

BAB II

LANDASAN TEORI

II.1 Kualitas Audit

Mengukur kualitas audit adalah hal yang tidak mudah karena kualitas audit sulit diukur secara obyektif, maka para peneliti sebelumnya menggunakan berbagai dimensi kualitas audit. Kualitas audit berhubungan dengan jaminan auditor dalam bentuk pernyataan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan kesalahan yang material atau memuat kecurangan. Selain itu, sebagaimana dikutip Coram dkk (2003) menyatakan bahwa kualitas audit dapat dilihat dari tingkat kepatuhan auditor dalam melaksanakan berbagai tahapan yang seharusnya dilaksanakan dalam sebuah pengauditan.

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu.

II.1.1 Standar Auditing

Standar yang telah ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia adalah:

a. Standar Umum

1. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
2. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.

3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

b. Standar Pekerjaan Lapangan

1. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya, dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
2. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkungan pengujian yang akan dilakukan.
3. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan, keterangan dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

c. Standar Pelaporan

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

4. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. (IAI,2001)

II.1.2 Standar Pengendalian Mutu

KAP wajib mempertimbangkan setiap unsur pengendalian mutu dalam menetapkan kebijakan dan prosedur pengendalian mutunya. Unsur-unsur pengendalian mutu berhubungan satu sama lain. Oleh karena itu praktik pemekerjaan KAP mempengaruhi kebijakan pelatihannya. Praktik pelatihan mempengaruhi kebijakan promosinya. Praktik kedua kategori tersebut mempengaruhi kebijakan supervisi. Praktik supervisi mempengaruhi kebijakan pelatihan dan promosi.

Untuk memenuhi ketentuan yang dimaksud, KAP wajib membuat kebijakan dan prosedur pengendalian mutu mengenai: a) Independensi, b) Penugasan personel, c) Konsultasi, d) Supervisi, e) Pemekerjaan, f) Pengembangan profesional, g) Promosi, h) Penerimaan dan keberlanjutan klien, dan i) Inspeksi.

KAP dapat menetapkan tanggung jawab kepada personelnnya agar dapat melaksanakan kebijakan dan prosedur pengendalian mutunya secara efektif. (IAI, 2001)

Selain itu menurut De Angelo (1981) dalam Elfarini (2007;38) mendefinisikan kualitas audit sebagai kemungkinan (*probability*) dimana auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi

klien. Adapun kemampuan untuk menemukan salah saji yang material dalam laporan keuangan perusahaan tergantung dari kompetensi auditor sedangkan kemauan untuk melaporkan temuan salah saji tersebut tergantung pada independensinya.

II.2 Gambaran Umum Proses Audit

Tujuan menyeluruh dari suatu audit laporan keuangan adalah untuk menyatakan pendapat apakah laporan keuangan klien telah menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Proses diagnostik untuk membuat pertimbangan tentang akun yang mungkin mengandung salah saji yang material serta memperoleh bukti tentang penyajian yang wajar dalam laporan keuangan melibatkan sejumlah langkah antara lain:

1. Memperoleh pemahaman tentang bisnis dan industri.
2. Mengidentifikasi asersi laporan keuangan yang relevan.
3. Membuat keputusan tentang jumlah yang material bagi para pengguna laporan keuangan.
4. Membuat keputusan tentang komponen risiko audit.
5. Memperoleh bukti melalui prosedur audit termasuk prosedur untuk memahami pengendalian intern, melaksanakan pengujian pengendalian, dan melaksanakan pengujian substantif.
6. Menetapkan bagaimana menggunakan bukti untuk mendukung suatu pendapat audit, komunikasi kepada klien lain, serta jasa bernilai tambah.
7. Mengkomunikasikan temuan-temuan. (Boynton,dkk;2001)

II.3 Program Audit

Standar auditing yang berlaku umum (AU 311.05) menyatakan bahwa dalam merencanakan audit, auditor harus mempertimbangkan sifat, luas, dan saat pekerjaan yang harus dilaksanakan, serta harus mempersiapkan suatu program audit tertulis untuk setiap audit. Program audit tersebut menyatakan bahwa prosedur audit yang diyakini oleh auditor merupakan hal yang penting untuk mencapai tujuan audit.

Jenis pengujian yang termasuk dalam program audit antara lain:

1. Prosedur analitis

Meneliti hubungan yang dapat diterima antara data keuangan dan data non keuangan untuk mengembangkan harapan atas saldo laporan keuangan.

