

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

0.0.1 Auditing

Menurut Arens et al (2014:4) pengertian auditing adalah sebagai berikut:

“Auditing adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.”

Menurut Sukrisno Agoes (2014:4), pengertian auditing adalah sebagai berikut:

“Suatu pemeriksaan yang dilakukan dengan 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.”

Menurut Mulyadi (2013:9), pengertian auditing adalah sebagai berikut:

Suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

Dengan demikian auditor harus memiliki kemampuan untuk dapat memahami kriteria yang digunakan serta mampu dalam menentukan sejumlah bahan bukti yang diperlukan untuk mendukung kesimpulan yang akan

diambilnya. Selain itu auditor harus objektif dan mempunyai sikap mental independen, sehingga tidak memiliki kepentingan apapun yang dapat mencemarkan nama baik profesinya.

0.0.1.1 Tipe-tipe Auditing dan Auditor

Mulyadi (2013:30), menyatakan auditing umumnya digolongkan menjadi 3 (tiga) golongan yaitu audit laporan keuangan, audit kepatuhan, dan audit operasional.

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

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

2. Audit Kepatuhan (*Compliance Audit*)

Audit kepatuhan adalah audit yang tugasnya untuk menentukan apakah yang diaudit sesuai dengan kondisi atau peraturan tertentu. Audit kepatuhan banyak dijumpai dalam pemerintahan.

3. Audit Operasional (*Operational Audit*)

Audit operasional merupakan *review* secara sistematis kegiatan organisasi atau bagian dari padanya, dalam hubungannya dengan tujuan tertentu.

Tujuan audit operasional adalah untuk :

- a. Mengevaluasi kinerja
- b. Mengidentifikasi kesempatan untuk peningkatan
- c. Membuat rekomendasi untuk perbaikan atau tindakan lebih lanjut.

Sedangkan menurut Sukrisno Agoes (2014:10), auditing dapat dibagi menjadi:

1. Manajemen Audit (*Operational Audit*)

Suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis.

2. Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Audit*)

Pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah menaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan maupun pihak luar perusahaan.

3. Pemeriksaan Intern (*Internal Audit*)

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

4. *Computer Audit*

Pemeriksaan oleh kantor akuntan publik terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan *electronic data processing system*.

Mulyadi (2013:28), mengemukakan orang atau sekelompok orang yang melaksanakan audit dapat dikelompokkan menjadi 3 (tiga) golongan antara lain adalah sebagai berikut :

1. Auditor Independen

Auditor independen adalah auditor profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang atas laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya. Audit tersebut terutama ditujukan untuk memenuhi kebutuhan para pemakai informasi keuangan seperti: kreditur, investor, dan instansi pemerintahan (terutama instansi pajak). Untuk berpraktik sebagai auditor independen, seseorang harus memenuhi persyaratan pendidikan dan pengalaman kerja tertentu, sesuai dengan pasal 5 dalam Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 17/PMK.01/2008 tentang jasa akuntan publik. Auditor independen merupakan sebutan bagi akuntan publik yang melaksanakan audit atas laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya.

2. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor profesional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pertanggung jawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unit organisasi atau entitas pemerintahan atau pertanggungjawaban keuangan yang ditujukan kepada pemerintah.

3. Auditor Internal

Auditor internal adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan (perusahaan negara maupun perusahaan swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah

dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektifitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi.

Sedangkan apabila menurut Arens et al (2014:35) auditor dapat dibagi ke dalam empat kategori, yaitu:

1. Akuntan publik bersertifikat, yang bertanggungjawab atas laporan keuangan historis yang dibuat oleh kliennya.
2. Auditor Pemerintah, yang bertanggungjawab melaksanakan fungsi audit bagi Kongres, dan memikul banyak tanggung jawab audit yang sama seperti sebuah Kantor Akuntan Publik (KAP).
3. Auditor pajak, yang bertanggungjawab atas penerimaan negara dari sektor perpajakan dan penegakan hukum dalam pelaksanaan ketentuan perpajakan.
4. Auditor internal, yang berada dalam internal organisasi dan bertanggung jawab dalam menilai dan mengevaluasi efisiensi dan efektivitas kinerja organisasi tersebut.

0.0.1.2 Kantor Akuntan Publik

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik pada pasal 1 menyebutkan bahwa “Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah badan usaha yang didirikan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan dan mendapatkan izin usaha berdasarkan Undang-Undang ini.”

Arens *et al* (2014:20) mengelompokkan empat kategori ukuran yang digunakan untuk menggambarkan KAP, yaitu:

1. Kantor internasional empat besar, terletak di Amerika Serikat dan memiliki cabang di seluruh dunia. KAP empat besar mengaudit hampir semua perusahaan besar baik di Amerika Serikat dan seluruh dunia serta juga banyak perusahaan yang lebih kecil juga. Keempat KAP tersebut adalah Deloitte & Touche, Ernst & Young, PricewaterhouseCooper, dan KPMG.
2. Kantor nasional, memberikan jasa yang sama seperti KAP empat besar dan bersaing secara langsung untuk mendapatkan klien. Setiap kantor nasional berafiliasi dengan kantor di negara lain sehingga memiliki kemampuan bertaraf internasional.
3. Kantor regional dan kantor lokal yang besar, memiliki staf profesional lebih dari 50 orang. Diantara KAP tersebut ada yang hanya memiliki satu kantor maupun memiliki cabang, beberapa diantaranya berafiliasi dengan asosiasi KAP guna berbagai sumber daya untuk hal-hal seperti informasi teknis dan pendidikan berkelanjutan.
4. Kantor lokal kecil, dimana hanya mempunyai kurang dari 25 tenaga profesional pada kantor yang hanya memiliki satu cabang. KAP ini melakukan audit dan jasa-jasa terutama untuk usaha kecil dan usaha nirlaba. Banyak kantor kecil yang tidak melakukan audit, namun hanya memberikan jasa akuntansi dan perpajakan bagi kliennya.

Berdasarkan pengertian akuntan publik tersebut, menurut Sukrisno Agoes (2014:10) maka jasa yang dapat diberikan dapat berupa seperti:

1. Jasa audit umum

Pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik yang independen dengan maksud untuk memberikan opini mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.

2. Audit khusus

Pemeriksaan yang hanya terbatas pada permintaan auditee yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik dengan memberikan opini terhadap bagian dari laporan keuangan yang diaudit, misalnya pemeriksaan terhadap penerimaan kas perusahaan.

3. Audit Atestasi

Jasa penjamin yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik dengan menerbitkan suatu laporan tertulis yang menyatakan kesimpulan tentang keandalan pernyataan tertulis yang dibuat oleh pihak lain. Jasa Atestasi diberikan untuk memberikan pernyataan atau pertimbangan sebagai pihak yang independen dan kompeten tentang sesuatu pernyataan (asersi) suatu satuan usaha yang telah sesuai dengan kriteria yang diharapkan.

4. *Review*

Pelaksanaan prosedur permintaan keterangan dan analisis yang menghasilkan dasar bagi akuntan untuk memberikan keyakinan terbatas, bahwa tidak terdapat modifikasi material yang dilakukan atas laporan keuangan tersebut.

5. Jasa konsultasi perpajakan

Jasa yang dilakukan dengan memberikan masukan mengenai ketaatan wajib pajak yang diaudit terhadap undang-undang perpajakan yang berlaku.

6. Jasa lainnya yang berhubungan dengan akuntansi.

Jasa yang mencakup jasa yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, manajemen, kompilasi, dan konsultasi.

