

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Pengertian Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Bisnis terus tumbuh dalam lingkungan yang selalu berubah, ada kebutuhan untuk memisahkan kepemilikan dari manajemen. Hal ini melahirkan hubungan keagenan dimana pemilik (*principal*) yang memberikan kepercayaan kepada manajer profesional (*agent*) untuk menjalankan bisnis mereka. Adanya kebutuhan pemilik usaha untuk mencari perantara yang bertugas mengawasi pekerjaan yang dilakukan oleh manajemen yang memegang sedikit atau tidak ada kepentingan dalam bisnis dan meyakinkan mereka dari kinerja yang adil, yang menimbulkan konflik keagenan antara pemilik dan manajer menurut Patrick dan Vitalis (2017).

Teori keagenan (*agency theory*) mengimplikasikan adanya asimetri informasi antara manajer (*agent*) dengan pemegang saham (*principal*). Asimetri informasi (*information asymmetry*) adalah beberapa pihak dalam transaksi bisnis memiliki lebih banyak informasi dibandingkan pihak lain atau ketidakseimbangan perolehan informasi antara pihak manajemen sebagai penyedia informasi (*prepaper*) dengan pihak pemegang saham dan stakeholder pada umumnya sebagai pengguna informasi menurut Scott (2015). Asimetri informasi muncul ketika manajer lebih banyak mengetahui informasi internal dan prospek perusahaan di masa yang akan datang dibandingkan pemegang saham dan *stakeholder* lainnya.

Konflik keagenan bervariasi antarperusahaan dan antarwaktu. Konflik keagenan pada perusahaan yang kepemilikan dan manajer tidak terpisah berbeda

dengan konflik keagenan pada perusahaan yang kepemilikan dan manajer sama sekali terpisah, dengan berlalunya waktu, konflik keagenan bisa bergeser ke arah satu ekstrem ke ekstrem yang lain.

Auditor diharapkan dapat mewakili kepentingan klien mereka (pemilik). Posisi ini tampaknya sering disalahgunakan oleh auditor bernegosiasi dengan manajemen untuk melakukan kegiatan yang merugikan klien mereka menurut Patrick dan Vitalis (2017). Auditor berada dalam posisi yang membingungkan karena disatu sisi auditor akan berusaha menyenangkan manajemen namun disisi lain auditor juga berkewajiban untuk melayani prinsipal.

Salah satu hipotesis dalam teori keagenan adalah bahwa manajemen akan mencoba memaksimalkan kesejahteraannya sendiri dengan cara meminimalisasi berbagai biaya agensi. Hal ini bertentangan dengan tugas manajemen yang seharusnya dapat memaksimalkan nilai perusahaan. Oleh karena itu, manajemen diasumsikan akan memilih prinsip akuntansi sesuai dengan tujuannya untuk memaksimalkan kepentingan pribadi menurut Harahap (2012:532). Kepentingan manajemen dan pemegang saham perusahaan tidak selamanya sama, dimana pemegang saham menginginkan pengembalian modal dengan cepat dan untung yang besar sedangkan manajemen menginginkan gaji yang tinggi dan kenaikan jabatan.

Masalah keagenan dapat menimbulkan biaya agensi (*agency cost*). Pada tingkat yang paling umum, biaya agensi adalah setara dengan pengeluaran yang mengurangi kesejahteraan yang dialami oleh prinsipal karena perbedaan kepentingan antara prinsipal dan agen. Jensen dan Meckling membagi biaya agensi

menjadi : biaya pengawasan, biaya pengikatan dan kehilangan residu. Biaya-biaya yang dikeluarkan akan menjadi beban bagi perusahaan, sehingga dapat mengurangi pendapatan yang diperoleh menurut Godfrey *et al.*, (2010:363). Semakin besar konflik keagenan yang terjadi maka semakin tinggi biaya keagenan yang dikeluarkan perusahaan, serta semakin tinggi permintaan untuk auditor yang berkualitas.

Hubungan antara teori keagenan (*agency theory*) terhadap kualitas audit sangatlah erat, karena teori keagenan dapat membantu auditor sebagai pihak ketiga dalam memahami adanya konflik kepentingan dan memecahkan masalah asimetri keagenan yang ada antara pemilik (pemegang saham) dan manajer perusahaan mengharuskan jasa auditor yang mengeluarkan pendapat pada laporan keuangan harus menjadi pandangan yang tidak bias dan tidak memihak terhadap aktivitas keuangan perusahaan yang lain agar bermanfaat bagi pengguna menurut Enofe *et al.*, (2013).

Daya tarik teori keagenan terletak pada kenyataan bahwa teori ini mengaitkan peran akuntansi sebagai bagian dari mekanisme pengawasan dan pengikatan yang berhubungan erat dengan peran pengelolaan akuntansi tradisional, Perhatian diarahkan pada hubungan agen tertentu, terutama yang telah dipertimbangkan secara rutin oleh teori akuntansi positif menurut Godfrey *et al.*, (2010:365). Teori keagenan memiliki hubungan dengan profesi akuntan publik dalam melakukan pengawasan terhadap pengelolaan entitas serta meninjau kinerja manajemen dalam memaksimalkan tujuan yang ingin dicapai oleh pemilik perusahaan. Keterkaitan antara teori keagenan dengan penelitian yang akan dilakukan adalah penelitian ini

akan meneliti kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik Jakarta dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan. Seperti yang telah diuraikan diatas, kepentingan antara prinsipal dan agen sering kali berbeda, auditor sebagai pihak eksternal menjadi perantara dalam mengatasi konflik kepentingan untuk mengurangi terjadinya asimetri informasi.

2.2 Konsep Auditing

Agoes (2014:4) auditing adalah sebagai 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. Arens *et al.*, (2015:2) pengertian auditing adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen. Sedangkan menurut Tandiontong (2016:35) mendefinisikan auditing sebagai suatu proses yang sistematis untuk mendapatkan dan mengevaluasi buktibukti dari suatu informasi atau asersi manajemen tertentu, yang akan digunakan untuk menetapkan dan melaporkan tingkat kesesuaian informasi dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Berdasarkan definisi diatas dapat disimpulkan bahwa auditing adalah pengumpulan dan pengevaluasian bukti secara sistematis dan objektif oleh orang yang berkompeten dan independen berdasar kriteria yang telah ditetapkan untuk memberikan pendapat atas kewajaran laporan kepada pihak yang berkepentingan.