2. Prosedur Awal

Meliputi prosedur untuk memperoleh pemahaman atas : (1) faktor persaingan bisnis dan industri klien, (2) struktur pengendalian internnya. Auditor juga melaksanakan prosedur awal untuk memastikan bahwa catatan-catatan dalam buku pembantu sesuai dengan akun pengendali dalam buku besar.

3. Pengujian Estimasi Akuntansi

Meliputi pengujian substantif atas saldo.

4. Pengujian Pengendalian

Pengujian pengendalian intern yang ditetapkan oleh strategi audit dari auditor.

5. Pengujian Transaksi

Pengujian substantif yang terutama meliputi tracing atau vouching transaksi berdasarkan bukti dokumenter yang mendasari.

6. Pengujian saldo

Berfokus pada perolehan bukti secara langsung tentang saldo akun serta item-item yang membentuk saldo tersebut.

7. Pengujian Penyajian dan Pengungkapan

Mengevaluasi pengujian secara wajar semua pengungkapan yang dipersyaratkan oleh GAAP. (Boynton,dkk2001)

Program audit merupakan daftar prosedur audit yang akan dilaksanakan oleh pekerja lapangan atau penghimpun bukti. Program audit meliputi sifat, luas, dan saat pekerjaan yang harus dilakukan. Program audit harus menggariskan secara rinci prosedur audit yang diperlukan untuk mencapai tujuan audit. Dengan demikian program audit berfungsi sebagai:

1. Petunjuk mengenai apa yang harus dilakukan, dan instruksi bagaimana harus diselesaikan.
2. Alat untuk melakukan koordinasi, pengawasan, dan pengendalian audit.
3. Alat penilai kualitas kerja yang dilaksanakan.

(Abdul Halim, 1995)

II.4 Perencanaan Audit

Suatu tahap penting dari setiap perikatan audit adalah perencanaan. Perencanaan audit melibatkan pengembangan suatu strategi menyeluruh untuk pelaksanaan dan penentuan lingkup audit yang diharapkan. Auditor harus merencanakan audit dengan suatu sikap skeptisme professional mengenai hal-hal

seperti integritas manajemen, kekeliruan dan ketidakberesan serta tindakan melawan hukum. (Boynton,dkk:2001)

Perencanaan audit melibatkan sejumlah langkah penting antara lain:

1. Memperoleh pemahaman tentang bisnis dan industri klien

Auditor biasanya berusaha untuk menyeimbangkan prosedur audit *top down* dengan prosedur audit *bottom up*. Hal yang penting dari pendekatan *top down* adalah pemahaman auditor tentang bisnis dan industri klien serta posisi atau peran klien dalam bisnis dan industri. Auditor mengkombinasikan pengetahuan tersebut dengan informasi lain yang diperoleh dalam audit untuk mengembangkan suatu pengharapan mengenai apa yang harus dilaporkan dalam laporan keuangan. penting juga bagi auditor untuk memahami risiko bisnis klien, karena risiko ini harus dikendalikan oleh klien.

2. Melaksanakan Prosedur Analitis

AU329.02, Analitikal Prosedur (SAS 56) mendefinisikan prosedur analitis sebagai “evaluasi informasi keuangan yang dilakukan dengan mempelajari hubungan yang masuk akal antara data keuangan dan data non keuangan.”

Prosedur analitis digunakan dalam audit untuk tujuan:

- Dalam tahap perencanaan audit, untuk membantu auditor dalam merencanakan sifat, waktu, dan luasnya prosedur audit lainnya.

- Dalam tahap pengujian, sebagai pengujian substantif untuk memperoleh bukti mengenai asersi tertentu yang berhubungan dengan saldo akun atau transaksi.
- Pada penyelesaian audit, dalam melakukan *review* akhir terhadap kelayakan keseluruhan laporan keuangan yang di audit.

3 . Membuat Pertimbangan Awal Tentang Tingkat Materialitas

FASB mendefinisikan materialitas sebagai besarnya suatu pengabaian atau salah saji informasi akuntansi yang di luar keadaan disekitarnya, memungkinkan bahwa pertimbangan seseorang yang bergantung pada informasi tersebut akan berubah atau terpengaruh oleh pengabaian atau salah saji tersebut.

