

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1. Review Hasil-Hasil Penelitian Terdahulu

Hasil-hasil dari penelitian yang telah dilakukan sebelumnya perlu di *review* untuk mengetahui apa saja yang dibahas oleh peneliti terdahulu yang berkaitan dengan tema yang sudah dibahas oleh peneliti saat ini. Berdasarkan observasi yang peneliti lakukan dari jurnal, peneliti menemukan bahwa sebelumnya telah ada peneliti lain yang juga membahas mengenai variabel yang diteliti dalam penelitian ini.

Rahayu (2016) melakukan penelitian tentang Pengaruh Independensi, Etika Auditor dan Pengalaman Auditor terhadap Kualitas Audit. Pengujian yang dilakukan menggunakan uji statistika deskriptif dengan menggunakan *software SPSS* versi 20. Hasil yang didapat dari Independensi, Etika Auditor dan Pengalaman Auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Audit. Penelitian yang dilakukan oleh Saputra (2015) Menunjukkan hasil bahwa independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Hanny *et al.*, (2011: 47) yang melakukan penelitian tentang Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit yang bertujuan apakah variabel-variabel tersebut berpengaruh satu dengan yang lainnya. Hasil dari penelitian ini adalah kompetensi dan independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian yang dilakukan Prihatini *et al.*, (2015: 1) ini bertujuan untuk mengetahui Pengaruh Kompetensi, Independensi, Obyektivitas, Integritas dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit di Pemerintah Daerah. Penelitian sampel dilakukan dengan metode *purposive sampling* dengan jenis data kuantitatif. Sumber data dalam penelitian ini adalah data primer yang menggunakan kuesioner. Metode analisis regresi berganda dengan menggunakan program *SPSS* versi 19.00. Menunjukkan hasil Independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit secara parsial.

Fachruddin dan Handayani (2017) melakukan penelitian tentang Pengaruh *Fee Audit*, Pengalaman Kerja dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit. Data yang digunakan merupakan data primer berupa penyebaran kuesioner yang disebarakan pada auditor yang bekerja di KAP wilayah Medan. Hasil dari penelitian ini adalah secara parsial *fee* audit berpengaruh terhadap kualitas audit dan pengalaman kerja berpengaruh terhadap kualitas audit, sedangkan independensi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Tetapi secara simultan *Fee Audit*, Pengalaman Kerja, dan Independensi Auditor berpengaruh terhadap Kualitas Audit

Nurjanah dan Kartika (2016) tentang Pengaruh Kompetensi, Independensi, Etika, Pengalaman Auditor, Skeptisme Profesional Auditor, Objektivitas dan Integritas Terhadap Kualitas Audit. Sampel pada penelitian ini teknik pengambilan sampel menggunakan *convenience sampling* dan untuk menghitung tingkat realibilitas dengan menggunakan *Cronbach Alpha*. Hasil dari penelitian menyatakan Kompetensi, Independensi, Etika Auditor, Pengalaman Auditor, Skeptisme Professional Audit, Objektivitas Auditor, Integritas Auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Audit.

Dari penelitian Wiratama dan Budiarta (2015) tentang Pengaruh Independensi, Pengalaman Kerja, *Due Professional Care* dan Akuntabilitas Terhadap Kualitas Audit. Penelitian ini menggunakan peneliti asosiatif dan alat berupa *software* SPSS. Hasil dari penelitian menyatakan Independensi, Pengalaman Kerja, *Due Professional Care* dan Akuntabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap Kualitas Audit.

Pratistha dan Widhiyani (2014) tentang Pengaruh Independensi Auditor dan Besaran *Fee Audit* Terhadap Kualitas Proses Audit. Teknik penentuan sampel berupa *purposive sampling* dan untuk mengukur hasil jawaban kuesioner menggunakan Skala *Likert*. Hasil dari penelitian menyatakan Independensi Auditor dan Besaran *Fee Audit* berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas proses audit. Nurmalia dan Saleh (2019) tentang Pengaruh Independensi Auditor dan *Fee Auditor* Terhadap Kualitas Audit. Model analisis yang digunakan model regresi linier berganda dan menggunakan *software* SPSS versi 22.0. Hasil dari penelitian

yaitu Independensi Auditor dan *Fee* Auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas Audit.

Rahman dan Herminawati (2020) meneliti tentang Pengaruh Pengalaman Kerja dan *Fee* Audit Terhadap Kualitas Audit pada Kantor Akuntan Publik Di Makassar. Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini untuk menguji hipotesis adalah metode analisis regresi linier berganda dengan menggunakan alat berupa *software SPSS for windows*. Hasil yang diperoleh dari penelitian yaitu Pengalaman Kerja berpengaruh signifikan dan berhubungan positif terhadap Kualitas Audit sedangkan *Fee* Audit tidak berpengaruh signifikan dan berhubungan positif.