Pengumpulan bukti merupakan hasil informasi yang diperoleh oleh auditor dalam proses pemeriksaan. Bukti yang dikumpulkan akan dievaluasi nilai kewajarannya berdasarkan kriteria yang telah ditentukan dan standar yang berlaku serta memberikan pendapat atau opini atas kewajaran laporan keuangan yang disusun oleh manajemen.

Jelic (2012) Tugas auditor adalah untuk menguji catatan perusahaan dalam menilai kebenaran laporan dengan cara mencocokkan catatan informasi yang bertentangan dengan persyaratan akuntansi. Seorang auditor memiliki peran sebagai pengontrol dan menjaga kepentingan publik yang terkait dengan laporan keuangan. Dalam melaksanakan peran audit, mereka bertanggung jawab untuk merencanakan dan melakukan audit untuk memperoleh keyakinan yang memadai apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material menurut Bouhawia *et al.*, (2015).

Tujuan audit adalah untuk memberikan pemakai laporan keuangan suatu pendapat yang dikeluarkan oleh auditor tentang apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka kerja pelaporan yang berlaku menurut Arens *et al.*, (2015:39). Pendapat atau opini auditor dapat memberikan keyakinan kepada pihak yang berkepentingan atas laporan keuangan yang disajikan oleh pihak manajemen.

Untuk memenuhi tujuan audit, auditor harus memperoleh bukti dengan kualitas dan jumlah yang mencukupi. Bukti (*evidence*) adalah setiap informasi yang digunakan auditor untuk menentukan apakah informasi yang diaudit dinyatakan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan. Auditor harus menentukan jenis dan

jumlah bukti yang diperlukan serta mengevaluasi bukti tersebut. Arens *et al.*, (2015:3), membagi beberapa bukti antara lain sebagai berikut :

1. Data elektronik dan data lain tentang transaksi,
2. Komunikasi tertulis dengan pihak luar,
3. Observasi oleh auditor,
4. Kesaksian lisan pihak yang diaudit (klien).

Dua hal yang harus diketahui mengenai bukti audit adalah keandalan dan relevansi bukti yang dihasilkan oleh prosedur pengujian audit. Keandalan mengacu pada kebenaran yang melekat pada bukti. Relevansi mengacu pada seberapa baik bukti dengan pernyataan akhir yang dievaluasi oleh auditor dalam laporan audit menurut Francis (2011). Bukti audit mencakup informasi yang terdapat dalam catatan akuntansi yang mendasari laporan keuangan dan informasi lainnya menurut SPAP (2013:5). Kriteria bukti terbagi menjadi dua, antara lain :

1. Kecukupan bukti audit merupakan ukuran kuantitas bukti audit. Kuantitas audit diperlukan dipengaruhi oleh penilaian auditor atas risiko kesalahan penyajian material dan juga oleh kualitas bukti audit tersebut.
2. Ketepatan bukti audit merupakan ukuran kualitas bukti audit. Kerelevansian dan keandalan bukti tersebut dalam mendukung kesimpulan yang mendasari opini audit.

Dalam memutuskan prosedur audit mana yang akan digunakan, menurut Hery (2017:96) mengelompokkan pengumpulan bukti audit sebagai berikut :

1. Pemeriksaan fisik, merupakan cara langsung untuk memverifikasi apakah suatu aset benar-benar ada (tujuan eksistensi) dan apakah aset tersebut telah dicatat (tujuan kelengkapan).
2. Konfirmasi, merupakan proses untuk mendapatkan respon (tertulis atau lisan) dari pihak ketiga sebagai jawaban atas suatu permintaan informasi yang berkaitan dengan asersi manajemen dan tujuan audit.
3. Dokumentasi merupakan pemeriksaan atau penyelidikan oleh auditor atas dokumen dan catatan klien untuk mendukung informasi yang tersaji atau seharusnya tersaji dalam laporan keuangan.
4. Prosedur analitis merupakan perbandingan dan hubungan untuk menilai apakah saldo akun atau data lainnya tampak wajar atau rasional.
5. Wawancara dengan klien merupakan suatu upaya untuk memperoleh informasi secara lisan maupun tertulis dari klien sebagai bentuk respon pertanyaan auditor.
6. Perhitungan ulang merupakan pengecekan ulang atas sampel hitungan yang telah dilakukan klien untuk pengujian dan keakuratan hasil perhitungan tersebut.
7. Observasi merupakan penggunaan alat indera untuk menilai aktivitas klien.
8. Pelaksanaan ulang merupakan bukti yang diperoleh dari pemeriksaan prosedur akunting dan pengendalian internal akuntansi.

Laporan keuangan memiliki karakteristik kualitatif (*qualitative characteristics*) yang harus dimiliki dalam suatu laporan keuangan. Karakteristik

kualitatif merupakan gambaran untuk membuat informasi yang tersedia dalam laporan keuangan yang bermanfaat bagi pihak berkepentingan. Keempat

karakteristik kualitatif yang utama dalam laporan keuangan :

1. Dapat dipahami, informasi akuntansi harus cukup transparan sehingga masuk akal bagi pemakai informasi.
2. Relevansi, informasi harus mampu menyajikan perbedaan bagi pembuat keputusan, yang memiliki nilai prediktif atau umpan balik.
3. Reliabilitas, informasi yang lengkap dapat diandalkan, bebas dari kesalahan yang material, terpercaya dan dapat diharapkan untuk mempresentasikan secara wajar substansi ekonomi dari peristiwa atau transaksi yang mendasari.
4. Komparabilitas, pengguna biasanya membandingkan laporan keuangan entitas selama suatu periode waktu untuk mengidentifikasi tren dalam posisi dan kinerja keuangannya menurut Harrison *et al.*, (2012:9).

