

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Penelitian Terdahulu

Terdapat beberapa penelitian yang berkaitan dengan pengalaman, tekanan waktu, *fee* audit, indeoendensi. Seperti halnya penelitian yang dilakukan oleh Resti Restiyani melakukan penelitian mengenai Pengaruh pengalaman auditor dan independensi auditor terhadap kualitas audit. Hasil penelitiannya adalah Hipotesis pertama yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh persial yang signifikan terhadap kualitas audit yang dihasilkan dan Pengalaman dan independensi auditor mempunyai pengaruh secara simultan terhadap kualitas audit.

Margi Kurniasih melakukan penelitian mengenai Pengaruh *Fee* Audit, Audit *Tenure*, dan Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit dan hasil pengujian menunjukkan bahwa variabel *fee* audit, *tenure* audit, dan rotasi audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Fransiska Kovinna, dan Betri melakukan penelitian mengenai Pengaruh Independensi, Pengalaman Kerja, Kompetensi, dan Etika Auditor Terhadap Kualitas Audit dengan dasil dari penelitian ini adalah hanya variabel etika auditor yang berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Variabel independensi, pengalaman kerja, dan kompetensi secara parsial tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Pada uji F yang dilakukan menunjukkan bahwa

independensi, pengalaman kerja, kompetensi, dan etika auditor secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit.

Tabel 2.1
Ringkasan Penelitian Terdahulu

No.	Nama Penulis	Sumber	Judul	Hipotesis	Hasil Penelitian
1.	Margi Kurniasih	Skripsi	Pengaruh <i>Fee</i> Audit, Audit <i>Tenure</i> , dan Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit	H1 : <i>Fee</i> Audit berpengaruh terhadap Kualitas Audit H2 : Audit <i>Tenure</i> berpengaruh terhadap Kualitas Audit H3 : Rotasi Audit berpengaruh terhadap Kualitas Audit	1. Hasil pengujian menunjukkan bahwa variabel <i>fee</i> audit, <i>tenure</i> audit, dan rotasi audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
2.	Fransiska Kovinna, Betri	Jurnal	Pengaruh Independensi, Pengalaman Kerja, Kompetensi, dan Etika Auditor Terhadap Kualitas Audit	H1 : Independensi berpengaruh terhadap Kualitas Audit H2 : Pengalaman Kerja berpengaruh terhadap Kualitas Audit H3 : Kompetensi berpengaruh terhadap Kualitas Audit	1. Hasil dari penelitian ini adalah hanya variabel etika auditor yang berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit

				H4 : Etika Auditor berpengaruh terhadap Kualitas Audit	
3.	Nugraha Agung Eka Putra	Skripsi	Pengaruh Kompetensi, Tekanan Waktu, Pengalaman Kerja, Etika dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit	H1 : Kompetensi berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Audit H2 : Tekanan Waktu berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Audit H3 : Pengalaman Kerja berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Audit H4 : Etika berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Audit H5 : Independensi Auditor berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Audit	1. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Kompetensi Auditor (X1) mempunyai pengaruh signifikan terhadap Kualitas Audit, yang ditunjukkan oleh nilai sig sebesar 0,030

Pengalaman dapat diukur dengan rentang waktu dari selama seseorang bekerja pada suatu tempat atau komite. Maka dari itu seseorang yang bekerja lama disuatu pekerjaan akan mempunyai pengalaman yang lebih daripada seseorang yang tidak bekerja dalam bidang itu.

Tekanan anggaran waktu adalah keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun atau terdapat pembahasan waktu anggaran yang sangat ketat dan kaku (Nirmala dan Cahyonowati, 2013)

Independensi berarti bebas atau tidak berpihak, dalam hal ini berarti bebas dari pengaruh-pengaruh yang dapat membuat suatu keputusan tidak sesuai dengan keadaan atau kejadian sebenarnya.

Skala likert adalah sebuah jawaban dimana responden diminta untuk memberikan pernyataan setuju atau tidak setuju (Sekaran, 2011). Semakin tinggi nomor jumlah, maka semakin besar variabel independen mempengaruhi variabel dependen.

2.2. Landasan Teori

2.2.1. Audit

2.2.1.1. Definisi Audit

Audit berarti membandingkan antara kegiatan yang diaudit dan kegiatan yang seharusnya terjadi, membandingkan antara kondisi dan kriterianya.

Arens et al. (2009) dalam bukunya mendefinisikan audit sebagai sebagai akumulasi dan evaluasi mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat korespondensi antara informasi yang diperoleh dan kriteria yang ditetapkan yang dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.

2.2.1.2. Jenis Audit

Menurut Boynton (2005:6) tiga jenis audit yang ada umumnya menunjukkan karakteristik kunci yang mencakup dalam definisi auditing yaitu audit laporan keuangan, audit kepatuhan, dan audit operasional.