Ardani (2017) hasil penelitian ini memperlihatkan jika besaran *fee* audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Karena besaran *fee* audit yang tinggi akan menghasilkan kualitas audit yang baik. Kualitas audit yang baik terbentuk karena kinerja auditor yang diperlukan lebih profesional dalam mengaudit laporan keuangan klien. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Fachruddin dan Handayani (2017:151) yang menyatakan bahwa besaran *fee* audit berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini berarti bahwa semakin meningkatnya besaran *fee* audit, maka akan meningkatkan kualitas audit. Penelitian ini juga sejalan dengan penelitian Susmiyanti (2016) menyatakan bahwa hasil penelitian yang dilakukan membuktikan adanya pengaruh besaran *fee* audit atas kualitas audit. Rahman *et al.*, (2017) hasil dari penelitian menunjukkan bahwa *fee* audit memiliki hubungan yang positif terhadap kualitas audit

Mulyani dan Munthe (2019), melakukan penelitian tentang pengaruh, pengalaman kerja, besaran *fee* audit dan independensi auditor terhadap kualitas audit. Hasil dari penelitian ini adalah pengalaman kerja dan independensi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Sedangkan *fee* audit berpengaruh terhadap kualitas audit.

2.2. Landasan Teori

2.2.1. Audit

Definisi audit, menurut Agoes (2012:4) adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh pihak manajemen perusahaan kliennya serta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya. Audit ini bertujuan agar dapat memberikan kewajaran laporan keuangan perusahaan klien yang diaudit.

Sedangkan Elder *et al.*, (2012:4) mengartikan audit sebagai pengumpulan dan evaluasi bukti mengenai informasi perusahaan klien untuk menentukan dan melaporkan kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Audit ini harus dilakukan oleh orang yang berkompeten dan independen. Menurut Mulyadi (2002:9) mendefinisikan audit sebagai proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasilnya kepada pemangku kepentingan. "*Report of the Commite on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association*" (*Accounting Review*, vol 47) mendefinisikan audit adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh serta mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi-asersi kegiatan dan peristiwa ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan derajat kesesuaian antara asersi-asersi tersebut dengan kriteria yang sudah ditetapkan sebelumnya serta penyampaian hasil kepada pihak yang berkepentingan.

Tandiontong (2016:35) mendefinisikan pengertian auditing sebagai suatu proses yang sistematis untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti-bukti dari suatu informasi atau asersi manajemen tertentu yang akan digunakan untuk menetapkan dan melaporkan tingkat kesesuaian informasi dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Berdasarkan beberapa pendapat dari para ahli diatas tentang pengertian audit, maka dapat disimpulkan bahwa audit merupakan suatu proses pengumpulan dan pengevaluasian yang sistematis terhadap bukti-bukti tentang informasi laporan keuangan kliennya, yang bertujuan untuk mengeluarkan pendapat yang dilakukan

oleh seseorang yang independen dan kompeten, kemudian akan disampaikan kepada para pemangku kepentingan.

Dalam menjalankan tugas pemeriksaan ada beberapa jenis audit yang dilakukan oleh para auditor sesuai dengan tujuan pelaksanaan pemeriksaan. Menurut Sarwoko dan Agoes (2014:11-13) dilihat dari jenis pemeriksaannya, audit dibedakan menjadi 4 (empat) jenis yaitu :

1. Manajemen audit (*Operational Auditing*)

Suatu pemeriksaan terhadap aktivitas kegiatan perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi serta kebijakan operasional yang sudah ditetapkan oleh manajemen, untuk mengenali apakah aktivitas pemeriksaan tersebut sudah dicoba secara efisien, efektif serta ekonomis. Pendekatan audit yang biasa dipakai merupakan memperhitungkan efisiensi, efektivitas serta keekonomisan dari masing-masing fungsi yang ada didalam perusahaan. Misalnya fungsi produksi, fungsi pergudangan, fungsi penjualan dan pemasaran, fungsi akuntansi dan keuangan, fungsi personalia (sumber daya manusia).

2. Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Auditing*)

Pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah mentaati peraturan-peraturan serta kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang diresmikan oleh pihak intern perusahaan (manajemen, dewan komisaris) ataupun pihak eksternal (pemerintah, Bapepam LK, Bank Indonesia, DJP, dll) Pemeriksaan biasanya dilakukan baik oleh KAP ataupun bagian Internal Audit.

3. Pemeriksaan Intern (*Internal Auditing*)

Pemeriksaan dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditetapkan.

4. *Computer Auditing*

Pemeriksaan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan memakai Electronic Data Processing (EDP) system. Terdapat 2 (dua) tata cara yang dapat dilakukan auditor yaitu :

a. Audit Around The Computer

Dalam perihal ini auditor hanya mengecek input serta output dari EDP system tanpa melaksanakan uji terhadap proses dalam EDP system tersebut

b. Audit Around The Computer

Dalam perihal ini auditor tidak hanya mengecek input serta output, auditor juga melaksanakan uji proses EDP nya. Pengetesan tersebut (ialah *compliance test*) dilakukan dengan memakai *Generalized Audit Software*, ACL dll dan memasukan dummy data atau data palsu untuk mengetahui apakah data tersebut diolah sesuai dengan sistem yang semestinya. Dummy data digunakan agar tidak mengganggu data aslinya. Dalam perihal ini KAP harus memiliki *Computer Auditing Specialist* yang merupakan auditor berpengalaman dengan tambahan keahlian dibidang *computer information system audit*.