Proses audit merupakan pelaksanaan prosedur pengujian yang diterapkan oleh tim keterlibatan. Ini adalah keputusan dan penilaian yang dibuat oleh audit sehubungan dengan perencanaan, pengumpulan dan interpretasi dari bukti-bukti untuk memenuhi standar audit dalam mengumpulkan bukti-bukti kompeten yang cukup untuk mendukung laporan audit menurut Francis (2011). Auditing memiliki proses dari pekerjaan awal penerimaan penugasan sampai dengan penyerahan laporan audit yang mencakup beberapa hal menurut Agoes dan Trisnawati (2017:5), sebagai berikut :

1. Perencanaan dan perancangan pendekatan audit (*plan and design an audit approach*).
2. Pengujian atas pengendalian dan pengujian transaksi (*test of controls and transaction*).
3. Pelaksanaan prosedur analisis dan pengujian terinci atas saldo (*perform analytical procedures and test of details of balances*).
4. Penyelesaian audit (*complete the audit*).

Salah satu hal terpenting yang mempengaruhi kualitas dari suatu laporan keuangan adalah pernyataan atau pendapat auditor mengenai kesimpulan laporan keuangan yang menggambarkan keadaan dan hasil-hasil yang diperoleh selama pelaksanaan pemeriksaan. Opini audit merupakan pendapat yang diberikan oleh auditor atas kewajaran laporan keuangan. Ada lima jenis opini yang bisa diberikan auditor setelah selesai melakukan pengauditan atas laporan keuangan perusahaan klien. Kelima jenis opini menurut Al-Khaddash *et al.*, (2013) tersebut adalah:

1. Pendapat wajar tanpa pengecualian (*Unqualified opinion*).

Pendapat ini menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas suatu entitas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

2. Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan atau memodifikasi kalimat laporan audit (*Unqualified with explanatory paragraph or modified wording*).

Pendapat ini diberikan jika terdapat suatu keadaan tertentu yang mengharuskan auditor menambahkan paragraf penjelasan (atau bahasa penjelasan lain) dalam laporan audit meskipun tidak mempengaruhi pendapat wajar tanpa pengecualian yang dinyatakan oleh auditor.

3. Pendapat wajar dengan pengecualian (*Qualified opinion*).

Pendapat ini menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia kecuali untuk dampak hal yang berkaitan dengan yang dikecualikan.

4. Pendapat tidak wajar (*Adverse opinion*).

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

5. Pernyataan tidak memberikan pendapat (*Disclaimer of opinion*).

Kewajiban untuk menolak memberikan pendapat yang timbul jika terdapat pembatas lingkup audit atau terdapat hubungan yang tidak independen menurut kode etik profesional antara auditor dengan kliennya.

Standar auditing merupakan pedoman audit atas laporan keuangan yang terdiri atas sepuluh standar dan dirinci ke dalam bentuk Standar Perikatan Audit (SPA). Standar auditing menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dikelompokkan menjadi tiga kelompok besar antara lain :

1. Standar umum.

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

2. Standar pekerjaan lapangan.

- a. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
- b. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
- c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, 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 yang berlaku umum di Indonesia.
- b. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan standar akuntansi dalam penyusunan

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

- c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan 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 ini nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan menurut Agoes (2014:31). Risiko audit (*audit risk*) adalah risiko yang terjadi dalam hal auditor tanpa disadari tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material. Auditor harus merencanakan auditnya sedemikian rupa sehingga risiko audit dapat dibatasi pada tingkat yang rendah, yang menurut pertimbangan profesionalnya, memadai untuk menyatakan pendapat terhadap laporan keuangan. Agoes dan Trisnawati (2017:2), membagi risiko audit dalam tiga komponen sebagai berikut :

1. Risiko bawaan (*inherent risk*), kerentanan suatu saldo akun/ golongan transaksi terhadap suatu salah saji yang material dengan asumsi bahwa tidak terdapat kebijakan dan prosedur Sistem Pengendalian Internal (SPI) yang terkait.
2. Risiko pengendalian (*control risk*), suatu salah saji material yang dapat terjadi dalam suatu asersi tidak dapat dicegah/ dideteksi secara tepat waktu oleh struktur pengendalian internal.

3. Risiko deteksi (*detection risk*), risiko karena bahan bukti yang dikumpulkan dalam segmen gagal menemukan salah saji yang material.

Risiko diatas merupakan gambaran yang mungkin bisa terjadi pada setiap auditor saat melakukan pekerjaannya. Selain risiko, hal yang bisa terjadi dalam proses pemeriksaan adalah adanya kecurangan yang dilakukan pihak lain maupun auditor itu sendiri. Menurut standar audit, ada tiga kondisi yang dapat menyebabkan terjadinya kecurangan, sebagai berikut :

1. Insentif atau tekanan, suatu keadaan dimana memiliki insentif, dorongan atau tekanan untuk melakukan kecurangan.
2. Peluang atau kesempatan, keadaan yang memberikan peluang atau kesempatan untuk melakukan kecurangan baik yang disengaja maupun tidak disengaja.
3. Perilaku atau pembenaran atas tindakan, suatu perilaku atau karakter yang membuat manajemen maupun karyawan melakukan tindakan tidak jujur dan membenarkan tindakan tidak jujur tersebut menurut Hery (2017:200).

2.3 Etika Profesi

Bertens (2013:6) mengartikan etika sebagai berikut :

1. Nilai-nilai dan norma-norma moral yang menjadi pegangan bagi seseorang atau suatu kelompok dalam mengatur tingkah lakunya,
2. Kumpulan asas atau nilai moral (kode etik) dan
3. Ilmu tentang baik atau buruk (asas-asas dan nilai-nilai tentang yang dianggap baik dan buruk).

Tandiontong (2016:110) Etika profesi adalah cara pandang seseorang dalam melakukan pekerjaannya, yang dapat mempengaruhi pertimbangan perilaku etisnya (*ethical judgment*), yang selanjutnya memepengaruhi keinginan untuk melakukan, kemudian diwujudkan dalam perilaku atau perbuatan (*behavior*).