2.1.1.3 Susunan Auditor dalam Organisasi Kantor Akuntan Publik

Susunan auditor dalam perikatan audit di dalam Kantor Akuntan Publik dibagi menjadi berikut ini (Mulyadi, 2013:33):

1. *Partner* (Rekan), yaitu menduduki jabatan tertinggi dalam perikatan audit, bertanggung jawab atas hubungan dengan klien, bertanggung jawab secara menyeluruh mengenai auditing. *Partner* menandatangani laporan audit dan *management letter*, dan bertanggung jawab terhadap penagihan *fee* audit dari klien.
2. Manajer, yaitu pengawas audit, bertugas untuk membantu auditor senior dalam merencanakan audit dan waktu audit, *me-review* kertas kerja, laporan audit dan *management letter*.
3. Auditor senior, yaitu bertugas untuk melaksanakan audit, bertanggung jawab untuk mengusahakan biaya audit dan waktu audit selesai sesuai dengan rencana, bertugas untuk mengarahkan dan *me-review* pekerjaan auditor junior.

4. Auditor junior atau asisten auditor, yaitu pelaksana prosedur audit secara rinci, membuat kertas kerja untuk mendokumentasikan pekerjaan audit yang telah dilaksanakan.

0.0.1.4 Standar Audit Berbasis ISA

Menurut Theodorus M. Tuanakotta (2013:12) *International Standards on Auditing* (ISA) merupakan standar audit yang berbasis pada risiko. Indonesia sendiri mulai menggunakan ISA pada awal tahun 2013. Dalam audit berbasis resiko, auditor menggunakan kearifan profesional dalam pelaksanaan audit dan lebih menekankan pada *professional judgement*. *International Standards on Auditing* dikeluarkan oleh *The International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). IAASB ini merupakan badan yang dibentuk oleh *International Federation of Accountants* (IFAC) sebagai badan pembuat standar auditing dan *assurance*. 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 yaitu melayani kepentingan umum dengan mengembangkan, mempromosikan, dan memberdayakan standar-standar yang diakui secara internasional yang menjadi tumpuan harapan investor dan pengakuan kepentingan (*stakeholders*) lainnya. Berikut ini yang merupakan daftar *International Standards on Auditing* (ISA):

Tabel 2.1
Daftar *International Standards on Auditing*

<i>ISA / ISQC 1</i> Referensi	Standar
ISQC 1	Pengendalian mutu untuk perusahaan yang melakukan audit dan rivew laporan keuangan, dan jaminan lainnya dan jasa terkait
<i>ISA</i> 200-299	Prinsip-prinsip umum dan tanggung jawab
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	Tanggung jawab auditor terkait dengan kecurangan dalam suatu audit atas 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
<i>ISA</i> 300-450	Penilaian risiko dan respons terhadap risiko yang telah dinilai
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	Respons auditor terhadap risiko yang telah dinilai
402	Pertimbangan audit terkait dengan entitas yang menggunakan suatu organisasi jasa
450	Pengevaluasian atas kesalahan penyajian yang diidentifikasi selama audit
<i>ISA</i> 500-580	Bukti audit
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

ISA / ISQC 1 Referensi	Standar
540	Audit atas estimasi akuntansi, termasuk estimasi akuntansi nilai wajar, dan pengungkapan yang bersangkutan
550	Pihak berelasi
560	Peristiwa kemudian
570	Kelangsungan usaha
580	Representasi tertulis
ISA 600-620	Penggunaan pekerjaan pihak lain
600	Pertimbangan khusus – audit atas laporan keuangan grup (termasuk pekerjaan auditor komponen)
610	Penggunaan pekerjaan auditor internal
620	Penggunaan pekerjaan seorang pakar auditor
ISA 700-720	Kesimpulan audit dan pelaporan
700	Perumusan suatu opini dan pelaporan atas laporan keuangan
705	Modifikasi terhadap opini dalam laporan auditor independen
706	Paragraf penekanan suatu hal dan paragraf hal lain dalam laporan auditor independen
710	Informasi komparatif – angka korespondensi dan laporan keuangan komparatif
720	Tanggung jawab auditor atas informasi lain dalam dokumen yang berisi laporan keuangan auditan
ISA 800-810	Area-area khusus
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
810	Perikatan untuk melaporkan ikhtisar laporan keuangan
Standar Perikatan Reviu	Perikatan untuk melaporkan ikhtisar laporan keuangan
Standar Perikatan Reviu	Reviu atas informasi keuangan interim yang dilaksanakan oleh auditor independen entitas

Sumber: Theodorus M. Tuanakotta (2013)

2.1.2 *Time Budget*

Menurut Meigs et al (1992:142) pengertian auditing adalah sebagai berikut:

“an estimate of time required to performance step in the audit program.”

Artinya:

“Sebagai waktu yang dialokasikan untuk melaksanakan langkah-langkah dalam setiap program audit.”

Menurut Guy et al (2005:474) *time budget* didefinisikan sebagai suatu bagian dari perencanaan yang digunakan auditor untuk menetapkan panduan dalam satuan waktu kerja untuk setiap langkah audit. Jumlah jam kerja harus dialokasikan dengan persiapan dari skedul kerja yang menunjukkan siapa yang melaksakanan serta apa dan berapa lama hal tersebut dilakukan, kemudian total jam tersebut dianggarkan pada kategori utama dari prosedur audit dan disusun dalam bentuk skedul mingguan.

Wallace dalam Nuryanto (2014) mendefinisikan *time budget* sebagai taksiran jumlah jam yang akan diperlukan oleh suatu audit. *Time budget* didasarkan pada informasi yang diperoleh pada tahapan awal dalam perencanaan audit yaitu tahapan pemahaman atas klien, *time budget* akan mempehitungkan hal-hal seperti besarnya ukuran klien yang ditunjukan oleh nilai penjualan bruto, jumlah karyawan, lokasi perusahaan, antisipasi masalah akuntansi, dan kompetensi serta pengalaman staff audit. *Time budget* dapat juga digunakan untuk mengendalikan kerja dari suatu penugasan audit dan varians dari *time budget* merupakan petunjuk adanya masalah yang membutuhkan perhatian lebih. Varians juga bisa menunjukan masalah aktual dari audit yang tidak dapat diperkirakan

sebelumnya atau bisa berarti kurangnya instruksi dari supervisor atau kesalahpahaman dari staff. Suatu program audit harus mencantumkan *time budget* yang terperinci untuk suatu penugasan audit.

Menurut Guy et al (2005:475) apabila auditor membutuhkan waktu tambahan untuk melakukan program audit, *time budget* dapat diubah sewaktu-waktu agar auditor dapat mengumpulkan bukti yang cukup dan lebih memadai sesuai dengan tujuan audit. Namun kecenderungan yang terjadi adalah auditor menempatkan *time budget* sebagai tujuan utama dalam melakukan audit, sehingga revisi *time budget* tidak dilakukan dan auditor malah melakukan langkah-langkah yang tidak sesuai dengan prosedur audit. Tindakan seperti ini menjadi tidak benar karena tujuan utama dari audit adalah memberikan opini sehubungan dengan standar audit yang diterima umum dan bukan untuk memenuhi *time budget*.

Houston dalam Nuryanto (2014) berpendapat bahwa yang harus dilakukan dalam penyusunan *time budget* adalah auditor menentukan perencanaan audit pada saat mereka menyusun *time budget*. *Time budget* menjadi dasar bagi perencanaan audit, pengendalian biaya, evaluasi staff, dan penjadwalan staff untuk klien. Rapat ini membahas berbagai faktor risiko, strategi audit, aspek-aspek penting audit tahun sebelumnya, dan struktur pengendalian dari klien. Perubahan-perubahan yang terjadi dalam kondisi klien dan kondisi industri dapat menyebabkan pengukuran risiko dan pilihan atas risiko audit yang dapat diterima, dengan menggunakan jam kerja setahun berdasarkan laporan jam audit sebagai salah satu dasarnya, senior audit dapat menyusun rancangan *time budget* dan mengalokasikan jam audit kepada setiap segmen program audit. *Time budget* tidak

membuat keseluruhan dari prosedur audit yang harus dilakukan dan membuka kemungkinan terjadinya perubahan dalam *time budget* seperti pernyataan bahwa senior auditor menyusun rancangan *time budget* awal dan mengukur risiko terjadinya klien fiktif, karena keputusan *time budget* dari senior ini mungkin saja tidak sepenuhnya mewakili prosedur audit yang direncanakan dan upaya yang diharapkan, maka senior dapat mengusulkan berbagai perubahan rencana dan estimasi jam audit yang sebenarnya dan jam audit yang dilaporkan agar dapat menghasilkan data yang sifatnya deskriptif.