Sedangkan menurut Mulyadi (2014:30-32) auditing digolongkan menjadi tiga golongan yaitu :

1. Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)

Audit laporan keuangan adalah audit yang dilakukan oleh auditor independen terhadap laporan keuangan yang disajikan oleh kliennya untuk menyatakan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan kliennya. Dalam audit laporan keuangan ini, auditor independen menilai kewajaran laporan keuangan atas dasar kesesuaiannya dengan prinsip akuntansi berterima umum.

2. Audit kepatuhan (*Compliance Audit*)

Audit kepatuhan adalah audit yang tujuannya untuk menentukan apakah yang diaudit sesuai dengan kondisi atau peraturan tertentu. Hasil audit kepatuhan umumnya dilaporkan kepada pihak yang berwenang membuat kriteria. Audit kepatuhan banyak dijumpai dalam pemerintahan.

3. Audit Operasional (*Operational Audit*)

Audit operasional adalah review secara sistematis kegiatan organisasi, atau bagian dari dalam hubungannya dengan tujuan tertentu. Pihak yang memerlukan audit operasional adalah manajemen atau pihak ketiga. Hasil audit operasional diserahkan kepada pihak yang meminta dilaksanakannya audit tersebut.

Perusahaan perlu mempunyai sesuatu pengendalian intern untuk menjamin tercapainya tujuan yang sudah direncanakan. Untuk bisa menggapai tujuan tersebut hingga dalam penerapan aktivitas wajib diawasi serta sumber ekonomi yang dipunyai wajib dikerahkan serta digunakan sebaik-baiknya. Bersumber pada beberapa definisi audit yang sudah dikemukakan diatas, dapat diketahui bahwa tujuan audit pada biasanya untuk memastikan keandalan serta integritas data keuangan, ketaatan dengan kebijakan, rencana, prosedur, hukum serta regulasi serta pengamanan aktiva. Dengan demikian tujuan audit menghendaki akuntan memberi pendapat mengenai kelayakan dari pelaporan keuangan yang sesuai standar auditing.

Menurut Arens *et al.*, (2015:168) tujuan audit merupakan untuk menyediakan pemakai laporan keuangan sesuatu komentar yang diberikan oleh auditor tentang apakah laporan keuangan disajikan secara normal dalam seluruh perihal yang material, cocok dengan kerangka kerja akuntansi keuangan yang berlaku. Pendapat auditor ini menaikkan tingkatan kepercayaan pengguna yang bersangkutan terhadap laporan keuangan.

Mulyadi (2014:20) menjelaskan bahwa auditor dapat memilih tipe pendapat yang akan dinyatakan atas laporan keuangan audit. Tipe pendapat tersebut adalah pendapat wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelas (*unqualified opinion with explanatory language*), pendapat wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*), pendapat tidak wajar (*adverse opinion*) dan pernyataan tidak memberikan pendapat (*disclaimer of opinion*).

2.2.2. Kualitas Audit

Audit dapat dikatakan sebagai suatu proses yang digunakan untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat diantara manajer dan para pemegang saham dengan menggunakan pihak ketiga untuk memberikan pengesahan terhadap laporan keuangan. Kualitas audit didefinisikan sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya (De Angelo, 1981 dalam Hanjani, 2014).

Menurut SPAP No.01 SA Seksi 150 menyatakan bahwa audit yang dilakukan oleh auditor dikatakan berkualitas, apabila memenuhi standar auditing. Standar auditing terdiri dari standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan. Standar yang telah ditetapkan antara lain :

a. Standar Umum

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

b. Standar Pekerjaan Lapangan

1. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya, dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
2. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
3. 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.

c. Standar Pelaporan

1. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
2. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada ketidak konsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
3. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
4. 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.

Kualitas audit sangat penting dalam proses auditing secara menyeluruh. Menurut Wooten (2003: 48) dalam Susmiyanti (2016: 18) kualitas audit adalah terkait adanya jaminan auditor bahwa laporan keuangan tidak menyajikan kesalahan yang material atau memuat kecurangan. Sehingga dalam proses adanya jaminan tersebut seseorang auditor harus benar-benar tidak melakukan kesalahan dalam pengauditannya. Seorang auditor diharapkan dapat menghasilkan audit yang berkualitas. Audit yang berkualitas menunjukkan bahwa kinerja auditor baik, dikarenakan untuk menghasilkan audit yang berkualitas harus benar-benar memenuhi standar umum dan standar pengendalian mutu yang telah ditetapkan. Hal tersebut sesuai dengan Ikatan Akuntan Indonesia dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang menyatakan bahwa audit yang dilakukan oleh seorang auditor dikatakan berkualitas jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu.

Standar auditing berkaitan dengan pelaksanaan penugasan audit secara individual, sedangkan standar pengendalian mutu berkaitan dengan pelaksanaan praktik audit KAP secara menyeluruh. Sehingga, apabila auditor dalam melakukan audit telah memenuhi standar audit dan standar pengendalian mutu maka audit yang dilakukannya dapat dikatakan sebagai audit yang berkualitas.