Etika profesi dapat disimpulkan bahwa nilai-nilai dan norma-norma moral yang dianggap baik maupun buruk terhadap orang lain dan standar perilaku bagi profesional bertujuan untuk praktis dan idealis. Kode etik sangat penting untuk membantu auditor mencapai objektivitas penuh dalam pengamatan dan analisis selanjutnya menurut Jelic (2012).

Aturan etika kompartemen akuntan publik yang ditetapkan oleh badan pengatur standar Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) mengenai standar yang harus dipatuhi oleh anggota Kantor Akuntan Publik sebagai berikut:

1. Kompetensi profesional, hanya mengerjakan jasa profesional dimana anggota atau kantor anggota menganggap secara wajar dapat diselesaikan dengan kompetensi profesional.
2. *Due professional care* (Keseksamaan atau kecermatan profesional), menggunakan kemahiran profesional dalam pelaksanaan jasa profesional.
3. Perencanaan dan supervisi, merencanakan dan mengawasi secara memadai pelaksanaan jasa profesional.
4. Data relevan yang cukup, memperoleh data relevan yang mencukupi sebagai dasar yang layak untuk membuat kesimpulan atau rekomendasi dalam hubungan dengan jasa profesional yang dilaksanakannya menurut

Arens *et al.* (2015:114).

2.3.1 Dilema Etika

Dilema etika (*ethical dilemma*) adalah situasi yang dihadapi oleh seseorang dimana ia harus mengambil keputusan tentang perilaku yang tepat menurut Arens *et al.*, (2015:92). Contoh: Para auditor, akuntan serta pelaku bisnis lainnya menghadapi banyak dilema etika dalam karir bisnis mereka. Seorang auditor menghadapi klien yang mengancam akan mencari auditor baru kecuali bersedia menerbitkan suatu pendapat wajar tanpa pengecualian itu tidak tepat. Dalam hal ini, auditor akan kebingungan dalam mengambil keputusan yang tepat karena auditor berkewajiban untuk memberikan pendapat berdasarkan kebenaran.

Tujuan kerangka kerja adalah membantu mengidentifikasi isu-isu etis dan memutuskan serangkaian tindakan yang tepat dengan menggunakan nilai dari orang itu sendiri menurut Arens *et al.*, (2015:93). Pendekatan enam langkah adalah sebagai berikut:

1. Memperoleh fakta yang relevan,
2. Mengidentifikasi isu-isu etis berdasarkan fakta tersebut,
3. Menentukan siapa yang akan terpengaruh oleh akibat dari dilema tersebut dan bagaimana setiap orang atau kelompok itu terpengaruhi,
4. Mengidentifikasi berbagai alternatif yang tersedia bagi orang yang harus menyelesaikan dilema tersebut,
5. Mengidentifikasi konsekuensi yang mungkin terjadi dari setiap alternatif,
6. Memutuskan tindakan yang tepat.

2.3.2 Prinsip-prinsip Etika

Etika menjadi faktor yang signifikan dalam perencanaan dan pelaksanaan audit yang berkualitas, ada kebutuhan untuk membangun seperangkat aturan dalam hal itu. Kode etik akuntan profesional menetapkan persyaratan etika untuk akuntan profesional menurut Arowoshegbe *et al.*, (2017). Prinsip etika menurut Standar Audit 220 Paragraf 9; SPAP terdiri atas lima prinsip sebagai berikut menurut Hery (2017:298-302):

1. Prinsip Integritas,
2. Prinsip Objektivitas,
3. Prinsip Kompetensi serta Sikap Kecermatan dan Kehati-hatian Profesional,
4. Prinsip Kerahasiaan,
5. Prinsip Perilaku Profesional.

2.3.3 Ancaman Etika Profesi

Arowoshegbe *et al.*, (2017); Hery (2017:304) Kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi dapat terancam oleh berbagai situasi ancaman dapat diklasifikasikan sebagai berikut:

1. Ancaman kepentingan pribadi,
2. Ancaman telaah-pribadi,
3. Ancaman advokasi,
4. Ancaman kedekatan,
5. Ancaman intimidasi.

2.4 Fee Audit

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) mengeluarkan peraturan tentang bagaimana penetapan fee audit nomor KEP.024/IAPI/VII/2008. Peraturan ini mengatur tentang penetapan imbal jasa (*fees*) audit yang dibayarkan kepada Kantor Akuntan Publik dengan membuat jumlah jam kerja setiap anggota tim audit dan tarifnya. Auditor menerima imbalan atas jasa auditnya sebagai fee audit. Fee audit juga terkait dengan lamanya jam kerja auditor dan upaya audit yang dibutuhkan untuk menentukan pertimbangan dan tindakan profesional dalam mengambil suatu keputusan. Fee audit ditetapkan sebagai dasar level keahlian dan pengalaman auditor. Selain itu, derajat asosiasi tanggung jawab terhadap perikatan audit juga merupakan penentu besarnya fee audit. Di Indonesia, pengungkapan fee audit masih bersifat *voluntary disclosure* (pengungkapan sukarela). Fee audit adalah biaya yang secara hukum mengatur perusahaan untuk wajib membayar sejumlah tertentu kepada auditor eksternal yang telah melakukan jasa audit dan jasa assurance menurut Muni dan Fatimah (2013).

Auditor tentu bekerja untuk memperoleh penghasilan yang memadai. Oleh sebab itu penentuan fee audit perlu disepakati antara klien dengan auditor. Ada beberapa cara dalam penentuan atau penetapan fee audit. Ada beberapa cara dalam menentukan atau menetapkan fee audit yaitu :

1. *Per Diem Basis* Pada cara ini fee audit ditentukan dengan dasar waktu yang digunakan oleh tim auditor. Pertama fee per jam ditentukan, kemudian

dikalikan dengan jumlah waktu atau jam yang dihabiskan oleh tim. Total fee per jam untuk tingkatan staf tertentu dapat berbeda-beda.