Auditor membuat pertimbangan pendahuluan mengenai tingkat materialitas dalam merencanakan audit. Dalam merencanakan suatu audit, auditor harus menilai materialitas pada 2 tingkat berikut:

- tingkat laporan keuangan karena pendapat auditor mengenai kewajaran meluas sampai laporan keuangan secara keseluruhan.
- tingkat saldo akun, karena auditor menguji saldo akun dalam memperoleh kesimpulan keseluruhan atas kewajaran laporan keuangan.

4. Mempertimbangkan Risiko Audit

Membuat keputusan mengenai risiko audit merupakan salah satu langkah kunci yang terlibat dalam melaksanakan audit. SAS No.47 dan 82, AU 312.02 mendefinisikan risiko audit adalah risiko bahwa auditor mungkin tanpa sengaja

telah gagal untuk memodifikasi pendapat secara tepat mengenai laporan keuangan yang mengandung salah saji material. Konsep keseluruhan mengenai risiko audit merupakan kebalikan dari konsep keyakinan yang memadai.

5. Mengembangkan Strategi Audit awal untuk asersi signifikan

Tujuan utama auditor dalam perencanaan dan pelaksanaan audit adalah untuk mengurangi risiko audit hingga tingkat rendah yang sesuai untuk mendukung suatu pendapat apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam segala hal yang material.

Dalam mengembangkan strategi audit pendahuluan untuk asersi-asersi auditor menspesifikasikan 4 komponen sebagai berikut:

- tingkat risiko bawaan yang dinilai
- tingkat risiko pengendalian yang direncanakan untuk dinilai
- tingkat risiko prosedur analitis yang direncanakan
- tingkat pengujian rincian yang direncanakan

6. Pemahaman Tentang Pengendalian Intern

Lima komponen pengendalian intern yang saling berhubungan adalah:

- Lingkungan Pengendalian

Menetapkan suasana dari suatu organisasi yang mempengaruhi kesadaran akan pengendalian dari orang-orangnya. Lingkungan pengendalian merupakan pondasi dari semua komponen interen pengendalian lainnya (AU 319.25).

- **Penilaian risiko**

Untuk tujuan pelaporan keuangan adalah identifikasi, analisis, dan pengelolaan risiko suatu entitas yang relevan dengan penyusunan laporan keuangan yang disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.(AU 319.28)

- **Informasi dan Komunikasi**

Sistem akuntansi terdiri dari metode-metode dan catatan –catatan yang diciptakan untuk mengidentifikasi, mengumpulkan, menganalisis, mengklasifikasi, mencatat, dan melaporkan transaksi entitas. Komunikasi melibatkan penyediaan suatu pemahaman yang jelas mengenai peran dan tanggung jawab individu berkenaan dengan pengendalian intern atas laporan keuangan(AU 319.34).

- **Aktivitas Pengendalian**

Merupakan kebijakan dan prosedur yang memastikan bahwa perintah manajemen telah dilaksanakan. Aktivitas pengendalian membantu memastikan bahwa tindakan yang diperlukan berkenaan dengan risiko telah diambil untuk pencapaian tujuan entitas (AU 319.32)

- **Pemantauan**

Adalah proses yang menilai kinerja pengendalian intern suatu waktu. Pemantauan melibatkan penilaian rancangan dan pengoperasian pengendalian dan mengambil tindakan yang diperlukan (AU 319.38).

II.5 Pengertian Anggaran Waktu

Secara umum, anggaran waktu adalah waktu yang dialokasikan oleh auditor untuk menyelesaikan program audit. Anggaran waktu ini disusun pada tahap awal auditing yaitu pada tahap perencanaan. Anggaran waktu juga digunakan sebagai pengendalian dari penugasan audit, selain itu dalam anggaran waktu dapat juga dilihat masalah yang memerlukan perhatian lebih dari seorang auditor. Dalam menyusun anggaran waktu, harus benar-benar diperhatikan. Hal ini dikarenakan penetapan anggaran waktu akan berpengaruh terhadap biaya audit yang akan ditetapkan nantinya. (IAPI, 2008)

De zoort (2002) dalam Prasita (2007;6) mendefinisikan tekanan anggaran waktu sebagai 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.

Anggaran waktu disusun berdasarkan perkiraan waktu yang akan dibutuhkan dalam setiap langkah program audit pada setiap auditor yang ditugasi sesuai dengan penugasan rutin. Oleh sebab itu, catatan waktu atas audit sebelumnya menjadi faktor pertimbangan yang penting untuk menyusun anggaran waktu yang baru.