Maka dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan segala kemungkinan dimana auditor ketika mengaudit laporan keuangan klien bisa menemukan suatu pelanggaran yang terjadi didalam laporan keuangan dan melaporkannya dalam bentuk laporan keuangan auditan, yang dimana ketika melakukan pekerjaannya tersebut auditor berpedoman pada standart auditing dan kode etik akuntan publik.

Berikut adalah indikator yang digunakan untuk mengukur kualitas audit:

- 1) Melaporkan semua kesalahan klien
Auditor menemukan dan melaporkan apabila terdapat ketidakwajaran dalam laporan keuangan klien, tanpa terpengaruh oleh hal-hal lainnya, dengan butir pernyataan nomer 1,2 dan 3.
- 2) Pemahaman terhadap sistem informasi akuntansi klien
Auditor yang memiliki pemahaman yang baik terkait dengan sistem akuntansi kliennya, maka akan lebih mudah dalam melakukan audit dikarenakan sudah mengetahui informasi-informasi yang dapat memberikannya kemudahan dalam menemukan salah saji laporan keuangan kliennya, dengan butir pernyataan nomer 4,5 dan 6.
- 3) Komitmen yang kuat dalam menyelesaikan audit
Seorang auditor harus memiliki komitmen yang kuat terhadap kualitas audit. Adanya pendidikan profesi berkelanjutan dan juga penempuhan pendidikan formal yang diwajibkan IAI kepada auditor tujuannya yaitu agar kerja auditnya berkualitas, dengan butir pernyataan nomer 7,8 dan 9.
- 4) Berpedoman pada prinsip auditing dan prinsip akuntansi dalam melakukan pekerjaan lapangan
Seorang auditor haruslah berpedoman pada prinsip-prinsip auditing dan prinsip akuntansi mengikuti prosedur audit, independen, dengan butir pernyataan nomer 10, 11 dan 12.
- 5) Tidak begitu saja percaya terhadap pernyataan klien
Auditor tidak boleh begitu saja percaya terhadap pernyataan-pernyataan yang diberikan oleh klien. Auditor harus melakukan penyelidikan-penyelidikan terlebih dahulu terkait dengan kebenarannya, dan mencari bukti pendukung untuk pernyataan-pernyataan tersebut, dengan butir pernyataan nomer 13, 14 dan 15.
- 6) Sikap hati-hati dalam pengambilan keputusan
Auditor tidak boleh begitu saja percaya dengan pernyataan yang diberikan oleh klien. Auditor harus melakukan penyelidikan terkait pernyataan yang diberikan oleh klien dan mencari bukti untuk membuktikan kebenarannya atas

pernyataan klien sebelum mengambil keputusan, dengan butir pernyataan nomer 16 dan 17

2.2.3. Independensi

Independensi mempunyai makna tidak tergantung atau dikendalikan oleh orang lain atau benda, tidak bergantung pada orang lain, bertindak atau berpikir sesuai dengan kehendak hati, bebas dari pengendalian orang lain, tidak mudah dipengaruhi oleh orang lain.

Definisi independensi dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) Standar Auditing (SA) Seksi 220 PSA No. 04 Alinea 2 (2007), yaitu Independensi itu berarti tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum.

Saputra (2015) menyatakan *the independence of the auditor is the auditor's ability to maintain mental attitude objectively and impartially in the interests of the client in conducting the audit, analyzing the results, and attestation in the audit report*. Artinya adalah kemampuan seorang auditor untuk mempertahankan sikap mental secara objektif dan tidak memihak pada kepentingan klien dalam melakukan audit, menganalisis hasil dan pengesahan dalam laporan audit.

Menurut Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan RI Nomor 01 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara, dalam lampiran kedua menyebutkan dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, eksternal dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya. Dengan pernyataan standar umum ini, maka organisasi pemeriksa dan para pemeriksanya bertanggung jawab untuk dapat mempertahankan independensinya sedemikian rupa, sehingga pendapat, simpulan, pertimbangan atau rekomendasi dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tidak memihak dan dipandang tidak memihak oleh pihak manapun.

Sarwoko dan Agoes (2014) menyatakan *the concept of auditor independence is a mental attitude that is free from the influence of other parties, and that is expected from a public accountant not to have a personal interest in the execution of his duty which is contrary to the principles of integrity and objectivity*.

Artinya adalah sikap mental seorang auditor yang bebas dari pengaruh pihak lain, dan yang diharapkan dari Akuntan Publik ialah untuk tidak memiliki kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas. Agoes (2014) menyebutkan bahwa independensi seorang auditor dalam menjalankan tugasnya harus selalu mempertahankan sikap mental independen dalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam standar profesional akuntan publik yang sudah ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI). Sikap mental independen tersebut harus meliputi independen dalam fakta (*in fact*), Penampilan (*in appearance*), dan kompetensi (*in competence*).

Ada tiga aspek independensi seorang auditor, yaitu sebagai berikut :

1. Auditor wajib menjunjung tinggi kejujuran (*independence in fact*).
2. Pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan auditor. Auditor harus menjaga kedudukannya sedemikian rupa sehingga pihak lain akan mempercayai sikap independensi dan objektivitasnya (*independence in appearance*).
3. Hubungan erat dengan kompetensi atau kemampuan dalam melaksanakan dan menyelesaikan tugasnya (*Independence in competence*).