2. Flat atau Kontrak Basis Pada cara ini fee audit dihitung sekaligus secara borongan tanpa memperhatikan waktu audit yang dihabiskan, yang penting pekerjaan terselesaikan sesuai dengan aturan atau perjanjian yang telah disepakati bersama.
3. Maksimum Fee Basis Cara ini merupakan gabungan dari kedua cara diatas, pertama kali tentukan tarif perjam kemudian dikalikan dengan jumlah waktu tertentu tetapi dengan batasan maksimum. Hal ini dilakukan agar auditor tidak mengulur-ulur waktu sehingga menambah jam atau waktu kerja yang telah disepakati.

Fee yang besar mungkin dapat mendorong kantor akuntan publik lebih independen karena dengan audit fee yang besar dapat tersedia dana untuk penelitian dan penerapan prosedur audit yang lebih luas dan seksama. Biaya audit yang kecil memungkinkan dapat mengakibatkan suatu kantor akuntan lebih independen karena alasan-alasan sebagai berikut :

1. Kantor akuntan tidak merasa tergantung pada klien tertentu sehingga lebih berani menentang kehendak klien yang tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang diterima umum atau norma pemeriksaan akuntan.
2. Hilangnya klien yang audit feenya kecil tidak mengakibatkan turunya pendapatan kantor akuntan dalam jumlah yang relatif besar.

2.5 Pengalaman Auditor

Konvinna dan Betri (2014) Pengalaman merupakan suatu proses 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. Sedangkan menurut Jelista (2015) mendefinisikan pengalaman sebagai keterampilan dan pengetahuan yang diperoleh seseorang setelah mengerjakan sesuatu hal.

Pengalaman kerja yang diperlukan akan berpengaruh pada efisiensi, pengetahuan yang kuat dan keakraban dengan peraturan, instruksi dan standar yang berkaitan dengan posisi akuntansi dan auditor akan diuntungkan dari hasil audit, disisi lain pelatihan dan mengembangkan keterampilan auditor selama berpartisipasi dalam program dan mengetahui cara teknis pengembangan untuk menemukan penipuan dan pemalsuan serta mencoba untuk mendapatkan sertifikat profesional yang memungkinkan auditor untuk meningkatkan kualitas kerjanya menurut Al-Khaddash *et al.*, (2013).

Seorang akuntan profesional memiliki tugas untuk mempertahankan pengetahuan profesional dan keterampilan pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa klien menerima layanan profesional yang kompeten berdasarkan perkembangan saat ini dalam praktik, legislasi dan teknik menurut Arowoshegbe *et al.*, (2017). Ini mencakup tidak hanya meningkatkan potensi mereka tetapi juga untuk menerapkan kualitas tertinggi dalam audit mereka, namun tetap mematuhi aturan dasar dan standar audit yang berlaku umum menurut Jelic (2012). Studi-studi perilaku berpendapat bahwa auditor yang berpengalaman

memiliki pengetahuan yang lebih besar dan struktur memori lebih berkembang daripada auditor yang tidak berpengalaman, yang mengarah ke penilaian yang lebih akurat oleh auditor yang berpengalaman menurut Cahana dan Sun (2014).

Pengalaman auditor dapat disimpulkan bahwa suatu keterampilan dari pengetahuan yang diperoleh oleh auditor melalui pendidikan formal maupun nonformal serta segi lamanya masa kerja dan banyaknya tugas audit yang ditangani untuk meningkatkan kemampuan dalam memahami kekeliruan suatu informasi dan masalah yang terjadi dilingkungan kerja. Pengalaman auditor akan bertambah dan meningkat seiring dengan lamanya masa kerja dan banyaknya penugasan audit untuk meningkatkan kualitas audit. Dalam menjalankan tugasnya, auditor harus memenuhi kualifikasi dan pengalaman dalam berbagai industri tempat klien audit.

Dalam melaksanakan tugas auditnya seorang auditor dituntut untuk membuat judgement yang maksimal. Auditor akan berusaha memperoleh bukti-bukti yang diperlukan untuk mendukung judgement serta melaksanakan tugasnya tersebut dengan segala kemampuannya dan berusaha menghindari risiko yang mungkin akan timbul dari judgement yang dibuat oleh auditor menurut Fitri dan Juliarsa (2014). Pengalaman kerja secara langsung maupun tidak langsung akan menambah keahlian auditor dalam menjalankan tugasnya. Keahlian membuat auditor mampu mengindikasikan risiko-risiko dalam suatu entitas/ perusahaan. Keahlian yang memadai bahkan menjadi kualifikasi auditor dalam menerima perikatan audit menurut Kovinna dan Betri (2014).

2.6 Kualitas Audit

Woodhouse (2010) mendefinisikan kualitas audit sebagai proses pemeriksaan dimana proses itu harus sesuai dengan prosedur yang telah direncanakan. Knechel *et al.*, (2012) kualitas audit adalah gabungan dari proses pemeriksaan yang baik, yang sesuai dengan standar yang berlaku umum dengan *auditor's judgment* (skeptisme dan pertimbangan profesional) yang bermutu tinggi yang dipakai oleh auditor kompeten dan independen dalam menerapkan proses tergantung pada pemeriksaan tersebut. Sedangkan menurut Christensen *et al.*, (2015) mendefinisikan kualitas audit meliputi input audit (misalnya kompetensi auditor, keahlian), proses audit misalnya (rencana audit ketepatan waktu), *output* dan opini. Kualitas audit sangat penting, karena kualitas audit yang baik merupakan dasar untuk pengguna laporan audit untuk mengambil suatu keputusan yang tepat sesuai dengan apa yang dibutuhkan.

2.7 Penelitian Terdahulu

Sebagai acuan dari penelitian ini, beberapa hasil penelitian yang telah dilakukan oleh peneliti terdahulu dijelaskan pada tabel 2.1 sebagai berikut :

Tabel 2.1
Hasil Penelitian Terdahulu

No.	Judul, Nama Peneliti dan Tahun	Variabel	Hasil
1.	The Impact of Ethics on Quality Audit Results Jelic (2012) International Journal for Quality Research	Variabel bebas : Etika Variabel terikat : Kualitas audit	Banyaknya ancaman yang dihadapi oleh auditor dapat mempengaruhi hasil audit, ketidakberpihakan yang timbul dari berbagai kegiatan dan hubungan.