1. Audit Laporan Keuangan

Audit laporan keuangan (financial statement audit) berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan mengevaluasi bukti tentang laporan-laporan entitas dengan maksud agar dapat memberikan pendapat apakah laporan keuangan tersebut telah disajikan secara wajar sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan yaitu prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

2. Audit Kepatuhan

Audit kepatuhan (compliance audit) berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan memeriksa bukti-bukti untuk menetapkan apakah kegiatan keuangan atau operasi suatu entitas telah sesuai dengan persyaratan, ketentuan, atau peraturan tertentu.

3. Audit Operasional

Audit operasional (operational audit) berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan mengevaluasi bukti-bukti tentang efisiensi dan efektivitas kegiatan operasi entitas dalam hubungannya dengan pencapaian tujuan tertentu.

2.2.1.3. Jenis Opini

Opini audit adalah pernyataan auditor terhadap kewajaran laporan keuangan dari entitas yang telah diaudit. Kewajaran ini menyangkut materialitas, posisi keuangan, dan arus kas. Menurut SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik), opini audit ada 5 macam, yaitu :

1. Pendapat wajar tanpa pengecualian

Pendapat wajar tanpa pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus

kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Ini adalah pendapat yang dinyatakan dalam laporan auditor bentuk baku. Kriteria pendapat wajar tanpa pengecualian antara lain:

- Laporan keuangan lengkap
- Tiga standar umum telah dipenuhi
- Bukti yang cukup telah diakumulasi untuk menyimpulkan bahwa tiga standar lapangan telah dipatuhi
- Laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*)
- Tidak ada keadaan yang memungkinkan auditor untuk menambahkan paragraf penjelasan atau modifikasi laporan

2. Bahasa penjelasan ditambahkan dalam laporan auditor bentuk baku

Keadaan tertentu mungkin mengharuskan auditor menambahkan suatu paragraf penjelasan (atau bahasa penjelasan yang lain) dalam laporan auditnya. Auditor menyampaikan pendapat ini jika:

- Kurang konsistennya suatu entitas dalam menerapkan GAAP
- Keraguan besar akan konsep *going concern*

- Auditor ingin menekankan suatu hal

3. Pendapat wajar dengan pengecualian

Pendapat wajar dengan pengecualian, menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan.

4. Pendapat tidak wajar

Pendapat tidak wajar menyatakan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

5. Pernyataan tidak memberikan pendapat

Pernyataan tidak memberikan pendapat menyatakan bahwa auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Opini ini dikeluarkan ketika auditor tidak puas akan seluruh laporan keuangan yang disajikan.

2.2.1.4. Testing In Audit

1. Jenis Pengujian Dalam Audit

Dalam mengembangkan keseluruhan rencana audit, Auditor memiliki lima jenis pengujian (testing) yang dapat digunakan untuk menentukan apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar.

Pengujian tersebut meliputi:

1) Prosedur untuk Memperoleh Pemahaman atas Internal Control

Auditor harus memahami efektivitas aspek rancangan dan operasional dari pengendalian intern.

Lima jenis prosedur audit yang berhubungan dengan pemahaman auditor terhadap pengendalian intern yaitu:

- a. Memperbaharui dan mengevaluasi pengalaman auditor terdahulu
- b. Meminta keterangan dari personil klien
- c. Membaca manual sistem dan kebijakan klien
- d. Menguji dokumen dan arsip
- e. Mengamati aktivitas dan operasional entitas

2) Tests of Controls (Uji Pengendalian)

Pengujian pengendalian adalah prosedur audit yang digunakan untuk menentukan efektivitas kebijakan dan operasi pengendalian intern atau prosedur pengendalian yang diterapkan untuk menilai control risk (risiko pengendalian)

Pengujian tersebut meliputi jenis prosedur audit sebagai berikut :

- a. Meminta keterangan dari personil klien
- b. Menguji dokumen, arsip, dan laporan
- c. Mengamati aktivitas yang terkait dengan pengendalian
- d. Melaksanakan kembali prosedur klien

Dua prosedur yang pertama sama dengan jenis bahan bukti yang diperoleh dalam memahami struktur pengendalian intern. Sehingga, penetapan resiko pengendalian dan pengujian atas pengendalian dapat dikatakan sebagai kelanjutan dari prosedur audit yang digunakan untuk memperoleh pemahaman struktur pengendalian intern. Perbedaan utama adalah bahwa dengan pengujian atas pengendalian tersebut, tujuan

menjadi lebih spesifik dan pengujian menjadi ekstensif.

Contoh:

Menyamakan invoice supplier dengan purchase order dan receiving report sebelum menyetujui pembayaran invoice dan Memeriksa kartu absensi karyawan sebelum menyetujui pembayaran uang lembur

3) *Substantive Test of Transactions* (Uji Substantif atas Transaksi)

Pengujian substantif (*Substantive Test*) adalah prosedur yang digunakan untuk menguji kekeliruan atau ketidakberesan dalam bentuk uang yang langsung mempengaruhi kebenaran saldo laporan keuangan. Kekeliruan tersebut sering disebut dengan salah saji moneter (dalam satuan mata uang) yang merupakan indikasi yang jelas terjadinya salah saji dalam saldo laporan keuangan.

