

## **BAB II**

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **2.1 Landasan Teori**

#### **2.2 Auditing**

##### **2..2.1 Pengertian Auditing**

Pengertian Auditing menurut Arens, A. Alvin, Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2010) adalah:

“Auditing adalah pengumpulan serta pengevaluasian bukti-bukti atas suatu informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang telah ditetapkan.”

Menurut Agoes (2012) auditing adalah:

“Suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut”

Dari definisi-definisi yang telah dikemukakan diatas dapat disimpulkan bahwa setidaknya ada tiga elemen fundamental dalam auditing, yaitu:

1. Pada definisi diatas jelas dikemukakan secara eksplisit tentang seorang auditor harus independen
2. Auditor mengumpulkan bukti untuk mendukung pendapatnya.
3. Hasil pekerjaan auditor adalah laporan (*report*)

Laporan adalah hasil yang harus disampaikan auditor kepada pengguna laporan keuangan. (Sugiharto, 2015)

### 2.2.2 Jenis-jenis audit

Menurut Arens, A. Alvin, Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2010) ada tiga jenis utama audit, yaitu:

“Jenis audit:

1. Audit operasional
2. Audit ketaatan
3. Audit laporan keuangan”

#### 1. Audit operasional

Audit operasional dilakukan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi.

#### 2. Audit ketaatan

Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit mengikuti prosedur, aturan, dan ketentuan yang telah ditetapkan oleh otoritas tertentu.

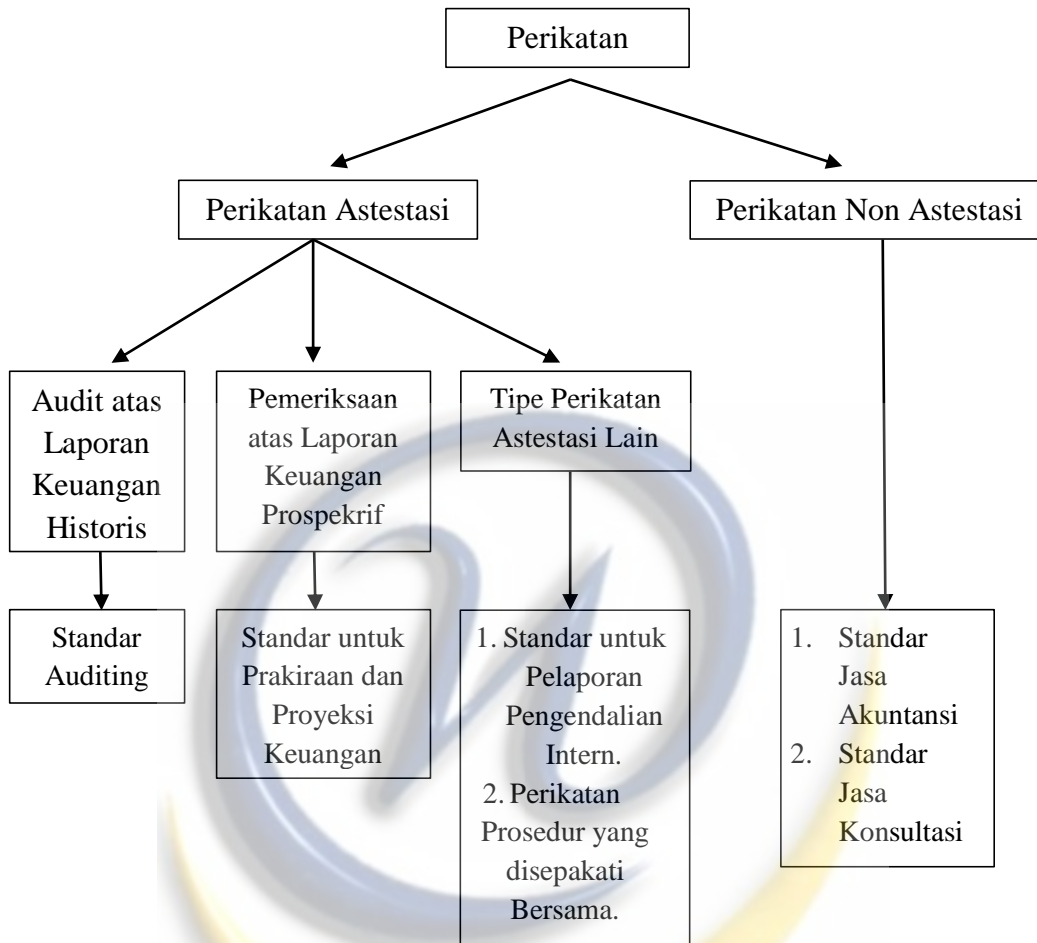
#### 3. Audit laporan keuangan

Audit laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu, kriteria yang berlaku adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

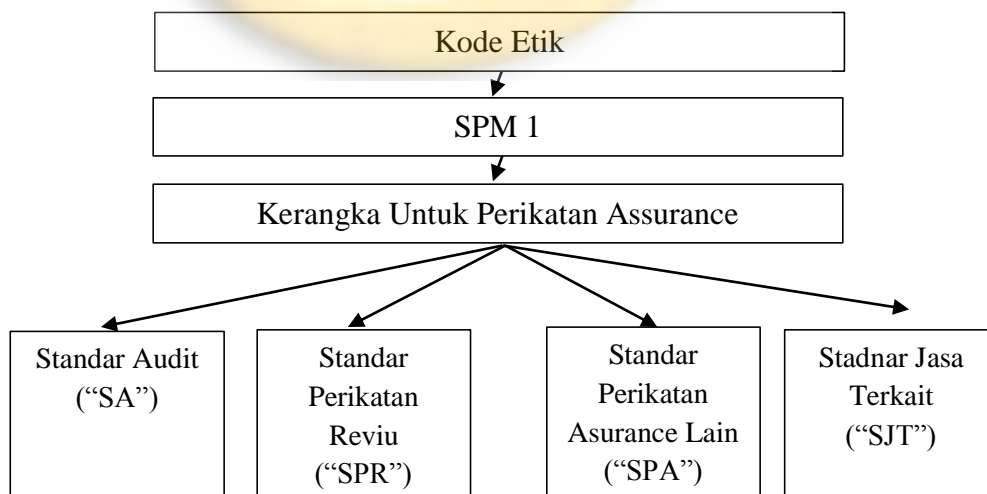
### 2.2.3 Standar auditing

Standar audit merupakan hal yang krusial dalam mewujudkan audit yang berkualitas unggul. Arens (2010) menyatakan bahwa standar auditing merupakan pedoman bagi auditor dalam menjalankan tanggungjawab profesionalnya. Standar auditing dibuat berdasarkan konsep dasar. Konsep dasar sangat diperlukan karena merupakan dasar pembuatan standar yang berguna untuk memberikan pengarah dan pengukuran kualitas dari mana prosedur audit dapat diturunkan. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) adalah kodifikasi berbagai pernyataan standar teknis yang merupakan panduan dalam memberikan jasa bagi Akuntan Publik di Indonesia, SPAP merupakan hasil pengembangan berkelanjutan standar profesional akuntan publik yang dimulai sejak tahun 1973. SPAP dikeluarkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik Institut Akuntan Publik Indonesia DSPAP IAPI). (Rachmianty, 2015)

Standar Profesional merupakan standar teknis yang bertujuan untuk mengatur mutu jasa yang dihasilkan oleh profesi akuntan Publik di Indonesia. Adopsi ISA mengakibatkan adanya perubahan struktur dan standar pada SPAP yang berlaku saat ini. SPAP terdahulu terdiri dari lima tipe yaitu Standar Auditing, Standar Atestasi, Standar Jasa Akuntan dan *Review*, Standar Jasa Konsultasi dan Standar Pengendalian Mutu. Berikut ini penjelasan perbedaan struktur SPAP lama dengan yang baru (Gambar 2.1) :



**Struktur SPAP lama**



**SPAP Baru**

### Perbedaan Stuktur SPAP lama dengan Struktur SPAP Baru (IAPI, 2016)

- SPAP 2011 didasarkan US *Professional Standards* tahun 1998 dan tidak *diupdate* secara kontinyu dengan perubahan di US *Professional Standards* → masih banyak terdapat *gaps*.
- SPAP 2013 didasarkan pada *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncement* tahun 2010.
  - Menekankan terhadap aspek penilaian risiko (auditing berbasis risiko)
  - Standar berbasis prinsip (*principles-based standard*)
  - Menekankan penggunaan pertimbangan profesional (*professional judgment*) dan skeptisisme profesional
    - Mengurangi pendekatan model matematis
    - Perlunya keterlibatan auditor yang berpengalaman, memiliki pendidikan dan pelatihan memadai, dan ciri kepribadian tertentu (seperti sikap skeptisisme profesional)
- Penerimaan klien (*client acceptance*) dalam SPAP baru lebih jelas dengan adanya syarat “Prakondisi”. SA memerlukan pemahaman memadai tentang kerangka pelaporan keuangan apa yang digunakan entitas. Berbeda kerangka dapat berakibat pada penggunaan SA yang berbeda
- *Risk Based* yang sifatnya “*top down approach*”, pada SPAP lama *Risk Based* namun sifatnya “*cyclical*”. SPAP baru sangat memperhatikan atau concern pada kecurangan (fraud) dan kepatuhan terhadap regulasi (*compliance to regulation*)
- Materialitas menggunakan konsep “*buffer*”, selisih antara Materialitas dengan Materialitas pelaksanaan
- Respon terhadap risiko (*risk response*) yang lebih sistematis dan lugas pada prosedur yang memungkinkan memperoleh bukti yang cukup dan tepat
- Grup audit, auditor tidak boleh melakukan *splitting responsibility*