2.1.2.1 Penyusunan *Time Budget*

Menurut Wallace dalam Nuryanto (2014) *time budget* dalam melakukan penyusunannya harus mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut:

1. Besarnya ukuran perusahaan klien yang ditunjukkan oleh nilai penjualan bruto, jumlah karyawan, dan sebagainya.

Ukuran perusahaan klien dapat dilakukan pengklasifikasian untuk besar kecilnya perusahaan yang berhubungan dengan finansial perusahaan. Ukuran Kantor Akuntan Publik harus sesuai dengan ukuran perusahaan klien dan sebuah ketidaksesuaian antara ukuran Kantor Akuntan Publik dengan ukuran perusahaan klien yang diaudit akan menyebabkan berakhirnya keterlibatan audit.

2. Lokasi perusahaan

Kesesuaian antara lokasi perusahaan klien yang diaudit dengan Kantor Akuntan Publik yang mempengaruhi waktu dari jarak yang ditempuh oleh auditor dalam melakukan kegiatan.

3. Kompetensi serta pengalaman staff yang ada

Pengetahuan audit dengan jumlah penugasan audit yang pernah dilakukan dapat meningkatkan efisien dalam melakukan perencanaan.

2.1.2.2 Manfaat *Time Budget*

Guy et al (2005:474) mengemukakan bahwa terdapat empat macam manfaat *time budget* yaitu:

1. Memberikan metode yang efisien untuk menjadwalkan staff

Alat bantu bagi auditor dalam menilai keefisienan dan keefektifan jadwal untuk kegiatan audit.

2. Memberikan pedoman kepentingan relatif tentang berbagai audit

Sebagai dasar acuan yang harus dipenuhi dalam melaksanakan tugas yang diselesaikan.

3. Memberikan insentif kepada staf audit untuk bekerja secara efisien

Pelaksanaan audit yang diawali dengan pemberian metode perencanaan waktu yang digunakan secara insentif.

4. Bertindak sebagai alat untuk menentukan honor audit

Sebagai dasar acuan pemberian honor yang dibebankan oleh akuntan publik kepada auditor sesuai ketepatan waktu.

Menurut Nuryanto (2014) manfaat dari *time budget*, diantaranya:

1. Sebagai dasar penentuan mengenai banyaknya staf yang dibutuhkan untuk suatu penugasan audit

2. Dapat perkiraan waktu yang diperlukan untuk menyelesaikan audit

3. Langkah estimasi biaya audit agar proses audit berjalan dengan efektif dan efisien
4. Penyesuaian dalam penjadwalan waktu dan urutan pekerjaan audit

0.0.3 *Time Budget Pressure*

Menurut DeZoort (2002) *time budget pressure* adalah bentuk tekanan yang muncul dari keterbatasan sumber daya yang dapat diberikan untuk melaksanakan tugas. Sumber daya dapat diartikan sebagai waktu yang digunakan auditor dalam pelaksanaan tugasnya.

Time budget pressure pun dijelaskan oleh Sososutiksno Christina (2010) adalah:

“Keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun atau terdapat pembatasan waktu dan anggaran yang sangat ketat dan baku”.

Menurut Kelley (2005):

“Budget related time pressure can only occur when the budgeted amount of time is less than total available time”.

Maksud dari kutipan tersebut adalah *time budget pressure* merupakan suatu kondisi yang terjadi dimana waktu yang dianggarkan kurang dari waktu yang telah tersedia untuk menyelesaikan prosedur audit yang telah ditetapkan. Dengan kata lain, auditor mendapatkan tekanan untuk menyelesaikan pekerjaannya dengan tepat waktu.

Time budget yang diberikan oleh Kantor Akuntan Publik kepada auditornya bertujuan untuk mengurangi biaya audit. Semakin cepat waktu pengerjaan audit, maka biaya pelaksanaan audit akan semakin kecil. Keberadaan *time budget pressure* ini memaksa auditor untuk menyelesaikan tugas secepatnya / sesuai dengan anggaran waktu yang telah ditetapkan (Ayu Lestari, 2010).

Fauziah Rakhmah (2010) dalam penelitiannya menjelaskan bahwa kualitas audit dapat dipengaruhi oleh adanya *time budget* yang telah dibuat pada saat perencanaan. Hal tersebut memungkinkan dikarenakan pada saat tanggal pelaporan *deadline* bagi staf auditor untuk mengurangi waktu untuk penugasan dengan cara melakukan pemotongan dan juga mengujinya lebih sedikit terhadap sampel yang sudah dipilih.

Tekanan untuk menyelesaikan suatu penugasan dalam waktu yang ditentukan merupakan tekanan yang dirasakan auditor. Tekanan tersebut akan selalu ada, bahkan promosi atau kesuksesan profesional akan dipengaruhi oleh mampu tidaknya seorang auditor bekerja secara tepat untuk memenuhi waktu yang telah dianggarkan (Shapeero and Killough, 2003).

Menurut Meigs et al (1992:202) *time budget pressure* dapat menyebabkan terdapatnya tekanan untuk menyelesaikan pemeriksaan sesuai dengan taksiran kemampuan waktu yang diperlukan untuk melaksanakan pekerjaan audit yang memenuhi syarat ketika berlimpahnya waktu yang disediakan bukan merupakan persyaratan yang cukup, karena waktu tidak pernah berlimpah. Untuk memenuhi audit agar tidak melenceng dari estimasi waktu akan selalu menimbulkan tekanan. Auditor yang membutuhkan waktu yang lama dari waktu normal untuk suatu tugas akan menimbulkan dampak buruk dimata supervisornya dan hal ini akan

menghambat kemajuan karir. Kemampuan untuk melakukan kerja yang memuaskan jika diberikan waktu yang berlebih bukanlah merupakan suatu kualifikasi, karena dalam suatu kantor akuntan publik tidak pernah ada waktu yang berlebih.

Kelley et al (2005) menjelaskan bahwa tekanan waktu yang berhubungan dengan anggaran waktu hanya dapat timbul ketika jumlah waktu yang dianggarkan lebih pendek dibandingkan dengan total waktu yang disediakan dan auditor mampu memberi respons terhadap tekanan ini dengan menuntaskan pekerjaannya dengan mengorbankan waktu mereka sendiri dan melaporkan jumlah waktu yang sebenarnya dihabiskan dalam suatu pekerjaan pemeriksaan dengan angka yang lebih rendah dari yang seharusnya dilaporkan. *Time budget pressure* di lingkungan audit memiliki pengaruh positif dan negatif terhadap para auditor. Pengaruh positifnya meliputi dapat meningkatkan fokus terhadap tugas, menurunkan perhatian terhadap informasi yang tidak relevan, dan meningkatkan efisiensi kerja. Sedangkan, pengaruh negatif dari *time budget pressure* yaitu dapat menumbuhkan keprihatinan para praktisi dan akademisi seperti berkurangnya penghargaan atas tahapan-tahapan audit, melaporkan waktu audit yang lebih rendah dari waktu audit yang sebenarnya terjadi, memiliki perasaan gagal, terdapat kejenuhan dalam bekerja, dan semakin meningkatnya tingkat perputaran staf auditor. Reaksi auditor di bawah *time budget pressure* tidak akan sama terlepas dari situasi dan kondisinya, ada yang menyatakan bahwa memang ada beberapa orang yang memiliki kemungkinan yang lebih tinggi untuk terlibat dalam perilaku yang kurang baik dibandingkan dengan orang lainnya jika dihadapkan pada *time budget pressure*.