Tujuan pengujian substantive atas transaksi adalah untuk menentukan apakah transaksi akuntansi klien telah diotorisasi dengan pantas, dicatat dan diiktisarkan dalam jurnal dengan benar dan diposting ke buku besar dan buku tambahan dengan benar.

Pengujian atas transaksi :

Pengujian tersebut meliputi bagian deskriptif yang mendokumentasikan pemahaman memperoleh sekitar pengendalian internal dan menyertakan uraian tentang prosedur dan risiko pengendalian yang dinilai.

4) *Analytical Procedure* (Prosedur Analitis)

Prosedur analitis meliputi perbandingan dari jumlah yang tercatat dengan dengan angka tertentu yang dikembangkan oleh auditor. Prosedur ini biasanya menggunakan kalkulasi rasio yang dibandingkan dengan rasio tahun sebelumnya atau rasio perusahaan sejenis atau rasio average industry

Tujuan utama dari prosedur analitis dalam tahap perencanaan ini adalah :

- a. Menunjukkan kemungkinan adanya salah saji dalam laporan keuangan
- b. Mengurangi pengujian audit yang lebih rinci
- c. *Detail Test of Balances* (Pengujian Terinci atas Saldo)

Pengujian Terinci atas Saldo merupakan prosedur yang digunakan untuk menguji salah saji moneter (*monetary misstatement*) untuk menentukan apakah 9

balance-related audit objective (tujuan audit terkait dengan saldo) telah terpenuhi.

DTOB berfokus pada saldo akhir buku besar, baik untuk neraca maupun laba-rugi, dengan penekanan utama pada angka-angka di neraca saldo. Pengujian terinci atas saldo akhir tersebut penting dalam pelaksanaan audit, karena bahan bukti diperoleh dari sumber yang independen dari klien sehingga dinilai berkualitas tinggi.

2.2.1.5. Tahap-tahap Audit

Tahap-tahap Audit Investigasi

Dalam melakukan audit investigasi ada tahapan yang harus dilakukan, yaitu:

1. Persiapan dan Perencanaan. Setiap kegiatan audit harus diawali dengan persiapan dan perencanaan. Audit investigatif lebih ditekankan pada sikap kehati-hatian dan independen serta arif karena sering terjadi konflik kepentingan antara auditor dan auditan. Dalam menunjuk petugas investigatif harus dipertimbangkan auditor yang mempunyai pengalaman, integritas yang tinggi, kemauan,

keuletan dan keberanian , independen dan tidak ada hubungan istimewa antara auditor dan auditan.

2. Membuat PKA. Dalam menyusun PKA audit investigatif auditor harus memahami betul permasalahan yang akan diaudit. Oleh karena itu perlu ditetapkan sasaran, ruang lingkup, waktu audit, menyusun strategi dan langkah audit.
3. Pelaksanaan audit terlebih dahulu diadakan pembicaraan pendahuluan dengan auditan untuk menjelaskan tujuan audit dan mendapatkan informasi tambahan serta menciptakan suasana yang dapat menunjang kelancaran tugas. Untuk mengungkapkan suatu peristiwa atau kejadian maka auditor harus mendapatkan minimal 7 jawaban dari pertanyaan 1) Apa yang telah terjadi, 2) Siapa yang melakukan, 3) Dimana perbuatan itu dilakukan, 4) Kapan dilakukan, 5) Dengan apa perbuatan itu dilakukan, 6) Bagaimana perbuatan itu dilakukan, 7) Mengapa perbuatan itu terjadi.
4. Investigasi adalah suatu kegiatan yang dilakukan untuk memperoleh bukti dengan menggunakan prosedur dan tehnik audit. Untuk dapat melakukan investigasi dengan baik maka diperlukan : 1) Pengetahuan yang baik tentang

permasalahan yang akan diaudit, 2) Siapa orang-orang yang akan diaudit dan siapa yang diperiksa terlebih dahulu, 3) Menyusun pertanyaan yang dapat mengungkap kejadian sebenarnya, 4) Menyiapkan bahan-bahan untuk konfrontasi, 5) Pengetahuan tentang orang-orang / pribadi yang akan diaudit, 6) Tempat dan waktu.

5. Dalam melaksanakan investigasi perlu diperhatikan agar pelaku mudah diarahkan untuk mengakui perbuatannya maka diperlukan mengumpulkan bahan dan bukti yang berkaitan dengan kasus yang diaudit dan dapat dijadikan sebagai alat bukti .Alat bukti menurut KUHP Pasal 184 :
 - 1) Keterangan saksi, 2) Keterangan saksi ahli, 3) Bukti petunjuk, 4) Keterangan / pengakuan terdakwa.
6. Keterangan / pengakuan terdakwa saja tidak cukup untuk pembuktian melainkan harus disertai dengan alat bukti yang lainnya. Bukti dalam audit adalah 1) Klarifikasi, 2) Hasil pengujian fisik, 3) Dokumentasi, Observasi, Tanya jawab / hasil wawancara, Prosedur analisa.