2.	The Effect of Audit Experience on Audit Fees and Audit Quality Cahan <i>et al.</i> , (2014) Journal of Accounting Auditing & Finance	Variabel bebas : Pengalaman Variabel terikat : Kualitas audit	Pengalaman audit dan biaya audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit.
3.	The Influences of Ethics, Independence and Competency on the Quality of An Audit Through The Influence of Professional Skepticism in BPK of South Sulawesi, Central Sulawesi and West Sulawesi Syamsuddin <i>et al.</i> , (2014) Journal of Research in Business and Management	Variabel bebas : Etika, Independensi, Kompetensi Variabel terikat : Kualitas audit	Etika, independensi, kompetensi dan pengalaman ada pengaruh tidak langsung terhadap kualitas audit.
4.	The Effects of Professional Ethics and Commitment on Audit Quality Nasrabadia and Arbabianb (2015) Management Science Letters	Variabel bebas : Etika profesional Variabel terikat : Kualitas audit	Etika profesional dan komitmen organisasi memiliki hubungan yang positif dan signifikan dengan kualitas audit.
5.	The Effect of Working Experience, Integrity, Competence and Organizational Commitment on Audit Quality (Survey State Owned Companies in Libya) Bouhawia <i>et al.</i> , (2015) IOSR Journal of Economics and Finance	Variabel bebas : Pengalaman kerja, Integritas, Kompetensi Variabel terikat : Kualitas audit	Pengalaman kerja memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas audit, integritas memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas audit, kompetensi memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
6.	Stepticism, Time Limitation of	Variabel bebas :	Skeptisisme simultan

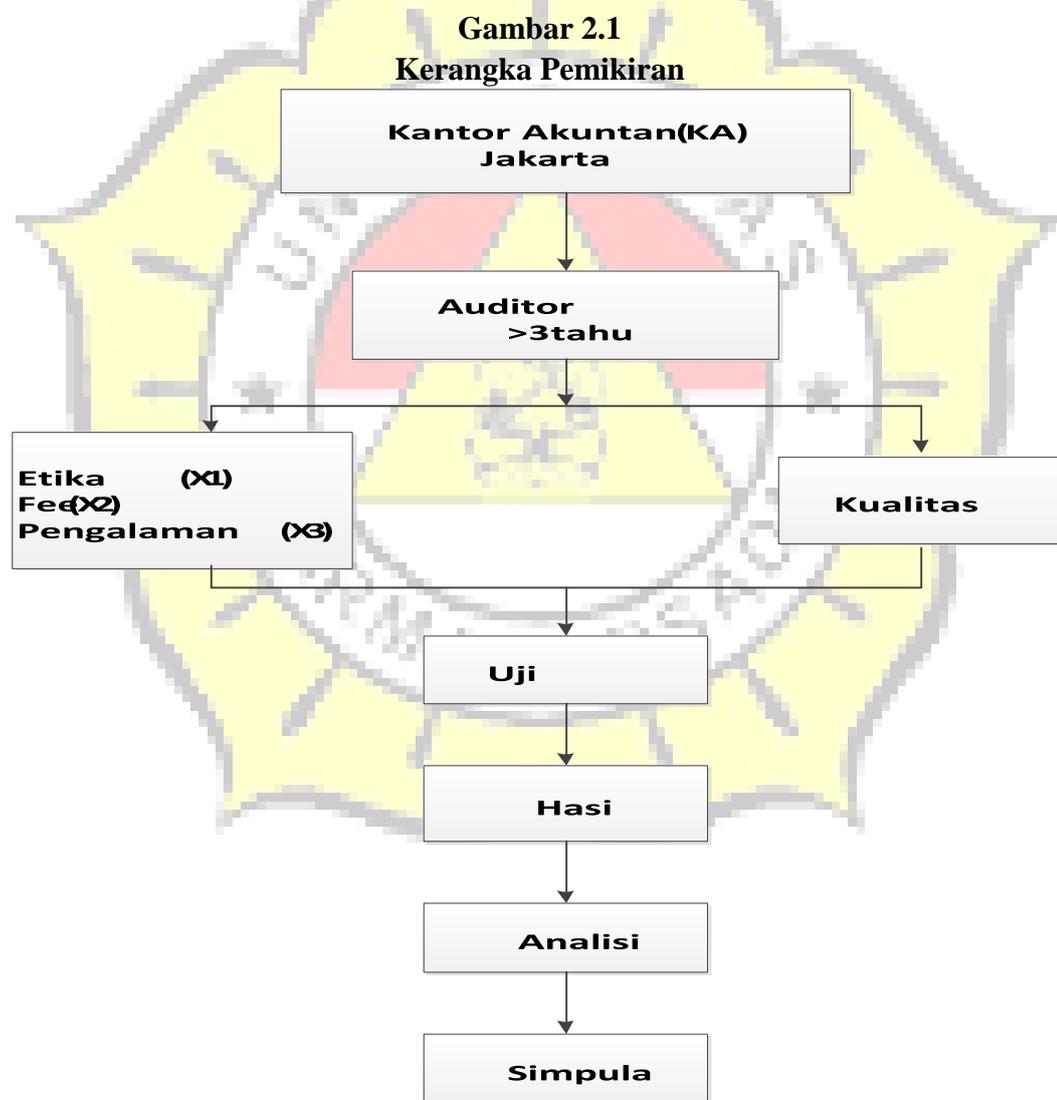
	Audit, Ethics of Professional Accountant and Quality (Case Study in Jakarta, Indonesia) Jaya and Choirul (2016) Review of Integrative Business and Economics Research	Etika profesi akuntan Variabel terikat : Kualitas audit:	profesional, keterbatasan waktu audit, dan implementasi etika profesi akuntan mempengaruhi kualitas audit. Sebagian hasil menunjukkan bahwa skeptisisme efek variabel profesional terhadap kualitas audit. Sementara batas dan waktu pelaksanaan etika profesi akuntan tidak mempengaruhi tim audit.
7.	Accounting Ethics and Audit Quality in Nigeria Arowoshegbe <i>et al.</i> , (2017) Asian Journal of Economics, Business and Accounting	Variabel bebas : Etika akuntansi Variabel terikat : Kualitas audit	Etika akuntansi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit.
8.	Impact of Auditor's Work Experience, Objectivity, Integrity, Competency and Accountability on Audit Quality Ningrum and Wedari (2017) Journal of Economic & Business	Variabel bebas : Pengalaman kerja, Independensi, Objektivitas, Integritas, Kompetensi Variabel terikat : Kualitas audit	Pengalaman kerja, kemerdekaan, objektivitas, independensi, kompetensi dan akuntabilitas memiliki dampak signifikan terhadap kualitas audit, namun dampak integritas dan kompetensi terhadap kualitas audit yang statistik tidak signifikan.
9.	Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data Gul <i>et al.</i> , (2013) <i>The Accounting Review</i> . Journal of International Accounting Research of The American Accounting Association.	Variabel bebas : Pengalaman auditor Variabel terikat : Kualitas audit	Pengalaman audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

