*ethics*) secara garis besar dapat didefinisikan sebagai serangkaian prinsip atau nilai moral (Arens, dkk, 2014). Dalam pengertian sempit, etika berarti seperangkat nilai atau prinsip moral yang berfungsi sebagai panduan untuk berbuat, bertindak atau berperilaku. Karena fungsi sebagai panduan, prinsip-prinsip moral tersebut juga berfungsi sebagai kriteria untuk menilai benar/salahnya perbuatan/perilaku. Etika dapat dilihat sebagai praksis dan refleksi. Sebagai praksis, etika diartikan sebagai nilai-nilai atau norma-norma moral yang mendasari perilaku manusia. Di sisi lain, etika sebagai pemikiran atau filsafat moral, yaitu manusia berpikir atau merenung mengenai apa yang harus dan apa yang tidak harus dilakukan dan bagaimana manusia berperilaku pada situasi konkret. Etika bertujuan membantu manusia untuk bertindak secara bebas tetapi dapat dipertanggungjawabkan (Kisnawati, 2012).

Perilaku etis sangat diperlukan oleh masyarakat agar dapat berfungsi secara teratur. Etika adalah perekat yang dapat mengikat anggota masyarakat (Arens, dkk, 2014). Etika profesi juga salah satu faktor yang mempengaruhi kualitas audit (Futri

dan Juliasari, 2014). Kode etik juga sangat diperlukan karena dalam kode etik mengatur perilaku akuntan publik menjalankan praktik. Etika profesional bagi praktik akuntan di Indonesia ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia dan disebut dengan Kode Etik Akuntan Indonesia (Kisnawati, 2012). Kode Etik Akuntan Indonesia adalah pedoman bagi para anggota Institut Akuntan Publik Indonesia untuk bertugas secara bertanggung jawab dan objektif (Agoes, 2012). Kode Etik Profesi Akuntan Publik (sebelumnya disebut Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik) adalah aturan etika yang harus diterapkan oleh anggota Institut Akuntan Publik Indonesia atau IAPI (sebelumnya Ikatan Akuntan Indonesia-Kompartemen Akuntan Publik Indonesia) dan staf profesional (baik yang anggota IAPI maupun yang bukan anggota IAPI) yang bekerja pada satu Kantor Akuntan Publik (Saputra, 2012).

Setiap manusia yang memberikan jasa dari pengetahuannya dan keahliannya pada pihak lain seharusnya memiliki rasa tanggung jawab pada pihak-pihak yang dipengaruhi oleh jasanya itu (Agoes, 2012). Salah satu hal yang membedakan profesi akuntan publik dengan profesi lainnya adalah tanggung jawab profesi akuntan publik dalam melindungi kepentingan publik. Oleh karena itu, tanggung jawab profesi akuntan publik tidak hanya terbatas pada kepentingan klien atau pemberi kerja. Ketika bertindak untuk kepentingan publik, setiap Praktisi harus mematuhi dan menerapkan seluruh prinsip dasar dan aturan etika profesi yang diatur dalam Kode Etik. Setiap Praktisi wajib mematuhi prinsip dasar etika profesi (IAPI, 2009):

1. Prinsip integritas, setiap Praktisi harus tegas dan jujur dalam menjalin hubungan profesional dan hubungan bisnis dalam melaksanakan pekerjaannya.
2. Prinsip objektivitas, setiap Praktisi tidak boleh membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak (*undue influence*) dari pihak-pihak lain memengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya.
3. Prinsip kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian profesional (*professional competence and due care*), setiap Praktisi wajib memelihara pengetahuan dan keahlian profesionalnya pada suatu tingkatan yang dipersyaratkan secara berkesinambungan, sehingga klien atau pemberi kerja dapat menerima jasa profesional yang diberikan secara kompeten berdasarkan perkembangan terkini dalam praktik, perundang-undangan, dan metode pelaksanaan pekerjaan. Setiap praktisi harus bertindak secara profesional dan sesuai dengan standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya.
4. Prinsip kerahasiaan, setiap Praktisi wajib menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan profesional dan hubungan bisnisnya, serta tidak boleh mengungkapkan informasi tersebut kepada pihak ketiga tanpa persetujuan dari klien atau pemberi kerja, kecuali jika terdapat kewajiban untuk mengungkapkan sesuai dengan ketentuan hukum atau peraturan lainnya yang berlaku. Informasi rahasia yang diperoleh dari

hubungan profesional dan hubungan bisnis tidak boleh digunakan oleh Praktisi untuk kepentingan pribadinya atau pihak ketiga.

5. Prinsip perilaku profesional, setiap Praktisi wajib mematuhi hukum dan peraturan yang berlaku dan harus menghindari semua tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.

Alasan adanya harapan yang begitu tinggi pada penerapan etika bagi profesi akuntan publik yaitu dikarenakan merupakan hal yang penting bahwa klien dan pihak-pihak eksternal pengguna laporan keuangan untuk memiliki kepercayaan dan kualitas audit dan jasa lainnya yang diberikan oleh akuntan publik (Arens, dkk, 2014). Standar etika diperlukan bagi profesi audit karena auditor memiliki posisi sebagai orang kepercayaan dan menghadapi kemungkinan benturan-benturan kepentingan (Kisnawati, 2012). Etika profesi juga salah satu faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Kode etik juga sangat diperlukan karena dalam kode etik mengatur perilaku akuntan publik menjalankan praktik (Futri dan Juliasari, 2014). Auditor harus mematuhi Kode Etik yang ditetapkan. Pelaksanaan audit harus mengacu kepada Standar Audit ini, dan auditor wajib mematuhi kode etik yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari standar audit. Kode etik ini dibuat bertujuan untuk mengatur hubungan antara: auditor dengan rekan sekerjanya, auditor dengan atasannya, auditor dengan objek pemeriksanya, dan auditor dengan masyarakat (Samsi, 2013).