Modifikasi pada anggaran waktu yang baru perlu dilakukan jika terdapat waktu yang berlebih untuk suatu program audit. Hal ini penting dilakukan karena apabila ada anggaran waktu yang berlebih akan dapat menurunkan kualitas audit. Yang dimaksudkan dengan menurunkan kualitas audit adalah auditor dapat melakukan kegiatan-kegiatan lain yang dapat menurunkan kualitas audit seperti

memberi jasa lain di luar audit. Selain itu, anggaran waktu yang berlebih juga akan mempengaruhi *audit fee* yang tinggi pula.

Anggaran waktu dianggap sebagai faktor timbulnya kerja audit dibawah standar dan mendorong terjadinya pelanggaran terhadap standar audit dan perilaku-perilaku yang tidak etis (Azad 1994). McDaniel (1990) menemukan bahwa tekanan anggaran waktu menyebabkan menurunnya efektifitas dan efisiensi kegiatan pengauditan. Pada program terstruktur penurunan efektifitas ini semakin besar, sementara pada program yang tidak terstruktur efisiensi audit akan mengalami penurunan yang signifikan.

Anggaran waktu merupakan penjelasan bagi para staff audit atas area yang dirasa memerlukan waktu pemeriksaan yang lebih lama. Anggaran waktu merupakan alat yang penting bagi para auditor senior untuk mengukur efisiensi dan efektifitas dari staff dan sebagai alat untuk menetapkan langkah dari perjanjian kerja terlebih apakah kenajuan kerja audit mengalami kemajuan pada tingkat yang memuaskan.

Andin Prasita dan Priyo Hari Adi (2007) menyatakan bahwa tekanan anggaran waktu akan menurunkan tingkat kualitas audit. Hal ini sesuai dengan Coram dkk (2003) yang menemukan semakin menurunnya kualitas audit dikarenakan karena waktu yang dianggarkan tidak realistis dan anggaran waktu sangat ketat. Berdasarkan dari teori di atas, peneliti merumuskan hipotesis pertama yang akan diteliti.

H1: Tekanan anggaran waktu berpengaruh terhadap kualitas audit.

II.6 Kompleksitas Audit

Kompleksitas audit didasarkan pada persepsi individu tentang kesulitan suatu tugas audit. Persepsi ini menimbulkan kemungkinan bahwa suatu tugas audit sulit bagi seseorang, namun mungkin juga mudah bagi orang lain (Restu dan Indriantoro, 2000).

Lebih lanjut, Restu dan Indriantoro (2000) menyatakan bahwa kompleksitas muncul dari ambiguitas dan struktur yang lemah, baik dalam tugas-tugas utama maupun tugas-tugas lain. Pada tugas-tugas yang membingungkan (*ambiguous*) dan tidak terstruktur, alternatif-alternatif yang ada tidak dapat diidentifikasi, sehingga data tidak dapat diperoleh dan outputnya tidak dapat diprediksi. Chung dan Monroe (2001) mengemukakan argumen yang sama, bahwa kompleksitas tugas dalam pengauditan dipengaruhi oleh beberapa faktor yaitu :

- Banyaknya informasi yang tidak relevan dalam artian informasi tersebut tidak konsisten dengan kejadian yang akan diprediksikan
- Adanya ambiguitas yang tinggi, yaitu beragamnya outcome (hasil) yang diharapkan oleh klien dari kegiatan pengauditan.

Dalam pekerjaannya auditor seringkali berada dalam situasi dilematis, di satu sisi auditor harus bersikap independen dalam memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang memenuhi kepentingan berbagai pihak, akan tetapi di sisi lain auditor juga harus bisa memenuhi tuntutan yang diinginkan oleh klien agar klien puas dengan pekerjaannya.

Audit menjadi semakin kompleks dikarenakan tingkat kesulitan dan banyaknya variabel tugas dalam pengauditan. Kompleksitas tugas dapat diartikan sebagai kompleksitas dan kemampuan analisis sebuah tugas dan ketersediaan prosedur operasi standar. Sementara variabilitas tugas didefinisikan sebagai derajat sebuah tugas familiar atau tidak, rutin atau tidak rutin, sering terjadi atau sebaliknya. Jadi kompleksitas audit muncul apabila kompleksitas tugas dan variabilitas tugas terjadi dalam kegiatan.