Menurut Wayan Dewi Anggreni dan Ketut Rasmini (2017), jika alokasi waktu untuk penugasan tidak cukup, maka auditor mungkin mengkompensasikan dengan kerja mereka dengan cepat dan hanya menyelesaikan tugas-tugas yang penting saja sehingga mungkin menghasilkan kinerja yang tidak efektif. Dengan tidak efektifnya kinerja yang dilakukan oleh auditor akibat adanya *time budget pressure*, maka hal ini akan mempengaruhi dari kualitas audit yang dilakukan oleh auditor.

Time budget pressure menyebabkan auditor meninggalkan bagian program audit penting dan akibatnya menyebabkan penurunan kualitas audit. Pentingnya *time budget pressure* terhadap kualitas audit adalah dengan rendahnya *time budget pressure* akan mampu mengurangi tekanan waktu pelaksanaan dalam melaksanakan tugas audit sehingga tugas audit dapat dilakukan dengan lebih hati-hati dan teliti sehingga kualitas audit dapat terjaga dengan baik (Wayan Ramantha dan Made Dwi Kresna Ratha, 2015).

Nuryanto (2014) menyebutkan bahwa saat menghadapi tekanan anggaran waktu, auditor akan memberikan respon dengan dua cara yaitu, fungsional dan disfungsional. Tipe fungsional adalah perilaku auditor untuk bekerja lebih baik dan menggunakan waktu sebaik-baiknya. Sedangkan, tipe disfungsional adalah perilaku auditor yang membuat penurunan kualitas audit.

2.1.3.1 Dampak *Time Budget Pressure*

Nuryanto (2014) menjelaskan dampak *time budget pressure* sebagai berikut:

1. *Impacting Attitudes*

Termasuk ke dalam kategori *impacting attitudes* yaitu: *stress, feeling of failure, job dissatisfaction, undersired turnover.*

2. *Impacting Intention*

Termasuk ke dalam kategori *impacting intention* yaitu: *underreporting time* dan *accepting weak from of evidence during the audit.*

3. *Impacting Behavior*

Termasuk ke dalam kategori *impacting behavior* yaitu: *premature sign-off* dan *neglect needed research an accounting standards.*

2.1.3.2 Indikator *Time Budget Pressure*

Menurut DeZoort (2002), berikut ini yang merupakan indikator dari *time budget pressure*:

1. Pemahaman auditor atas *time budget*

Sebelum melakukan tugas audit, seorang auditor harus mengetahui dengan pasti tentang *time budget* yang telah disepakati oleh manager bersama dengan klien. Hal ini penting karena dari pemahaman atas *time budget* itu kita dapat mengetahui seberapa besar auditor merasakan tekanan yang ditimbulkan oleh *time budget*, dan jika pemahaman auditor tentang *time budget* sangat tinggi maka tekanan yang ditimbulkan atas *time budget* itu sendiri akan rendah, sebaliknya jika pemahaman auditor tentang *time budget* rendah maka tekanan yang ditimbulkan dari *time budget* akan semakin tinggi.

2. Tanggung jawab auditor atas *time budget*

Pelaksanaan *time budget*, seorang auditor harus mengetahui tanggung jawab yang harus diselesaikan dan target-target yang harus dicapai serta bertanggung jawab untuk menjaga agar proses audit berjalan efisien dan sesuai dengan *time budget* yang ditetapkan. Tanggung jawab tersebut harus diketahui sebelum proses audit berjalan dengan tujuan agar tekanan yang akan ditimbulkan oleh *time budget* dapat diantisipasi oleh auditor sehingga tidak berpengaruh pada kualitas audit yang akan dihasilkan.

3. Penilaian kinerja yang dilakukan oleh atasan

Time budget merupakan suatu alat bagi manager untuk mengukur kinerja seorang auditor. Penilaian kinerja dilakukan untuk mengetahui sejauh mana auditor telah memenuhi *time budget* yang ditetapkan, penilaian kinerja diberikan atasan kepada auditor terkadang menimbulkan tekanan bagi auditor untuk melakukan tugas audit dan dapat berpengaruh pada kualitas audit yang akan dihasilkan. Tinggi rendahnya tekanan tergantung pada kinerja yang diberikan oleh auditor tersebut, auditor akan merasa tekanan rendah jika kinerja yang diberikan dinilai baik oleh atasan dan sebaliknya tekanan akan tinggi jika atasan menilai bahwa kinerja yang telah diberikan tidak sesuai dengan sasaran target atas *time budget*.

4. Alokasi *fee* untuk biaya audit

Lancar atau tidaknya suatu proses audit sangat bergantung pada biaya audit yang biasanya didapatkan dari *fee* yang diterima, dan pengalokasian *fee* untuk biaya audit sangat diperlukan untuk dapat memenuhi *time budget* yang telah ditetapkan, semakin besar alokasi *fee* untuk biaya audit yang diberikan maka

auditor akan merasakan tekanan yang rendah dalam pemenuhan *time budget*, sebaliknya jika alokasi *fee* untuk biaya audit yang diberikan rendah maka auditor akan merasa tidak dapat melakukan efisiensi biaya untuk proses audit.

5. Frekuensi revisi *time budget*

Permintaan auditor untuk dapat melakukan revisi atas *time budget* jika terdapat masalah dalam melakukan tugas audit akan menimbulkan suatu tekanan pada auditor yang akan berpengaruh terhadap kualitas audit yang akan dihasilkan, karena jika revisi atas *time budget* sering dilakukan auditor akan mendapatkan penilaian yang tidak baik dari atasan dan karena hal tersebut auditor akan merasakan tekanan yang besar untuk dapat memenuhi *time budget* sebaliknya jika revisi atas *time budget* tidak sering dilakukan maka kinerja auditor dinilai baik oleh atasan dan hal tersebut menimbulkan tekanan auditor untuk memenuhi *time budget* menjadi rendah.

0.0.4 *Fee Audit*

Menurut Sukrisno Agoes (2014:56) pengertian *fee* audit sebagai berikut :

“*Fee* audit adalah imbalan dalam bentuk uang atau barang atau bentuk lainnya yang diberikan kepada atau diterima dari klien atau pihak lain untuk memperoleh perikatan dari klien atau pihak lain”.

Menurut Mulyadi (2013:63) audit *fee* merupakan *fee* yang diterima oleh akuntan publik setelah melaksanakan jasa auditnya, besarnya tergantung dari risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan.

Menurut Ketut Rasmini dan Kadek Dwiyani Ciptana Putri (2016) bahwa *fee* audit dapat didefinisikan sebagai jumlah biaya (upah) yang dibebankan oleh auditor untuk proses audit kepada perusahaan (auditee). Penentuan *fee* audit biasanya didasarkan pada kontrak antara auditor dan auditee sesuai dengan waktu dilakukannya proses audit, layanan, dan jumlah staf yang dibutuhkan untuk proses audit. *Fee* audit biasanya ditentukan sebelum memulai proses audit.

Arifin Sabeni dan Nadia Rizki Nugrahani (2013) menyatakan bahwa *fee* audit merupakan pendapatan yang besarnya bervariasi karena tergantung dari beberapa faktor dalam penugasan audit seperti, ukuran perusahaan klien, kompleksitas jasa audit yang dihadapi auditor, risiko audit yang dihadapi auditor dari klien serta nama Kantor Akuntan Publik yang melakukan jasa audit.

Penetapan *fee* audit yang dilakukan oleh kantor akuntan publik biasanya didasari perhitungan dari biaya pokok pemeriksaan yang terdiri dari biaya langsung dan tidak langsung. Biaya langsung terdiri dari biaya tenaga kerja yaitu manajer, supervisor, auditor junior, dan auditor senior. Sedangkan biaya tidak langsung seperti percetakan, biaya penyusutan komputer, gedung, dan asuransi (Michell Suharli dan Nurlaelah, 2008).

Menurut Mulyadi (2013:21) profesi akuntan juga memperoleh *fee* dari kliennya dalam menjalankan keahliannya, tetapi akuntan harus independen dan tidak memihak pada kliennya dan dalam melaporkan atau mendeteksi kecurangan harus bebas dari pengaruh *fee* yang diterima, karena memanfaatkan hasil pemeriksaannya terutama adalah pihak lain selain kliennya. Oleh karena itu

independensi dari akuntan dalam melaksanakan keahliannya merupakan hal yang pokok, meskipun akuntan publik tersebut dibayar oleh kliennya atas jasa yang diberikan tersebut.

Menurut Gupta and Yu (2009) kualitas audit dapat turun ketika auditor mendapat *fee* audit yang di bawah normal. Jika *fee* audit dibawah normal, kantor akuntan publik akan menyesuaikan audit mereka, misalnya dengan mengurangi audit prosedur seperti mengurangi jumlah jam kerja, menempatkan staf yang kurang berpengalaman.

Ketika auditor melakukan negosiasi dengan pihak manajemen perusahaan kliennya terkait dengan besaran *fee* yang harus dibayarkan, kemungkinan besar akan terjadi kerjasama yang saling menguntungkan dengan aturan yang jelas, dimana keadaan ini akan mereduksi kualitas laporan auditan. Sehingga besaran *fee* audit yang akan diterima auditor ini, akan memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. (Hoitash, 2007)

Penetapan audit *fee* tidak kalah penting didalam penerimaan penugasan, auditor tentu bekerja untuk memperoleh penghasilan yang memadai. Oleh sebab itu, penentuan *fee* audit perlu disepakati antara klien dengan auditor, agar tidak terjadi perang tarif yang dapat merusak kredibilitas akuntan publik. (Tomi Ginting, dkk, 2014)

Menurut Sutra Melania, dkk (2016) manajer yang rasional tidak akan memilih auditor berkualitas tinggi dan membayar yang tinggi apabila karakteristik *fee* perusahaan tidak bagus. Argumen ini didasari anggapan bahwa auditor berkualitas tinggi akan mampu mendeteksi karakteristik perusahaan yang tidak bagus dan menyampaikannya kepada publik.

2.1.4.1 Kebijakan Penentuan *Fee* Audit

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) menerbitkan Surat Keputusan No. KEP.024/IAPI/VII/2008 pada tanggal 2 Juli 2008 tentang Kebijakan Penentuan *Fee* Audit. Dalam bagian Lampiran 1 dijelaskan bahwa panduan ini dikeluarkan sebagai panduan bagi seluruh Anggota Institut Akuntan Publik Indonesia yang menjalankan praktik sebagai akuntan publik dalam menetapkan besaran imbalan yang wajar atas jasa profesional yang diberikannya. Lebih lanjut dijelaskan bahwa dalam menetapkan imbalan jasa yang wajar sesuai dengan martabat profesi akuntan publik dan dalam jumlah yang pantas untuk dapat memberikan jasa sesuai dengan tuntutan standar profesional akuntan publik yang berlaku. Imbalan jasa yang terlalu rendah atau secara signifikan jauh lebih rendah dari yang dikenakan oleh auditor atau akuntan pendahulu atau dianjurkan oleh auditor atau akuntan lain, akan menimbulkan keraguan mengenai kemampuan dan kompetensi anggota dalam menerapkan standar teknis dan standar profesional yang berlaku. Akuntan Publik harus mempertimbangkan hal-hal berikut :

1. Kebutuhan klien
2. Tugas dan tanggung jawab menurut hukum
3. Independensi
4. Tingkat keahlian dan tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan yang dilakukan, serta tingkat kompleksitas pekerjaan
5. Banyaknya waktu yang diperlukan secara efektif digunakan oleh akuntan publik dan stafnya untuk menyelesaikan pekerjaan
6. Basis penetapan *fee* yang disepakati

2.1.4.2 Pengukuran *Fee Audit*

Menurut Ketut Rasmini dan Kadek Dwiyani Ciptana Putri (2016) terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi besar kecilnya audit *fee*, yaitu:

1. Besar kecilnya auditee

Masalah besar kecilnya audit *fee* menjadi krusial jika ketika kita banyak melihat yayasan ataupun organisasi nirlaba yang memerlukan jasa audit namun kondisi keuangannya minim.

2. Lokasi Kantor Akuntan Publik Biaya *overhead* Kantor Akuntan Publik di daerah secara umum lebih kecil dibandingkan dengan biaya *overhead* di Ibukota.

3. Ukuran Kantor Akuntan Publik

Ketika dikaitkan dengan besar kecilnya kantor, kantor yang berdomisili di kota besar akan memiliki standar gaji yang jauh berbeda jika dibandingkan dengan KAP yang terletak di kota pinggiran.

0.0.4.3 Profesional *Fee*

Menurut Sukrisno Agoes (2014:54) ada beberapa *fee* di luar *fee* utama diterima seorang auditor asalkan *fee* tersebut tidak mengurangi independensi auditor tersebut, yaitu :

1. Besaran *Fee*

Besarnya *fee* dapat bervariasi tergantung antara lain risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya.

Anggota KAP tidak diperkenankan mendapatkan klien dengan cara menawarkan *fee* yang dapat merusak citra profesi.

2. *Fee* Kontinjen

Fee kontinjen adalah *fee* yang ditetapkan untuk pelaksanaan suatu jasa profesional tanpa adanya *fee* yang akan dibebankan. Kecuali ada temuan atau hasil tertentu dimana jumlah *fee* tergantung pada temuan atau hasil tertentu tersebut. *Fee* dianggap tidak kontinjen jika ditetapkan oleh pengadilan atau badan pengatur atau dalam hal perpajakan, jika dasar penetapan adalah hasil penyelesaian hukum atau temuan badan pengatur.

3. *Fee Referral*

Fee referral adalah imbalan yang dibayarkan/diterima kepada/dari sesama penyedia jasa profesional akuntan publik yang disesuaikan dengan pengerjaannya.

2.1.4.4 Indikator *Fee* Audit

Menurut Sukrisno Agoes (2014:54) Indikator dari *fee* audit dapat diukur dari :

1. Risiko Audit

Besar kecilnya *fee* audit yang diterima oleh auditor dipengaruhi oleh risiko audit dari kliennya.

2. Kompleksitas Jasa yang Diberikan

Fee audit yang akan diterima auditor, disesuaikan dengan tinggi rendahnya kompleksitas tugas yang akan dikerjakannya. Semakin tinggi tingkat

kompleksitasnya maka akan semakin tinggi *fee* audit yang akan diterima oleh auditor.

3. Tingkat Keahlian Auditor dalam Industri Klien

Auditor yang memiliki tingkat keahlian yang semakin tinggi akan lebih mudah untuk mendeteksi kecurangan-kecurangan pada laporan keuangan kliennya.

4. Struktur Biaya Kantor Akuntan Publik

Auditor mendapatkan *fee*-nya disesuaikan dengan struktur biaya pada masing-masing kantor akuntan publik. Hal ini dikarenakan untuk menjaga auditor agar tidak terjadi perang tarif.

2.1.5 Kualitas Audit

Menurut Wooten (2003), kualitas audit adalah terkait adanya jaminan auditor bahwa laporan keuangan tidak menyajikan kesalahan yang material atau memuat kecurangan. Sehingga dalam proses adanya jaminan tersebut seorang auditor harus benar-benar tidak melakukan kesalahan dalam pengauditannya.

Menurut Sunarto (2003:31) kualitas audit adalah:

“Kualitas audit merupakan fungsi jaminan dimana kualitas tersebut akan digunakan untuk membandingkan kondisi yang sebenarnya dengan kondisi yang seharusnya.”

Arens et al (2014:105) mendefinisikan kualitas audit sebagai berikut :

“Audit quality means how well an audit detects an report material misstatements financial statements. The detection aspect is a reflection of auditor competence, while reporting is a reflection of ethics or auditor integrity, particularly independence.”

Definisi tersebut dapat diartikan bahwa kualitas audit berarti cara memberitahu audit mendeteksi bahan laporan salah saji laporan keuangan. Aspek deteksi adalah refleksi dari kompetensi auditor, sedangkan laporan merupakan cerminan dari etika, atau integritas auditor, khususnya independensi.

Kualitas audit dapat dihubungkan dengan kesesuaian pemeriksaan dengan standar audit. Standar audit merupakan panduan umum bagi auditor dalam memenuhi tanggung jawab profesinya untuk melakukan audit (Fransiska Kovinna, 2014).

Masalah terbesar penelitian yang meneliti mengenai kualitas audit, baik sebagai variabel independen maupun variabel dependen adalah ukuran kualitas audit. Ada dua hal yang penting diperhatikan terkait dengan masalah pengukuran ini. Pertama, kualitas audit harus dapat didefinisikan dengan tepat. Kedua, kualitas audit seharusnya berhubungan dengan pekerjaan auditor sehingga hanya atas dasar kualitas pekerjaanlah kualitas audit diukur. Kualitas memang tidak akan sama antarkantor akuntan, apalagi antarkantor dengan ukuran yang berbeda secara signifikan. Kualitas audit yang bisa diberikan oleh kantor berukuran besar yang berskala internasional dengan kantor yang berskala lokal atau regional pasti akan berbeda. Kualitas auditor yang berpengalaman mengaudit disuatu industri memang akan berbeda dengan auditor yang tidak berpengalaman mengaudit di industri tersebut (Mathius Tandiontong, 2015:189)

Knechel (2012) berpendapat bahwa kualitas audit kerap menjadi perdebatan sejumlah pihak dan menjadi fokus penelitian terutama pada kebutuhan pihak-pihak yang berkepentingan akan pelaporan keuangan yang berkualitas yang

menuntut auditor untuk melakukan pekerjaan audit berdasarkan standar yang berlaku agar dapat memberikan opini yang dapat diandalkan. Semakin baik kualitas auditnya maka akan meningkatkan kredibilitas laporan keuangan. Meskipun dengan adanya tuntutan kepada auditor untuk meningkatkan kualitas auditnya namun masih sedikit pemahaman mengenai pengertian maupun bagaimana cara mengukur kualitas audit. Persepsi mengenai kualitas audit tergantung dari siapa yang melihatnya. Auditor yang melakukan audit mungkin dapat mendefinisikan kualitas audit yang baik sebagai sebuah kepuasan karena telah selesai melakukan semua tugas yang dibutuhkan mengenai metodologi audit suatu perusahaan. Kualitas audit juga dapat dikatakan sebagai gabungan dari pemeriksaan sistematis yang baik (sesuai dengan standar auditing yang berlaku umum), yang dilapisi dengan pertimbangan profesional yang baik oleh auditor yang kompeten dan independen sebagai pelaksananya agar dapat menghasilkan suatu tingkatan keyakinan yang bermutu tinggi kepada pemakai jasa audit.

Satu hal yang menjadi permasalahan dalam menentukan bagaimana menilai kualitas audit, karena hasil dari kualitas audit tidak bisa langsung diamati dan kualitas audit mempunyai arti yang berbeda antara setiap individu. Sehubungan dengan kualitas audit yang tidak bisa diamati secara langsung maka peneliti mencari indikator pengganti terhadap kualitas audit, seperti meminta pendapat para ahli untuk menentukan *input-output* dari kualitas audit atau berdasarkan pada jumlah klien (Mathius Tandiontong, 2015:83).

Menurut *International Auditing and Assurance Standard Board* (2013) kualitas audit dapat dicapai ketika opini auditor pada laporan keuangan dapat diandalkan, hal tersebut didasarkan pada bukti audit yang tepat dan cukup yang didapatkan oleh sebuah tim yang mampu memperlihatkan nilai, etika dan sikap yang sesuai, berpengetahuan dan berpengalaman, memiliki cukup waktu dalam pelaksanaan tugas audit, menerapkan proses audit dan prosedur pengendalian kualitas yang teliti, dapat menyediakan laporan yang bernilai secara tepat waktu, dan berinteraksi dengan berbagai macam *stakeholder* yang berbeda.

2.1.5.4 Prinsip Dasar Etika Profesi

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2011:100), untuk menjaga kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor maka di dalam menjalankan tugasnya setiap praktisi wajib mematuhi prinsip-prinsip prinsip dasar etika profesi berikut ini:

1. Prinsip Integritas

Setiap praktisi harus tegas dan jujur dalam menjalin hubungan profesional hubungan bisnis dalam melaksanakan pekerjaannya.

2. Prinsip Objektivitas

Setiap praktisi tidak boleh membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak (*undue influence*) dari pihak-pihak lain mempengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya.

3. Prinsip Kompetensi Serta Sikap Kecermatan dan Kehati-hatian Profesional
(*Professional Competence and Due Care*)

Setiap praktisi wajib memelihara pengetahuan dan keahlian profesionalnya pada suatu tingkatan yang dipersyaratkan secara berkesinambungan, sehingga klien atau pemberi kerja dapat menerima jasa profesional yang diberikan secara kompeten berdasarkan perkembangan terkini dalam praktik, perundang-undangan, dan metode pelaksanaan pekerjaan. Setiap praktisi harus bertindak secara profesional dan sesuai dengan standar profesi dan kode etik yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya.

4. Prinsip Kerahasiaan

Setiap praktisi wajib menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan profesional dan hubungan bisnisnya, serta tidak boleh mengungkapkan informasi tersebut kepada pihak ketiga tanpa persetujuan dari klien atau pemberi kerja, kecuali jika terdapat kewajiban untuk mengungkapkan sesuai dengan ketentuan hukum atau peraturan lainnya yang berlaku. Informasi rahasia yang diperoleh dari hubungan profesional dan hubungan bisnis tidak boleh digunakan oleh praktisi untuk keuntungan pribadinya atau pihak ketiga.

5. Prinsip Perilaku Profesional

Setiap praktisi wajib mematuhi hukum dan peraturan yang berlaku dan menghindari semua tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.

2.1.5.5 Karakteristik Kualitas Audit

Menurut Rita Yuniarti (2011) kualitas audit adalah karakteristik yang melekat pada audit. Karakteristik tersebut meliputi:

1. Signifikansi, yaitu seberapa penting hal-hal yang diperiksa dalam audit.
2. Reliabilitas, yaitu temuan audit dan kesimpulan yang akurat yang menggambarkan kondisi sebenarnya sehubungan dengan masalah yang sedang diperiksa.
3. Objektivitas, yaitu audit dilakukan secara adil dan berimbang tanpa mendukung pihak manapun.
4. Ruang lingkup, yaitu melakukan perencanaan mengenai tugas audit dengan benar dan mempersiapkan semua hal yang diperlukan selama penugasan.
5. Ketepatan waktu, yaitu hasil audit disampaikan pada waktu yang tepat.
6. Jelas, yaitu laporan audit harus jelas dan ringkas dalam menyajikan hasil audit.
7. Efisien, yaitu sumber daya yang digunakan selama proses audit wajar.
8. Efektif, yaitu temuan, kesimpulan dan rekomendasi mendapatkan tanggapan yang sesuai dari *auditee*, pemerintah, dan/atau parlemen.

2.1.5.6 Peningkatan Kualitas Audit

Peningkatan kualitas audit perlu dilakukan dalam mengukur kualitas audit agar hasilnya dapat maksimal. Berikut ini yang merupakan langkah-langkah untuk meningkatkan kualitas audit (Nuryanto, 2014):

1. Perlunya melanjutkan pendidikan profesionalnya bagi suatu tim audit, sehingga mempunyai keahlian dan pelatihan yang memadai untuk melaksanakan audit.
2. Dalam hubungannya dengan penugasan audit selalu mempertahankan independensi dalam sikap mental, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Sehingga ia tidak dibenarkan memihak pada kepentingan siapa pun.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor tersebut menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama, maksudnya petugas audit harus mendalami standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan dengan semestinya. Penerapan kecermatan dan keseksamaan diwujudkan dengan melakukan *review* secara kritis pada setiap tingkat supervisi terhadap pelaksanaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan.
4. Melakukan perencanaan pekerjaan audit dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten maka dilakukan supervisi dengan semestinya. Kemudian dilakukan pengendalian dan pencatatan untuk semua pekerjaan audit yang dilaksanakan di lapangan.
5. Melakukan pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern klien untuk dapat membuat perencanaan audit, menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
6. Memperoleh bukti audit yang cukup dan kompeten melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan.

7. Membuat laporan audit yang menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum atau tidak. Pengungkapan yang informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, jika tidak maka harus dinyatakan dalam laporan audit.
8. Pada sektor publik melakukan *Value For Money audit*, yaitu melakukan audit kinerja yang mencakup:
 - a. Audit tentang ekonomi dan efisiensi yang bertujuan untuk menentukan apakah suatu entitas telah memperoleh, melindungi dan menggunakan sumber daya secara hemat dan efisien, dan mematuhi peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan efisiensi.
 - b. Audit program yang mencakup penentuan tingkat pencapaian hasil program yang diinginkan atau manfaat yang telah ditetapkan oleh undang-undang atau badan lain yang berwenang, menentukan efektivitas kegiatan entitas, pelaksanaan program, kegiatan atau fungsi instansi yang bersangkutan, dan menentukan apakah entitas yang diaudit telah mentaati peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pelaksanaan program atau kegiatan.

2.1.5.7 Framework untuk Kualitas Audit

Internasional Auditing and Assurance Standard Board (2013) menyediakan suatu *framework* yang disebut dengan “*Framework for Audit Quality*” yang dapat digunakan dalam memahami elemen-elemen yang dapat membentuk kualitas audit, diantaranya:

1. *Input*

Kualitas audit dapat melibatkan auditor untuk menunjukkan nilai, sikap, perilaku yang sesuai, berpengetahuan luas, memiliki keterlampiran, pengalaman, dan memiliki cukup waktu dalam melakukan penugasan audit.

2. *Process*

Kualitas audit melibatkan auditor untuk menerapkan proses audit yang teliti dan memiliki prosedur pengendalian kualitas yang patuh terhadap hukum, peraturan, serta standar yang berlaku.

3. *Output*

Kualitas audit menghasilkan *output* yang berguna dan tepat waktu. Termasuk diantaranya *output* dari auditor, kantor akuntan publik, perusahaan, dan regulator. *Output* ini termasuk laporan dan informasi yang disiapkan dan disajikan oleh salah satu pihak ke pihak lain.

4. *Interaction*

Kualitas audit akan tercapai ketika ada dukungan dari para partisipan yaitu dari pihak manajemen, pengguna, regulator, dan auditor. Setiap stakeholder tersebut memerankan peran penting dalam mendukung pelaporan keuangan yang berkualitas tinggi dan cara mereka berinteraksi dapat mempengaruhi kualitas suatu audit.

5. *Contextual Factors*

Faktor-faktor kontekstual, seperti regulasi audit, litigasi, sistem informasi, maupun *corporate governance* semuanya memiliki pengaruh terhadap kualitas laporan keuangan baik itu secara langsung maupun tidak langsung.

2.1.5.8 Indikator Kualitas Audit

Menurut Wooten (2003) untuk mengukur kualitas audit, digunakan indikator sebagai berikut:

1. Deteksi Salah Saji

Laporan keuangan mengandung salah saji material apabila laporan keuangan tersebut mengandung salah saji yang dampaknya secara individual atau keseluruhan cukup signifikan sehingga dapat mengakibatkan laporan keuangan tidak disajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai standar akuntansi keuangan dan salah saji dapat terjadi akibat dari kekeliruan atau kecurangan.

2. Kesesuaian dengan Standar Profesional Akuntan Publik

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik pada pasal 1 butir 11 yang menyebutkan standar profesional akuntan publik, yang selanjutnya disingkat SPAP, adalah acuan yang ditetapkan menjadi ukuran mutu yang wajib dipatuhi oleh akuntan publik dalam pemberian jasanya.

3. Kepatuhan Terhadap Standar Operasional Perusahaan

Standar Operasional Perusahaan adalah penetapan tertulis mengenai apa yang harus dilakukan, kapan, dimana, oleh siapa, bagaimana cara melakukan, apa saja yang diperlukan, dan lain-lain yang semuanya itu merupakan prosedur kerja yang harus ditaati dan dilakukan.

4. Risiko Audit

Pengguna laporan keuangan merupakan unsur utama dalam risiko audit. Untuk menentukan tingkat kepastian yang diperlukan, auditor terlebih dahulu harus mengidentifikasi pengguna potensial laporan keuangan. Jumlah pengguna laporan keuangan yang lebih besar akan dapat meningkatkan tingkat kepastian yang diinginkan auditor.

5. Prinsip Kehati-hatian

Auditor sebaiknya memberikan perhatian dan berhati-hati kepada semua aspek dari audit, termasuk evaluasi risiko audit, formulasi dan tujuan audit, menetapkan *scope* atau luas dan tanggung jawab audit, seleksi uji audit, dan evaluasi hasil audit. Sehingga auditor perlu bersikap hati-hati dan mengacu pada standar profesional. Apabila auditor menerapkan prinsip kehati-hatian dalam semua aspek audit maka hal ini akan meningkatkan hasil audit.

6. Proses Pengendalian atas Pekerjaan oleh Supervisor

Perusahaan dengan kualitas sistem pengendalian yang lebih baik dan proses metodologi audit yang lebih sistematis cenderung memiliki salah saji material yang tidak terdeteksi oleh prosedur audit mereka.

7. Perhatian yang Diberikan oleh Manajer atau Partner

Perhatian manajer dan *partner* yang memadai mulai saat perencanaan audit sampai dengan pelaporan audit akan memberikan jaminan bahwa semua aspek-aspek harus dilakukan dalam mencapai audit yang berkualitas akan dipenuhi oleh auditor.

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh *Time Budget Pressure* Terhadap Kualitas Audit

Menurut DeZoort (2002) *time budget pressure* adalah bentuk tekanan yang muncul dari keterbatasan sumber daya yang dapat diberikan untuk melaksanakan tugas. Sumber daya dapat diartikan sebagai waktu yang digunakan auditor dalam pelaksanaan tugasnya.

Time budget pressure menyebabkan auditor meninggalkan bagian program audit penting dan akibatnya menyebabkan penurunan kualitas audit. Pentingnya *time budget pressure* terhadap kualitas audit adalah dengan rendahnya *time budget pressure* akan mampu mengurangi tekanan waktu pelaksanaan dalam melaksanakan tugas audit sehingga tugas audit dapat dilakukan dengan lebih hati-hati dan teliti sehingga kualitas audit dapat terjaga dengan baik. (Marwoto, 2012).

Nuryanto (2014) menyebutkan bahwa saat menghadapi tekanan anggaran waktu, auditor akan memberikan respon dengan dua cara yaitu, fungsional dan disfungsional. Tipe fungsional adalah perilaku auditor untuk bekerja lebih baik dan menggunakan waktu sebaik-baiknya. Sedangkan, tipe disfungsional adalah perilaku auditor yang membuat penurunan kualitas audit.