10.	The Effect of Work Experience, Competency, Motivation, Akuntability and Objectivity Towards Audit Quality Fudiady and Kurnia (2015) <i>Procedia-Sosial and Behaviroal Siences</i>	Variabel bebas : Pengalaman kerja, Kompetensi, Motivasi, Akuntabilitas, Objektivitas Variabel terikat : Kualitas audit	Pengalaman kerja tidak berpengaruh terhadap kualitas audit sedangkan Kompetensi, Akuntabilitas dan Objektivitas berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
11.	Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Costs and Auditor Motivation on Audit Quality Kuntari <i>et al.</i> , (2017) Sriwijaya International Journal Dynamic Economic and Business	Variabel bebas: Etika profesi, Pengalaman auditor, Biaya audit dan Motivasi auditor Variabel terikat: Kualitas audit	Kelima variabel dalam penelitian ini mengatakan bahwa etika auditor, pengalaman auditor, biaya audit dan motivasi auditor memiliki efek positif terhadap kualitas audit.
12.	An Empirical Analysis of Auditor Independence and Audit Fees on Audit Quality Suseno (2013) International Journal of Management and Business Studies	Variabel bebas: Independensi auditor, Biaya audit Variabel terikat: Kualitas audit	Independensi auditor dan biaya audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
13.	Influence of Auditor Independence, Audit Tenure and Audit Fee on Audit Quality of Members of Capital Market Accountant Forum in Indonesia Rahmina and Agoes (2014) <i>Procedia-Social and Behavioral Sciences</i> International Conference on Accounting Studies	Variabel bebas: Independensi auditor, masa audit, biaya audit Variabel terikat: Kualitas audit	Independensi dan biaya audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, sedangkan masa audit tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

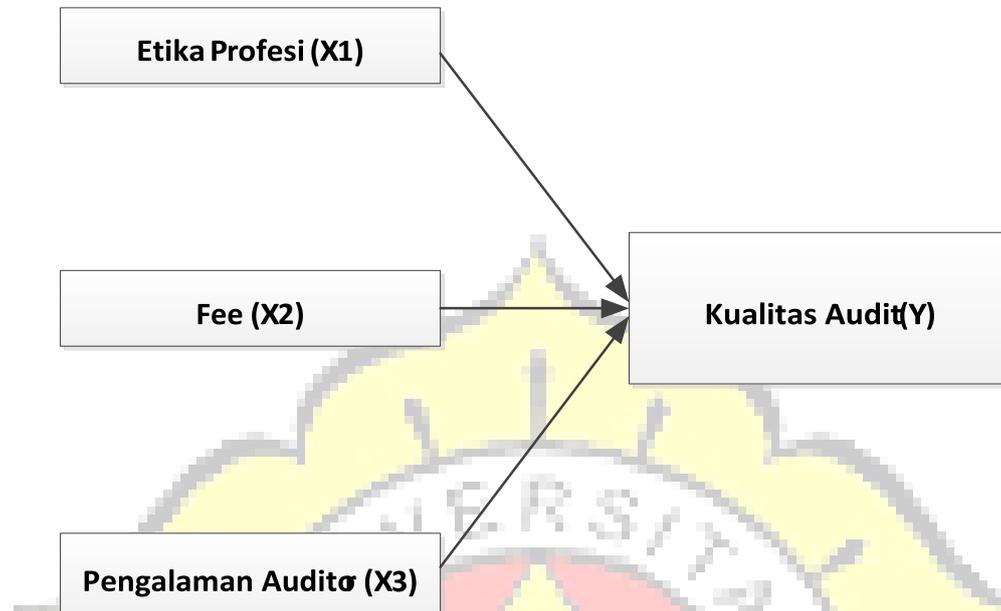
14.	The effect of auditor features on audit quality Zahmatkesh & Rezazadeh (2017) Articel in Press TÉKHNE - Review of Applied Management Studies IPCA	Variabel bebas: Pengalaman kerja, kompetensi profesional, akuntabilitas dan objektivitas auditor Variabel terikat: Kualitas audit	Pengalaman kerja, kompetensi profesional, akuntabilitas dan objektivitas auditor menunjukkan pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.
15.	Effect of Audit Fees on Audit Quality: Evidence from Cement Manufacturing Companies in Nigeria. Abdul-Rahman <i>et al.</i> , (2017) European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research	Variabel bebas: Biaya audit Variabel terikat: Kualitas audit	Biaya audit, kepemilikan audit, ukuran klien dan rasio leverage pameran hubungan yang signifikan bersama dengan kualitas audit.
16.	The Effect Of Independence, Professional Ethics & Auditor Experience On Audit Quality Haeridistia & Fadjarenie (2019) International Journal of Scientific & Technology Research	Variabel bebas: Independensi, Etika, Pengalaman auditor. Variabel terikat: Kualitas audit	Independensi, Etika dan pengalaman auditor berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit.