2.4 Kompetensi

Prinsip kompetensi mewajibkan setiap Praktisi untuk memelihara pengetahuan dan keahlian profesional yang dibutuhkan untuk menjamin pemberian jasa profesional yang kompeten kepada klien atau pemberi kerja (IAPI, 2011). Menurut Kamus Besar LOMA (1998) dalam Ardini (2010) kompetensi didefinisikan sebagai aspek-aspek pribadi dalam diri seseorang pekerja yang memungkinkannya untuk mencapai kinerja superior. Aspek-aspek pribadi ini mencakup sifat, motif-motif, sistem nilai, sikap, pengetahuan dan keterampilan dimana kompetensi akan mengarahkan tingkah laku, sedangkan tingkah laku akan menghasilkan kinerja. Kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki akuntan publik dalam bidang auditing dan akuntansi. Standar audit yang berlaku umum pertama mengatakan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor (IAPI, 2009). Dalam melaksanakan audit, akuntan publik harus bertindak sebagai seorang yang ahli di bidang auditing dan akuntansi. Pencapaian keahlian dimulai dengan pendidikan formal, yang selanjutnya diperluas melalui pengalaman dalam praktik audit. Selain itu, akuntan publik harus menjalani pelatihan teknis yang cukup yang mencakup aspek teknis maupun pendidikan umum (Christiawan, 2002 dalam Saputra, 2012).

Dalam Undang Undang No. 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik mengatakan bahwa akuntan publik wajib menjaga kompetensi melalui pelatihan profesional berkelanjutan. Pemberian jasa profesional yang kompeten membutuhkan pertimbangan yang cermat dalam menerapkan pengetahuan dan

keahlian profesional. Kompetensi profesional dapat dibagi menjadi dua tahap yang terpisah sebagai berikut (IAPI, 2009):

1. Pencapaian kompetensi profesional

Pencapaian kompetensi profesional untuk seorang auditor harus senantiasa bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan bidang auditing. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formalnya, yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit. Untuk memenuhi persyaratan sebagai seorang profesional, auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup. Pelatihan ini harus secara memadai mencakup aspek teknis maupun pendidikan umum.

2. Pemeliharaan kompetensi profesional

Pemeliharaan kompetensi profesional membutuhkan kesadaran dan pemahaman yang berkelanjutan terhadap perkembangan teknis profesi dan perkembangan bisnis yang relevan. Pengembangan dan pendidikan profesional yang berkelanjutan sangat diperlukan untuk meningkatkan dan memelihara kemampuan Praktisi agar dapat melaksanakan pekerjaannya secara kompeten dalam lingkungan profesional.

Kompetensi sebagai suatu keahlian yang cukup dan secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif, ukuran keahlian atau kompetensi tidak cukup hanya pengalaman tetapi diperlukan pertimbangan-pertimbangan lain dalam pembuatan suatu keputusan yang baik karena pada dasarnya manusia memiliki sejumlah unsur lain disamping pengalaman yaitu pengetahuan (Ilmiyati dan Suhardjo, 2012).

Dalam menghasilkan audit yang berkualitas, akuntan publik harus menyadari adanya tanggungjawab kepada publik, kepada klien, dan kepada semua praktisi, termasuk perilaku terhormat, bahkan jika hal tersebut berarti melakukan pengorbanan atas kepentingan pribadi (Arens, dkk, 2014). Kompetensi yang dibutuhkan dalam melakukan audit yaitu pengetahuan dan kemampuan. Auditor harus memiliki pengetahuan untuk memahami entitas yang diaudit, kemudian auditor harus memiliki kemampuan untuk bekerja sama dalam tim serta kemampuan dalam menganalisa permasalahan. Auditor yang berpendidikan tinggi akan mempunyai pandangan yang lebih luas mengenai berbagai hal, sehingga dapat mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam. Selain itu ilmu pengetahuan yang cukup luas, auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks. Analisis audit kompleks membutuhkan spektrum yang luas mengenai keahlian, pengetahuan dan pengalaman (Meinhard et. al, 1987 dalam Kharismatuti, 2012).

Sedangkan menurut Ilmiyati dan Suhardjo (2012), terdapat dua komponen kompetensi yaitu:

1. Pengetahuan, dalam mendeteksi sebuah kesalahan, auditor harus didukung dengan pengetahuan tentang apa dan bagaimana kesalahan tersebut terjadi. Perbedaan pengetahuan diantara auditor akan berpengaruh terhadap cara auditor menyelesaikan sebuah pekerjaan.
2. Pengalaman kerja, pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa diartikan sebagai suatu proses yang

membawa seseorang kepada suatu tingkah laku yang lebih tinggi. Pengalaman kerja menunjukkan jenis-jenis pekerjaan yang pernah dilakukan seseorang dan memberikan peluang yang besar bagi seseorang untuk melakukan pekerjaan yang lebih baik.

Dalam penelitian Kharismatuti (2012), menunjukkan bahwa kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal tersebut didukung oleh penelitian Ardini (2010), Saputra (2012), Kisnawati (2012), Agusti dan Pertiwi (2013). Berdasarkan penjelasan diatas, maka hipotesis alternatif yang dapat diambil adalah sebagai berikut:

H_{a1} : Kompetensi berpengaruh terhadap Kualitas Audit

Kompetensi seorang auditor dan didukung dengan etika sebagai variabel moderasi akan menghasilkan kualitas audit yang semakin baik. Benh et. al (1997) dalam Kharismatuti (2012) mengembangkan atribut kualitas audit yang salah satu diantaranya adalah standar etika yang tinggi, sedangkan atribut-atribut lainnya terkait dengan kompetensi auditor. Audit yang berkualitas sangat penting untuk menjamin bahwa profesi akuntan memenuhi tanggungjawabnya kepada investor, masyarakat umum dan pemerintah serta pihak-pihak lain yang mengandalkan kredibilitas laporan keuangan yang telah diaudit, dengan menegakkan etika yang tinggi (Widagdo et.al, 2002) dalam Kharismatuti (2012).