- Konsep *going concern* yang lebih tegas sebagai tanggung jawab manajemen. Dampak pada opini yang berbeda.
- Sangat *concern* kepada *fair value accounting, related party transaction, dan management estimation*
- Format dan struktur opini yang lebih jelas dan tegas. Prosedur evaluasi salah saji dan kecukupan *disclosure* laporan yang lebih sistematis.
- Diskusi tim perikatan: strategi dan audit plan, termasuk risiko *fraud*
- *Quality control* yang semakin ketat, perlunya EQCR yang independen dari tim perikatan untuk klien tertentu. Peran dan tanggung jawab rekan perikatan yang lebih jelas dan tegas.
- Struktur SA yang lebih sistematis:
  - Pendahuluan
  - Tujuan (dicapai melalui pelaksanaan serangkaian prosedur)
  - Ketentuan (umumnya merupakan serangkaian prosedur yang harus dilakukan auditor)
  - Materi penjelasan (penjelasan atas ketentuan)
- SA *concern* kepada aspek komunikasi dua arah auditor dengan TCWG.
- Sangat jelas membuat beda antara assurance dengan non assurance. Dalam SPAP baru terdapat kerangka Perikatan Assurance yang tidak ada pada SPAP lama.

Standar auditing ISA mulai diterapkan pada tahun 2013 untuk emiten dan tahun 2014 untuk *non-emiten*. Standar Auditing tersebut wajib diterapkan oleh akuntan publik dalam proses audit laporan keuangan historis entitas pada semua ukuran dan kompleksitas. Tercapainya konvergensi terhadap standar pelaporan internasional akan memudahkan penerapan standar audit secara konsisten yang akan mengarah pada *comparability* laporan keuangan.

Struktur Standar Auditing berbasis ISA terdiri dari pendahuluan, tujuan, definisi dan ketentuan. Auditor harus mematuhi seluruh standar auditing yang relevan dengan audit. ISA mewajibkan auditor untuk memiliki pemahaman tentang keseluruhan isi suatu standar auditing, termasuk materi dan penjelasan lain. Auditor tidak dapat menyatakan kepatuhannya terhadap standar auditing pada laporan auditor ketika auditor tidak memenuhi ketentuan SPA dan SA lain yang relevan.

## **2.3 Implementasi *International Standards on Auditing* (ISA)**

### **2.3.1 Implementasi**

Implementasi adalah suatu proses melaksanakan atau mentransfer suatu gagasan, aturan, program, bahkan pedoman yang sebelumnya belum pernah dilakukan. Implementasi merupakan suatu proses yang dinamis, dimana pelaksanaan kebijakan melakukan aktivitas atau kegiatan, sehingga pada akhirnya akan mendapatkan suatu hasil yang sesuai dengan tujuan atau sasaran kebijakan itu sendiri. (Kusumawardhani, 2015)

### **2.3.2. *International Standards on Auditing* (ISA)**

*International standards on auditing* adalah standar audit yang dikeluarkan oleh *The International Auditing And Assurance Standards Boards (IAASB)*. IAASB ini merupakan badan yang dibentuk oleh *Intenational federarion of accountants (IFAC)* sebagai badan pembuat standar *auditing* dan *assurance*. Seperti yang sudah diketahui bersama bahwa IFAC merupakan *The Organization For The Accountancy Profession Eith Members And Associates In 127 Countries* (Tuanakotta 2013).

Selain IAASB, masih ada badan pembuat standar yang dimiliki oleh IFAC antara lain *The International Accounting Education Standards Board* (IAESB), *The International Ethics Standards Board For Accountants* (IESBA), Dan *The International Public Sector Accounting Standards Board* (IPASB). Tujuan utama dari IFAC membentuk badan pembuat standar ini menurut Tuanakotta (2013) yaitu melayani kepentingan umum dengan mengembangkan, mempromosikan, dan memberdayakan standar-standar yang diakui secara internasional yang menjadi tumpuan harapan investor dan pengakuan kepentingan (*stakeholder*) lainnya.

Standar yang dikeluarkan oleh IAASB terbagi menjadi tiga kategori :

- a. Standar audit dan review informasi keuangan historis  
Standar ini terdiri dari dua standar yaitu *Internasional Standard on Auditing* (ISAs) dan *International standard on Review Engagement* (ISREs).
- b. Standar penugasan *assurance* selain audit atau *review* laporan keuangan historis untuk standar ini, IAASB mengeluarkan *International Standard Assurance Engagements* (ISAEs).
- c. Standar jasa lainnya  
Untuk kategori ini, IAASB menerbitkan standar yang diterapkan pada penugasan kompilasi, pengolahan informasi, jasa penugasan lain yaitu *International Standard on Related Service* (ISRSs).

ISA merupakan salah satu produk dari standar audit informasi keuangan historis yang cakupannya lebih terbatas pada KAP dan para praktisinya (partner dan staf KAP) saja. Berbeda dengan *International Financial Reporting Standards* (IFRS) yang cakupannya lebih luas karena melibatkan perusahaan dari segala macam ukuran, bentuk hukum, bentuk kepemilikan, dan bentuk latar belakang investasi yang berbeda pula. Sehingga IFRS lebih dikenal daripada ISA diberbagai Negara. ISA di Indonesia juga belum terlalu dikenal oleh berbagai kalangan. Selain disebabkan karena lingkup

cakupannya, di Indonesia ISA juga baru mulai diadopsi mulai 1 Januari 2014 untuk audit atas laporan keuangan 2013.

Indonesia mengadopsi ISA sebagai wujud komitmen Negara sebagai salah satu anggota dari G-20 yang mendorong setiap anggotanya untuk menggunakan standar profesi internasional. Pengadopsian ISA juga merupakan bagian dari proses untuk memenuhi salah satu butir dari *Statement of Membership Obligation* (SMO) nomer tiga yaitu berkenaan dengan standar pengendalian mutu, auditing dan asurans untuk anggota (dalam hal ini Institut Akuntan Publik Indonesia). Selain itu, pengadopsian ISA ini merupakan respon terhadap rekomendasi World Bank dan juga merupakan salah satu cara untuk menjalankan amanah UU No.5 tahun 2011 tentang Akuntan publik

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) telah memutuskan untuk mengadopsi secara penuh International Standards on Auditing (ISA) untuk menggantikan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), yang dimulai pada tanggal 1 Januari 2013. Dengan adanya pengadopsian ISA yang dilakukan oleh Indonesia, tentu akan terjadi peningkatan biaya. Peningkatan beban audit tidak selamanya tercermin dalam tambahan *fee*. Ada dua jenis klasifikasi biaya dalam pengadopsian ISA, yaitu biaya berulang-ulang terjadi setiap tahunnya (*recurring cost*) dan biaya yang hanya akan terjadi sekali (*one-off costs*), yaitu pada saat mulai pengadopsian ISA (Tuanakotta,2013)

Kemudian IAPI menetapkan Standar Audit seperti yang sudah dijelaskan diatas dalam kerangka untuk perikatan assurance, dimana Standar audit sebagai berikut (Tabel 2.1) :

**Daftar *International Standards on Auditng***

| <b>ISA/<br/>ISQC 1<br/>referensi</b> | <b>Standar</b>   |
|--------------------------------------|--|
| <b>ISQC 1</b>                        | <b>Pengendalian mutu untuk perusahaan yang melakukan audit dan review laporan keuangan, dan jaminan lainnya dan jasa terkait</b> |
| <b>ISA<br/>200-299</b>               | <b>Prinsip-prinsip umum dan tanggung jawab</b>   |
| 200                                  | Tujuan keseluruhan auditor independen dan pelaksanaan audit berdasarkan standar audit  |
| 210                                  | Persetujuan atas ketentuan perikatan audit   |
| 220                                  | Pengendalian mutu untuk audit atas laporan keuangan  |
| 230                                  | Dokumentasi audit  |
| 240                                  | Tanggungjawab auditor terkait dengan kecurangan dalam audit laporan keuangan   |
| 250                                  | Pertimbangan atas peraturan perundang-undangan dalam audit laporan keuangan  |
| 260                                  | Komunikasi dengan pihak yang bertanggungjawab atas tata kelola   |
| 265                                  | Pengkomunikasian defisiensi dalam pengendalian internal kepada pihak yang bertanggungjawab atas tata kelola dan manajemen        |
| <b>ISA<br/>300-450</b>               | <b>Penilaian risiko dan respons terhadap risiko yang telah dinilai</b>   |
| 300                                  | Perencanaan suatu audit atas laporan keuangan  |
| 315                                  | Pengidentifikasian dan penilaian kesalahan penyajian material melalui pemahaman atas entitas dan lingkungannya                   |
| 320                                  | Materialitas dalam tahap perencanaan dan pelaksanaan audit   |
| 330                                  | Repons auditor terhadap risiko yang telah dinilai  |

| <b>TABEL 2.1<br/>(Lanjutan)</b>      |   |
|--------------------------------------|---|
| <b>ISA/<br/>ISQC 1<br/>referensi</b> | <b>Standar</b>  |
| 450                                  | Pengevaluasian atas kesalahan penyajian yang diidentifikasi selama audit                                  |
| <b>ISA<br/>500-580</b>               | <b>Bukti audit</b>  |
| 500                                  | Bukti audit   |
| 501                                  | Bukti audit - pertimbangan spesifikasi atas unsur pilihan   |
| 505                                  | Konfirmasi eksternal  |
| 510                                  | Perikatan audit tahun pertama - saldo awal  |
| 520                                  | Prosedur analitis   |
| 530                                  | Sampling audit  |
| 540                                  | Audit atas estimasi akuntanis, termasuk estimasi akuntansi nilai wajar dan pengungkapan yang bersangkutan |
| 550                                  | Pihak berelasi  |
| 560                                  | Peristiwa kemudian  |
| 570                                  | Kelangsungan usaha  |
| 580                                  | Representasi tertulis   |
| <b>ISA<br/>600-620</b>               | <b>Penggunaan pekerjaan pihak lain</b>  |
| 600                                  | Pertimbangan khusus - audit atas laporan keuangan grup (termasuk pekerjaan auditor komponen)              |
| 610                                  | penggunaan pekerjaan auditor internal   |
| 620                                  | penggunaan pekerjaan seorang pakar auditor  |

| <b>TABEL 2.1<br/>(Lanjutan)</b>      |   |
|--------------------------------------|---|
| <b>ISA/<br/>ISQC 1<br/>referensi</b> | <b>Standar</b>  |
| <b>ISA<br/>700-720</b>               | <b>Kesimpulan audit pelaporan</b>   |
| 700                                  | Perumusan suatu opini dan pelaporan atas laporan keuangan   |
| 706                                  | Paragraf penekanan suatu hal dan paragraf hal lain dalam laporan auditor independen   |
| 710                                  | Informasi komparatif - angka korespondensi dan laporan keuangan komparatif  |
| 720                                  | Tanggungjawab auditor atas informasi lain dalam dokumen yang berisi laporan keuangan auditan                                |
| <b>ISA<br/>800-810</b>               | <b>Area-area khusus</b>   |
| 800                                  | Pertimbangan khusus -audit atas laporan keuangan yang disusun sesuai dengan kerangka bertujuan khusus                       |
| 805                                  | Pertimbangan khusus - audit atas laporan keuangan tunggal dan unsur, akun atau pos spesifikasi dalam suatu laporan keuangan |
| 810                                  | Perikatan untuk melaporkan ikhtisar laporan keuangan  |

Sumber : Audit berbasis ISA, Tuanakotta (2013) & IAPI

### 2.3.3 Perbedaan Standar Audit menurut U.S.GAAS dengan Standar menurut IAASB

Menurut Tuanakotta (2013), ada beberapa sifat perbedaan antara standar audit menurut IAASB (ISA) dengan standar audit menurut U.S. GAAS (SPAP) yang bersifat substantive dan mendasar, yaitu:

#### 1. Penekanan pada Audit Berbasis Risiko

Ciri yang paling menonjol pada audit berbasis ISA adalah penekanan pada aspek risiko. ISAs menegaskan kewajiban auditorlah untuk menilai risiko (*to assess risk*), menanggapi risiko yang dinilai (*to respond to assessed risk*), mengevaluasi risiko yang ditemukan (*detected risk*), baik yang akan dikoreksi maupun tidak dikoreksi entitas.

#### 2. Dari *Rules-based* ke *Principles-Based Standards*

ISA dan juga IFRS (*International Financial Reporting Standards*) merupakan standar-standar yang berbasis prinsip (*Principles-based Standard*) yang mana hal ini merupakan perubahan besar dari dari standar-standar sebelumnya yang berbasis aturan (*Rules-based Standard*).

#### 3. Berpaling dari model matematis

ISA menekankan penggunaan *professional judgement*, bukan lagi menggunakan model matematis. Hal ini disebabkan karena model matematis memiliki kelemahan

yang serius. Model matematis yang cenderung rumit sering memberikan kesan yang keliru.

#### 4. Pengendalian Internal

Yang ditekankan di ISA adalah kewajiban entitas (dalam membangun, memelihara, dan mengimplementasikan pengendalian internal) dan kewajiban auditor (dalam menilai pengendalian internal dan menggunakan hasil penilaiannya) serta komunikasi dengan manajemen dalam hal auditor menemukan defisiensi dalam pengendalian internal.

#### 5. *Those Charged with Governance* (TCWG)

ISA menekankan berbagai kewajiban entitas dan manajemen. Pada perkembangannya dibutuhkan orang atau lembaga dengan wewenang yang cukup dalam mengawasi entitas. Mereka inilah yang disebut dengan TCGW. Seperti yang telah disebutkan sebelumnya, ISA merupakan audit berbasis risiko. Risiko audit (*audit risk*) adalah risiko memberikan opini audit yang tidak tepat atas laporan keuangan yang disalahkan secara material. Tujuan dari audit adalah menekan risiko audit ini ke tingkat yang rendah yang dapat diterima auditor. Untuk itu, auditor harus menilai risiko salah saji yang material dan menekan risiko pendeteksian (Tuanakotta,2013)]

Kemudian Perbedaan Standar Audit tersebut dapat di lihat beberapa perbedaannya seperti pada tabel dibawah ini (Tabel 2.2) :

**Perbedaan Substantif Antara *International Standards on Auditing* Dan  
*Generally Accepted Auditing Standards***

| No | SA/ISA  |   | Deskripsi  |
|----|---|---|--|
| 1  | SA/ISA 200<br>"Tujuan keseluruhan auditor independen dan pelaksanaan audit berdasarkan standar audit" |   | Ruang lingkup tujuan keseluruhan auditor independen dalam pelaksanaan suatu audit berdasarkan ISA mencakup pemberian opini atas kewajaran pelaporan keuangan dan kepatuhan bahwa laporan keuangan telah disusun sesuai dengan pedoman standar yang berlaku. Dalam melakukan audit sesuai dengan ISA, auditor harus memperhatikan aspek kepatuhan dan kewajaran penyajian laporan keuangan. Dalam GAAS auditor hanya dituntut untuk menyatakan kewajaran atas penyajian laporan keuangan.   |
| 2  | SA/ISA 210<br>'Persetujuan atas ketentuan perikatan audit'  | A | Auditor harus mengirimkan surat perikatan audit kepada klien sebelum dimulainya audit untuk menghindari kesalahpahaman yang mungkin terjadi antara auditor dan klien sehubungan dengan proses audit. Dalam ISA 210 terdapat suatu kondisi dimana undang-undang dan peraturan mengatur tanggungjawab manajemen yang diatur dalam paragraf 11-12. Peraturan perundang-undangan mungkin telah mengatur tentang tujuan dan lingkup audit serta tanggung jawab manajemen sehingga dalam paragraph 11 dijelaskan bahwa auditor tidak perlu memasukan ketentuan perikatan audit tertentu kedalam surat perikatan audit. Dalam paragraph 12, surat perikatan tersebut harus menggunakan kata-kata yang sesuai dengan peraturan perundang-undangan jika tanggung jawab manajemen diatur dalam peraturan tersebut. Persyaratan tersebut tidak termasuk dalam GAAS. |
|    |   | B | Paragraf 18 menjelaskan bahwa auditor harus mempertimbangkan apakah terdapat benturan standar pelaporan keuangan dan ketentuan tambahan yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan. Jika terdapat suatu benturan, auditor harus berdiskusi dengan manajemen mengenai sifat ketentuan tambahan tersebut saat mengambil tindakan. Ketika tidak terdapat tindakan yang dapat dilakukan, auditor harus mempertimbangkan untuk melakukan modifikasi opini auditor. Persyaratan ini tidak terdapat dalam GAAS.   |
| 3  | SA/ISA 220<br>"Pengendalian mutu untuk audit atas laporan keuangan"                                   | A | Dalam ISA 220 paragraf 21 berisi ketentuan yang berhubungan dengan audit pada perusahaan yang tercatat dibursa, yaitu review atas quality control yang dilakukan oleh kementerian keuangan (PPAJ) harus mempertimbangkan beberapa hal seperti evaluasi atas independensi firm dalam perikatan audit, konsultasi atas hal yang menimbulkan perbedaan pendapat telah dilakukan dan dokumentasi audit yang dipilih untuk direview telah mewakili pekerjaan yang dilaksanakan. Persyaratan ini tidak terdapat dalam GAAS.  |

| No | SA/ISA  |   | Deskripsi  |
|----|---|---|--|
|    |   | B | Dalam ISA paragraf 19 dijelaskan bahawa review atas quality control harus dilaksanakan sebelum laporan auditor diterbitkan. Dalam GAAS persyaratan ini tidak dijelaskan secara rinci karena menurut ASN review atas quality control merupakan review yang independen.  |
| 4  | SA/ISA 230<br>"Dokumentasi audit"   | A | Dalam ISA paragraph 14, auditor diwajibkan untuk menyusun dokumentasi audit dalam sebuah berkas audit dan melengkapi proses administrative yang diperlukan secara tepat waktu dan batas waktu untuk menyelesaikan kumpulan berkas audit final adalah tidak lebih dari 60 hari setelah tanggal laporan auditor. Hal ini tidak diatur dalam standar audit terdahulu.   |
|    |   | B | Dalam ISA dijelaskan bahwa setelah penyusunan berkas audir final selesai, auditor tidak boleh menghapus atau membuang dokumentasi audit dalam sifar apapun sebelum akhir periode retensi. Periode retensi untuk perikatan audit biasanya tidak lebih pendek dari lima tahun sejak tanggal laporan auditor pada laporan keuangan entitas sejak tanggal laporan auditor pada laporan keuangan entitas maupun konsolidasian.  |
| 5  | SA/ISA 260 "Komunikasi dengan pihak yang bertanggungjawab atas tata kelola" |   | ISA menghapuskan auditor untuk mengkomunikasikan masalah tertentu mengenai independensi. Hal ini dijelaskan dalam SA 260paragraf 13 dan 17 bahwa auditor harus memenuhi persyaratan etika yang relevan, termasuk yang berkaitan dengan independensi, sehubungan dengan perikatan audit atas laporan keuangan. Persyaratan tersebut tidak terdapat dalam GAAS.  |
| 6  | SA/ISA 510<br>"Perikatan audit tahun pertama - saldo awal "                 |   | Paragraf 6(c) dalam ISA 510 mengharuskan auditor untuk melakukan prosedur tambahan agar mendapatkan bukti audit yang cukup dan tepat mengenai apakah saldo awal mengandung kesalahan penyajian material yang mempengaruhi laporan keuangan periode saat ini. Auditor dapat mengevaluasi apakah prosedur audityang dilakukan dalam periode berjalan menyediakan bukti yang relevan dengan saldo awal dan melakukan prosedur audir spesifik untuk memperoleh bukti yang terkait dengan saldo awal. Hak ini tidak terdapat dalam GAAS karena menurut ASB prosedur tersebut tidak memberikan bukti yang cukup mengenai saldo awal. |
| 7  | SA 530/ ISA 530<br>"Sampling audit"   | A | Paragraf 13 dalam ISA 530 menjelaskan tentang masalah anomali (suatu kesalahan penyajian atau penyimpangan yang secara jelas tidak mewakili kesalahan penyajian atau penyimpangan dalam suatu populasi). Dalam keadaan tertentu yang sangat jarang, saat auditor menemukan anomaly dalam suatu sampel, auditor harus melaksanakan prosedur audit tambahan untuk memperoleh bukti yang cukup dan tepat bahwa kesalahan penyajian tersebut tidak berdampak terhadap unsur sisanya dalam populasi. Ketentuan mengenai anomaly tersebut tidak termasuk pada GAAS.  |

| No | SA/ISA                                 |   | Deskripsi   |
|----|--|---|---|
|    |  | B | <p>Dalam ISA 530 paragraf 14 auditor harus memproyeksikan kesalahan penyajian atau suatu penyimpangan yang ditemukan dalam sampel ke populasi saat pengujian saldo (<i>test of details</i>). Sedangkan dalam GASS proyeksi kesalahan penyajian juga relevan untuk pengujian pengendalian dan pengujian kepatuhan.</p>   |
| 8  | SA 560/ISA 560<br>"Peristiwa kemudian" |   | <p>Paragraf 12 (b) dalam ISA menjelaskan tentang bentuk opsional dual dating. Ketentuan dalam poin ini tidak termasuk pada GAAS karena merupakan hal yang tidak biasa di Amerika Serikat untuk menerbitkan laporan auditor yang baru yang didalamnya terdapat sebuah paragraph penekanan terhadap suatu hal yang menjelaskan bahwa prosedur audit atas <i>subsequent events</i> hanya terbatas untuk perubahan pada laporan keuangan, seperti yang dijelaskan dalam catatan atas laporan keuangan yang relevan.</p>   |
| 9  | SA 570/ISA 570 Kelangsungan usaha      | A | <p>ISA 570 mengharuskan auditor untuk mempertimbangkan asumsi kelangsungan usaha entitas melalui keseluruhan perikatan. Dalam merencanakan audit, auditor diharuskan untuk mempertimbangkan apakah terdapat kondisi atau peristiwa yang dapat menimbulkan keraguan yang signifikan terhadap kemampuan entitas untuk melanjutkan usahanya dimasa depan dan untuk tetap waspada selama audit terhadap bukti terkait kondisi dan peristiwa seperti itu.</p> <p>Dalam GAAS seksi 570 auditor tidak diharuskan untuk merancang prosedur audit spesifik hanya untuk mengidentifikasi peristiwa dan kondisi seperti itu. GAAS mengharuskan auditor untuk mempertimbangkan apakah hasil dari prosedur lain yang dilakukan selama perikatan mengidentifikasi kondisi dan peristiwa yang secara keseluruhan dianggap menunjukkan adanya keraguan yang substansial mengenai kemampuan entitas untuk melanjutkan usahanya dimasa depan.</p> |

| No | SA/ISA  |   | Deskripsi  |
|----|---|---|--|
|    |   | C | ISA 570 mengharuskan auditor untuk mempertimbangkan periode yang sama dengan yang digunakan oleh manajemen dalam membuat penilaian terkait kelangsungan usaha, sebuah periode yang setidaknya, tetapi tidak terbatas pada 12 bulan dari tanggal neraca. ISA 570 juga mengharuskan auditor untuk bertanya kepada manajemen terkait pengetahuannya mengenai peristiwa atau kondisi diluar periode penilaian yang digunakan oleh manajemen yang mungkin menghasilkan keraguan signifikan terhadap kemampuan entitas untuk melanjutkan usahanya dimasa depan. Seksi 570 dalam GAAS menyebutkan bahwa auditor diharuskan untuk mengevaluasi apakah terdapat keraguan substansial tentang kemampuan entitas untuk melangsungkan usahanya sebagai going concern dalam jangka waktu yang layak, tidak melebihi satu tahun setelah tanggal laporan keuangan yang diaudit. |
|    |   | D | Ketika terdapat penundaan yang signifikan dalam persetujuan atas laporan keuangan oleh manajemen setelah tanggal neraca, ISA 570 menyatakan bahwa auditor harus mempertimbangkan alasan terkait penundaan tersebut. Saat penundaan dapat berhubungan dengan peristiwa atau kondisi terkait penilaian kelangsungan usaha, auditor dapat mempertimbangkan untuk melaksanakan prosedur audit tambahan dan efeknya terhadap kesimpulan auditor mengenai keberadaan atas ketidakpastian yang material. Seksi 570 dalam GAAS tidak mengandung pedoman yang serupa.   |
| 10 | SA 580/ISA 580 Representasi tertulis  | A | Paragraf 15 dalam ISA 580 menjelaskan bahwa representasi tertulis harus disajikan dalam bentuk surat representasi yang ditujukan kepada auditor. Jika peraturan perundang-undangan telah mengatur manajemen untuk membuat pernyataan publik yang tertulis mengenai tanggung jawabnya dan auditor menanggapi pernyataan tersebut cukup mewakili representasi yang telah ditentukan dalam paragraph 10 atau 11, maka hal relevan yang telah dicakup oleh pernyataan tersebut tidak perlu lagi dicantumkan didalam surat representasi. Dalam GAAS tidak terdapat persyaratan tersebut.  |
|    |   | B | Dalam ISA paragraph 14 dijelaskan bahwa tanggal representasi tertulis dari manajemen harus mendekati tanggal laporan auditor pada laporan keuangan, tetapi tidak boleh melewati tanggal tersebut. Sedangkan dalam GAAS, tanggal representasi tertulis dari manajemen adalah sama dengan tanggal laporan auditor.   |
| 11 | SA 600/ISA 600 Pertimbangan khusus - audit atas laporan keuangan grup (termasuk pekerjaan auditor komponen) |   | ISA 600 tidak mengizinkan laporan auditor atas laporan keuangan grup untuk menggunakan referensi kepada auditor komponen kecuali diwajibkan oleh hukum atau peraturan untuk memasukan referensi tersebut. Seksi 600 dalam GAAS memperbolehkan auditor untuk membuat referensi kepada auditor komponen dalam laporan auditor atas laporan keuangan grup.  |

| No | SA/ISA   |   | Deskripsi   |
|----|--|---|---|
| 12 |  |   | Paragraph 14 dalam ISA menjelaskan bahwa auditor tidak boleh mengacu ke pekerjaan seorang pakar auditor dalam laporan auditor yang berisi suatu opini tanpa modifikasi kecuali diharuskan oleh peraturan perundang – undangan. Jika pengacuan itu diharuskan oleh peraturan perundangan, auditor harus menjelaskan dalam laporan auditor bahwa pengacuan tersebut tidak mengurangi tanggungjawab auditor atas opini auditor tersebut. Hal ini tidak termasuk dalam GAAS.  |
| 13 | SA 700/ISA 700 "Perumusan suatu opini dan pelaporan atas laporan keuangan"   | A | Kerangka kepatuhan<br>Paragraph 7 (b), 19 dan 36 dalam SA 700 menjelaskan tentang ketentuan laporan keuangan yang disusun sesuai dengan kerangka kepatuhan. GAAS tidak mencantumkan peraturan tersebut karena hanya mengakui kerangka pelaporan keuangan yang disusun sesuai dengan kerangka penyajian wajar  |
|    |  | b | Tanggung jawab auditor<br>Paragraph 30 dalam ISA 700 mensyaratkan auditor untuk memasukan pernyataan bahwa standar auditing mengharuskan auditor untuk mematuhi ketentuan etika. Pernyataan tersebut termasuk dalam laporan auditor pada bagian "tanggung jawab auditor". Hal ini termasuk dalam ketentuan GAAS.  |
|    |  | c | Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan paragraph 26 dalam SA 700 mengharuskan laporan untuk menggambarkan tanggung jawab manajemen dalam menyiapkan laporan keuangan. Deskripsi tersebut harus termasuk penjelasan bahwa manajemen bertanggung jawab atas penyusunan laporan keuangan sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku dan atas pengendalian internal yang dipandang perlu oleh manajemen untuk memungkinkan penyusunan laporan keuangan yang bebas dari kesalahan penyajian yang material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan. Seksi 700b dalam GAAS mengharuskan laporan auditor untuk menyatakan tanggung jawab ini termasuk perencanaan, implementasi dan pemeliharaan pengendalian internal yang relevan dengan penyusunan dan penyajian wajar laporan keuangan. |
| 14 | SA 705/ ISA 705 "Modifikasi terhadap opini dalam laporan auditor independen" | A | Kerangka kepatuhan<br>Paragraph 23 (b) dalam ISA berisi petunjuk untuk memodifikasi opini pada laporan keuangan yang disusun sesuai kerangka kepatuhan yang tidak termasuk dalam GAAS.  |

| No | SA/ISA  |   | Deskripsi  |
|----|---|---|--|
|    |   | B | <p>Beberapa ketidakpastian</p> <p>Paragraph 20 dalam ISA 705 mengharuskan auditor untuk tidak menyatakan pendapat (disclaim an opinion) ketika dalam kondisi yang sangat jarang dan melibatkan banyak ketidakpastian, auditor menyimpulkan tidak mungkin untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan karena adanya potensi interaksi ketidakpastian dan kemungkinan dampak kumulatif pada laporan keuangan meskipun auditor telah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat tentang ketidakpastian tersebut.</p> <p>seksi 705 dalam GAAS tidak termasuk ketentuan tersebut karena opini disclaimer hanya sesuai jika auditor tidak dapat mengumpulkan bukti audit yang cukup dan tepat.</p>  |
| 15 | SA 710/ISA 710<br>"Informasi komparatif - angka korespondensi dan laporan keuangan komparatif"                    |   | ISA 710 menjelaskan tentang pelaporan dalam peraturan perundang-undangan lain yang tidak berlaku dalam GAAS, termasuk angka korespondensi yang tidak tercakup dalam laporan auditor.   |
| 16 | SA 720/ SPA 720<br>"Tanggungjawab auditor atas informasi lain dalam dokumen yang berisi laporan keuangan auditan" | A | <p>Tujuan dari ISA 720 dan persyaratan yang sesuai tidak secara spesifik terbatas pada dokumen yang pada hal ini auditor menyadarinya. Namun, ISA 720 menyatakan bahwa "dokumen yang berisi laporan keuangan auditan" mengacu pada laporan tahunan (atau dokumen sejenis) yang dikeluarkan untuk pemilik (atau pemangku kepentingan lainnya) yang berisi laporan keuangan yang telah diaudit beserta laporan auditor. ISA 720 lebih lanjut menyatakan bahwa hal itu dapat diterapkan, disesuaikan seperlunya dalam keadaan, untuk dokumen lain yang berisikan laporan keuangan yang telah diaudit.</p> <p>Seksi 720 dalam GAAS menjelaskan bahwa tujuan auditor adalah untuk merespon dengan tepat, dan persyaratannya yaitu membaca informasi lainnya ketika auditor menyadari bahwa dokumen yang berisi laporan keuangan yang diaudit dan laporan auditor termasuk informasi lain dapat merusak kredibilitas laporan keuangan dan laporan auditor.</p> |
|    |   | B | ISA 720 mengharuskan auditor untuk melakukan pengaturan yang tepat dengan manajemen atau pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola untuk memperoleh informasi lain setelah sebelum tanggal pada laporan auditor. GAAS menerapkan persyaratan yang sama namun auditor harus memperoleh informasi lain tersebut sebelum tanggal laporan audit dirilis.   |

| No | SA/ISA   |   | Deskripsi   |
|----|--|---|---|
| 17 | ISA 800/SPA 800<br>"Pertimbangan khusus -audit atas laporan keuangan yang disusun sesuai dengan kerangka bertujuan khusus"                       | A | Laporan auditor<br>Paragraph 13 dalam ISA 800 mengharuskan laporan auditor untuk menjelaskan tujuan atas penyusunan laporan keuangan dan jika diperlukan, pengguna yang dituju atau pengacuan pada suatu catatan atas laporan keuangan yang berisi informasi tentang hal tersebut. Seksi 800 dalam GAAS tidak termasuk persyaratan tersebut ketika laporan keuangan bertujuan khusus disusun sesuai basis akuntansi IFRS atau pajak.  |
|    |  | B | Paragraf 14 dalam ISA 800 mengharuskan laporan auditor untuk memasukan paragraph "penekeanan suatu hal" yang memperingatkan pengguna bahwa laporan keuangan disusun sesuai dengan kerangka bertujuan khusus dan sebagai hasilnya, laporan keuangan belum tentu sesuai untuk tujuan lain. Dalam GAAS ketentuan ini tidak termasuk.   |
| 18 | ISA 805/SPA 805<br>"Pertimbangan khusus - audit atas laporan keuangan tunggal dan unsur, akun atau pos spesifikasi dalam suatu laporan keuangan" | A | Paragraph 9 dalam ISA 805 mengharuskan auditor untuk mempertimbangkan apakah format laporan yang diharapkan tepat dalam situasi. Hal ini tidak termasuk dalam ketentuan GAAS.   |
|    |  | B | Paragraph 12 dalam ISA 805 mensyaratkan auditor untuk menyatakan opini terpisah untuk setiap perikatan ketika auditor melaksanakan suatu perikatan untuk melaporkan suatu laporan keuangan tunggal atau unsur spesifik dalam suatu laporan keuangan yang bersamaan dengan suatu perikatan audit atas laporan laporan keuangan entitas yang lengkap. Dalam GAAS paragraph 16 mengharuskan opini terpisah berada pada laporan auditor yang berbeda dan bahwa laporan pada elemen tertentu mencakup informasi tentang laporan auditor dalam satu set laporan keuangan entitas. |
|    |  | C | Paragraf 20 dalam GAAS mengatasi tentang kasus audit elemen tertentu dari laporan keuangan ketika pendapat dalam laporan auditor dilaporan keuangan entitas dimodifikasi dan modifikasi opini auditor relevan dengan audit dari elemen tertentu. Dalam kasus tersebut auditor diperlukan untuk menyatakan sebuah <i>adverse opinion</i> atau <i>disclaim opinion</i> pada elemen spesifik, tergantung pada alasan untuk modifikasi opini auditor pada satu set laporan keuangan. Persyaratan seperti ini tidak termasuk dalam ISA.  |

| No | SA/ISA   |   | Deskripsi   |
|----|--|---|---|
|    |  | D | Paragraph 16 dalam ISA 805 mengatasi situasi ketika auditor menyimpulkan bahwa perlu untuk menyatakan sebuah <i>adverse opinion</i> atau <i>disclaim an opinion</i> pada satu set laporan keuangan entitas secara keseluruhan, tetapi dalam konteks audit terpisah dari elemen tertentu yang termasuk dalam laporan keuangan, auditor tetap menganaggap tepat untuk menyatakan opini yang dimodifikasi pada elemen itu. Selain hal-hal dalam ISA, paragraph 21 seksi 805 menghindari pelaporan ketika elemen spesifik atau didasarkan pada ekuitas pemangku kepentingan entitas atau laba bersih. |
| 19 | ISA 810/SPA 810 "Perikatan untuk melaporkan ikhtisar laporan keuangan" | A | Paragraf 6-7 mencakup persyaratan yang berkaitan dengan (a) kriteria yang ditetapkan oleh hukum atau peraturan, (b) situasi dimana hukum atau peraturan tidak memerlukan laporan keuangan yang telah audit tersedia, dan (c) menerima perikatan jika diperlukan oleh hukum atau peraturan untuk melakukannya. hal ini tidak termasuk dalam ketentuan GAAS>  |
|    |  | B | paragraf 9 memungkinkan penggunaan dua frasa yang berbeda ketika memberikan opini pada ikhtisar laporan keuangan. Paragraf 14 dalam GAAS hanya mencakup satu dari frasa ini yaitu konsisten dengan praktik.   |
|    |  | C | paragraf 10-11 mengatasi situasi ketika regulasi mengatur kata-kata opini pada ikhtisar laporan keuangan dalam hal yang berbeda dari yang dijelaskan dalam ISA 810. hal ini tidak termasuk dalam ketentuan GAAS.  |
|    |  | D | paragraf 15 mengharuskan auditor untuk mengevaluasi kelayakan penggunaan pihak yang dituju yang berbeda, jika pihak yang dituju oleh ikhtisar laporan keuangan tidak sama dengan pihak yang dituju oleh laporan auditor atas laporan keuangan auditan. Hal ini tidak termasuk dalam ketentuan GAAS.   |
|    |  | E | paragraf 17 dalam ISA mengatasi elemen pelaporan ketika laporan auditor pada laporan keuangan yang diaudit berisi opini wajar dengan pengecualian, suatu paragraf penekanan Suatu hal atau paragraf Hal lain. Dalam ISA 810 persyaratan dalam paragraf tersebut hanya berlaku ketika auditor menyatakan opini yang tidak dimodifikasi pada ikhtisar laporan keuangan. dalam seksi 810 GAAS paragraf 20 berlaku ketika auditor mengungkapkan pendapat yang tidak dimodifikasi atau <i>adverse opinion</i> terhadap ikhtisar laporan keuangan.  |
|    |  | F | paragraf 20 dalam ISA memuat tentang persyaratan pembatasan atas distribusi atau penggunaan laporan auditor, dimana dalam GAAS penggunaan laporan auditor yang dibatasi, bukan distribusinya.   |

Sumber : AICPA/FRC

## 2.4 *Fee Audit*

*Fee* audit adalah besaran biaya yang diterima oleh auditor dengan mempertimbangkan berbagai hal seperti kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian dan lain-lain. Menurut Agoes (2012) mendefinisikan *Fee Audit* sebagai berikut:

“Besarnya biaya tergantung antara lain risiko penugasan ,kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut , struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan professional lainnya.”.

*Fee* audit dapat diartikan sebagai besar imbal jasa yang diterima oleh auditor atas pelaksanaan jasa audit. *Fee* audit ditetapkan sebagai dasar level keahlian dan pengalaman auditor. Selain itu derajat asosiasi resposibilitas terhadap perikatan audit juga merupakan penentu besarnya *fee* audit (Zhang dan Myrteza, 1996).

DeAngelo (1981) menyatakan bahwa *fee* audit merupakan pendapatan yang besarnya bervariasi karena tergantung pada beberapa faktor dalam penugasan audit seperti: ukuran perusahaan klien; kompleksitas jasa audit yang ditangani oleh auditor; risiko audit yang dihadapi auditor dari klien serta nama Kantor Akuntan Publik yang melaksanakan Jasa Audit.

### 2.4.1 Indikator *Fee Audit*

Menurut Agoes (2012) indikator dari *fee* audit dapat diukur dari :

1. Risiko penugasan
2. Kompleksitas jasa yang diberikan
3. Struktur biaya kantor akuntan publik yang bersangkutan dan pertimbangan profesi lainnya.
4. Ukuran KAP

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) telah menerbitkan Surat Keputusan No.KEP.024/IAPI/VII/2008. Surat Keputusan ini diterbitkan pada tanggal 2 Juli 2008 yang mana Surat Keputusan ini berisi tentang Kebijakan Penentuan besar *fee* audit (Biaya audit). Pada Surat Keputusan tersebut dalam bagian lampiran 1 Disebutkan bahwa panduan tersebut dikeluarkan sebagai 19 panduan bagi seluruh anggota Institut Akuntan Publik Indonesia yang menjalankan praktik sebagai akuntan publik dalam menentukan besar imbalan yang sesuai dan wajar atas jasa profesional yang diberikan oleh akuntan publik.

Pada surat keputusan tersebut juga menyebutkan bahwa penentuan *fee* audit selain terkait dengan perikatan audit, sebaiknya juga mempertimbangkan faktor-faktor berikut:

1. Kebutuhan klien;
2. Tugas dan Tanggung jawab menurut hukum;
3. Independensi;
4. Tingkat Keahlian;
5. Tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan yang dilakukan;
6. Tingkat kompleksitas pekerjaan;
7. Banyaknya waktu yang diperlukan dan secara efektif digunakan oleh akuntan publik dan sifatnya untuk menyelesaikan pekerjaan
8. Basis penetapan *fee* yang disepakati.

## 2.5 Independensi Auditor

### 2.5.1 Pengertian Independensi

Menurut Arens (2010) adalah Independensi dapat diartikan mengambil sudut pandang yang tidak bias. Auditor tidak hanya harus independen dalam fakta, tetapi juga harus independen dalam penampilan. Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik, independensi dalam fakta adalah :

“Independensi dalam pemikiran merupakan sikap mental yang memungkinkan pernyataan pemikiran yang tidak dipengaruhi oleh hal-hal yang dapat mengganggu pertimbangan professional, yang memungkinkan seorang individu untuk memiliki integritas dan bertindak secara objektif, serta menerapkan skeptisme professional”.

Sedangkan independensi dalam penampilan adalah :

“Independensi dalam penampilan merupakan sikap yang menghindari tindakan atau situasi yang menyebabkan pihak ketiga (pihak yang rasional dan memiliki pengetahuan mengenai semua informasi yang relevan, termasuk pencegahan yang diterapkan) melakukan integritas, objektivitas, atau skeptisme professional dari anggota tim asurans, KAP atau jaringan KAP.”

Dalam Mulyadi (2002) disebutkan bahwa independensi auditor diukur melalui empat proksi, yaitu: lama hubungan dengan klien (*audit tenure*), tekanan dari klien, telaah dari rekan auditor (*peer review*), dan pemberian jasa non-audit.

## **2.5.2 *Independence in Fact***

Independensi dalam kenyataannya/dalam menjalankan tugasnya, akuntan publik seharusnya independen, sepanjang dalam menjalankan tugasnya memberikan jasa profesional, bias menjaga integritas dan selalu menaati kode etik, Profesi akuntan publik dan standar profesi akuntan publik. (Agoes, 2012)

### **2.5.2.1 Tekanan dari klien**

Tekanan dari klien dapat timbul pada situasi konflik antara auditor dengan klien. Situasi konflik terjadi ketika antara auditor dengan manajemen atau klien tidak sependapat dengan beberapa aspek hasil pelaksanaan pengujian laporan keuangan. Klien berusaha mempengaruhi fungsi pengujian laporan keuangan yang dilakukan auditor dengan memaksa auditor untuk melakukan tindakan yang melanggar standar auditing, termasuk dalam pemberian opini yang tidak sesuai dengan keadaan klien.

Dalam menjalankan fungsinya, auditor sering mengalami konflik kepentingan dengan manajemen perusahaan. Manajemen mungkin ingin operasi perusahaan atau kinerjanya tampak berhasil yakni tergambar melalui laba yang tinggi dengan maksud untuk menciptakan penghargaan. Untuk mencapai tujuan tersebut tidak jarang manajemen perusahaan melakukan tekanan kepada auditor sehingga laporan keuangan auditan yang dihasilkan itu sesuai dengan keinginan klien. Pada situasi ini, auditor mengalami dilema. Pada satu sisi, jika auditor mengikuti keinginan klien maka ia melanggar standar

profesi. Tetapi jika auditor tidak mengikuti klien maka klien dapat menghentikan penugasan atau mengganti KAP auditornya. (Sugiharto, 2015)

#### **2.5.2.2 Telaah dari rekan auditor (*peer review*)**

Menurut Arens (2010) *peer review* adalah *review* (penelaahan) yang dilakukan akuntan publik terhadap ketaatan KAP pada sistem pengendalian mutu. Tujuan *peer review* adalah untuk menentukan dan melaporkan apakah KAP yang ditelaah telah mengembangkan prosedur dan kebijakan yang cukup atas ke-5 elemen pengendalian mutu dan menerapkannya dalam praktik.

Tujuan *Peer Review* adalah untuk menentukan dan melaporkan apakah KAP yang di *review* itu telah mengembangkan kebijakan dan prosedur yang memadai bagi kelima unsur pengendalian mutu, dan mengikuti kebijakan serta prosedur itu dalam praktik. *Review* diadakan setiap 3 tahun, dan biasanya dilakukan oleh KAP yang dipilih oleh kantor yang di *review*.

Oleh karena itu pekerjaan akuntan publik dan operasi Kantor Akuntan Publik perlu dimonitor dan di “audit” guna menilai kelayakan desain sistem pengendalian kualitas dan kesesuaiannya dengan standar kualitas yang diisyaratkan sehingga output yang dihasilkan dapat mencapai standar kualitas yang tinggi. *Peer Review* sebagai mekanisme monitoring dipersiapkan oleh auditor dapat meningkatkan kualitas jasa akuntansi dan audit. *Peer Review* dirasakan memberikan manfaat baik bagi klien, Kantor Akuntan Publik yang direview dan auditor yang terlibat dalam tim *Peer Review*. Manfaat yang diperoleh dari *Peer Review* antara lain mengurangi resiko litigasi, memberikan pengalaman positif, mempertinggi moral pekerja, memberikan *competitive edge* dan lebih meyakinkan klien atas kualitas jasa yang diberikan memiliki arti.

### **2.5.3 Independence in Appearance**

Independensi dilihat daripenampilannya di struktur organisasi perusahaan, akuntan publik adalah independen karena merupakan pihak luar dari perusahaan. (Agoes, 2012)

#### **2.5.3.1 Lama Hubungan dengan Klien (*Audit tenure*)**

Di Indonesia, masalah *audit tenure* atau masa kerja auditor dengan klien yang sudah diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan No.17/PMK.01/2008 tentang jasa akuntan publik. Keputusan menteri tersebut membatasi masa kerja auditor paling lama 3 tahun untuk klien yang sama, sementara untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) boleh sampai 5 tahun. Pembahasan ini dimaksudkan agar auditor tidak terlalu dekat dengan klien sehingga dapat mencegah terjadinya skandal akutansi (Sugiharto, 2015)

#### **2.5.2.2 Pemberian Jasa *Non-Audit* Lainnya**

Pemberian jasa selain jasa audit berarti auditor telah terlibat dalam aktivitas manajemen klien. Jika pada saat dilakukan pengujian laporan keuangan klien ditemukan kesalahan yang berkaitan dengan jasa yang diberikan auditor tersebut. Kemudian auditor tidak mau reputasinya buruk karena dianggap memberikan alternatif yang tidak baik bagi kliennya. Maka hal ini dapat mempengaruhi kualitas audit dari auditor tersebut. (Sugiharto, 2015) Pemberian jasa selain audit ini merupakan ancaman potensial bagi independensi auditor, karena manajemen dapat meningkatkan tekanan pada auditor agar bersedia untuk mengeluarkan laporan yang dikehendaki oleh

manajemen, yaitu Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*). Pemberian jasa selain audit berarti auditor telah terlibat dalam aktivitas manajemen klien. Jika pada saat dilakukan pengujian laporan keuangan klien ditemukan kesalahan yang terkait dengan jasa yang diberikan auditor tersebut. Kemudian auditor tidak mau reputasinya buruk karena dianggap memberikan alternatif yang tidak baik bagi kliennya. Maka hal ini dapat mempengaruhi kualitas audit dari auditor tersebut

## **2.6 Kualitas Audit**

### **2.6.1 Pengertian Kualitas Audit**

Seorang auditor dituntut untuk dapat menghasilkan sebuah pekerjaan yang berkualitas. Ada beberapa definisi mengenai kualitas audit berdasarkan hasil penelitian terdahulu. Warkins (2004) mengidentifikasi beberapa definisi kualitas audit. Secara praktis, kualitas audit adalah seberapa sesuai audit dengan standar pengauditan. Terdapat perbedaan pengertian mengenai kualitas audit yang didapatkan dari penelitian oleh Warkins (2004). Perbedaan pendapat mengenai definisi kualitas audit ini diakibatkan oleh adanya berbagai dimensi dari kualitas audit. Pertama, De Angelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam system akuntansi kliennya. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa Kantor Akuntan Publik (KAP) yang besar akan berusaha untuk menyajikan kualitas audit yang lebih besar dibandingkan dengan KAP yang kecil. Kedua, audit adalah probabilitas bahwa auditor tidak akan melaporkan laporan audit dengan opini wajar tanpa pengecualian laporan keuangan yang mengandung kekeliruan material. Ketiga, kualitas audit diukur

dari akurasi informasi yang dilaporkan oleh auditor. Keempat, kualitas audit ditentukan dari kemampuan audit untuk mengurangi *noise* dan bias serta meningkatkan kemurnia (*fineness*) pada data akuntansi. (Chaga, 2015)

Berdasarkan uraian diatas, kualitas audit dapat dicapai saat auditor dapat memberikan jaminan bahwa tidak ada kesalahan penyajian yang material (*No Material Misstatements*) maupun kecurangan (*fraud*) dalam laporan keuangan klien. Hal ini dapat terlaksana jika audit yang dilakukan sesuai dengan standar professional yang berlaku dan auditor dapat menilai risiko bisnis klien untuk meminimalisir risiko litigasi. Selain itu, auditor juga harus menjaga reputasi auditor agar dapat meminimalisasi ketidakpuasan klien.

### **2.6.2 Kerangka kualitas audit**

*The International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) telah membangun sebuah kerangka untuk kualitas audit. Kerangka tersebut terdiri atas unsur – unsur berikut ini : (1) *Input*, (2) *Process*, (3) *Output*. Dengan membangun sebuah kerangka audit, IAASB memiliki tujuan untuk meningkatkan kesadaran terhadap elemen kunci dari kualitas audit di lingkungan mereka, serta memfasilitasi dialog yang lebih besar antara *stakeholder* terhadap topik terkait.

Tujuan dari sebuah audit laporan keuangan adalah agar auditor dapat menyatakan pendapat atas laporan keuangan berdasarkan bukti audit yang cukup dan tepat yang telah diperoleh tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material dan melaporkan sesuai dengan temuan auditor. Kualitas audit dapat dicapai oleh tim audit yang tercermin dari hal dibawah ini:

- Menunjukkan nilai-nilai, etika dan sikap yang sesuai
- Berpengetahuan yang cukup, terampil, berpengalaman dan memiliki waktu yang cukup untuk melakukan pekerjaan audit.
- Melakukan proses audit secara teliti serta prosedur pengendalian mutu yang sesuai dengan hukum, peraturan dan standar yang berlaku.
- Memberikan laporan yang berguna dan tepat waktu
- Berinteraksi secara tepat dengan pemangku kepentingan terkait.

#### 2.6.2.1 *Input*

Input dikelompokkan kedalam faktor berikut:

- Nilai-nilai, etika dan sikap auditor yang pada gilirannya dipengaruhi oleh budaya yang berlaku dalam perusahaan audit.
- Pengetahuan, keterampilan dan pengalaman auditor serta waktu dialokasikan bagi mereka untuk melakukan audit.
- Efektivitas dari proses audit dan prosedur *quality control*.

Dalam kategori diatas, atribut kualitas lebih terorganisir antara pihak yang terlibat secara langsung pada tingkat *audit engagement*, tingkat sebuah perusahaan audit dan tingkat nasional (atau yuridikasi), oleh karena itu secara tidak langsung kepada seluruh perusahaan audit yang beroperasi dalam Negara tersebut dan audit yang mereka lakukan.

*Input* terhadap kualitas audit akan dipengaruhi oleh konteks dimana audit akan dilakukan, interaksi dengan *stakeholder*, dan *output*. Misalnya, hukum dan peraturan (konteks) mungkin memerlukan laporan spesifik (*output*), hal ini dipengaruhi oleh keterampilan auditor untuk bekerja dengan standar terbaru (*input*).

### 2.6.2.2 *Process*

Kualitas audit termasuk penerapan proses audit yang ketat oleh auditor dan prosedur pengendalian mutu yang mematuhi hukum, peraturan dan standar yang berlaku. Auditor pada hal ini harus bersikap pro aktif dan mencari ataupun mengikuti kebijakan-kebijakan terbaru, agar dalam hal pengauditan dapat menghasilkan laporan audit yang wajar dan sesuai dengan peraturan yang berlaku. Kemudian auditor perlu mengerti dan mampu menggunakan teknologi yang memadai, bisnis klien pada era modernisasi kini teknologi menjadi satu hal yang paling utama dan patut si prioritaskan. Selain karena dapat mengefektifkan waktu, teknologi juga memiliki nilai akurasi yang sangat tinggi. Oleh karena itu auditor harus turut serta melakukan pelatihan-pelatihan penggunaan teknologi informasi. Serta mampu menemukan kesalahan material dalam proses pengauditan. (IAASB, 2014)

### 2.6.2.3 *Output*

*Output* dari audit sering ditemukan oleh konteks, termasuk persyaratan legislative. Beberapa *stakeholder* dapat mempengaruhi sifat *output*, sedangkan yang lain memiliki sedikit pengaruh. Memang untuk beberapa *stakeholder*, seperti investor di perusahaan yang terdaftar, laporan auditor adalah output utama dan saat ini relative standar. Namun dalam hal ini auditor harus mampu untuk melaporkan kesalahan material secara independen tanpa dipengaruhi *stakeholder* agar tetap independen, agar tercapai tujuan audit akuntan publik yang baik dalam artian dengan kualitas audit yang tinggi. (IAASB, 2014)

## 2.7 Penelitian Terdahulu

Berikut ini akan disajikan beberapa rangkuman mengenai penelitian terdahulu yang berkaitan dengan judul penelitian ini yaitu “Pengaruh Implementasi *International Standards on Auditing*, *Fee Audit*, Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit”.

**Tabel 2.3**  
**Penelitian Terdahulu**

| No | Peneliti   | Judul Penelitian   | Hasil Penelitian   |
|----|--|--|--|
| 1  | John Hegarty, Frederic Gielen, Ana Cristina Hirata Barros (2004) | <i>Implementation of International Standards and Auditing Standards</i>                              | Terdapat beberapa hambatan utama dalam implementasi standar Internasional:<br><ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kesalahpahaman mengenai sifat standar Internasional.</li> <li>2. Kurangnya mekanisme yang tepat untuk pemberian otoritas nasional terhadap standar Internasional</li> <li>3. Inkonsistensi antara standar internasional dan kerangka hukum.</li> <li>4. Beberapa standar auditing masih harus memerlukan perubahan dan revisi</li> <li>5. Tidak sesuai antara persyaratan audit dan permintaan pasar.</li> </ol> |
| 2  | Tsania Batarari Chaga (2015)                                     | Pengaruh Independensi, Kompetensi, Orientasi etik, dan Skeptisme Profesional terhadap Kualitas Audit | Hasil penelitian menunjukkan bahwa Independensi, Kompetensi, Orientasi etik, dan Skeptisme Profesional berpengaruh secara simultan terhadap Kualitas Audit   |

| No | Peneliti                             | Judul Penelitian  | Hasil Penelitian  |
|----|--------------------------------------|---|---|
| 3  | Kusumawardhani Agustina Prima (2015) | Implementasi <i>International Standards On Auditing</i> (ISA) dan Dampaknya Pada Kualitas Audit | Hasil penelitian menunjukkan bahwa kantor akuntan publik afiliasi lebih mengimplementasikan ISA dibandingkan kantor akuntan publik lokal. Implementasi ISA berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan  |
| 4  | Purba Fitriani Kartika (2015)        | Pengaruh Fee Audit Dan Pengalaman Auditor Eksternal Terhadap Kualitas Audit                     | Hasil penelitian menunjukkan antar variable baik <i>fee</i> audit dan pengalaman auditor berdampak terhadap kualitas audit  |
| 5  | Mufidah Ikha Zuhriatun (2015)        | Pengaruh Kompetensi, Etika, Dan Fee Audit Terhadap Kualitas Audit Skripsi                       | Hasil uji F menunjukkan bahwa kompetensi, etika, dan fee audit secara bersama-sama berpengaruh terhadap kualitas audit. Sedangkan untuk uji regresi linier berganda mengindikasikan bahwa kompetensi, etika, dan fee audit berpengaruh terhadap kualitas audit. |
| 6  | Dwiyani K. Pratistha (2015)          | Pengaruh Independensi Auditor Dan Besaran Fee Audit Terhadap Kualitas Proses Audit              | Hasil olah data memperlihatkan bahwa independensi auditor dan besaran fee audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas proses audit baik secara simultan maupun parsial.  |
| 7  | Sugiharto, Toni (2015)               | Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kualitas Audit                                    | Hasil olah data memperlihatkan bahwa Kompetensi dan independensi auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas proses audit baik secara simultan maupun parsial.   |

## 2.8 Kerangka Pemikiran

Jasa akuntan publik atau audit harus dapat memberikan jaminan bahwa laporan keuangan yang disajikan perusahaan telah bebas dari salah saji yang dapat mengganggu para pengguna dalam mengambil keputusan ekonomi. Sehingga para pengguna membutuhkan jaminan dari para kantor akuntan publik yang telah mengaudit.

Jaminan yang dibutuhkan oleh para pengguna laporan keuangan tersebut mengharuskan para kantor akuntan publik dan auditor untuk dapat melakukan auditnya dengan baik, sehingga kualitas audit harus benar-benar diperhatikan. Menurut De Angelo (1981) kualitas audit merupakan probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien dan audit harus dilaksanakan oleh orang yang kompeten dan independen (Arens, 2010).

### 2.8.1 Pengaruh Implementasi *International Standards on Auditing* terhadap Kualitas Audit

Implementasi adalah suatu proses melaksanakan suatu aturan atau pedoman yang sebelumnya belum pernah dilakukan. Dengan demikian maka implementasi ISA adalah proses melaksanakan standar audit internasional yang sebelumnya memang belum pernah dilakukan oleh suatu KAP dalam pelaksanaan penugasan audit. Indikator suatu KAP mengimplementasikan ISA dalam pelaksanaan penugasan audit ialah bila KAP tersebut telah melaksanakan proses yang ditetapkan pada standar-standar yang berlaku pada ISA. (Kusumawardani, 2015).

Standar audit merupakan pedoman utama bagi auditor eksternal atau KAP dalam melaksanakan penugasan audit. Seperti yang sudah diketahui bahwa untuk Indonesia sendiri, mulai audit laporan keuangan 2013 standar yang berlaku saat ini ialah ISA. Walaupun standar ini baru berlaku di Indonesia, sudah sewajarnya jika para auditor eksternal atau KAP menggunakan ISA. Kemudian auditor sendiri memandang kualitas audit terjadi salah satunya jika mereka bekerja sesuai standar profesional yang ada (T.Husni: 2010). Disini dapat dilihat bahwa dengan adanya pengimplementasian ISA di Indonesia merupakan salah satu indikator dalam menghasilkan kualitas audit yang baik.

### **H<sub>1</sub> : Implementasi *International Standards on Auditing* Berpengaruh terhadap Kualitas Audit**

#### **2.8.2 Pengaruh *Fee Audit* terhadap Kualitas Audit**

Menurut Agoes (2012) menyatakan bahwa *Fee Audit* berpengaruh terhadap Kualitas Audit yaitu sebagai berikut :

“Anggota KAP tidak diperkenankan mendapatkan klien dengan cara menawarkan fee yang dapat berakibat pada kualitas audit yang akan dihasilkan”.

Menurut Hartadi (2009) *Fee Audit* berpengaruh terhadap Kualitas Audit yaitu sebagai berikut :

“*Fee audit* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, sementara rotasi dan reputasi audit tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit”.

Dari uraian diatas hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

### **H<sub>2</sub> : *Fee Audit* Berpengaruh terhadap Kualitas Audit**

### 2.8.3 Pengaruh Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit

Independensi dapat diartikan mengambil sudut pandang yang tidak bias. Auditor tidak hanya harus independen dalam fakta, tetapi juga harus independen dalam penampilan. Independensi dalam fakta (*independence in fact*) ada bila auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang audit, sedangkan independensi dalam penampilan (*independent in appearance*) adalah hasil dari interpretasi lain atas independensi ini (Arens, 2010).

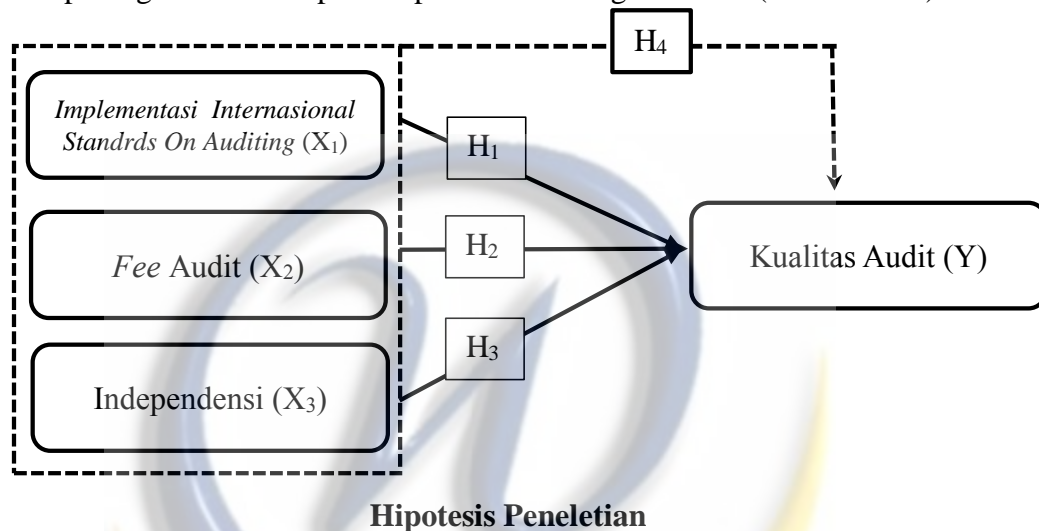
Berkurangnya independensi sebenarnya akan menjadi alasan utama dibalik memburuknya kualitas audit karena akan menghambat auditor dari melaksanakan tanggung jawab dasar dalam mendeteksi dan melaporkan salah saji material dalam catatan keuangan klien. Penelitian yang dilakukan oleh Lin, Ling (2014) bahwa faktor yang mempengaruhi kualitas audit salah satunya adalah independensi auditor. Penelitian yang dilakukan oleh Octavia dan Widodo (2015) meneliti pada beberapa KAP menunjukkan bahwa independensi berpengaruh signifikan pada kualitas audit. Sama seperti penelitian yang dilakukan oleh Septiari dan Sujana (2013) bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan Tjun, Indrawati & Setiawan (2012) dan Kovinna dan Betri (2013) yang menyatakan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Sehingga semakin baik Independensi auditor, maka semakin baik pula kualitas audit yang dihasilkan. Dari ulasan diatas, hipotesis yang dibuat adalah sebagai berikut:

**H<sub>3</sub> : Independensi Auditor Berpengaruh terhadap Kualitas Audit**

## 2.9 Hipotesis Penelitian

Menurut Nur Indrianto dan Bambang Supomo (2002), hipotesis menyatakan hubungan yang diduga secara logis antara dua variabel atau lebih dalam rumusan proposisi yang dapat diuji secara empiris. Kemudian penjelasan beberapa uraian diatas maka dapat digambarkan Hipotesis penelitian Sebagai berikut ( Gambar 2.2) :



Dari pengertian diatas, penulis menarik hipotesis sebagai berikut:

- H<sub>01</sub> : Implementasi *International Standards on Auditing* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit
- H<sub>a1</sub> : Implementasi *International Standards on Auditing* berpengaruh terhadap kualitas audit
- H<sub>02</sub> : *Fee Audit* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit
- H<sub>a2</sub> : *Fee Audit* berpengaruh terhadap kualitas audit
- H<sub>03</sub> : Independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit
- H<sub>a3</sub> : Independensi berpengaruh terhadap kualitas audit
- H<sub>04</sub> : Implementasi *International Standards on Auditing*, *Fee Audit*, Independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit
- H<sub>a4</sub> : Implementasi *International Standards on Auditing*, *Fee Audit*, Independensi Auditor berpengaruh terhadap kualitas audit