2.2.1.6. Program Kerja Audit

Program kerja audit (PKA) adalah rencana yang disusun secara sistematis, yang berguna sebagai pedoman kerja bagi tim audit

yang terdiri dari berbagai teknik dan prosedur, untuk mencapai tujuan dari audit itu sendiri. Program kerja audit berisi tahap-tahap kegiatan yang bisa dikomunikasikan kepada setiap tim audit yang biasanya mengandung hal-hal pokok diantaranya :

1. Pendahuluan
2. Pernyataan tujuan audit
3. Langkah-langkah kerja audit
4. Informasi-informasi yang mendukung terhadap pelaksanaan audit yaitu; informasi pembagian tugas pada anggota tim, informasi waktu yang dibutuhkan pada pelaksanaan tugas audit, serta informasi yang memudahkan penelusuran sampai kepada bukti-bukti audit dalam bentuk penomoran Kertas Kerja Audit.

2.2.1.7. Norma Audit

Norma umum dalam audit:

1. Pemeriksaan harus dilakukan oleh seseorang yang telah memiliki ketrampilan teknis yang cukup serta berkeahlian sebagai auditor.
2. Dalam segala suasana yang berkaitan dengan pemeriksaan, sikap mental yang independen harus senantiasa dipertahankan oleh auditor.

3. Auditor harus menggunakan kesungguhan dan ketrampilan profesionalnya dalam pelaksanaan pemeriksaan dan menyiapkan laporan akuntan.

2.2.2. Pengalaman Auditor

Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi.

Audit menuntut keahlian dan profesionalismenya yang tinggi. Keahlian tersebut tidak hanya dipengaruhi oleh pendidikan formal tetapi banyak faktor lain yang mempengaruhi antara lain adalah pengalaman (Sunarto, 2003).

Gusti dan Ali (2008) menyatakan bahwa pengalaman auditor dapat dilihat melalui pengalamannya dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu, maupun banyaknya penugasan yang pernah dilakukan.

Pengalaman akan menghasilkan pengetahuan dan pengetahuan tersebut tersimpan di memori auditor, sehingga memori auditor memainkan peran penting pada kualitas pertimbangannya. Pengetahuan auditor tentang audit akan semakin berkembang dengan bertambahnya pengalaman kerja.

Pengalaman kerja akan meningkat seiring dengan bertambahnya kompleksitas kerja (Desyanti, 2006).

Auditor yang kurang berpengalaman tentunya akan berbeda dengan yang telah cukup berpengalaman dengan masa masa kerja yang lebih lama dalam pekerjaan dan keputusan audit. Auditor yang berpengalaman akan melakukan tingkat kemungkinan kesalahan yang lebih besar dibandingkan dengan auditor yang berpengalaman. Pengalaman auditor bisa dilihat dari lamanya dia bekerja sebagai seorang auditor.

Dian (2005) dalam Khairiah (2009) memberikan kesimpulan bahwa seorang karyawan yang memiliki pengalaman kerja yang tinggi akan memiliki keunggulan dalam beberapa hal diantaranya;

1. Mendeteksi kesalahan,
2. Memahami kesalahan dan
3. Mencari penyebab munculnya kesalahan.

Keunggulan tersebut bermanfaat bagi pengembangan keahlian. Berbagai macam pengalaman yang dimiliki individu akan mempengaruhi pelaksanaan suatu tugas. Seseorang yang berpengalaman memiliki cara berpikir yang lebih terperinci, lengkap dan sophisticated dibandingkan seseorang yang belum berpengalaman.

Abdolmohammadi dan Wright (1987) mengatakan bahwa ada perbedaan *judgement* antara auditor yang berpengalaman dan tidak berpengalaman. Individu yang lebih berpengalaman akan lebih percaya

dalam impresinya menghadapi suatu masalah sehingga akan merubah sensitivitas terhadap bukti (Suartana dan Kartana, 2008).

Pengalaman menurut Mulyadi (2002), seorang auditor harus mempunyai pengalaman dalam kegiatan auditnya, pendidikan formal dan Pengalaman Kerja dalam profesi akuntan merupakan dua hal penting dan saling melengkapi. Pemerintah mensyaratkan Pengalaman Kerja sekurang-kurangnya tiga tahun sebagai akuntan dengan reputasi baik di bidang audit bagi akuntan yang ingin memperoleh izin praktik dalam profesi akuntan publik.