2.8 Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran merupakan penjelasan sementara terhadap gejala yang menjadi objek permasalahan dalam penelitian, serta sebagai gambaran kerangka konsep pemecahan masalah yang berlandaskan pada teori-teori ilmiah sebagai dasar penyusunan kerangka pemikiran untuk menghasilkan hipotesis. Selain itu, kerangka pemikiran juga bersumber dari penelitian terdahulu. Kerangka pemikiran yang digunakan dalam penelitian ini dapat digambarkan berikut :



Gambar 2.2
Model Variabel



Kerangka pemikiran ini mengidentifikasi variabel-variabel dari permasalahan penelitian dan dapat menjelaskan keterkaitan antar variabel adalah keterkaitan antara variabel bebas (independent) yaitu Etika Profesi (X_1), Fee Audit (X_2) dan Pengalaman Auditor (X_3) dengan variabel terikat (dependent) yaitu Kualitas Audit.

Etika profesi merupakan salah satu indikator untuk mengukur apakah hasil audit menghasilkan kualitas yang baik. Terdapat prinsip-prinsip yang harus dimiliki oleh auditor dalam proses audit. Lima prinsip tersebut antara lain integritas, objektivitas, kompetensi, kecermatan & kehati-hatian profesional, kerahasiaan dan perilaku profesional menurut Arowoshegbe *et al.*, (2017). Pengalaman adalah salah satu faktor yang mendukung dalam menghasilkan kualitas audit yang baik. Semakin banyak berpengalaman auditor maka semakin baik kemungkinan kualitas audit yang dihasilkan. Pengalaman auditor diperoleh dari lamanya masa kerja dan banyaknya audit yang ditangani menurut Bouhawaia

et al., (2015).

2.9 Hipotesis

1. Pengaruh Etika Profesi terhadap Kualitas Audit

Banyaknya ancaman yang dihadapi oleh auditor dapat mempengaruhi hasil audit, ketidakberpihakan yang timbul dari berbagai kegiatan hubungan. Salah satu alasan utama terletak pada kenyataan bahwa lingkungan bisnis sangat dinamis dan kebiasaan bisnis bervariasi dari satu bangsa ke negara lain menurut Jelic (2012). Auditor telah melakukan tugasnya secara profesional, telah mengambil semua tanggung jawab profesional dengan tingkat dalam memproduksi audit kualitas menurut Syamsuddin *et al.*, (2014). Akuntan yang bekerja di luar dari akuntan publik memiliki komitmen yang lebih besar untuk kemerdekaan daripada akuntan yang bekerja dalam konteks perusahaan akuntan publik menurut Nasrabadia & Arbabianb (2015). Etika akuntansi memainkan peran penting dalam meningkatkan kemampuan auditor sehingga, ada kebutuhan untuk akuntansi badan regulasi dan pemangku kepentingan lainnya untuk membuat upaya bersama dalam memastikan bahwa etika akuntansi standar dan ketat menurut Arowoshegbe *et al.*, (2017). Auditor mengikuti kode etik akuntan publik selama proses audit, dapat membuat laporan audit yang dihasilkan oleh auditor untuk memenuhi syarat. Semakin tinggi komitmen auditor dalam etika menerapkan, semakin tinggi laporan audit kualitas menurut Haeridistia & Fadjarenie (2019).

H1 : Etika Profesi berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit

2. Pengaruh Fee Audit terhadap Kualitas Audit

Biaya audit optimal memberikan jaminan kualitas audit karena prosedur audit membutuhkan waktu yang lama dan staf yang sangat berpengalaman dan terampil menurut Suseno (2013). Biaya audit yang lebih tinggi, semakin tinggi kualitas audit menurut Rahmina & Agoes (2014). Jumlah biaya keanggotaan dapat bervariasi tergantung antara lain: risiko penugasan, kompleksitas layanan yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan layanan, struktur biaya kantor akuntan publik yang terkait dan penilaian profesional lainnya menurut Kuntari *et al.*, (2017). Semakin tinggi biaya audit, lebih kualitatif dan handal pekerjaan audit akan bertujuan bahwa kualitas audit dan fee audit secara positif dan signifikan. Auditor harus juga memastikan bahwa kualitas laporan keuangan yang telah diaudit yang diperbaiki di lain untuk meningkatkan kepercayaan pengguna laporan keuangan dan masyarakat umum menurut Abdul-Rahman *et al.*, (2017).

H2 : Fee Audit berpengaruh positif terhadap Kualitas Auditor

3. Pengalaman Audit terhadap Kualitas Audit

Pengalaman yang baik secara ekonomis dan statistik signifikan serta diucapkan di kedua perusahaan audit besar dan kecil menurut Gul *et al.*, (2013). Auditor yang berpengalaman lebih mampu membatasi manajemen laba dan lebih memimpin auditor berpengalaman dapat melakukan audit kualitas yang tinggi serta klien bersedia membayar premi mengarah

kepenilaian yang lebih akurat dalam melaksanakan audit menurut Cahan *et al.*, (2014). Semakin memiliki pengalaman hal itu akan memungkinkan auditor untuk mendapatkan pengetahuan yang lebih spesifik dari klien bisnis, sistem dan risiko menurut Bouhawia *et al.*, (2015). Auditor dianggap berpengalaman jika auditor telah bekerja untuk waktu yang signifikan dan telah berurusan dengan banyak karya audit dan menghabiskan waktu sebagai auditor akan menyebabkan auditor untuk memahami bagaimana menghadapi objek audit dalam memperoleh data dan informasi yang dibutuhkan serta menganalisa apakah informasi itu relevan atau tidak serta dapat mendeteksi penyebab kesalahan lebih mudah dan mampu memberikan rekomendasi untuk memperbaiki kesalahan sesuai dengan aturan menurut Ningrum & Wedari (2017). Semakin banyak pengalaman kerja auditor meningkatkan kualitas hasil pemeriksaan menurut Kuntari *et al.*, (2017). Pengalaman tinggi dapat meningkatkan kualitas audit lebih baik menurut Zahmatkesh & Rezazadeh (2017). Auditor yang berpengalaman memiliki pengetahuan yang luas dan struktur pemikiran yang lebih maju daripada auditor tidak berpengalaman, karena berpengalaman lebih tahu dan memahami SPAP serta PSAK sehingga laporan audit yang dihasilkan adalah kualitas yang lebih tinggi menurut Haeridistia & Fadjarenie (2019).

H3 : Pengalaman Audit berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit