



### **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**

#### **A. Auditing**

Berdasarkan Pasal 3 Undang-Undang Nomor 5 tahun 2011, Akuntan Publik memberikan jasa asurans, yang meliputi:

1. Jasa audit atas informasi keuangan historis.
2. Jasa reviu atas informasi keuangan historis.
3. Jasa asurans lainnya.

Selain jasa asurans di atas, Akuntan Publik dapat memberikan jasa lainnya yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Dalam memberikan jasa asurans, Akuntan Publik dan KAP wajib menjaga independensi dan bebas dari benturan kepentingan. Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) menetapkan standar dan aturan yang harus diikuti seluruh anggota dan akuntan praktisi lainnya untuk jasa-jasa yang diberikan. IAPI memiliki kewenangan untuk menetapkan standar dan aturan berikut ini (Elder dkk., 2011):

1. Standar audit atau yang disebut Pernyataan Standar Audit (PSA).

Dewan Standar Profesional Akuntan Publik (DSPAP) bertanggung jawab untuk mengeluarkan pernyataan mengenai permasalahan audit bagi semua entitas.

2. Standar kompilasi dan review atau yang disebut Pernyataan Standar Jasa Akuntansi dan Review (PSJAR). DSPAP bertanggung jawab untuk mengeluarkan pernyataan tentang tanggung jawab akuntan publik terkait dengan laporan keuangan perusahaan yang tidak di audit. PSJAR memberikan pedoman untuk melakukan jasa kompilasi dan review. Dalam memberikan jasa kompilasi, akuntan membantu klien menyiapkan laporan keuangan tanpa memberikan kepastian apapun. Dalam jasa review, akuntan melakukan tanya jawab dan prosedur analitis yang memberikan dasar yang layak untuk menyatakan kepastian yang terbatas mengenai laporan keuangan tersebut.
3. Standar attestasi lainnya atau yang disebut Pernyataan Standar Attestasi (PSAT). PSAT memberikan suatu kerangka kerja bagi pengembangan standar untuk penugasan attestasi, seperti laporan mengenai informasi keuangan prospektif dalam perkiraan dan proyeksi.
4. Kode Etik. DSPAP menetapkan peraturan perilaku yang wajib dipenuhi Akuntan Publik.

Salah satu jasa yang diberikan oleh akuntan publik adalah jasa pemeriksaan atas laporan keuangan (*auditing*). Menurut Agoes (2012), definisi *auditing* sebagai berikut:

“*Auditing* merupakan 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 dari *auditing* adalah memberikan pernyataan pendapat atau opini apakah laporan keuangan kliennya sudah disajikan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku.

Dalam pelaksanaan audit, auditor harus berpedoman pada standar audit yang ditetapkan oleh IAPI. Standar audit merupakan pedoman umum untuk membantu auditor memenuhi tanggung jawab profesionalnya dalam audit atas laporan keuangan. Standar ini mencakup pertimbangan mengenai kualitas profesional seperti kompetensi dan independensi, persyaratan pelaporan, serta bukti. 10 standar audit yang berlaku umum yang disusun oleh IAPI dan dikembangkan oleh DSPAP dibagi menjadi tiga kategori berikut (Elder dkk., 2011):

1. Standar Umum: menekankan pada pentingnya kualitas pribadi yang harus dimiliki auditor.
  - a. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.

Standar umum yang pertama ini menyatakan bahwa auditor harus memiliki pendidikan formal di bidang audit dan akuntansi, pengalaman praktik yang memadai, dan mengikuti pendidikan profesional yang berkelanjutan.

- 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: menyangkut pengumpulan bukti dan aktivitas lain selama pelaksanaan audit.
    - 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.

Auditor harus memahami bisnis dan industri klien sehingga membantu mengidentifikasi risiko bisnis klien dan risiko salah saji material dalam laporan keuangan.
    - c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, 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 keuangan di Indonesia.
    - b. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan

laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.

- c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
- 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 dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

Laporan auditor akan digabungkan dengan laporan keuangan dalam laporan tahunan kepada pemegang saham serta menjelaskan ruang lingkup dan temuan-temuan audit. Temuan tersebut dituangkan dalam bentuk pendapat (opini) mengenai kewajaran laporan keuangan. Ada beberapa opini yang dapat diberikan oleh auditor (Arens dkk., 2012):

1. Opini Wajar Tanpa Pengecualian/WTP (*Unqualified Opinion*).

Kriteria yang harus dipenuhi untuk pemberian opini WTP sebagai berikut:

- a. Terdapat 5 laporan keuangan yang telah ditetapkan dalam PSAK 1.
- b. Auditor telah melaksanakan 3 standar umum audit.

- c. Auditor memperoleh bukti memadai yang cukup dan setelah melakukan pemeriksaan, auditor mengambil kesimpulan bahwa ketiga standar pekerjaan lapangan telah dapat dipenuhi. Tidak ada temuan yang di atas tingkat materialitas yang ditetapkan auditor.
  - d. Laporan keuangan telah disusun sesuai dengan PSAK dan semua pengungkapan yang diperlukan telah diungkapkan.
  - e. Tidak terdapat kondisi yang memerlukan paragraf penjas atau modifikasi kalimat dalam laporan audit.
2. Opini WTP dengan tambahan paragraf penjas (*Unqualified Opinion with explanatory paragraph*).

Kriteria yang membuat auditor menerbitkan Opini WTP dengan tambahan paragraf penjas biasanya berkaitan dengan berbagai isu-isu penting, seperti:

- a. Ketidakkonsistenan: perubahan kebijakan akuntansi yang tidak konsisten.
  - b. Ketidakpastian kelangsungan hidup perusahaan.
  - c. Auditor menyetujui penyimpangan terhadap PSAK.
  - d. Penekanan pada suatu masalah: transaksi signifikan dengan pihak berelasi, *subsequent events* yang penting.
  - e. Laporan yang melibatkan auditor lain.
3. Opini Wajar Dengan Pengecualian/WDP (*Qualified Opinion*).

Kriteria pemberian opini WDP adalah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, tetapi terdapat pembatasan ruang lingkup audit

sehingga proses audit secara keseluruhan tidak dapat diselesaikan. Auditor menyatakan keyakinan atas kewajaran laporan keuangan, kecuali pada aspek tertentu.

4. Opini Tidak Wajar/TW (*Adverse Opinion*).

Kriteria opini TW adalah terdapat aspek dimana laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku di Indonesia. Laporan keuangan mengandung salah saji material dan dapat menyesatkan penggunaannya.

5. Tidak memberikan opini (*Disclaimer Opinion*).

Kriteria auditor tidak memberikan opini adalah auditor tidak dapat memberikan keyakinan pada dirinya bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar dan sesuai dengan ketentuan yang berlaku, pembatasan ruang lingkup audit sangat material, dan auditor tidak independen.

Jadi, dapat disimpulkan bahwa definisi *auditing* adalah suatu proses sistematis untuk mengumpulkan, memeriksa, dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai suatu informasi, yang dilakukan oleh auditor yang kompeten dan independen sehingga dapat menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian informasi tersebut dengan kriteria yang ditetapkan atau ketentuan yang berlaku serta mengkomunikasikannya pada pihak yang berkepentingan.

## B. Kualitas Audit

Hutabarat (2012) mendefinisikan kualitas audit sebagai berikut:

“Kualitas audit merupakan segala kemungkinan (*probability*) dimana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan klien dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar *auditing* dan kode etik akuntan publik yang relevan”.

Kualitas audit merupakan hal penting yang harus dipertahankan oleh auditor dalam melaksanakan audit. Kualitas audit sangat penting untuk memastikan profesi akuntansi memenuhi tanggung jawabnya kepada investor, masyarakat, pemerintah, kreditur, karyawan, dan pihak-pihak lainnya yang bergantung pada kredibilitas laporan keuangan yang diaudit. Para pengguna laporan keuangan mengambil keputusan berdasarkan laporan yang diterbitkan oleh auditor. Kualitas audit terkait dengan adanya jaminan auditor bahwa laporan keuangan tidak menyajikan kesalahan yang material atau memuat kecurangan (Wooten, 2003 dalam Prasita dan Adi, 2007). Kemampuan auditor untuk menemukan salah saji yang material dalam laporan keuangan perusahaan tergantung dari keahlian auditor. Sedangkan, kemauan untuk melaporkan temuan salah saji tersebut tergantung pada independensinya.

Indikator yang digunakan untuk mengukur kualitas audit sebagai berikut (Sukriah dkk., 2009):

1. Kesesuaian pemeriksaan dengan Standar Audit: pelaksanaan audit harus berpedoman pada 3 standar audit yang ditetapkan oleh IAPI,

yaitu standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan.

2. Kualitas laporan hasil pemeriksaan: laporan hasil audit harus menyampaikan informasi yang lengkap, akurat, objektif, dan tepat waktu agar para pengguna laporan keuangan mengambil keputusan secara tepat.

Menurut Deis dan Giroux (Saputra, 2012 dan Alim dkk., 2007), terdapat empat hal yang dianggap memiliki hubungan dengan kualitas audit, yaitu:

1. Lamanya waktu auditor melakukan pemeriksaan (*audit tenure*).

Semakin lama seorang auditor telah melakukan audit pada klien yang sama, maka kualitas audit 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 yang berlaku.

4. Review oleh pihak ketiga

Kualitas audit akan meningkat jika auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan direview oleh pihak ketiga.

Dalam rangka peningkatan mutu Sumber Daya Manusia, Kantor Akuntan Publik (KAP) melakukan review secara periodik terhadap setiap anggotanya. Pengendalian mutu KAP harus diterapkan pada semua jasa yang diberikan dan standarnya sudah ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). Untuk menilai pengendalian mutu KAP, maka dilakukan *peer review*. *Peer review* sangat bermanfaat bagi profesi akuntan publik dan Kantor Akuntan Publik. *Peer review* adalah suatu penelaahan yang dilakukan terhadap Akuntan Publik untuk menilai apakah kebijakan dan prosedur pengendalian mutu telah dikembangkan secara memadai sesuai dengan Pernyataan Standar *Auditing* (PSA). Bagi Akuntan Publik yang menjadi anggota Forum Akuntan Pasar Modal, *peer review* dilakukan minimal 1 kali setiap tiga tahun. Dengan membantu Kantor Akuntan Publik dalam memenuhi standar pengendalian mutu, profesi akuntan publik akan memperoleh keuntungan dari peningkatan kinerja dan mutu auditnya. Kantor Akuntan Publik yang menjalani *peer review* akan meningkatkan reputasinya dan mengurangi kemungkinan adanya tuntutan hukum apabila telah meningkatkan mutu praktik auditnya (Agoes, 2012).

Seorang auditor dituntut untuk menghasilkan kualitas pekerjaan yang tinggi karena auditor memiliki tanggung jawab yang besar terhadap pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan perusahaan, termasuk investor dan masyarakat. Kualitas jasa yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik diatur dan dikendalikan melalui berbagai standar yang diterbitkan oleh organisasi profesi tersebut. Kualitas audit dapat

dilihat dari tingkat kepatuhan auditor dalam melaksanakan berbagai tahapan yang seharusnya dilaksanakan dalam sebuah kegiatan pengauditan (Angelo, 1981 dalam Alim dkk, 2007). Hogan (1997) dalam Alim dkk. (2007) menyatakan bahwa kantor auditor besar dapat memberikan kualitas audit yang baik dimana dapat mengurangi terjadinya *underpricing* pada saat perusahaan melakukan *Initial Public Offering (IPO)*. Kantor auditor yang besar menunjukkan kredibilitas auditor yang semakin baik, yang berarti kualitas audit yang dilakukan semakin baik. Penelitian Angelo (1981) dalam Alim dkk. (2007) juga menunjukkan bahwa KAP yang besar akan berusaha untuk menyajikan kualitas audit yang lebih besar dibandingkan dengan KAP yang kecil.

Jadi, dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan segala kemungkinan dimana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan klien dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkannya dalam laporan keuangan yang diaudit, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar *auditing* dan kode etik akuntan publik. Jadi, baik buruknya suatu kualitas audit bergantung pada kemampuan auditor dalam menemukan dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam laporan keuangan kliennya.

AAA Financial Accounting Committee (2000) dalam Christiawan (2003:35) menyatakan bahwa “Kualitas audit ditentukan oleh 2 hal yaitu kompetensi (keahlian) dan independensi” (Rapina dkk., 2010). Shaub dkk. (1993) menyatakan bahwa auditor yang kurang menjaga atau

mempertahankan etika profesi akan cenderung kurang skeptis dalam pekerjaan audit sehingga akan mempengaruhi kualitas audit (Hutabarat, 2012). Menurut Libby dan Frederick (1990) dalam Hutabarat (2012), pengalaman yang dimiliki auditor akan mempengaruhi kualitas auditnya. Penelitian Hutabarat (2012), Prasita dan Adi (2007) menunjukkan bahwa tekanan anggaran waktu berpengaruh terhadap kualitas audit. Faktor-faktor yang dapat mempengaruhi kualitas audit adalah kompetensi, independensi, etika, pengalaman, dan tekanan anggaran waktu.

### **C. Kompetensi Auditor**

Kompetensi merupakan kecakapan dan kemampuan seseorang dalam menjalankan suatu pekerjaan atau profesi. Dalam standar umum ketiga menyebutkan bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama. Anggota Kantor Akuntan Publik hanya boleh melakukan pemberian jasa profesional yang diharapkan dapat diselesaikan dengan kompetensi profesional. Kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki Akuntan Publik dalam bidang *auditing* dan akuntansi. Murtanto dan Gudono (1999) dalam Hudiwinarsih (2010) mengklasifikasikan kompetensi ke dalam lima kategori, yaitu komponen pengetahuan, karakter psikologis, strategi pengambilan keputusan, kemampuan berpikir, dan analisis tugas.

Kompetensi yang dibutuhkan auditor dalam melakukan audit adalah pengetahuan dan kemampuan. Auditor harus memiliki pengetahuan untuk memahami entitas yang diaudit serta auditor harus memiliki kemampuan untuk bekerja sama dalam tim dan kemampuan dalam menganalisis permasalahan (Samsi dkk., 2013). Auditor juga harus mempelajari, mamahami, dan menerapkan ketentuan-ketentuan baru dalam prinsip akuntansi dan standar *auditing* yang ditetapkan. Selain itu, auditor harus mendapat pelatihan yang terdiri dari aspek teknis dan pendidikan umum. Auditor junior dalam usaha mencapai kompetensinya harus mendapat pengalaman profesionalnya dengan memperoleh supervisi memadai dan review atas pekerjaannya dari atasannya yang lebih berpengalaman (Saputra, 2012).

Indikator yang digunakan untuk mengukur kompetensi sebagai berikut (Sukriah dkk., 2009):

1. Mutu personal: auditor harus memiliki rasa ingin tahu yang besar, berpikiran luas, dan sikap skeptisme karena beberapa temuan dapat bersikap subyektif.
2. Pengetahuan umum: auditor harus memiliki pengetahuan mengenai akuntansi dan *auditing*, memahami bisnis klien di berbagai bidang.
3. Keahlian khusus: auditor harus memiliki keahlian untuk melakukan wawancara, membaca cepat, dan analisis secara tepat sehingga memberikan laporan yang baik.

Penelitian Alim dkk. (2007) menyatakan bahwa kompetensi auditor berdimensi pada pengetahuan dan pengalaman kerjanya. Auditor sebagai ujung tombak pelaksanaan tugas audit memang harus senantiasa meningkatkan pengetahuan yang telah dimiliki agar penerapan pengetahuan dapat maksimal dalam praktiknya. Penerapan pengetahuan yang maksimal tentunya akan sejalan dengan semakin bertambahnya pengalaman yang dimiliki. Menurut Kusharyanti (2003) dalam Queena dan Rohman (2012), secara umum ada 5 pengetahuan yang harus dimiliki oleh seorang auditor yaitu: pengetahuan pengauditan umum, pengetahuan area fungsional, pengetahuan mengenai isu-isu akuntansi yang paling baru, pengetahuan mengenai industri khusus, dan pengetahuan mengenai bisnis umum serta penyelesaian masalah.

Penelitian Gibbin's dan Larocque's (1990) dalam Alim dkk. (2007) menunjukkan bahwa kepercayaan, komunikasi, dan kemampuan untuk bekerja sama adalah unsur penting bagi kompetensi audit. Ashton (1991) dalam penelitian Alim dkk. (2007) dan Hutabarat (2012) menunjukkan bahwa dalam literatur psikologi, pengetahuan spesifik, dan lama bekerja merupakan faktor penting untuk meningkatkan kompetensi. Dalam penelitian Ilmiyati dan Suhardjo (2012), kompetensi auditor diukur dengan 2 indikator, yaitu pengetahuan dan pengalaman. Hasil dari penelitiannya adalah pengetahuan berpengaruh positif terhadap kualitas audit dan pengalaman berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hutabarat (2012), Hogarth (1991) dalam Alim dkk. (2007) menyatakan bahwa pendapat

auditor yang baik akan tergantung pada kompetensi dan prosedur audit yang dilakukannya. Penelitian Ilmiyati dan Suhardjo (2012), Alim dkk. (2007), Sukriah dkk. (2009), dan Saputra (2012) menunjukkan bahwa kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit. Semakin tinggi kompetensi auditor, akan semakin baik kualitas auditnya. Sedangkan, penelitian Samsi dkk. (2013) menunjukkan bahwa kompetensi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Jadi, dapat disimpulkan bahwa kompetensi auditor merupakan kemampuan profesional yang dimiliki oleh auditor dari pendidikan formal, pengalaman dalam praktik, dan menjalani pelatihan teknis yang cukup. Pengetahuan auditor yang didapatkan dari pendidikan formal, pembelajaran melalui pengalaman, dan pelatihan teknis diharapkan menambah kemampuan atau kompetensinya di bidang *auditing* sehingga dapat meningkatkan kualitas audit.

**Ha<sub>1</sub>: Kompetensi Auditor berpengaruh terhadap Kualitas Audit.**

#### **D. Independensi Auditor**

Dalam Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik, independensi disajikan sebagai berikut:

“Dalam menjalankan tugasnya, anggota KAP harus selalu mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAI. Sikap mental independen tersebut harus meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*)”.

Standar Umum *Auditing* yang kedua menyatakan bahwa dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor. Pernyataan Standar Auditing (PSA) No. 01 (SA Seksi 161) mengatur hubungan standar *auditing* dengan standar pengendalian mutu sebagai berikut: auditor independen bertanggung jawab untuk memenuhi standar *auditing* yang ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dalam penugasan audit. Selain itu, Standar Umum *Auditing* yang kedua No. 07 menjelaskan bahwa penunjukan auditor di banyak perusahaan dilakukan oleh Dewan Komisaris, Rapat Umum Pemegang Saham, atau Komite Audit agar independensi auditor dapat lebih ditekankan.

Pernyataan Etika Profesi Nomor 1 (Pendahuluan) menjelaskan bahwa independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang auditor (akuntan publik) untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas. Kode Etik menyatakan bahwa independensi akuntan publik dapat mengeliminasi kepentingan pribadi dalam aktivitas *auditing* (Hudiwinarsih, 2010). Dalam Standar Umum *Auditing* yang kedua No. 05, menyatakan bahwa ada 3 jenis independensi bagi akuntan publik (auditor eksternal) dan auditor internal:

1. *Independent In Appearance*: dilihat dari penampilannya dalam struktur organisasi perusahaan. Akuntan publik (auditor eksternal) adalah

independen karena merupakan pihak di luar perusahaan. Auditor internal tidak independen karena merupakan pegawai perusahaan.

2. *Independent In Fact*: dilihat dari kenyataannya atau dalam menjalankan tugasnya. Akuntan Publik (auditor eksternal) seharusnya independen dalam melaksanakan tugasnya memberikan jasa secara profesional dengan tetap menjaga integritas dan mentaati kode etik profesi dan standar profesional Akuntan Publik. Auditor internal independen apabila dalam melaksanakan tugasnya selalu mematuhi kode etik auditor internal dan kerangka dasar praktik profesional auditor internal.
3. *Independent in Mind*: dilihat dari pola pikir auditor, yaitu ketika auditor mendapatkan temuan audit yang mengindikasikan adanya suatu pelanggaran oleh kliennya dalam jumlah yang material, auditor harus melaporkan pelanggaran tersebut. Auditor tidak boleh menggunakan temuan audit tersebut untuk memeras kliennya.

Indikator yang digunakan untuk mengukur independensi sebagai berikut (Putra, 2012):

1. Hubungan dengan klien: tidak mempunyai hubungan keluarga maupun hubungan bisnis dan keuangan dengan klien.
2. Independensi pelaksanaan pekerjaan: dalam pelaksanaan pemeriksaan, bebas dari usaha manajemen dalam menentukan kegiatan, mampu bekerja sama, dan tidak mementingkan kepentingan pribadi.
3. Independensi pelaporan: pelaporan yang tidak terpengaruh pihak lain, tidak menimbulkan multitafsir, dan mengungkapkan sesuai fakta.

Penelitian Pany dan Reckers (1980) dalam Alim dkk. (2007) menemukan bahwa independensi auditor dipengaruhi oleh ukuran klien dan pemberian hadiah. Hadiah meskipun jumlahnya sedikit berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor, sedangkan ukuran klien tidak berpengaruh secara signifikan. Penelitian Shockley (1981) dalam Alim dkk. (2007) dan Samsi dkk. (2013) menunjukkan bahwa KAP yang memberikan jasa konsultasi manajemen kepada klien yang diaudit dapat meningkatkan risiko rusaknya independensi yang lebih besar dibandingkan yang tidak memberikan jasa tersebut. Tingkat persaingan antar KAP juga dapat meningkatkan risiko rusaknya independensi akuntan publik. KAP yang lebih kecil mempunyai risiko kehilangan independensi yang lebih besar dibandingkan KAP yang lebih besar. Sedangkan, faktor lama ikatan hubungan dengan klien tertentu tidak mempengaruhi secara signifikan terhadap independensi akuntan publik.

Elder dkk. (2004) dalam Sukriah dkk. (2009) menyatakan nilai *auditing* sangat bergantung pada persepsi publik akan independensi yang dimiliki auditor. Apabila seorang auditor atau suatu Kantor Akuntan Publik gagal mempertahankan sikap independensinya, maka akan menimbulkan anggapan dari masyarakat bahwa semua Akuntan Publik tidak independen. Pandangan negatif tersebut dapat berakibat berkurang atau hilangnya kepercayaan masyarakat terhadap jasa audit dari profesi auditor independen. Menurut Alim dkk. (2007), kerjasama dengan klien yang terlalu lama bisa menimbulkan kerawanan atas independensi yang dimiliki auditor. Belum lagi berbagai fasilitas yang disediakan klien

selama penugasan audit untuk auditor. Bukan tidak mungkin auditor menjadi "mudah dikendalikan" klien karena auditor berada dalam posisi yang dilematis. PMK Nomor 17 Tahun 2008 menyatakan bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dilakukan oleh KAP paling lama untuk 6 (enam) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang Akuntan Publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut.

Independensi berarti auditor tidak mudah dipengaruhi oleh orang lain karena auditor melaksanakan pekerjaan untuk kepentingan umum. Menurut Christiawan (2002) dalam Saputra (2012) menyatakan bahwa setidaknya terdapat dua hal penyebab pelanggaran independensi yang sering terjadi, yaitu KAP melakukan *multi service* pada klien yang sama dan tidak ada batasan lamanya KAP yang sama melakukan audit pada klien yang sama. Berdasarkan aturan Bapepam-LK terkait independensi, terdapat jenis-jenis jasa non audit yang dilarang diberikan kepada klien audit yang merupakan perusahaan publik sebagai berikut:

1. Jasa pembukuan dan jasa-jasa akuntansi lainnya.
2. Desain sistem informasi keuangan dan implementasinya.
3. Penaksiran atau jasa penilaian.
4. Jasa aktuarial.
5. Jasa audit internal.
6. Fungsi manajemen dan sumber daya manusia.
7. Jasa pialang atau *dealer* atau penasihat investasi atau jasa bankir investasi.

8. Jasa hukum dan pakar yang tidak terkait dengan audit.
9. Jasa-jasa lain yang tidak diizinkan.

Studi yang dilakukan oleh Firth (1980) dalam Saputra (2012) menemukan bahwa jika auditor terlihat tidak independen, maka pengguna laporan keuangan semakin tidak percaya atas laporan keuangan yang dihasilkan auditor dan opini auditor menjadi tidak ada nilainya. Jika akuntan tidak independen terhadap kliennya, maka opininya tidak akan memberikan tambahan apapun (Mautz dan Sharaf, 1993 dalam Alim dkk., 2007 dan Samsi dkk., 2013).

Menurut Alim dkk. (2007), kualitas audit yang dipengaruhi oleh independensi dan etika dalam melaksanakan tugas audit masih terkait dengan perilaku klien kepada auditor. Klien yang menginginkan hasil audit sesuai dengan kebutuhannya tentu akan memperlakukan auditor dengan lebih baik dimana auditor harus bersikap tegas jika dihadapkan pada situasi yang demikian. Auditor harus dapat mengumpulkan setiap informasi yang dibutuhkan dalam pengambilan keputusan audit dimana hal tersebut harus didukung dengan sikap independen. Rapina dkk. (2010), Alim dkk. (2007), Saputra (2012), dan Samsi dkk. (2013) menemukan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Sedangkan, penelitian Sukriah dkk. (2009), Queena dan Rohman (2012) menemukan bahwa independensi tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Jadi, dapat disimpulkan bahwa independensi auditor adalah suatu sikap dimana seorang auditor tidak mudah untuk dipengaruhi dan tidak memihak ke pihak manapun serta tidak memiliki kepentingan pribadi saat melaksanakan tugasnya. Auditor tidak boleh mudah dipengaruhi oleh pihak manapun dalam pelaksanaan *auditing* karena merupakan pihak ketiga yang independen. Untuk menjaga independensinya, auditor tidak boleh memiliki hubungan keluarga atau bisnis dengan kliennya. Auditor yang mampu mempertahankan independensinya diharapkan akan memberikan kualitas audit yang baik.

**Ha<sub>2</sub>: Independensi Auditor berpengaruh terhadap Kualitas Audit.**

## **E. Etika Auditor**

Etika auditor merupakan nilai tingkah laku auditor untuk menumbuhkan kepercayaan publik terhadap organisasi dengan selalu berperilaku etis dan memegang prinsip etika yang baik. Auditor harus mematuhi Kode Etik yang ditetapkan dalam pelaksanaan tugas dan tanggung jawabnya. Kode etik dibuat bertujuan untuk mengatur hubungan antara auditor dengan rekan sekerjanya, auditor dengan atasannya, auditor dengan objek pemeriksaannya, dan auditor dengan masyarakat (Samsi dkk., 2013). Menurut Purba (2009) dalam Queena dan Rohman (2012), profesional dalam etika profesi mengisyaratkan suatu kebanggaan, komitmen pada kualitas, dedikasi pada kepentingan klien, dan keinginan tulus dalam membantu permasalahan yang dihadapi klien sehingga profesi tersebut

dapat menjadi kepercayaan masyarakat. Untuk meningkatkan kepercayaan masyarakat dan kinerja auditor, maka auditor dituntut untuk selalu menjaga standar perilaku etis. Seorang auditor yang memiliki etika buruk akan merusak kepercayaan masyarakat terhadap profesi auditor.

Nugrahaningsih (2005) dalam Alim dkk. (2007) menyatakan bahwa akuntan mempunyai kewajiban untuk menjaga standar perilaku etis tertinggi mereka kepada organisasi dimana mereka bernaung, profesi mereka, masyarakat, dan diri mereka sendiri dimana akuntan mempunyai tanggung jawab menjadi kompeten dan menjaga integritas serta objektivitas mereka. Jelic (2012) menyatakan bahwa kode etik penting untuk membantu auditor menjaga objektivitasnya dalam pengamatan dan analisis selanjutnya. Beberapa ancaman yang membuat perilaku auditor menjadi tidak netral:

1. *Self-interest threats*: emosional auditor, keuangan auditor, dan kepentingan pribadi lainnya. Auditor memiliki saham pada perusahaan klien, auditor memiliki hubungan keluarga dengan klien, dll.
2. *Self-review threats*: pekerjaan auditor direview sendiri atau oleh rekannya. Evaluasi tidak boleh dilakukan oleh auditor sendiri.
3. *Familiarity (or trust) threats*: auditor dipengaruhi oleh hubungan yang dekat dan lama dengan kliennya sehingga kurang skeptis atau terlalu percaya dengan kliennya.

4. *Intimidation threats*: auditor dipaksa oleh pihak yang berkepentingan untuk melakukan seluruh permintaan klien. Jika menolak melakukannya, klien akan mengganti auditor.
5. *Advocacy threats*: pada saat yang bersamaan, auditor merupakan *customer* dari klien dalam hal penyelesaian sengketa hukum.

Menurut Nichols dan Price (1976) dalam Hutabarat (2013), seringkali dalam pelaksanaan aktivitas *auditing*, auditor berada dalam konflik audit. Konflik akan berkembang saat auditor mengungkapkan informasi tetapi informasi tersebut oleh klien tidak ingin dipublikasikan kepada umum. Konflik ini akan menjadi sebuah dilema etika ketika auditor diharuskan membuat keputusan yang menyangkut independensi dan integritasnya dengan imbalan ekonomis yang mungkin terjadi di sisi lainnya. Deis dan Giroux (1992) dalam Hudiwinarsih (2010) dan Alim dkk. (2007) menyatakan bahwa pada konflik kekuatan, klien dapat menekan auditor untuk melawan standar profesional dan kondisi keuangan klien yang sehat dapat digunakan sebagai alat untuk menekan auditor melalui pergantian auditor. Auditor dituntut untuk memenuhi keinginan klien. Di sisi lain, tindakan auditor dapat melanggar standar profesi yang merupakan acuan kerjanya.

Jasa audit yang dilakukan oleh auditor dikatakan berkualitas jika dalam menjalankan tugasnya memegang prinsip-prinsip profesional. Dalam kode etik yang ditetapkan oleh IAPI, ada 8 prinsip etika profesional yang harus dipatuhi auditor, yaitu:

1. Tanggung jawab profesi: dalam melaksanakan tanggung jawabnya sebagai profesional, setiap anggota harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya.
2. Kepentingan Publik: setiap anggota berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik, menghormati kepercayaan publik, dan menunjukkan komitmen profesional.
3. Integritas: setiap anggota harus menjaga integritasnya dalam memenuhi tanggung jawab profesionalnya.
4. Objektivitas: setiap anggota harus bersikap adil, tidak memihak, jujur, tidak berprasangka atau bias, serta bebas dari benturan kepentingan atau dibawah pengaruh pihak lain dalam pemenuhan tanggung jawab profesionalnya.
5. Kompetensi dan kehati-hatian profesional: setiap anggota mempunyai kewajiban untuk melaksanakan jasa profesional dengan sebaik-baiknya sesuai dengan kemampuannya demi kepentingan pengguna jasa dan konsisten dengan tanggung jawab profesi kepada publik.
6. Kerahasiaan: setiap anggota harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesional dan tidak boleh memakai atau mengungkapkan informasi tersebut tanpa persetujuan, kecuali bila ada kewajiban hukum untuk mengungkapkannya.

7. Perilaku profesional: setiap anggota harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.
8. Standar teknis: setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya sesuai dengan standar teknis dan standar profesional.

Indikator yang digunakan untuk mengukur etika auditor sebagai berikut (Putra, 2012):

1. Tanggung jawab profesi auditor: pertimbangan profesional dalam setiap pelaksanaan kegiatan audit, menjaga kepercayaan masyarakat.
2. Integritas: bersikap jujur dan transparan, berani, dan bertanggung jawab dalam melaksanakan audit karena diperlukan untuk membangun kepercayaan publik dan memberikan dasar bagi pengambilan keputusan.
3. Objektivitas: bebas dari pengaruh pihak lain dan mengemukakan pendapat sesuai fakta.

Louwers dkk. (1997) dalam Hutabarat (2012) menyatakan bahwa pengembangan dan kesadaran etis atau moral memainkan peran kunci dalam semua profesi akuntansi. Akuntan terus-menerus berhadapan dengan dilema etika yang melibatkan pilihan antara nilai-nilai yang bertentangan. Berdasarkan model dari Trevino (1986) dalam Hutabarat (2012), faktor yang dapat dipertimbangkan dalam pengambilan keputusan etis auditor ketika menghadapi dilema etika adalah faktor individual (pengalaman, komitmen profesional, orientasi etika auditor) dan faktor

situasional (nilai etika organisasi). Penelitian Maryani dan Ludigdo (2001) dalam Alim dkk. (2007) dan Samsi dkk. (2013) menunjukkan bahwa terdapat sepuluh faktor yang dianggap oleh sebagian besar akuntan mempengaruhi sikap dan perilaku etis mereka, yaitu religiusitas, pendidikan, organisasional, *emotional quotient*, lingkungan keluarga, pengalaman hidup, imbalan yang diterima, hukum, dan posisi atau kedudukan. Kode etik profesi diperlukan untuk menjaga martabat serta kehormatan profesi, dan di sisi lain, untuk melindungi masyarakat dari segala bentuk penyimpangan maupun penyalahgunaan keahlian (Wignjosoebroto, 1999 dalam Saputra, 2012).

Hutabarat (2012) menyatakan bahwa auditor yang menjunjung tinggi kode etik akuntan publik tidak akan mau menghilangkan salah satu prosedur audit yang dilakukannya. Hal ini akan berdampak pada kualitas audit yang baik karena auditor melaksanakan audit sesuai dengan prosedur audit yang seharusnya. Shaub (1993) dalam Hutabarat (2012) menyatakan bahwa auditor yang kurang menjaga atau mempertahankan etika profesi akan cenderung kurang skeptis dalam pekerjaan audit sehingga mempengaruhi kualitas auditnya.

Audit yang berkualitas sangat penting untuk menjamin bahwa profesi akuntan memenuhi tanggung jawabnya kepada investor, masyarakat umum dan pemerintah serta pihak-pihak lain yang mengandalkan kredibilitas laporan keuangan yang telah diaudit, dengan menegakkan etika yang tinggi (Widagdo dkk., 2002 dalam Alim dkk.,

2007 dan Samsi dkk., 2013). Lubis (2009) dalam Samsi dkk. (2013) menyatakan bahwa kepatuhan pada kode etik yang baik/tinggi akan berpengaruh terhadap kualitas auditor yang baik/tinggi. Penelitian Hutabarat (2012), Queena dan Rohman (2012) menunjukkan bahwa etika berpengaruh terhadap kualitas audit.

Jadi, dapat disimpulkan bahwa etika auditor adalah perilaku dimana auditor dalam menjalankan tugas dan tanggung jawabnya sesuai dengan kode etik profesi yang ditetapkan sehingga dapat menjaga kepercayaan publik. Auditor yang patuh dengan kode etik dalam pelaksanaan audit diharapkan akan meningkatkan kualitas auditnya.

**Ha<sub>3</sub>: Etika Auditor berpengaruh terhadap Kualitas Audit.**

## **F. Pengalaman Auditor**

Standar Umum *Auditing* yang pertama menyatakan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor. Standar umum tersebut menegaskan bahwa tingginya kemampuan seseorang di bidang-bidang lain, termasuk bidang bisnis dan keuangan tidak cukup untuk dapat memenuhi syarat dalam standar *auditing* ini apabila tidak memiliki pendidikan dan pengalaman yang memadai dalam bidang *auditing*. Hal ini berarti untuk melakukan audit yang berkualitas, diperlukan keahlian dan profesionalisme yang tinggi.

Keahlian tersebut tidak hanya dipengaruhi oleh pendidikan formal, tetapi banyak faktor lain yang juga mempengaruhinya, salah satunya adalah pengalaman kerja. Pengalaman akan membentuk keahlian seseorang, baik secara teknis maupun secara psikis. Pendidikan formal dan pengalaman auditor saling melengkapi satu sama lain. Pengalaman profesional diperoleh dari praktik kerja di bawah bimbingan atau supervisi dari auditor yang lebih senior. Pengalaman auditor akan semakin berkembang dengan bertambahnya pengalaman audit, diskusi mengenai audit dengan rekan sekerja, pengawasan dan *review* oleh akuntan senior, mengikuti program pelatihan, dan penggunaan standar auditing (Butt, 1988; Tubbs, 1992; Bonner, 1990 dalam Hutabarat, 2012).

Indikator yang digunakan untuk mengukur pengalaman sebagai berikut (Sukriah dkk., 2009):

1. Lamanya bekerja sebagai auditor: membuat auditor memiliki kemampuan untuk memperoleh informasi yang relevan, mendeteksi kesalahan, dan mencari penyebab munculnya kesalahan.
2. Banyaknya tugas pemeriksaan: membuat auditor lebih teliti, dapat belajar dari kesalahan lalu, dan cepat menyelesaikan tugas.

Marinus dkk. (1997) dalam Sukriah dkk. (2009) dan Samsi dkk. (2013) menyatakan bahwa secara spesifik, pengalaman dapat diukur dengan rentang waktu yang telah digunakan terhadap suatu pekerjaan atau tugas. Purnamasari (2005) dalam Sukriah, dkk. (2009) memberikan kesimpulan bahwa seorang karyawan yang memiliki pengalaman kerja

yang tinggi akan memiliki keunggulan dalam beberapa hal diantaranya: mendeteksi kesalahan, memahami kesalahan, dan mencari penyebab munculnya kesalahan. Auditor berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik. Auditor akan lebih mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan dalam laporan keuangan serta dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi. Menurut Rose (2007) dalam Tuanakotta (2011):

“Auditor yang lebih berpengalaman terhadap adanya kecurangan akan lebih memperhatikan bukti audit dari laporan keuangan yang agresif. Oleh karena itu, meskipun auditor mempunyai masa kerja yang lebih lama di kantor akuntan publik tetapi kurang berpengalaman terhadap kecurangan maka skeptisme profesionalnya tidak berbeda dibandingkan dengan auditor yang kurang berpengalaman”.

Beberapa penelitian *auditing* menunjukkan bahwa semakin banyak pengalaman yang dimiliki seorang auditor, maka auditor semakin mampu menghasilkan kinerja yang lebih baik dalam menjalankan tugas-tugas yang semakin kompleks. Choo dan Trotman (1991) dalam Hutabarat (2012) memberikan bukti empiris bahwa auditor berpengalaman lebih banyak menemukan item-item yang tidak umum (*atypical*) dibandingkan auditor yang kurang berpengalaman. Namun, antara auditor yang berpengalaman dengan yang kurang berpengalaman tidak berbeda dalam menemukan item-item yang umum (*typical*). Penelitian Tubbs (1992) menunjukkan bahwa subyek yang mempunyai pengalaman audit lebih banyak akan menemukan kesalahan item-item yang lebih banyak dibandingkan auditor yang pengalaman auditnya lebih sedikit. Auditor berpengalaman semakin peka terhadap kesalahan penyajian laporan keuangan dan memahami hal-

hal terkait dengan kesalahan yang ditemukan. Nataline (2007) dalam Queena dan Rohman (2012) menyatakan bahwa auditor yang tidak berpengalaman akan melakukan atribusi kesalahan lebih besar dibandingkan dengan auditor yang berpengalaman, sehingga dapat mempengaruhi kualitas audit.

Menurut Libby dan Trotman (2002) dalam Queena dan Rohman (2012), seorang auditor profesional harus mempunyai pengalaman yang cukup tentang tugas dan tanggung jawabnya. Pengalaman auditor akan menjadi bahan pertimbangan yang baik dalam mengambil keputusan dalam tugasnya. Dalam Hutabarat (2012), Abdolmohammadi dan Wright (1987) memberikan bukti empiris bahwa dampak pengalaman auditor akan signifikan terhadap kualitas kinerja auditor. Penelitian Sukriah dkk. (2009) menunjukkan adanya pengaruh pengalaman kerja terhadap kualitas audit. Penelitian yang dilakukan Bonner (1990) dalam Hutabarat (2012) menunjukkan bahwa pengetahuan mengenai spesifikasi tugas dapat meningkatkan kinerja auditor berpengalaman. Menurut Bonner, pengalaman kerja telah dipandang sebagai suatu faktor penting dalam memprediksi kinerja auditor.

Jadi, dapat disimpulkan bahwa pengalaman auditor merupakan suatu proses dimana auditor memiliki pengetahuan lebih mendalam tentang audit yang diperolehnya dari praktik kerja di bawah bimbingan (supervisi) auditor yang lebih senior dan pembelajaran dari tugas audit yang telah dilakukan di periode audit lalu. Pengalaman auditor semakin

bertambah seiring dengan semakin lamanya bekerja sebagai auditor dan banyaknya penugasan yang ditanganinya sehingga diharapkan kualitas audit yang dihasilkannya semakin tinggi.

**Ha<sub>4</sub>: Pengalaman Auditor berpengaruh terhadap Kualitas Audit.**

### **G. Tekanan Anggaran Waktu**

Dezoort (2002) dalam Prasita dan Adi (2007) mendefinisikan tekanan anggaran waktu sebagai bentuk tekanan yang muncul dari keterbatasan sumber daya yang dapat diberikan untuk melaksanakan tugas. Sumber daya dapat diartikan sebagai waktu yang digunakan auditor dalam pelaksanaan tugasnya. Bagi Kantor Akuntan Publik sendiri, tekanan anggaran waktu merupakan kondisi yang tidak dapat dihindari dalam menghadapi iklim persaingan antar Kantor Akuntan Publik. Kantor Akuntan Publik harus mampu mengalokasikan waktu secara tepat sehingga dapat menentukan besarnya *audit fee*. Alokasi waktu yang terlalu lama dapat berarti *audit fee* yang semakin besar dan klien akan menanggung *audit fee* yang besar. Hal ini bisa menjadi kontraproduktif mengingat ada kemungkinan klien memilih menggunakan Kantor Akuntan Publik lain yang lebih kompetitif. Waktu pengauditan harus dialokasikan secara realistis, tidak terlalu lama atau terlalu cepat.

Indikator yang digunakan untuk mengukur tekanan anggaran waktu sebagai berikut (Putra, 2012):

1. Sikap auditor memanfaatkan waktu audit: auditor memanfaatkan waktu audit dengan sebaik-baiknya untuk mengumpulkan bukti secara maksimal.
2. Sikap auditor dalam penurunan kualitas audit: auditor menganggap tekanan anggaran waktu sebagai beban sehingga pengumpulan bukti kurang maksimal dan kualitas audit menjadi menurun guna mencapai anggaran waktu yang ditetapkan.

Waggoner dan Cashell (1991) dalam Prasita dan Adi (2007) menyatakan bahwa alokasi waktu yang terlalu lama justru membuat auditor lebih banyak melamun/berangan-angan dan tidak termotivasi untuk lebih giat dalam bekerja. Sebaliknya, apabila alokasi waktu yang diberikan terlalu sempit, maka dapat menyebabkan perilaku yang kontraproduktif, dikarenakan adanya tugas-tugas yang diabaikan. Dalam risetnya ini, juga ditemukan bahwa semakin sedikit waktu yang disediakan (tekanan anggaran waktu semakin tinggi), maka semakin besar transaksi yang tidak diuji oleh auditor.

Anggaran waktu merupakan hal yang sangat penting bagi semua Kantor Akuntan Publik karena merupakan dasar untuk memperkirakan biaya audit, pengalokasian staf ke dalam pekerjaan audit, dan mengevaluasi kinerja auditor (Prasita dan Adi, 2007). Anggaran waktu sangat diperlukan bagi auditor dalam melaksanakan tugasnya untuk dapat memenuhi permintaan klien secara tepat waktu dan menjadi salah satu kunci keberhasilan karir auditor di masa depan. Tekanan bagi auditor

selalu ada untuk menyelesaikan audit dalam waktu yang telah dianggarkan. Menurut Suhayati (2012), fenomena yang terjadi biasanya akuntan publik melaksanakan audit pada akhir tahun dan sangat sedikit yang diselesaikan selama periode interim sehingga waktu yang ditetapkan untuk melaksanakan audit sangat ketat dan menyebabkan tekanan bagi akuntan. Hasil studi The Commission on Auditors Responsibilities (1978) dalam Hutabarat (2012) mencatat tekanan anggaran waktu sebagai salah satu pusat perhatian auditor dalam menyelesaikan pertanggungjawaban mereka.

Auditor yang menyelesaikan tugas melebihi waktu normal yang telah dianggarkan cenderung dinilai memiliki kinerja yang buruk oleh atasannya atau sulit mendapatkan promosi. Kriteria untuk memperoleh peringkat yang baik adalah pencapaian anggaran waktu (Lestari, 2010). Menurut Heriningsih (2001) dalam Lestari (2010), *time Pressure* memiliki dua dimensi, yaitu *time budget pressure* (keadaan dimana auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun, atau terdapat pembatasan waktu dalam anggaran yang sangat ketat) dan *time deadline pressure* (kondisi dimana auditor dituntut untuk menyelesaikan tugas audit tepat pada waktunya).

Kondisi auditor yang tertekan karena anggaran waktu menyebabkan perilaku disfungsional dengan melakukan *premature sign-offs*, seperti terlalu percaya dengan penjelasan dan presentasi klien, gagal untuk menginvestigasi isu-isu yang relevan, bukti yang diperoleh tidak

cukup, proses audit tidak akurat, dan kesalahan dalam audit (Donnelly dkk., 2003 dalam Suhayati, 2012). Dezoort (1997) dalam Suhayati (2012) menyatakan pengaruh dari tekanan anggaran waktu sebagai berikut:

1. Mempengaruhi sikap: stres, merasa gagal, ketidakpuasan kerja, pergantian yang tidak diinginkan.
2. Mempengaruhi tujuan: pelaporan tidak tepat waktu, penerimaan terhadap bukti yang tidak memadai.
3. Mempengaruhi tingkah laku: *premature sign-offs*, mengabaikan perlunya penelitian standar akuntansi.

*Time budget pressure* yang ketat akan meningkatkan tingkat stres auditor, karena auditor harus melakukan pekerjaan audit dengan waktu yang ketat bahkan dalam anggaran waktu tidak dapat menyelesaikan audit dengan prosedur audit yang seharusnya. Pada waktu terjadi konflik audit, meskipun *time budget pressure* secara ketat, auditor yang memegang penuh etika auditor akan tetap cenderung menjalankan prosedur audit penting yang seharusnya, sedangkan auditor yang memiliki etika rendah akan tergoda untuk menghilangkan prosedur audit penting. Tekanan anggaran waktu dianggap sebagai faktor timbulnya pelaksanaan audit di bawah standar dan mendorong terjadinya pelanggaran terhadap standar audit dan perilaku-perilaku yang tidak etis (Hutabarat, 2012).

Studi yang dilakukan oleh Maynard (1997) dan Joiner (2001) menunjukkan bahwa kualitas kinerja seseorang akan sangat dipengaruhi oleh tekanan atau tuntutan tugas yang dihadapi. Salah satu penyebab dari

tekanan anggaran waktu ini adalah persaingan pasar jasa audit antar Kantor Akuntan Publik. Klien akan berpindah ke Kantor Akuntan Publik lain yang menawarkan *audit fee* yang lebih kompetitif dengan waktu pelaksanaan audit yang sama ataupun lebih cepat. Alokasi waktu yang lama tidak diinginkan oleh klien karena “ruang gerak” klien akan menjadi terbatas saat proses audit dilakukan (kegiatan usaha klien menjadi terganggu) dan *audit fee* juga akan semakin tinggi.

Waggoner (1991) dalam Hutabarat (2012) menyatakan bahwa jika alokasi waktu untuk penugasan tidak cukup, maka auditor mungkin mengkompensasikan dengan bekerja cepat dan hanya menyelesaikan tugas-tugas yang penting sehingga mungkin menghasilkan kinerja yang tidak efektif. Dezoort (1998) dalam Hutabarat (2012), hal yang umum ditemukan adalah di bawah tekanan anggaran waktu, individu cenderung akan bekerja dengan cepat sehingga akan berdampak pada penurunan kinerjanya. Tekanan anggaran waktu membuat kualitas pekerjaan audit menurun.

Tekanan anggaran waktu menyebabkan menurunnya efektifitas dan efisiensi kegiatan pengauditan (McDaniel, 1990 dalam Prasita dan Adi, 2007). Sebagian besar auditor menyatakan bahwa jika anggaran waktu yang ditetapkan dibandingkan dengan waktu aktual audit, maka akan sering auditor melakukan audit tidak tepat waktu akibat adanya tekanan anggaran waktu (Hutabarat, 2012). Tuntutan laporan yang berkualitas dengan anggaran waktu terbatas merupakan tekanan tersendiri bagi

auditor. Studi yang dilakukan oleh Azad (1994) dalam Prasita dan Adi (2007) menemukan bahwa dalam kondisi yang tertekan (secara waktu), auditor cenderung berperilaku disfungsional. Hal ini menyebabkan auditor menghasilkan laporan audit dengan kualitas yang rendah.

Dalam Hutabarat (2012), Soobaroyen dan Chengabroyan (2005) menemukan bahwa *time budget* yang ketat sering menyebabkan auditor meninggalkan bagian program audit penting dan akibatnya menyebabkan penurunan kualitas audit. Kelley (2005) mendukung pendapat tersebut dengan menyatakan bahwa penurunan kualitas audit telah ditemukan akibat ketatnya *time budget*. Ditemukan bahwa 60 persen responden mengakui melakukan *premature sign-off* karena tekanan anggaran waktu. Kelley (2005) menemukan bahwa 31 persen auditor senior mengalami *time budget pressure* dan 41 persen staff auditor dilaporkan mengalami *time budget pressure*. Masalah *time budget pressure* tersebut menyebabkan penurunan kualitas audit. Riset sebelumnya yang dilakukan oleh Hutabarat (2012) dan Coram dkk. (2003) dalam Prasita dan Adi (2007) menunjukkan bahwa terdapat penurunan kualitas audit saat auditor mengalami tekanan anggaran waktu yang sangat ketat.

Jadi, dapat disimpulkan bahwa tekanan anggaran waktu adalah suatu kondisi dimana seorang auditor harus melakukan efisiensi terhadap adanya keterbatasan waktu saat melakukan audit agar besarnya *audit fee* tidak terlalu besar. Keterbatasan waktu audit akan meningkatkan stres auditor. Auditor harus menyelesaikan tugas-tugas yang kompleks dan

menyampaikan laporan secara tepat waktu atau sesuai dengan anggaran waktu yang telah ditetapkan. Tekanan anggaran waktu yang ketat akan membuat kualitas audit yang dihasilkan menjadi rendah.

**Ha<sub>5</sub>: Tekanan Anggaran Waktu berpengaruh terhadap Kualitas Audit.**

## **H. Pengaruh Kompetensi, Independensi, Etika, Pengalaman Auditor, dan Tekanan Anggaran Waktu secara simultan terhadap Kualitas Audit**

Penelitian Hutabarat (2012) menunjukkan bahwa pengalaman audit, *time budget pressure*, dan etika auditor secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian Sukriah dkk. (2009) menunjukkan bahwa terdapat pengaruh pengalaman kerja, independensi, objektivitas, integritas, dan kompetensi auditor secara simultan terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Penelitian Singgih dan Bawono (2010) menunjukkan bahwa independensi, pengalaman, *due professional care*, dan akuntabilitas berpengaruh secara simultan terhadap kualitas audit. Penelitian Aji (2009) dalam Singgih dan Bawono (2010) menunjukkan bahwa independensi, pengalaman, dan akuntabilitas berpengaruh secara simultan terhadap kualitas audit. Penelitian Rahman (2009) dalam Singgih dan Bawono (2010) menunjukkan bahwa kompetensi, independensi, dan *due professional care* berpengaruh secara simultan terhadap kualitas audit. Penelitian Subhan juga menunjukkan bahwa kecermatan profesi,

obyektifitas, independensi, dan kepatuhan pada kode etik secara simultan mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan.

**Ha<sub>6</sub>: Kompetensi, Independensi, Etika, Pengalaman Auditor, dan Tekanan Anggaran Waktu secara simultan berpengaruh terhadap Kualitas Audit.**

## I. Model Penelitian

Berdasarkan teori di atas, maka model dalam penelitian ini adalah kompetensi auditor, independensi auditor, etika auditor, pengalaman auditor, dan tekanan anggaran waktu memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Model penelitian dapat digambarkan sebagai berikut:

**Gambar 2.1**

**Model Penelitian**