Menurut Arens (2004), sesuai dengan standar umum dalam Standar Profesional Akuntan Publik bahwa auditor disyaratkan memiliki pengalaman kerja yang cukup dalam profesi yang ditekuninya, serta dituntut untuk memenuhi kualifikasi teknis dan berpengalaman dalam bidang industri yang digeluti

Menurut Tubbs (1992) yang dikutip oleh Mayangsari (2003) menyatakan bahwa seorang karyawan yang memiliki pengalaman kerja yang tinggi akan memiliki keunggulan dalam beberapa hal diantaranya:

1. Mendeteksi kesalahan
2. Memahami kesalahan
3. Mencari penyebab munculnya kesalahan

2.2.3. Tekanan Waktu

Auditor akan menemukan adanya suatu kendala dalam menentukan waktu untuk mengeluarkan hasil audit yang akurat dan sesuai dengan aturan yang ditetapkan. Tekanan Waktu yang dialami oleh auditor ini dapat berpengaruh terhadap besar kecilnya fee audit yang akan dikeluarkan oleh klien.

Herningsih (2001) dalam Amalia Yuliana dkk, (2009), auditor dituntut untuk melakukan efisiensi biaya dan waktu dalam melaksanakan audit. Tekanan waktu memiliki dua dimensi sebagai berikut :

1. *Time Budget Pressure* merupakan keadaan dimana auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun, atau terdapat pembatasan waktu dalam anggaran yang sangat ketat.
2. *Time Deadline Pressure* merupakan kondisi dimana auditor dituntut untuk menyelesaikan tugas audit tepat pada waktunya.

Tekanan waktu didefinisikan sebagai kendala yang timbul karena keterbatasan waktu atau keterbatasan sumber daya yang dialokasikan dalam melaksanakan penugasan (DeZoort & Lord, 1997). Beberapa faktor yang menyebabkan terjadinya tekanan waktu adalah persaingan *fee* antara kantor akuntan publik, kemampuan laba perusahaan, dan keterbatasan personil (Dezoort, 2002). Auditor yang menghadapi tekanan waktu dapat merespon dalam dua cara yaitu dengan bekerja lebih keras, atau semakin

efisien dalam menggunakan waktu. Apabila diperlukan, auditor dapat meminta waktu tambahan pada atasan (Otley & Pierce, 1996), dan menggunakan prosedur audit yang lebih efisien (Coram, 2003). Meskipun tekanan waktu dipandang dapat menurunkan kinerja, namun apabila alokasi waktu dilakukan dengan tepat justru berfungsi sebagai mekanisme kontrol dan suatu indikator keberhasilan bagi kinerja auditor dan kantor akuntan publik (Cook & Kelley, 1991).

Tekanan Anggaran Waktu menurut Weningtyas (2006) adalah keadaan dimana auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun, atau terdapat pembatasan waktu dalam anggaran yang sangat ketat. McNamara & Liyanarachchi (2008) mendefinisikan tekanan anggaran waktu sebagai salah satu jenis tekanan yang menyebabkan auditor tidak dapat memegang kendali terhadap lingkungan pekerjaannya. Berdasarkan definisi dan pendapat di atas dapat kita simpulkan bahwa pengertian tekanan anggaran waktu adalah kondisi dimana auditor mendapatkan tekanan di tempat kerjanya untuk menyelesaikan pekerjaan pada waktu dan anggaran biaya yang telah ditetapkan sebelumnya.

2.2.4. Fee Audit

Mulyadi (2002 : 63), menjelaskan bahwa besarnya *fee* profesional anggota dapat bervariasi tergantung antara lain: risiko penugasan,

kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya Kantor Akuntan Publik (KAP) yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya. Dijelaskan juga bahwa anggota Kantor Akuntan Publik (KAP) tidak diperkenankan mendapatkan klien dengan cara menawarkan *fee* yang dapat merusak citra profesi. Selain *fee* profesional, terdapat juga *fee* kontinjensi.

Fee kontinjensi adalah *fee* yang ditetapkan untuk pelaksanaan suatu jasa profesional tanpa adanya *fee* yang akan dibebankan, kecuali ada temuan atau hasil tertentu di mana jumlah *fee* tergantung pada temuan atau hasil tertentu. *Fee* dianggap tidak kontinjen jika ditetapkan oleh pengadilan atau badan pengatur atau dalam hal perpajakan, jika dasar penetapan adalah hasil penyelesaian hukum atau temuan badan pengatur. Dalam hal ini anggota Kantor Akuntan Publik (KAP) tidak diperkenankan untuk menetapkan *fee* kontinjensi apabila penetapan tersebut dapat mengurangi independensi.

Surat Keputusan No. KEP. 024/IAPI/VII/2008 tentang Kebijakan Penentuan Audit *Fee* yang diterbitkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) pada tanggal 2 Juli 2008. Tujuan diterbitkannya Surat Keputusan ini adalah sebagai panduan bagi profesi Akuntan Publik maupun Kantor Akuntan Publik (KAP) dalam menetapkan *fee* audit. Lebih lanjut dalam bagian Lampiran 1 Surat Keputusan No. KEP.024/IAPI/VII/2008 tentang Kebijakan Penentuan Audit *Fee*,

dijelaskan bahwa panduan ini dikeluarkan sebagai panduan bagi seluruh anggota Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) yang menjalankan praktek sebagai akuntan publik dalam menetapkan besaran imbalan yang wajar atas jasa profesional yang diberikannya.