Auditor menghadapi situasi yang dilematis dikarenakan beragamnya kepentingan yang harus dipenuhi. Berbagai kasus yang terjadi mengindikasikan kegagalan auditor dalam mengatasi kompleksitas pengauditan. Auditor tidak mampu mengakomodasi berbagai kepentingan konstituen, auditor lebih berpihak kepada klien yang dinilai lebih menjamin eksistensinya (dikarenakan klien merupakan sumber pendanaan) Akibatnya, praktik rekayasa akuntansi seringkali diartikulasikan secara negatif dan tidak menghiraukan mekanisme kontrol yang dilakukan oleh publik. Kasus Enron, Kimia Farma, dan berbagai kasus-kasus lain dan terakhir yang sangat santer diberitakan; kasus bank Lippo menambah daftar panjang tuduhan yang ditujukan pada profesi ini. Kompleksitas audit justru menjadi semakin tinggi dengan adanya berbagai tekanan tersebut.

Restu dan Indriantoro (2000) menyatakan bahwa peningkatan kompleksitas dalam suatu tugas akan menurunkan tingkat keberhasilan tugas itu. Terkait dengan kegiatan pengauditan, tingginya kompleksitas audit ini bisa menyebabkan akuntan berperilaku disfungsional sehingga menyebabkan penurunan kualitas audit.

Andin Prasita dan Priyo Hari Adi (2007) juga menyatakan bahwa peningkatan kompleksitas audit akan menurunkan tingkat kualitas audit. Kompleksitas audit yang muncul karena semakin tingginya variabilitas dan ambiguitas dalam tugas pengauditan menjadi indikasi penyebab turunnya kualitas audit. Dalam situasi yang seperti itu, auditor cenderung berperilaku disfungsional dan lebih mengutamakan kepentingan klien daripada obyektivitas hasil pengauditan itu sendiri

Dari pemaparan di atas dapat diambil hipotesis sebagai berikut :

H2 : Kompleksitas audit berpengaruh terhadap kualitas audit

II.7 Kerangka Berpikir

Fungsi dari akuntan publik adalah menghasilkan informasi yang akurat dan dapat dipercaya untuk pengambilan keputusan. Namun dengan adanya tekanan anggaran waktu dan kompleksitas membuat auditor harus bekerja di bawah tekanan sehingga dapat mempengaruhi kualitas audit yang akan dihasilkan.

Berbagai penelitian tentang kualitas audit yang pernah dilakukan menghasilkan temuan yang berbeda mengenai faktor pembentuk kualitas audit. Namun secara umum menyimpulkan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas, seorang akuntan publik yang bekerja dalam suatu tim dan tidak berada di bawah tekanan.

Berdasarkan paparan di atas maka dikembangkan suatu kerangka pemikiran atas penelitian ini, yaitu:

1. Pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap kualitas audit

Tekanan anggaran waktu adalah tekanan yang ditimbulkan akibat anggaran waktu yang ditentukan oleh auditor tidak realistis.

Kualitas audit merupakan segala kemungkinan (*probability*) dimana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan klien dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar auditing dan kode etik akuntan publik yang relevan.

Oleh karena itu dapat dipahami bahwa adanya tekanan anggaran waktu dapat membuat auditor tidak melaporkan kesalahan kliennya dan cenderung percaya pada pernyataan klien. Hal ini tentu saja akan berpengaruh dengan kualitas audit yang akan dihasilkan.

2. Pengaruh kompleksitas audit terhadap kualitas audit

Kompleksitas audit adalah pada persepsi individu tentang kesulitan suatu tugas audit. Audit semakin kompleks dikarenakan tingkat kesulitan dan banyaknya variabel tugas dalam pengauditan seperti tahap-tahap perencanaan, permasalahan audit, dan adanya kondisi yang memerlukan perubahan pengujian.

Kualitas audit tentu saja dipengaruhi oleh persepsi auditor terhadap tugas yang akan diaudit. Apabila seorang auditor menganggap bahwa suatu tugas tersebut sangat kompleks maka hal tersebut akan mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan.

3. Pengaruh tekanan anggaran waktu dan kompleksitas audit terhadap kualitas audit.

Dalam melaksanakan audit, auditor dihadapkan dengan tekanan anggaran waktu. Dimana auditor dituntut untuk dapat menyelesaikan audit sesuai dengan anggaran waktu yang telah ditentukan. Hal ini dapat mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan mengingat dalam melaksanakan audit, seorang auditor juga dihadapkan dengan kompleksitas audit.

Berdasarkan logika di atas maka tekanan anggaran waktu dan kompleksitas audit akan berpengaruh terhadap kualitas audit.

Gambar 2.1

Kerangka Pemikiran Teoritis