Menurut Lautania Maya Febrianty (2011), dalam melaksanakan proses audit, auditor dituntut untuk dapat melaksanakan tugasnya dengan melakukan efisiensi dalam biaya waktu. Adanya *time budget pressure* seorang auditor dapat menyelesaikan tahapan audit sesuai dengan waktu yang telah dianggarkan, sehingga auditor dapat lebih efisien dalam menyelesaikan tugasnya. Tekanan anggaran waktu dapat juga digunakan untuk mengukur kinerja auditor. Semakin

efisien waktu yang digunakan oleh seorang auditor dalam menyelesaikan suatu kasus, maka semakin baik kinerja dari seorang auditor tersebut. *Time budget pressure* tidak selalu berdampak baik bagi auditor. Sebaliknya, *time budget pressure* dapat menyebabkan perilaku menyimpang dari seorang auditor, karena auditor cenderung tertekan dalam melakukan tugasnya. Dampak negatif yang ditimbulkan dari *time budget pressure* adalah auditor sengaja untuk menghilangkan beberapa tahapan audit karena alasan keterbatasan waktu, sehingga akan menurunkan kualitas audit.

Oleh karena itu, *Time budget pressure* merupakan keadaan yang menunjukkan dimana auditor dituntut untuk melakukan efisiensi waktu terhadap *time budget* yang telah disusun. Adanya *time budget* dalam proses audit ini merupakan salah satu cara untuk mengukur tingkat efisiensi pekerjaan auditor. Apabila seorang auditor dapat melaksanakan pekerjaan auditnya secara efisien, maka hal ini dapat menunjukkan bahwa kinerja auditor tersebut bagus, sehingga dapat ditarik kesimpulan semakin tinggi *time budget pressure* auditor maka kualitas audit akan semakin rendah, dan sebaliknya semakin rendah *time budget pressure* auditor maka kualitas audit akan semakin tinggi.

2.2.2 Pengaruh *Fee* Audit Terhadap Kualitas Audit

Menurut Sukrisno Agoes (2014:56) pengertian *fee* audit sebagai berikut:

“*Fee* audit adalah imbalan dalam bentuk uang atau barang atau bentuk lainnya yang diberikan kepada atau diterima dari klien atau pihak lain untuk memperoleh perikatan dari klien atau pihak lain”.

Ketika auditor melakukan negosiasi dengan pihak manajemen perusahaan kliennya terkait dengan besaran *fee* yang harus dibayarkan, kemungkinan besar akan terjadi kerjasama yang saling menguntungkan dengan aturan yang jelas, dimana keadaan ini akan mereduksi kualitas laporan auditan. Sehingga besaran *fee* audit yang akan diterima auditor ini, akan memiliki pengaruh terhadap kualitas audit (Hoitash, 2007).

Menurut Sutra Melania, dkk (2016) manajer yang rasional tidak akan memilih auditor berkualitas tinggi dan membayar yang tinggi apabila karakteristik *fee* perusahaan tidak bagus. Argumen ini didasari anggapan bahwa auditor berkualitas tinggi akan mampu mendeteksi karakteristik perusahaan yang tidak bagus dan menyampaikannya kepada publik.

Menurut Fitriany, dkk (2012) kualitas audit akan turun ketika auditor dibayar jauh lebih tinggi daripada normal (ada positif abnormal audit *fee*). Hal ini disebabkan karena ketika auditor menerima audit *fee* di atas normal, auditor akan toleran terhadap tindakan *opportunistic earnings management* yang dilakukan oleh kliennya karena benefit yang diperoleh auditor lebih besar daripada biayanya dan kehilangan reputasi. Kurangnya *fee* audit juga dapat menurunkan kualitas audit ketika menurunnya *audit effort* hanya akan dikenakan potensial litigasi yang rendah.

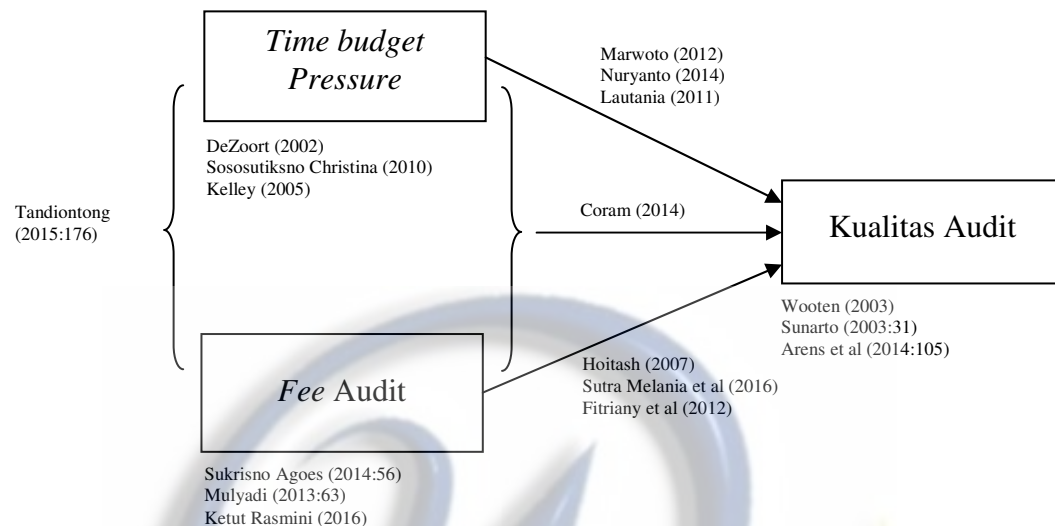
Oleh karena itu, *Fee* audit merupakan besarnya imbalan yang diterima oleh auditor yang besarnya tergantung dari berbagai faktor-faktor baik faktor eksternal maupun internal auditor. Sebelum menetapkan besaran *fee* audit yang akan diterima, auditor dengan manajemen melakukan negosiasi terlebih dahulu.

Apabila auditor mendapatkan *fee* audit yang tidak sesuai dengan beban tugas yang dikerjakannya, maka terdapat indikasi bahwa auditor mengerjakan proses audit dengan tidak maksimal. Sehingga dapat ditarik kesimpulan apabila *fee* audit semakin tinggi maka kualitas audit akan semakin tinggi pula, dan sebaliknya. apabila *fee* audit yang dibayarkan pihak manajemen rendah maka kualitas audit akan semakin rendah.

Auditor yang berhadapan dengan klien yang berisiko jika harus menerimanya, maka akan mengenakan *fee* yang lebih tinggi dengan meningkatkan anggaran waktu agar dapat meningkatkan kekuatan pemantauan (Mathius Tandiontong, 2015:176).

Menurut Coram (2004) *Time budget* ditetapkan oleh manajer yang bekerjasama dengan partner dan dengan persetujuan klien, artinya Kantor Akuntan Publik telah melakukan kesepakatan dengan klien untuk menentukan audit dalam batas waktu yang ditentukan dan untuk itu klien dapat menaksir *fee* yang harus dibayar. *Time budget* akan menjadi dasar argumen tentang alasan mengapa biaya audit harus dikurangi terkait pendeknya waktu pelaksanaan audit. Bila terkena tekanan *time budget*, akan berdampak kurangnya efektif pelaksanaan audit dan sebaliknya bila *time budget* terlalu lama hal ini akan berdampak pada biaya dan efektivitas pelaksanaan audit yang tentunya akan mempengaruhi pada kualitas audit yang dihasilkan. Ada kemungkinan Kantor Akuntan Publik akan kehilangan klien karena waktu pelaksanaan audit yang terlalu lama berakibat pada tingginya biaya audit.

Berikut ini yang merupakan gambar dari kerangka pemikiran penelitian ini adalah:



Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran

2.3 Hipotesis Penelitian

Uma Sekaran (2014:135) mengemukakan pengertian Hipotesis bisa didefinisikan sebagai hubungan yang diperkirakan secara logis di antara dua atau lebih variabel yang diungkapkan dalam bentuk pernyataan yang dapat diuji.

Berdasarkan kerangka pemikiran tersebut, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H_1 : *Time budget pressure* berpengaruh terhadap kualitas audit.

H_2 : *Fee* audit berpengaruh terhadap kualitas audit.

H_3 : *Time budget pressure* dan *fee* audit berpengaruh terhadap kualitas audit.