Dijelaskan juga bahwa dalam menetapkan imbalan jasa yang wajar sesuai dengan martabat profesi akuntan publik dan dalam jumlah yang pantas untuk dapat memberikan jasa sesuai dengan tuntutan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang berlaku. Imbalan jasa yang terlalu rendah atau secara signifikan jauh lebih rendah dari yang dikenakan auditor atau akuntan lain, akan menimbulkan keraguan mengenai kemampuan dan kompetensi anggota dalam menerapkan standar teknis dan standar professional yang berlaku.

Sampai sekarang belum terdapat peraturan yang jelas mengenai besarnya "*audit fee*" yang harus ditagih oleh akuntan publik terhadap klien (auditee) atas jasa audit yang diberikan. Kondisi seperti ini memberikan indikasi bahwa selama ini penetapan *audit fee* . Penetapan *audit fee* tidak kalah penting didalam penerimaan penugasan, auditor tentu bekerja untuk memperoleh penghasilan yang memadai. Oleh sebab itu, penentuan *fee* audit perlu disepakati antara klien dengan auditor, supaya tidak terjadi perang tarif yang dapat merusak kredibilitas akuntan publik (Ginting, 2014).

Menurut Herawati (2011) Fee Audit adalah sumber pendapatan bagi akuntan publik. Auditor mendapatkan Fee dari perusahaan klien yang diaudit. Disatu sisi auditor harus bertindak independen memberikan opininya tapi disatu sisi lain auditor juga memperoleh imbalan atas jasa yang diberikan dari klien tempat dia mengaudit.

Menurut Gammal (2012) bahwa *fee* audit dapat didefinisikan sebagai jumlah biaya (upah) yang dibebankan oleh auditor untuk proses audit kepada perusahaan (auditee). Penentuan *fee* audit biasanya didasarkan pada kontrak antara auditor dan auditee sesuai dengan waktu dilakukannya proses audit, layanan, dan jumlah staf yang dibutuhkan untuk proses audit. *Fee* audit biasanya ditentukan sebelum memulai proses audit.

Dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik tahun 2008 Seksi 240 disebutkan dalam melakukan negosiasi mengenai jasa profesional yang diberikan, praktisi dapat mengusulkan jumlah imbalan jasa profesional yang dipandang sesuai. Fakta terjadinya jumlah imbalan jasa profesional yang diusulkan oleh praktisi yang satu lebih rendah dari praktisi yang lain bukan merupakan pelanggaran terhadap kode etik profesi. Namun demikian, ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi dapat saja terjadi dari besaran imbalan jasa profesional yang diusulkan.

2.2.5. Independensi

Independensi merupakan dasar dari profesi auditing. Hal itu berarti bahwa auditor akan bersikap netral terhadap entitas, dan oleh karena itu akan bersikap objektif. Publik dapat mempercayai fungsi audit karena auditor bersikap tidak memihak serta mengakui adanya kewajiban untuk bersikap adil (Boynton et al., 2002:66).

Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada pihak lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif, tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

Auditor harus independen dari setiap kewajiban atau independen dari pemilikan kepentingan dalam entitas yang diauditnya. Di samping itu, auditor tidak hanya berkewajiban mempertahankan sikap mental independen, tetapi ia harus pula menghindari keadaan-keadaan yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan independensinya. Dengan demikian, di samping auditor harus benar-benar independen, ia masih juga harus menimbulkan persepsi di kalangan masyarakat bahwa ia benar-benar independen.

Adapun peraturan pada Kode Perilaku Profesional AICPA mengenai independensi yang tertuang dalam Boynton et al. (2002:106) yang menyatakan bahwa:

“Seorang CPA yang berpraktik publik harus bersikap independen dalam melaksanakan jasa profesional sebagaimana diisyaratkan oleh standar resmi yang diumumkan oleh badan-badan yang ditunjuk oleh Dewan”

Standar Auditing Seksi 220.1 (SPAP,2001) menyebutkan bahwa independen bagi seorang akuntan publik artinya tidak mudah dipengaruhi karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Oleh karena itu ia tidak dibenarkan memihak kepada siapapun, sebab bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis yang dimilikinya, ia akan kehilangan sikap tidak memihak yang justru sangat diperlukan untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya.

Arens (2003:83) dalam Suryaningtias (2007:36) mengategorikan independensi ke dalam dua aspek, yaitu sebagai berikut:

1. *Independence in fact* (independensi dalam fakta). Akan ada apabila pada kenyataannya auditor mampu mempertahankan sikap yang tidak memihak sepanjang pelaksanaan auditnya. Artinya, auditor harus bertindak objektif dan mempunyai kejujuran yang tinggi.
2. *Independence in appearance* (independensi dalam penampilan). Artinya pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit. Dengan kata lain, Winarna (2005) menyebutkan

bahwa *independence in appearance* merupakan suatu sikap yang timbul dari persepsi orang lain terhadap independensi akuntan publik.