Pendapat Christiawan (2002) dalam Mulyani dan Munthe, (2019) menjelaskan bahwa akuntan publik tidak dibenarkan berpihak atas kepentingan siapapun. Akuntan publik berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik. Pendapat itu searah dengan teori (Mulyadi, 2014) yaitu Independensi merupakan sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain dan tidak tergantung pada orang lain.

Menurut Arens *et al.*, (2015) independensi dalam auditing adalah *A member in public practice shall be independence in the performance a professional service as require by standards promulgated by bodies designated by a council.* Artinya adalah sikap mental yang bebas pengaruh tidak bisa dikendalikan oleh pihak manapun dan tidak tergantung kepada orang lain. Independensi juga berarti terdapat kejujuran dalam diri auditor untuk mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak berpihak dalam merumuskan dan menyatakan

pendapatnya, dengan hal tersebut audit yang dihasilkan akan sesuai dengan fakta tanpa adanya pengaruh dari luar. Menurut Prihartini *et al.*, (2015) seseorang auditor wajib memiliki sikap independensi dalam menjalankan tugas auditnya. Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, dan tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri seorang auditor dalam mempertimbangkan fakta.

Berikut ini merupakan indikator independensi auditor menurut Tuanakotta (2001: 64) :

1. Independensi Penyusunan Program

Kebebasan auditor dalam mengontrol pemilihan teknik audit dan prosedur dan memperpanjang aplikasi. Para auditor mempunyai wewenang untuk menyusun dan memilih teknik audit serta prosedur dan lamnya proses audit sesuai kebutuhan proses pemeriksaan yang akan dilakukan auditor sebelumnya, dengan butir pertanyaan nomer 1,2 dan 3.

2. Independensi Pelaksanaan Pekerjaan

Auditor harus memiliki pemahaman yang cukup mengenai entitas serta lingkungannya untuk menilai risiko salah saji yang signifikan dalam laporan keuangan karena kesalahan atau kecurangan harus diperoleh untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan, dengan butir pernyataan 4,5 dan 6.

3. Independensi Pelaporan

Kebebasan auditor mengontrol dalam menyampaikan pendapat sesuai dengan hasil yang diperiksa oleh seorang auditor dan menyampaikan opini sebagai hasil dari pemeriksaan auditor. Auditor mempunyai wewenang tanpa intervensi dalam menyampaikan opini audit, hasil pelaporan akan disajikan sebagaimana hasil audit yang telah dilakukan, dengan butir pertanyaan nomer 7,8 dan 9.

2.2.4. Besaran *Fee* Audit

Menurut Mulyadi (2014) *fee* audit merupakan *fee* yang diterima akuntan publik setelah melaksanakan jasa audit. Penetapan audit *fee* ditetapkan sesuai dengan penerimaan penugasan, besaran *fee* audit yang akan diterima oleh auditor diduga dapat berpengaruh terhadap kualitas auditor. Oleh sebab itu, penentuan *fee* audit perlu disepakati oleh klien dengan auditor, supaya tidak terjadi perang tarif

yang dapat merusak kredibilitas akuntan publik. Besarnya *fee* auditor tergantung pada resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan professional lainnya.

Ketika *fee* audit semakin tinggi, maka kualitas audit yang dihasilkan semakin tinggi pula karena auditor tersebut akan dituntut untuk memberikan hasil yang maksimal dan akan semakin luas juga prosedur audit yang akan dilakukan nantinya. Dengan demikian hasil audit yang dihasilkan dapat dipercaya dan akurat. Auditor dengan *fee* audit yang tinggi akan melakukan prosedur audit lebih luas dan mendalam terhadap perusahaan klien sehingga kemungkinan kejanggalan yang ada pada laporan keuangan klien dapat terdeteksi. Pendeteksian kejanggalan mencerminkan kualitas proses audit tinggi, hal ini dikarenakan kualitas proses audit merupakan pelaksanaan audit dengan penerapan standar akuntansi dan standar audit yang benar oleh auditor. Besar kecilnya *fee* audit yang diterima oleh auditor dipengaruhi oleh risiko audit dari klien dan disesuaikan dengan tinggi rendahnya kompleksitas tugas yang akan dikerjakannya. Auditor yang memiliki tingkat keahlian yang tinggi akan lebih mudah untuk mendeteksi kecurangan pada laporan keuangan kliennya. Auditor mendapatkan *fee*-nya disesuaikan dengan struktur biaya yang ada pada masing-masing KAP untuk menjaga auditor agar tidak perang tarif.

Sedangkan menurut Al-Khaddash *et al.*, (2013: 209) menjelaskan *fee* audit adalah “*Audit fees mean all charges that the companies pay to the external auditors against the audit services and non-audit services , e.g. management advisory and consultants. Auditing fees consist mainly of the wages and benefits of office and field personnel, travel costs, and other costs necessary to the audit and related support activities.*” Berdasarkan pernyataan tersebut dapat dijelaskan bahwa *fee* audit merupakan keseluruhan biaya yang dibayarkan oleh perusahaan klien kepada auditor eksternal terhadap jasa audit dan non-audit, yaitu konsultan dan penasihat manajemen. *Fee* audit terdiri dari upah kepada auditor, biaya untuk perjalanan, serta biaya lain yang diperlukan dalam kegiatan audit dan pendukung lainnya.

Menurut Susmiyanti (2016), surat keputusan ketua umum IAPI No: kep. 024/IAPI/VII/2008 dalam menetapkan *fee* audit, hal-hal yang perlu

dipertimbangkan oleh akuntan publik adalah kebutuhan klien, tugas dan tanggung jawab menurut hukum, independensi, tingkat keahlian dan tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan yang dilakukan serta tingkat kompleksitas pekerjaan, banyaknya waktu yang diperlukan secara efektif digunakan oleh akuntan publik dan stafnya untuk menyelesaikan pekerjaan, basis penetapan fee yang telah disepakati. Dapat disimpulkan bahwa *fee* audit merupakan jumlah pendapatan yang diterima oleh auditor yang besarnya bervariasi tergantung dari keuangan dan ukuran perusahaan klien, risiko audit dan tingkat keahlian auditor.

Berdasarkan Peraturan Pengurus IAPI Nomor 2 tahun 2016 tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan adalah sebagai berikut :

(1) Hak atas Imbalan Jasa

Ketika memberikan audit, Akuntan Publik atau KAP berhak untuk mendapatkan imbalan jasa berdasarkan kesepakatan antara Akuntan Publik dengan entitas kliennya yang tertuang dalam Surat Perikatan.

(2) Kebijakan Penentuan Imbalan Jasa

- a. Setiap anggota yang bertindak sebagai Pemimpin Rekan dan/atau Rekan Akuntan Publik pada KAP harus menetapkan kebijakan sebagai dasar untuk menghitung besarnya Imbalan Jasa
- b. Perhitungan besarnya Imbalan Jasa antara lain mencakup :
 1. Besaran tarif Imbalan Jasa standar per jam (*hourly charge out rate*) untuk masing-masing tingkatan staf auditor;
 2. Kebijakan penentuan harga untuk penentuan harga yang berbeda dari tarif Imbalan Jasa standar, dan
 3. Metode penentuan jumlah keseluruhan Imbalan Jasa yang akan ditagihkan kepada entitas yang dituangkan dalam suatu Surat Perikatan.
- c. Metode penentuan jumlah keseluruhan Imbalan Jasa dapat menggunakan:
 1. Jumlah keseluruhan yang bersifat lumpsum
 2. Jumlah yang ditentukan berdasarkan realisasi penggunaan jam kerja personil atau komposit Tim Perikatan, atau
 3. Jumlah yang ditentukan berdasarkan realisasi penggunaan jam kerja personil atau komposit Tim Perikatan dengan ditentukan jumlah minimal dan/atau maksimal sesuai bagi anggaran dari entitas lain.

Berikut ini merupakan indikator besaran *fee* audit, Sukrisno Agoes (2012:46):

1. Risiko Audit

Besar kecilnya *fee* audit yang diterima oleh auditor dipengaruhi oleh risiko audit kliennya, dengan butir pernyataan nomer 1, 2 dan 3.

2. Kompleksitas jasa yang diberikan

Fee audit yang akan diterima auditor, disesuaikan dengan tinggi rendahnya kompleksitas tugas yang akan dikerjakan. Semakin tinggi tingkat kompleksitasnya maka semakin tinggi *fee* audit yang akan diterima oleh auditor, dengan butir pernyataan nomer 4, 5 dan 6.

3. Tingkat keahlian auditor dalam industri klien

Auditor yang memiliki tingkat keahlian yang tinggi akan mudah untuk mendeteksi kecurangan-kecurangan pada laporan keuangan kliennya, dengan butir pernyataan nomer 7,8 dan 9.

4. Struktur biaya KAP

Auditor mendapatkan *fee*-nya disesuaikan dengan struktur biaya pada masing-masing KAP. Hal ini dikarenakan untuk menjaga auditor agar tidak adanya perang tarif, dengan butir pernyataan nomer 10, 11 dan 12.

2.2.5. Pengalaman Auditor

Dalam KBBI, pengalaman adalah sesuatu yang pernah dialami, dijalani, dirasakan, ditanggung dan sebagainya. Pengalaman dapat dikatakan sebagai suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal, atau bisa juga diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang pada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi. Semakin lama masa kerja dan pengalaman yang dimiliki oleh auditor maka akan semakin baik dan meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan. Auditor yang berpengalaman memiliki ketelitian dan kemampuan yang baik dalam menyelesaikan pekerjaannya.