Interaksi kompetensi yang dilakukan auditor harus di dukung dengan etika auditor yang baik dan harus melalui prosedur-prosedur yang telah ditetapkan. Jika auditor memperhatikan etika dalam interaksi kompetensi akan menghasilkan kualitas audit yang baik (Saputra, 2012). Dalam menghasilkan audit yang

berkualitas, akuntan publik harus menyadari adanya tanggung jawab kepada publik, kepada klien, dan kepada sesama praktisi, termasuk perilaku terhormat, bahkan jika hal tersebut berarti melakukan pengorbanan atas kepentingan pribadi (Arens, dkk, 2014).

Dalam penelitian Kharismatuti (2012), menunjukkan bahwa interaksi kompetensi dan etika auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal tersebut didukung oleh penelitian Saputra (2012). Berdasarkan penjelasan diatas, maka hipotesis alternatif yang dapat diambil adalah sebagai berikut:

Ha₆: Kompetensi berpengaruh terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai variabel moderasi

2.5 Independensi

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik SA Seksi 220 (IAPI, 2011), standar umum kedua berbunyi: *“Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor”*.

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

Kepercayaan masyarakat umum atas independensi sikap auditor independen sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi sikap auditor ternyata berkurang, bahkan kepercayaan masyarakat dapat juga menurun disebabkan oleh keadaan yang oleh mereka yang berpikiran sehat (*reasonable*) dianggap dapat memengaruhi sikap independen tersebut. Untuk menjadi independen, auditor harus secara intelektual jujur. Untuk diakui pihak lain sebagai orang yang independen, ia harus bebas dari setiap kewajiban terhadap kliennya dan tidak mempunyai suatu kepentingan dengan kliennya, apakah itu manajemen perusahaan atau pemilik perusahaan (IAPI, 2011).

Auditor independen tidak hanya berkewajiban mempertahankan fakta bahwa ia independen, tetapi ia harus pula menghindari keadaan yang dapat menyebabkan pihak luar meragukan sikap independensinya. Pengertian independen bagi akuntan publik (*external auditor*) dan internal auditor terdiri dari tiga (3) jenis independensi (Agoes, 2012):

1. *Independent In Appearance* (independensi dilihat dari penampilannya di struktur organisasi perusahaan).

In appearance, akuntan publik adalah independen karena merupakan pihak di luar perusahaan sedangkan internal auditor tidak independen karena merupakan pegawai perusahaan.

2. *Independent In Fact* (Independensi dalam kenyataan/dalam menjalankan tugasnya).

In-Fact, akuntan publik seharusnya independen, sepanjang dalam menjalankan tugasnya memberikan jasa profesional, bisa menjaga integritas dan selalu mentaati kode etik, Profesi akuntan publik dan standar profesional akuntan publik. Jika tidak demikian, akuntan public *in-fact* tidak independen. *In fact*, internal auditor bisa independen jika dalam menjalankan tugasnya selalu mematuhi kode etik internal auditor dan *professional practice framework of internal auditor*, jika tidak demikian internal auditor *in-fact* tidak independen.

3. *Independent In Mind* (Independensi dalam pikiran).

Misalnya seorang auditor mendapatkan temuan audit yang memiliki indikasi pelanggaran atau korupsi atau yang memerlukan audit *adjustment* yang material. Kemudian dia berpikir untuk menggunakan *audit findings* tersebut untuk memeras *auditee*. Walaupun baru dipikirkan, belum dilaksanakan, *in mind auditor* sudah kehilangan independensinya. Hal ini berlaku baik untuk akuntan publik maupun internal auditor.

Mautz dan Sharaf (1961) dalam Tuanakotta (2011) menekankan tiga dimensi dari independensi sebagai berikut:

1. *Programming Independence* adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih teknik dan prosedur audit, dan berapa dalamnya teknik dan prosedur audit itu diterapkan.
2. *Investigate Independence* adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih

area, kegiatan, hubungan pribadi, dan kebijakan manajerial yang akan diperiksa. Ini berarti, tidak boleh ada sumber informasi yang *legitimate* (sah) yang tertutup bagi auditor.

3. *Reporting Independence* adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk menyajikan fakta yang terungkap dari pemeriksaan atau pemberian rekomendasi atau opini sebagai hasil pemeriksaan.

Independensi sangat penting bagi profesi akuntan publik karena (Hardiningsih, 2010):

1. Merupakan dasar bagi akuntan publik untuk merumuskan dan menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diperiksa. Laporan keuangan yang telah diperiksa akan menambah kredibilitasnya dan dapat diandalkan bagi pihak yang berkepentingan.
2. Karena profesi akuntan publik merupakan profesi yang memegang kepercayaan masyarakat. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi auditor ternyata berkurang dalam menilai kewajaran laporan keuangan yang disajikan manajemen.

Menurut (Firth, 1980; Lavin, xxvi 1976) dalam Saputra (2012), independensi auditor menyarankan bahwa kredibilitas laporan keuangan tergantung pada persepsi audit independen dari seorang auditor eksternal oleh pengguna laporan keuangan. Auditor harus dapat mempertahankan sikap mental independen karena opini yang dikeluarkan bertujuan untuk menambah kredibilitas laporan keuangan yang disajikan manajemen, sehingga jika auditor tersebut tidak

independen maka kualitas audit yang dihasilkan tidak baik (Nirmala dan Cahyonowati, 2013).

Jika auditor bersikap independen, maka ia akan memberi penilaian yang senyatanya terhadap laporan keuangan yang diperiksanya, tanpa memiliki beban apapun terhadap pihak apapun. Maka penilaiannya akan mencerminkan kondisi yang sebenarnya dari sebuah perusahaan yang diperiksa. Dengan demikian maka jaminan atas keandalan laporan yang diberikan oleh auditor tersebut dapat dipercaya oleh semua pihak yang berkepentingan. Jadi kesimpulannya adalah semakin tinggi independensi seorang auditor maka kualitas audit yang diberikan semakin baik (Singgih dan Bawono, 2010).

Dalam penelitian Kharismatuti (2012), menunjukkan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal tersebut didukung oleh penelitian Singgih dan Bawono (2010), Saripudin, dkk (2012), Saputra (2012), Kisnawati (2012), Nirmala dan Cahyonowati (2013). Berdasarkan penjelasan diatas, maka hipotesis alternatif yang dapat diambil adalah sebagai berikut:

Ha₂: Independensi berpengaruh terhadap Kualitas Audit

Prinsip integritas dalam kode etik profesi akuntan publik mewajibkan setiap praktisi untuk tegas, jujur, dan adil dalam hubungan profesional dan hubungan bisnisnya. Selain prinsip integritas, prinsip objektivitas juga mengharuskan praktisi untuk tidak membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak dari pihak-pihak lain yang memengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya (IAPI, 2009).

Praktisi mungkin dihadapkan pada situasi yang dapat mengurangi objektivitasnya. Karena beragamnya situasi yang ada, tidak mungkin untuk mendefinisikan setiap situasi tersebut. Setiap harus menjaga perilaku etika untuk menghindari setiap hubungan yang bersifat subjektif atau yang dapat mengakibatkan pengaruh tidak layak terhadap pertimbangan profesionalnya (IAPI, 2009).

Nichols dan Price (1976) dalam Samsi (2013) menemukan bahwa ketika auditor dan manajemen tidak mencapai kata sepakat dalam aspek kinerja, maka kondisi ini dapat mendorong manajemen untuk memaksa auditor melakukan tindakan yang melawan standar, termasuk dalam pemberian opini. Kondisi ini akan sangat menyudutkan auditor sehingga ada kemungkinan bahwa auditor akan melakukan apa yang diinginkan oleh pihak manajemen.

Deis dan Giroux (1992) dalam Kharismatuti (2012) mengatakan bahwa pada konflik kekuatan, klien dapat menekan auditor untuk melawan standar profesional dan dalam ukuran yang besar, kondisi keuangan klien yang sehat dapat digunakan sebagai alat untuk menekan auditor dengan cara melakukan pergantian auditor. Hal ini dapat membuat auditor tidak akan dapat bertahan dengan tekanan klien tersebut sehingga menyebabkan independensi mereka melemah. Posisi auditor juga sangat dilematis dimana mereka dituntut untuk memenuhi keinginan klien namun di satu sisi tindakan auditor dapat melanggar standar profesi sebagai acuan kerja mereka.

Dalam penelitian Kharismatuti (2012), menunjukkan bahwa interaksi independensi dan etika auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal

tersebut didukung oleh penelitian Saputra (2012), dan Samsi (2013). Berdasarkan penjelasan diatas, maka hipotesis alternatif yang dapat diambil adalah sebagai berikut:

Ha₇: Independensi berpengaruh terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai variabel moderasi

2.6 Profesionalisme

Arti istilah profesional adalah tanggung jawab untuk bertindak lebih dari sekedar memenuhi tanggung jawab diri sendiri maupun ketentuan hukum dan peraturan masyarakat. Akuntan publik, sebagai profesional, mengakui adanya tanggung jawab kepada masyarakat, klien, serta rekan praktisi, termasuk perilaku yang terhormat, meskipun itu berarti pengorbanan diri (Arens, dkk, 2014). Menurut Standar Profesional Akuntan Publik SA Seksi 230 (IAPI, 2011), standar umum ketiga berbunyi: *“Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama”*. Standar ini menuntut auditor independen untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya dengan menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Penggunaan kemahiran profesional dengan kecermatan dan keseksamaan menekankan tanggung jawab setiap profesional yang bekerja dalam organisasi auditor independen untuk mengamati standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Penggunaan keahlian profesional dengan cermat dan seksama menyangkut apa yang dikerjakan auditor dan bagaimana kesempurnaan pekerjaannya tersebut.

Prinsip perilaku profesional mewajibkan setiap Praktisi untuk mematuhi setiap ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku, serta menghindari setiap tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi. Hal ini mencakup setiap tindakan yang dapat mengakibatkan terciptanya kesimpulan negatif oleh pihak ketiga yang rasional dan memiliki pengetahuan mengenai semua informasi yang relevan, yang dapat menurunkan reputasi profesi. Dalam memasarkan dan mempromosikan diri dan pekerjaannya, setiap Praktisi tidak boleh merendahkan martabat profesi. Setiap Praktisi harus bersikap jujur dan tidak boleh bersikap atau melakukan tindakan sebagai berikut (IAPI, 2009):

- a) Membuat pernyataan berlebihan mengenai jasa profesional yang dapat diberikan, kualifikasi yang dimiliki, atau pengalaman yang telah diperoleh; atau
- b) Membuat pernyataan yang merendahkan atau melakukan perbandingan yang tidak didukung bukti terhadap hasil pekerjaan Praktisi lain.

Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesional. Skeptisme profesional adalah sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit. Auditor menggunakan pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan yang dituntut oleh profesi akuntan publik untuk melaksanakan dengan cermat dan seksama, dengan maksud baik dan integritas, pengumpulan dan penilaian bukti audit secara objektif (IAPI, 2011).

Selain kompetensi dan independensi, kualitas audit juga dipengaruhi oleh profesionalisme (Hidayat, 2011 dalam Agusti dan Pertiwi, 2013). Alasan utama

mengharapkan tingkat perilaku profesionalisme yang tinggi oleh setiap profesi adalah kebutuhan akan kepercayaan publik atas kualitas jasa yang diberikan oleh profesi, tanpa memandang individu yang menyediakan jasa tersebut. Bagi akuntan publik, kepercayaan klien dan pemakai laporan keuangan eksternal atas kualitas audit dan jasa lainnya sangatlah penting (Arens, dkk, 2014). Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama memungkinkan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan. Keyakinan mutlak tidak dapat dicapai karena sifat bukti audit dan karakteristik kecurangan tersebut. Oleh karena itu, suatu audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia mungkin tidak dapat mendeteksi salah saji material (IAPI, 2011).

Sikap profesionalisme seorang auditor sangat penting dalam menghasilkan audit yang berkualitas. Hal ini karena auditor yang profesional akan mengambil keputusan berdasarkan pertimbangan yang dimilikinya yaitu berdasarkan (Rosnidah, dkk, 2011):

1. Pengabdian pada profesi, auditor yang mengabdikan pada profesinya akan melakukan totalitas kerja dimana dengan totalitas ini dia akan lebih berhati-hati dan bijaksana dalam melakukan audit sehingga dapat menghasilkan audit yang berkualitas.
2. Kewajiban sosial, auditor harus mempunyai pandangan bahwa tugas yang dilaksanakan untuk kepentingan publik karena dengan pendapat auditnya

terhadap suatu laporan keuangan akan mempengaruhi pengambilan keputusan oleh pemakai laporan auditan.

3. Kemandirian, dimana seorang auditor dituntut harus mampu mengambil keputusan sendiri tanpa adanya dari pihak lain sesuai dengan pertimbangan-pertimbangan yang dibuat berdasarkan kondisi dan keadaan yang dihadapinya.
4. Keyakinan terhadap profesi, seorang auditor akan lebih yakin terhadap rekan seprofesinya, hal ini dapat dilakukan dengan meminta rekan seprofesinya untuk menilai kinerjanya.
5. Hubungan dengan sesama profesi, auditor mempunyai ikatan profesi sebagai acuan, dengan adanya ikatan ini akan membangun kesadaran profesional auditor (Agusti dan Pertiwi, 2013).

Dalam penelitian Agusti dan Pertiwi (2013), menunjukkan bahwa profesionalisme memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Hal tersebut didukung oleh penelitian Singgih dan Bawono (2010), Rosnidah, dkk (2011), dan Saripudin, dkk (2012). Berdasarkan penjelasan diatas, maka hipotesis alternatif yang dapat diambil adalah sebagai berikut:

Ha₃: Profesionalisme berpengaruh terhadap Kualitas Audit

Profesionalisme seorang auditor dan didukung dengan etika sebagai variabel moderasi akan menghasilkan kualitas audit yang semakin baik. Profesi akuntan publik merupakan profesi dengan tanggungjawab yang besar sehingga menuntut praktisinya untuk menjalankan tugas dengan profesional dan sesuai dengan peraturan yang berlaku. Kepercayaan masyarakat terhadap kualitas jasa akuntan

publik akan meningkat apabila auditor melakukan pekerjaan secara profesional sesuai dengan kode etik dan standar profesi (Aditya, 2013). Kepercayaan masyarakat atas kualitas jasa yang diberikan oleh praktisi yang profesional juga akan semakin besar bila profesi mendorong standar kinerja dan perilaku (etika) yang tinggi di pihak seluruh praktisi (Arens, dkk, 2014).

Terdapat 6 prinsip-prinsip etis:

1. **Tanggung Jawab**, dalam mengemban tanggung jawabnya sebagai profesional, para anggota harus melaksanakan pertimbangan profesional dan moral yang sensitive dalam semua aktivitas mereka.
2. **Kepentingan Publik**, para anggota harus menerima kewajiban untuk bertindak sedemikian rupa agar dapat melayani kepentingan publik, menghargai kepercayaan publik, serta menunjukkan komitmennya pada profesionalisme.
3. **Integritas**, untuk memepertahankan dan memperluas kepercayaan publik, para anggota harus melaksanakan seluruh tanggung jawab profesionalnya dengan tingkat integritas yang tinggi.
4. **Objektivitas dan Independensi**, anggota harus mempertahankan objektivitas dan bebas dari konflik kepentingan dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya. Anggota yang berpraktik bagi publik harus independen baik dalam fakta maupun dalam penampilan ketika menyediakan jasa audit dan jasa attestasi lainnya.
5. **Keseksamaan**, anggota harus memperhatikan standar teknis dan etis profesi, terus berusaha keras meningkatkan kompetensi dan mutu jasa yang

diberikannya, serta melaksanakan tanggung jawab profesional sesuai dengan kemampuan terbaiknya.

6. Ruang Lingkup dan Sifat Jasa, anggota yang berpraktik bagi publik harus memperhatikan prinsip-prinsip Kode Perilaku Profesional dan menentukan lingkup dan sifat jasa yang akan disediakan.

Seorang akuntan publik yang profesional harus mentaati peraturan kode etik dalam setiap perilakunya, karena hal tersebut berpengaruh pada kualitas jasa yang mereka berikan. Kode etik merupakan pedoman bagi para akuntan dalam pelaksanaan tugasnya, maka dituntut adanya pemahaman yang baik mengenai perilaku kode etik dalam memberikan jasa akuntansinya tersebut (Iriyadi dan Vannywati, 2011).

Dalam penelitian Kisnawati (2012) menunjukkan bahwa etika berpengaruh terhadap kualitas audit dan penelitian Agusti dan Pertiwi (2013) menunjukkan bahwa profesionalisme memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Berdasarkan penjelasan diatas, maka hipotesis alternatif yang dapat diambil adalah sebagai berikut:

Hag: Profesionalisme berpengaruh terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai variabel moderasi

2.7 Akuntabilitas

Istilah akuntabilitas berasal dari istilah dalam bahasa inggris, *accountability* yang berarti pertanggungjawaban atau keadaan untuk dipertanggungjawabkan atau keadaan untuk diminta pertanggungjawaban (Ilmiyati dan Suhardjo, 2012).

Sedangkan menurut Mardisar dan Sari (2007) dalam Saipudin, dkk., (2012) mengatakan bahwa kualitas hasil pekerjaan auditor dapat dipengaruhi oleh rasa kebertanggungjawaban (akuntabilitas) yang dimiliki auditor dalam menyelesaikan pekerjaan audit. Oleh karena itu, akuntabilitas merupakan hal yang sangat penting yang harus dimiliki oleh seorang auditor dalam melaksanakan pekerjaannya.

Dalam sektor publik, akuntabilitas dapat diartikan sebagai bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya, melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik (Stanbury, 2003 dalam Ilmiyati dan Suhardjo, 2012). Prasyarat utama mewujudkan akuntabilitas harus berada pada situasi dan kondisi lingkungan yang mengutamakan keterbukaan (transparansi) sebagai landasan pertanggungjawaban serta lingkungan yang demokratis dalam menyampaikan pendapat, saran, kritik, maupun argumentasi terhadap perbaikan kondisi kinerja atau kegiatan yang lebih baik dan terarah (Ilmiyati dan Suhardjo, 2012).

Kualitas hasil kerja auditor dapat dipengaruhi oleh rasa tanggungjawab (akuntabilitas) yang dimiliki auditor dalam menyelesaikan tugas audit. Akuntabilitas (tanggungjawab) yang harus dimiliki auditor, yaitu: (1) tanggungjawab kepada klien, (2) tanggungjawab kepada rekan seprofesi, dan (3) tanggungjawab dalam praktik lain (Ardini, 2010).

Indikator yang digunakan dalam mengukur akuntabilitas individu, yaitu sebagai berikut:

1. Yang pertama menurut Libby dan Luft (1993), seberapa besar motivasi mereka untuk menyelesaikan pekerjaan tersebut. Motivasi secara umum adalah keadaan dalam diri seseorang yang mendorong keinginan individu untuk melakukan kegiatan-kegiatan tertentu untuk mencapai tujuan. Dalam kaitannya dengan akuntabilitas seseorang, orang dengan akuntabilitas yang tinggi juga memiliki motivasi tinggi dalam mengerjakan sesuatu (Ardini, 2010).
2. Yang kedua menurut Cloyd (1997), seberapa besar usaha (daya pikir) yang diberikan untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan. Orang dengan akuntabilitas yang tinggi akan mencurahkan usaha (daya pikir) yang lebih besar dibanding orang dengan akuntabilitas rendah ketika menyelesaikan pekerjaan (Ardini, 2010).
3. Yang ketiga menurut Tan dan Alison (1999), seberapa yakin mereka bahwa pekerjaan mereka akan diperiksa oleh atasan. Keyakinan bahwa sebuah pekerjaan mereka akan atau dinilai orang lain dapat meningkatkan keinginan dan usaha seseorang untuk menghasilkan pekerjaan yang lebih berkualitas. Akuntabilitas dan pengetahuan berpengaruh terhadap kualitas hasil kerja auditor (Ardini, 2010).

Dalam penelitian Ardini (2010), menunjukkan bahwa akuntabilitas memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Hal tersebut didukung oleh penelitian Singgih dan Bawono (2010), Badjuri (2011), Saripudin, dkk (2012), dan Arianti, dkk (2014). Berdasarkan penjelasan diatas, maka hipotesis alternatif yang dapat diambil adalah sebagai berikut:

Ha₄: Akuntabilitas berpengaruh terhadap Kualitas Audit

Akuntabilitas seorang auditor yang didukung dengan etika sebagai variabel moderasi akan menghasilkan kualitas audit yang semakin baik. Akuntabilitas merupakan dorongan psikologi sosial yang dimiliki auditor untuk menyelesaikan kewajibannya yang akan dipertanggungjawabkan kepada lingkungannya. Dalam melaksanakan tanggungjawabnya sebagai profesional, seorang auditor harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral (etika) dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya. Disamping komitmen organisasional, adanya orientasi profesional yang mendasari timbulnya komitmen profesional juga akan berpengaruh terhadap kepuasan kerja. Para profesional akan lebih merasa lebih senang mengasosiasikan diri mereka dengan organisasi profesi mereka dalam melaksanakan tugas-tugasnya dan mereka juga lebih ingin mentaati norma, aturan dan kode etik profesi dalam memecahkan masalah-masalah yang mereka hadapi (Triningsih, 2004 dalam Ardini, 2010).

Auditor yang independen harus memiliki rasa tanggung jawab (akuntabilitas) yang tinggi terhadap profesinya, mengutamakan kepentingan masyarakat, mempunyai tanggung jawab profesional, integritas yang tinggi, objektivitas dalam bekerja, tidak memihak kepada kepentingan siapapun dan selalu mengembangkan kemampuannya untuk meningkatkan keahlian dan mutu jasa yang diberikan (Mediawati, 2001 dalam Badjuri 2011).

Peran dan tanggungjawab auditor diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh IAI maupun *Statement on Auditing Standard* (SAS) yang dikeluarkan oleh *Auditing Standard Board* (ASB), yaitu

tanggungjawab mendeteksi dan melaporkan kecurangan (*fraud*), kekeliruan, dan ketidakberesan, tanggungjawab mempertahankan sikap independensi dan menghindari konflik, tanggungjawab mengkomunikasikan informasi yang berguna tentang sifat dan hasil proses audit, dan tanggungjawab menemukan tindakan melanggar hukum dari klien. Kualitas hasil pekerjaan auditor dapat dipengaruhi oleh rasa kebertanggungjawaban (akuntabilitas) yang dimiliki auditor dalam menyelesaikan pekerjaannya (Nirmala dan Cahyonowati, 2013).

Pengabdian kepada profesi merupakan suatu komitmen yang terbentuk dari dalam diri seorang profesional, tanpa paksaan dari siapapun, dan secara sadar bertanggung jawab terhadap profesinya (Singgih dan Bawono, 2010). Akuntan memiliki kewajiban untuk menjaga standar perilaku etis tertinggi mereka kepada organisasi dimana mereka berlandung, profesi mereka, masyarakat dan pribadi mereka sendiri dimana akuntan mempunyai tanggungjawab (akuntabilitas) untuk menjadi kompeten dan berusaha menjaga integritas dan objektivitas mereka (Nugrahaningsih, 2005 dalam Singgih dan Bawono, (2010).

Dalam penelitian Ardini (2010) menunjukkan bahwa akuntabilitas berpengaruh terhadap kualitas audit dan penelitian Kisnawati (2012) menunjukkan bahwa etika memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Berdasarkan penjelasan diatas, maka hipotesis alternatif yang dapat diambil adalah sebagai berikut:

H_{a9}: Akuntabilitas berpengaruh terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai variabel moderasi

2.8 Pengaruh Kompetensi, Independensi, Profesionalisme, dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit

Penelitian Ahmad, dkk (2011) mengatakan bahwa kompetensi dan independensi secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit yang dilaksanakan oleh aparat Inspektorat Kabupaten Pasaman. Hasil penelitian Tjun Tjun, dkk (2012) juga membuktikan bahwa kompetensi dan independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit secara simultan. Demikian juga dalam Agusti dan Pertiwi (2013) di dalam penelitiannya juga mengatakan bahwa kompetensi, independensi, dan profesionalisme secara bersama-sama berpengaruh terhadap kualitas audit.

Dalam penelitian Ardini (2010) mengatakan bahwa Kompetensi, Independensi, dan Akuntabilitas secara bersama-sama berpengaruh terhadap kualitas audit. Selain itu, penelitian Kisnawati (2012) menyatakan bahwa secara simultan kompetensi, independensi, dan etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Begitu pula dengan penelitian Maburi dan Winarna (2010) mengatakan bahwa independensi, obyektivitas, pengalaman, pengetahuan dan integritas berpengaruh secara statistik signifikan terhadap kualitas hasil audit.

Penelitian Sukriah, dkk (2009) membuktikan bahwa pengalaman kerja, independensi, objektivitas, integritas dan kompetensi secara simultan berpengaruh terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Penelitian Saripudin, dkk (2012) juga mengatakan secara simultan variabel dependen (independensi, pengalaman, *due professional care*, dan akuntabilitas) memiliki pengaruh yang positif dan signifikan terhadap variabel dependen (kualitas audit).

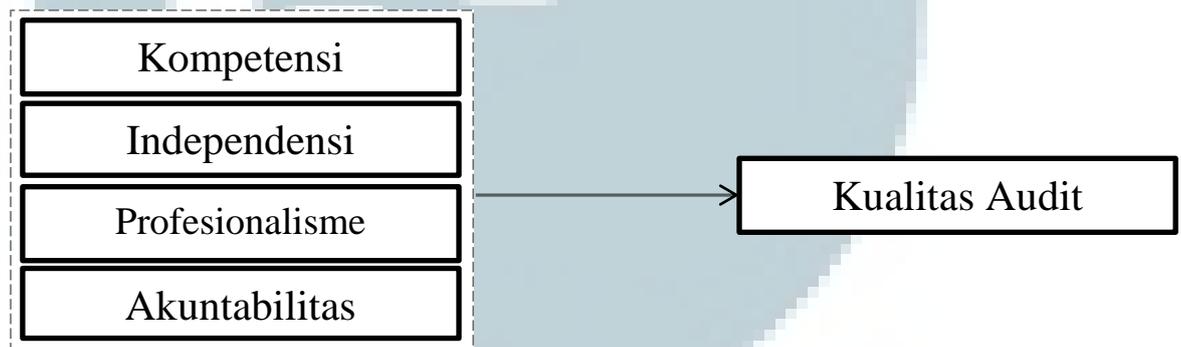
Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis yang diajukan adalah:

Ha₅: Kompetensi, Independensi, Profesionalisme, dan Akuntabilitas berpengaruh terhadap Kualitas Audit

2.9 Model Penelitian

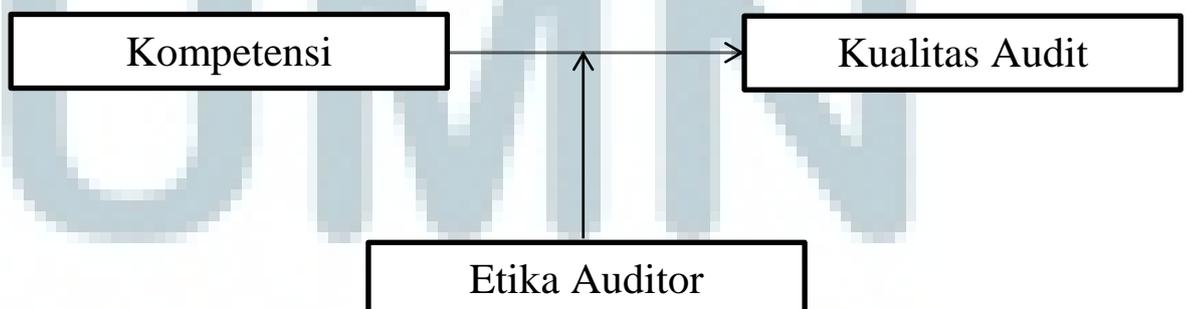
Berdasarkan rumusan-rumusan hipotesis yang telah dikemukakan sebelumnya, maka model penelitian ini adalah sebagai berikut:

Gambar 2.1
Model Penelitian 1



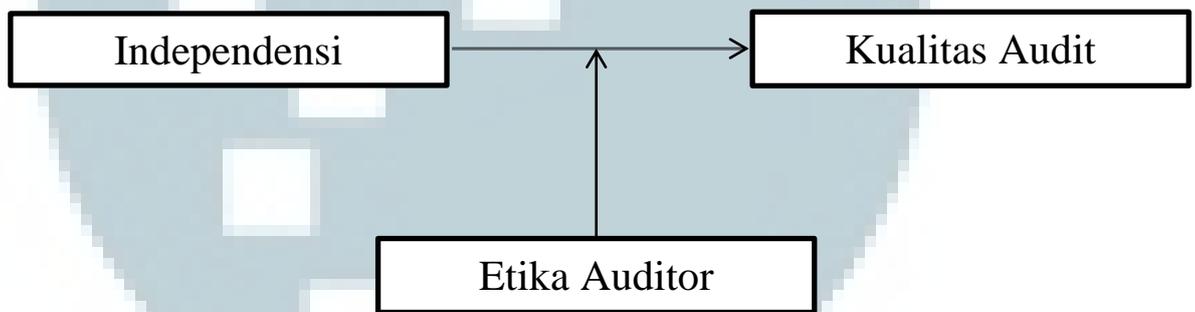
Gambar 2.2

Model Penelitian 2



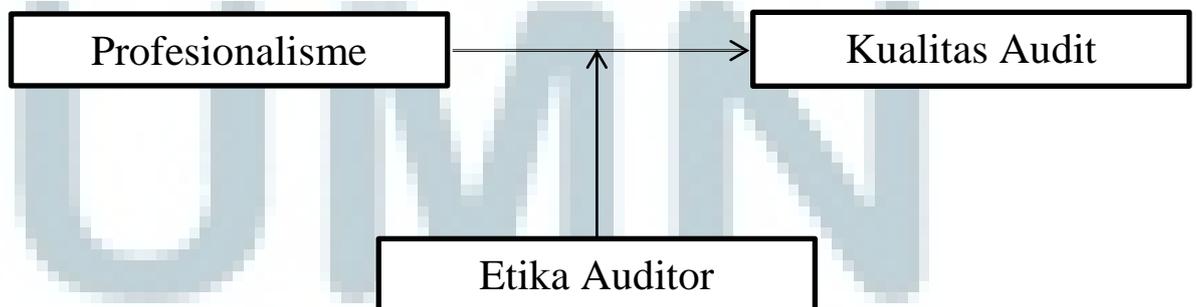
Gambar 2.3

Model Penelitian 3



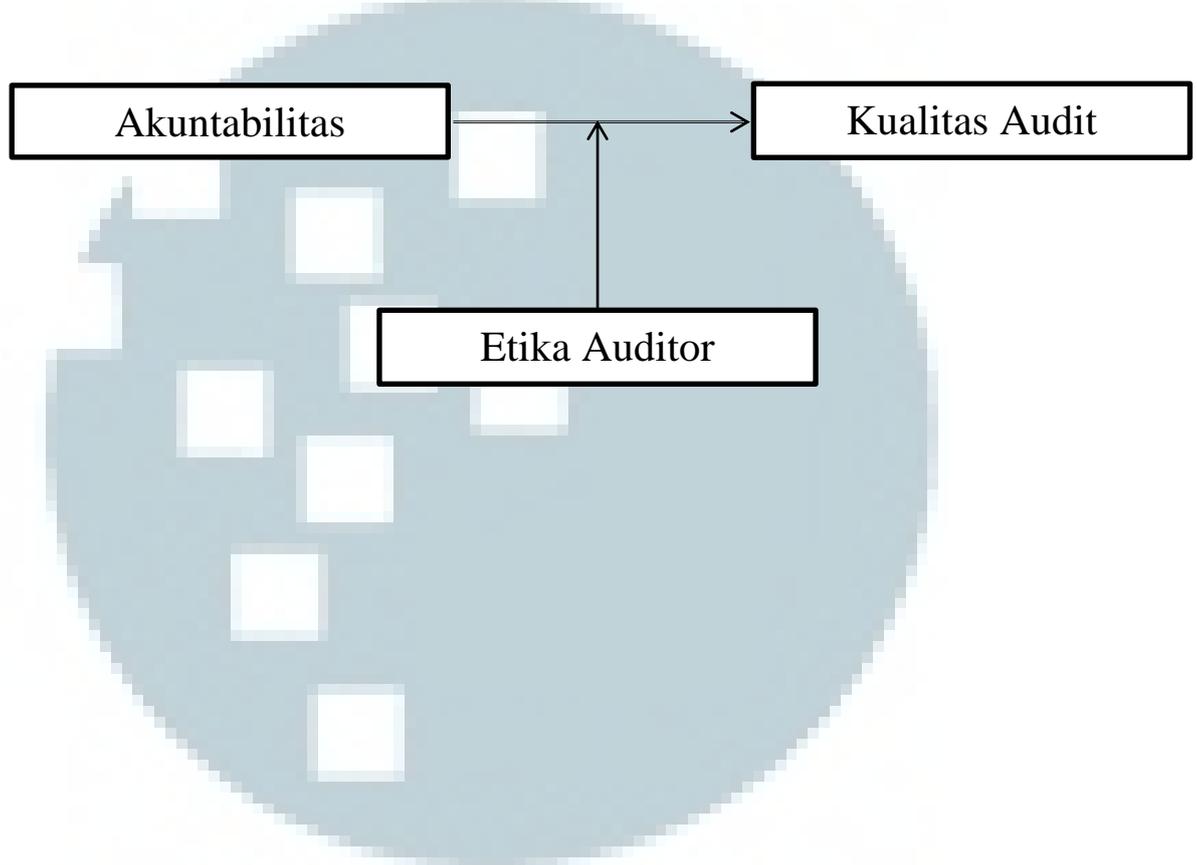
Gambar 2.4

Model Penelitian 4



Gambar 2.5

Model Penelitian 5



UMMN