Abdul Halim (2001:21) dan Mulyadi (2002:129) membagi independensi ke dalam tiga aspek, yaitu:

1. *Independence in fact* (independensi dalam fakta). Artinya auditor harus mempunyai kejujuran yang tinggi, keterkaitan yang erat dengan objektivitas.
2. *Independence in appearance* (independensi dalam penampilan). Artinya pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit.
3. *Independence in competence* (independensi dari sudut keahliannya atau kompetensinya). Artinya independensi dilihat dari sudut pandang keahlian terkait erat dengan kecakapan profesional auditor.

Pernyataan standar umum kedua dalam SPKN (BPK RI, 2007) adalah:

“Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, ksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya”.

Dengan pernyataan standar umum kedua ini, 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.

2.2.6. Profesionalisme

Profesionalisme adalah etika yang harus dimiliki oleh seorang auditor. Setiap anggota harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi (Mulyadi 2002 : 60). Tuntutan pekerjaan yang mengharuskan profesionalisme itu tetap dikedepankan. Seberapa berat, seberapa kuat tekanan yang dihadapi oleh auditor akan siap dihadapi oleh auditor.

Profesionalisme berarti bahwa auditor wajib melaksanakan tugas-tugasnya dengan kesungguhan dan kecermatan. Sebagai seorang yang profesional, auditor harus menghindari kelalaian dan ketidakjujuran. Arens (2004) mendefinisikan profesionalisme sebagai tanggung jawab individu untuk berperilaku yang lebih baik dari sekedar mematuhi undang-undang dan peraturan masyarakat yang ada. "Persyaratan profesional yang dituntut dari auditor independen adalah orang yang memiliki pendidikan dan pengalaman berpraktik sebagai auditor independen. Mereka tidak termasuk orang yang terlatih untuk atau berkeahlian dalam profesi atau jabatan lain. Sebagai contoh, dalam hal pengamatan terhadap penghitungan fisik sediaan, auditor tidak bertindak sebagai seorang ahli penilai, penaksir atau pengenal barang. Begitu pula, meskipun auditor mengetahui hukum

komersial secara garis besar, ia tidak dapat bertindak dalam kapasitas sebagai seorang penasihat hukum dan ia semestinya menggantungkan diri pada nasihat dari penasihat hukum dalam semua hal yang berkaitan dengan hukum” (PSA No. 1, SA seksi 110 : 4).

Profesionalisme seorang auditor akan terbentuk apabila sudah memahami prinsip etika profesi Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dan menerapkannya dalam setiap tugas audit. Prinsip Etika Profesi dalam Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) menyatakan pengakuan profesi akan tanggung jawab kepada publik, pemakai jasa akuntan, dan rekan. Prinsip ini memandu anggota dalam memenuhi tanggung jawab profesionalnya dan merupakan landasan dasar perilaku etika dan perilaku profesionalnya. Prinsip ini meminta komitmen untuk berperilaku terhormat, bahkan dengan pengorbanan keuntungan pribadi menurut Mulyadi (2002 : 54-60) yaitu:

1. Prinsip kesatu: Tanggung Jawan Profesi

Dalam melaksanakan tanggung jawabnya sebagai professional, setiap anggota harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan professional dalam semua kegiatan yang dilakukannya.

2. Prinsip kedua: Kepentingan Publik

Setiap anggota berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik, menghormati kepercayaan publik, dan menunjukkan komitmen atas profesionalisme.

3. Prinsip ketiga: Integritas

Untuk memelihara dan meningkatkan kepercayaan publik, setiap anggota harus memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan integritas setinggi mungkin. Integritas mengharuskan seorang anggota untuk, antara lain, bersikap jujur dan berterus terang tanpa harus mengorbankan rahasia penerima jasa, pelayanan dan kepercayaan publik tidak boleh dikalahkan oleh kepentingan pribadi. Integritas dapat menerima kesalahan yang tidak sengaja dan perbedaan pendapat yang jujur, tetapi dapat menerima kecurangan atau peniadaan prinsip.

4. Prinsip keempat: Objektivitas

Setiap anggota harus menjaga objektivitas dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajiban profesionalnya. Objektivitas adalah suatu kualitas yang memberikan nilai atas jasa yang diberikan anggota. Prinsip objektivitas mengharuskan anggota bersikap adil, tidak memihak, jujur secara intelektual, tidak berprasangka atau bias, serta bebas dari benturan kepentingan atau berada dibawah pengaruh pihak lain.

5. Prinsip kelima: Kompetensi dan Kehati-hatian Profesional

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan kehati-hatian, kompetensi dan ketekunan, serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan keterampilan profesional pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa klien atau pemberi kerja memperoleh manfaat dari jasa profesional yang kompeten

berdasarkan perkembangan praktik, legislasi dan teknik yang paling mutakhir.

6. Prinsip keenam: Kerahasiaan

Setiap anggota harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh selama melakukan jasa professional dan tidak boleh memakai atau mengungkapkan informasi tersebut tanpa persetujuan, kecuali bila ada hak atau kewajiban professional atau hukum untuk pengungkapannya.

Anggota mempunyai kewajiban untuk menghormati kerahasiaan informasi tentang klien atau pemberi kerja yang diperoleh melalui jasa professional yang diberikannya. Kewajiban kerahasiaan berlanjut bahkan setelah hubungan antar anggota dan klien atau pemberi kerja berakhir.

7. Prinsip ketujuh: Perilaku Profesional

Setiap anggota harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi. Kewajiban untuk menjauhi tingkah laku yang dapat mendiskreditkan profesi harus dipenuhi oleh anggota sebagai perwujudan tanggung jawabnya kepada penerima jasa, pihak ketiga, anggota yang lain, staf, pemberi kerja dan masyarakat umum.

8. Prinsip kedelapan: Standar Teknis

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya sesuai dengan standar teknis dan standar professional yang relevan. Sesuai dengan keahliannya, dan dengan berhati-hati, anggota mempunyai kewajiban untuk melaksanakan penugasan dari penerima jasa selama penugasan tersebut sejalan dengan prinsip integritas dan objektivitas.

Seorang akuntan dapat dikatakan professional apabila dalam bertugas melaksanakan audit menggunakan delapan prinsip yang sudah diatur dalam Etika Profesional Akuntan Publik.

2.3 Hipotesis

Hipotesis dari penelitian yang akan dilakukan berdasarkan permasalahan dan tujuan yang ada dapat diuraikan sebagai berikut:

2.3.1. Pengaruh Pengalaman Terhadap Profesionalisme Auditor Eksternal

Gusti dan Ali (2008) menyatakan bahwa pengalaman auditor dapat dilihat melalui pengalamannya dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu, maupun banyaknya penugasan yang pernah dilakukan.

Berdasarkan penjelasan diatas dapat dibuat hipotesis sebagai berikut.

H1: Pengalaman berpengaruh terhadap profesionalisme auditor eksternal

2.3.2. Pengaruh Tekanan Waktu Terhadap Profesionalisme Auditor Eksternal

Tekanan waktu didefinisikan sebagai kendala yang timbul karena keterbatasan waktu atau keterbatasan sumber daya yang dialokasikan dalam melaksanakan penugasan (DeZoort & Lord, 1997).

Berdasarkan penjelasan diatas dapat dibuat hipotesis sebagai berikut.

H2: Tekanan Waktu berpengaruh terhadap profesionalisme auditor eksternal

2.3.3. Pengaruh *Fee* Audit Terhadap Profesionalisme Auditor Eksternal

Mulyadi (2002 : 63), menjelaskan bahwa besarnya *fee* profesional anggota dapat bervariasi tergantung antara lain: risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya Kantor Akuntan Publik (KAP) yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya. Dijelaskan juga bahwa anggota Kantor Akuntan Publik (KAP) tidak diperkenankan mendapatkan klien dengan cara menawarkan *fee* yang dapat merusak citra profesi. Selain *fee* profesional, terdapat juga *fee* kontinjensi.

Berdasarkan penjelasan diatas dapat dibuat hipotesis sebagai berikut.

H3: *Fee* Audit berpengaruh terhadap profesionalisme auditor eksternal

2.3.4. Pengaruh Independensi Terhadap Profesionalisme Auditor Eksternal

Arens (2003:83) dalam Suryaningtias (2007:36) mengategorikan independensi ke dalam dua aspek, yaitu sebagai berikut:

1. *Independence in fact* (independensi dalam fakta). Akan ada apabila pada kenyataanya auditor mampu mempertahankan sikap yang tidak memihak sepanjang pelaksanaan auditnya. Artinya, auditor harus bertindak objektif dan mempunyai kejujuran yang tinggi.

2. *Independence in appearance* (independensi dalam penampilan).

Artinya pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit. Dengan kata lain, Winarna (2005) menyebutkan bahwa *independence in appearance* merupakan suatu sikap yang timbul dari persepsi orang lain terhadap independensi akuntan publik.

Berdasarkan penjelasan diatas dapat dibuat hipotesis sebagai berikut.

H4: Independensi berpengaruh terhadap profesionalisme auditor eksternal

2.3.5. Pengaruh Pengalaman, Tekanan Waktu, *Fee Audit*, dan Independensi terhadap Profesionalisme Auditor Eksternal

Berdasarkan beberapa penjelasan pada hipotesis sebelumnya, dapat dibuat hipotesis sebagai berikut dan akan diuji secara simultan.

H5: Pengaruh Pengalaman, Tekanan Waktu, *Fee Audit*, dan Independensi terhadap Profesionalisme Auditor Eksternal