Menurut Agoes (2012: 54), menjelaskan bahwa auditor independen yang berpengalaman lebih sensitif dalam mendeteksi kekeliruan yang tidak lazim atas temuan-temuan dalam audit. Sehingga, auditor yang telah memiliki pengalaman

yang lebih banyak akan memberikan kualitas audit yang lebih baik. Tingginya kualitas audit juga dilatarbelakngi dengan kepatuhan auditor terhadap pemenuhan prosedur audit dan prinsip-prinsip etika dalam auditing. Dengan mengikuti banyaknya pelatihan kerja akan semakin banyak pengalaman yan akan didapatkan, pelatihan akan memberikan tambahan wawasan luas dan dapat meningkatkan kemampuan auditor. Lamanya masa kerja seorang auditor berpengaruh terhadap pengalaman kerjanya, semakin lama auditor bekerja tentunya pengalaman kerjanya semakin banyak dengan tingkat kesulitan yang berbeda-beda. Semakin banyak pengalaman yang dimiliki oleh seorang auditor maka kemampuan dalam mendeteksi kekeliruan dalam laporan keuangan kliennya smakin bagus. Banyaknya auditor melakukukan audit pada perusahaan klien maka pengalaman yang diperoleh juga akan lebih banyak karena masalah yang akan dihadapi tentu saja akan berbeda-beda antara perusahaan satu dengan yang lainnya.

Menurut Mulyadi (2014) pengalaman auditor merupakan akumulasi gabungan dari semua yang diperoleh melalui interaksi. Jika seorang memasuki karier sebagai akuntan publik, ia harus mencari pengalaman profesi dibawah pengawasan akuntan senior yang lebih berpengalaman. Disamping itu, ia juga harus mendapatkan pelatihan teknis yang cukup yang artinya bahwa akuntan harus mengikuti perkembangan yang terjadi dalam dunia usaha dan profesinya, agar akuntan yang baru selesai menempuh pendidikan formalnya dapat segera menjalani pelatihan teknis dalam profesinya, pemerintah mensyaratkan pengalaman kerja sekurang-kurangnya tiga tahun sebagai akuntan dengan reputasi baik dibidang audit bagi akuntan yang ingin memperoleh izin praktek dalam profesi akuntan publik (SK Menteri Keuangan No.43/KMK.017/1997) TANGGAL 27 Januari 1997.

Semakin lamanya pengalaman seorang auditor maka auditor tersebut akan semakin mampu dan mahir dalam menyelesaikan tugasnya baik secara individu maupun secara tim untuk setiap aktifitas yang diauditnya. Pengalaman juga akan membentuk seorang auditor menjadi auditor yang berkualitas baik dan dianggap mampu menghadapi dan menyelesaikan hambatan maupun persoalan dalam pelaksanaan tugasnya, serta mampu mengendalikan kecenderungan emosional terhadap pihak yang diperiksa (klien). Hal yang menyebabkan kurangnya pengalaman seorang auditor biasanya ia adalah seorang auditor baru atau disebut

dengan *junior* audit, selain itu kurangnya kompleksitas tugas yang dihadapi auditor juga berpengaruh dalam pengalaman auditor. Semakin sering auditor menghadapi tugas yang kompleks maka semakin bertambah pengalaman dan pengetahuannya. Begitu juga dengan resiko audit yang dihadapi oleh seorang auditor juga akan dipengaruhi oleh pengalaman dari auditor tersebut. Auditor akan berusaha untuk memperoleh bukti-bukti yang diperlukan untuk mendukung opini tersebut. Dalam melaksanakan tugas auditnya seorang auditor dituntut untuk membuat suatu opini yang maksimal. Untuk itu auditor akan berusaha untuk melaksanakan tugasnya semaksimal mungkin dengan segala kemampuannya dan auditor akan berusaha untuk menghindari resiko yang mungkin akan timbul dari opini yang dibuatnya tersebut.

Berikut ini merupakan indikator pengalaman auditor (Agoes:54):

1. Lamanya masa kerja

Lamanya masa kerja auditor akan berpengaruh terhadap pengalaman kerjanya. Semakin lama auditor bekerja tentunya pengalaman kerja semakin banyak, dengan tingkat kesulitan yang berbeda-beda, dengan butir pernyataan nomer 1,2 dan 3.

2. Pengalaman mengikuti pelatihan

Semakin seorang auditor mengikuti banyak pelatihan kerja yang diikuti oleh auditor, akan semakin banyak pengalaman yang akan didapatkan. Pelatihan akan memberikan tambahan wawasan dan dapat meningkatkan kemampuan auditor, dengan butir pernyataan nomer 4,5 dan 6.

3. Kemampuan dalam mendeteksi kekeliruan

Dengan banyaknya pengalaman yang dimiliki oleh seorang auditor, maka kemampuan dalam mendeteksi kekeliruan dalam laporan keuangan kliennya akan semakin baik, dengan butir pernyataan nomer 7,8 dan 9.

4. Banyaknya klien yang diaudit

Seorang auditor yang banyak melakukan audit pada perusahaan klien, maka pengalaman yang diperoleh juga akan lebih banyak. Dikarenakan masalah yang akan dihadapi tentu saja akan berbeda antara klien yang satu dengan yang lainnya, dengan butir pernyataan nomer 10, 11 dan 12.

2.3. Hubungan Antar Variabel Penelitian

2.3.1. Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Independensi yaitu sikap yang dimiliki auditor yang bebas dan tidak memihak pada saat melakukan audit. Bahwa tujuan utama dari audit pada awalnya adalah mengungkap kekeliruan, dengan bersifat obyektif dan tanpa pengaruh dari orang lain akan meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan karena auditor dapat melaksanakan kewajibannya sesuai aturan yang ada.

Hasil penelitian Handayani dan Merkusiwati (2015), menghasilkan bahwa independensi mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.

Rahayu (2016), menjelaskan bahwa akuntan publik tidak dibenarkan berpihak atas kepentingan siapapun. Akuntan Publik berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik.

2.3.2. Pengaruh Besaran *Fee* Audit Terhadap Kualitas Audit

Fee audit merupakan *fee* yang diterima akuntan publik setelah melaksanakan jasa audit. Seseorang auditor bekerja untuk mendapatkan imbalan atau upah yaitu berupa *fee* audit. Penetapan audit *fee* tidak kalah penting didalam penerimaan penugasan, auditor tentu bekerja untuk memperoleh penghasilan yang memadai.

Puspita dan Utama (2016), menyatakan untuk mencapai laporan keuangan yang berintegritas, diperlukan adanya kemampuan auditor yang tinggi dalam mengerjakan tugas mengauditnya dengan memberikan *fee* audit yang cukup agar auditor dapat memberikan kualitas audit yang baik sehingga dihasilkan laporan keuangan yang berintegritas tinggi.

Ardani (2017), menyatakan audit *fee* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit yang baik pula, begitupun sebaliknya. Kualitas audit yang baik tercipta karena kinerja auditor yang dibutuhkan lebih profesional dalam mengaudit laporan keuangan klien.

2.3.3. Pengaruh Pengalaman Auditor Terhadap Kualitas Audit

Wandita *et al.*,(2014), menyatakan semakin lama auditor memperoleh pengalaman kerja maka akan dapat dikatakan semakin tinggi juga tingkat pengetahuan yang mereka miliki atau peroleh. Pengetahuan auditor adalah hal yang sangat penting dalam meningkatkan kualitas audit dan juga dapat mempengaruhi kualitas audit.

Syarhayuti (2016), menyatakan semakin lama pengalaman kerja yang dimiliki oleh seorang auditor akan menghasilkan kualitas audit yang lebih baik untuk melaksanakan tugas pengauditan. Auditor memerlukan pengetahuan serta pengalaman dalam bidang auditing dan akuntansi.

2.4. Pengembangan Hipotesis

Menurut Sugiyono (2016:96), hipotesis adalah jawaban sementara dari permasalahan yang akan di teliti, hipotesis disusun dan diuji untuk menunjukkan benar atau salah. Adapun hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

H₁ : Diduga Independensi Auditor berpengaruh terhadap Kualitas Audit

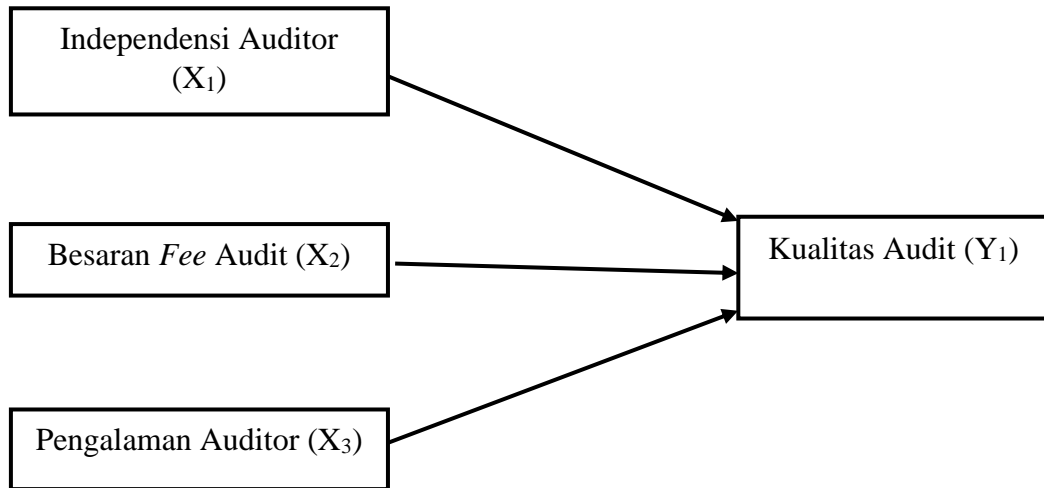
H₂ : Diduga Besaran Fee Audit berpengaruh terhadap Kualitas Audit

H₃ : Diduga Pengalaman Auditor berpengaruh terhadap Kualitas Audit

2.5. Kerangka Konseptual Penelitian

Berdasarkan penelitian terdahulu serta telaah pustaka yang sudah dilakukan untuk mengetahui Independensi Auditor, Besaran *Fee* Audit, dan Pengalaman Auditor yang menjadi variabel yang mempengaruhi Kualitas Audit. Untuk membantu pemahaman pembaca mengenai hal-hal yang berpengaruh dalam kinerja keuangan, maka perlu dibuat skema kerangka pemikiran.

Adapun skema kerangka pemikiran secara ilustratif adalah sebagai berikut :



Gambar 2.1.

Kerangka Konseptual Penelitian