



### **Hak cipta dan penggunaan kembali:**

Lisensi ini mengizinkan setiap orang untuk menggubah, memperbaiki, dan membuat ciptaan turunan bukan untuk kepentingan komersial, selama anda mencantumkan nama penulis dan melisensikan ciptaan turunan dengan syarat yang serupa dengan ciptaan asli.

### **Copyright and reuse:**

This license lets you remix, tweak, and build upon work non-commercially, as long as you credit the origin creator and license it on your new creations under the identical terms.

## **BAB II**

### **TELAAH LITERATUR**

#### **2.1 Laporan Keuangan**

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2018) dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 1 tentang Penyajian Laporan Keuangan, laporan keuangan adalah suatu penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas. Tujuan laporan keuangan adalah untuk memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas entitas yang bermanfaat bagi sebagian besar pengguna laporan keuangan dalam pembuatan keputusan ekonomi. Laporan keuangan juga menunjukkan hasil pertanggungjawaban manajemen atas penggunaan sumber daya yang dipercayakan kepada mereka. Komponen laporan keuangan lengkap terdiri dari (IAI, 2018):

1. Laporan posisi keuangan pada akhir periode;
2. Laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain selama periode;
3. Laporan perubahan ekuitas selama periode;
4. Laporan arus kas selama periode;
5. Catatan atas laporan keuangan, berisi ringkasan kebijakan akuntansi yang signifikan dan informasi penjelasan lain;

6. Laporan posisi keuangan pada awal periode terdekat sebelumnya ketika entitas menerapkan suatu kebijakan akuntansi secara retrospektif atau membuat penyajian kembali pos-pos laporan keuangan, atau ketika entitas mereklasifikasi pos-pos dalam laporan keuangannya.

## **2.2 Audit**

Menurut Arens, *et al.* (2017), *auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person* yang artinya *auditing* adalah pengumpulan data dan evaluasi bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang telah ditetapkan. *Audit* harus dilakukan oleh seseorang yang kompeten dan independen. Terdapat tiga tipe dalam melaksanakan *audit*, yaitu:

### **1. Operational Audit**

*Operational audit* adalah proses pemeriksaan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasional perusahaan.

### **2. Compliance Audit**

*Compliance audit* adalah proses pemeriksaan yang dilakukan untuk menentukan pihak yang di *audit* mengikuti prosedur, aturan atau peraturan khusus yang telah ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi.

### 3. *Financial Statement Audit*

*Financial statement audit* adalah proses pemeriksaan yang dilakukan untuk menentukan laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria yang telah ditentukan.

Institut Akuntan Publik Indonesia (2017) dalam Standar *Audit* (SA) 200 menyatakan bahwa tujuan suatu *audit* adalah untuk meningkatkan tingkat keyakinan pengguna laporan keuangan yang dituju. Hal ini dicapai melalui pernyataan suatu opini oleh *auditor* tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan suatu kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Selain itu, Undang-Undang Republik Indonesia No. 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas dalam Pasal 68 menyatakan bahwa direksi wajib menyerahkan laporan keuangan Perseroan kepada Akuntan Publik untuk di *audit* apabila:

1. Kegiatan usaha Perseroan adalah menghimpun dan/atau mengelola dana masyarakat;
2. Perseroan menerbitkan surat pengakuan utang kepada masyarakat;
3. Perseroan merupakan Perseroan Terbuka;
4. Perseroan merupakan Persero;
5. Perseroan mempunyai aset dan/atau jumlah peredaran usaha dengan jumlah nilai paling sedikit Rp50.000.000.000,00 (lima puluh miliar rupiah); atau
6. Diwajibkan oleh Peraturan Perundang-undangan.

Mulyadi (2017) menyatakan bahwa proses *audit* atas laporan keuangan tersebut dibagi menjadi empat tahap yaitu sebagai berikut:

a. Penerimaan perikatan *audit*

Perikatan (*engagement*) adalah kesepakatan dua pihak untuk mengadakan suatu ikatan perjanjian. Dalam perikatan *audit*, klien yang memerlukan jasa *auditing* mengadakan suatu ikatan perjanjian dengan *auditor*. Langkah awal pekerjaan *audit* atas laporan keuangan berupa pengambilan keputusan untuk menerima atau menolak perikatan *audit* calon klien atau untuk melanjutkan atau menghentikan perikatan *audit* dari klien berulang. Enam tahap yang perlu ditempuh oleh *auditor* dalam mempertimbangkan penerimaan perikatan *audit* dari calon kliennya adalah sebagai berikut (Mulyadi, 2017):

a) Mengevaluasi integritas manajemen

Dalam menerima perikatan *audit*, *auditor* berkepentingan untuk mengevaluasi integritas manajemen, agar *auditor* mendapatkan keyakinan bahwa manajemen perusahaan klien dapat dipercaya, sehingga laporan keuangan yang di *audit* bebas dari salah saji material sebagai akibat dari adanya integritas manajemen.

b) Mengidentifikasi keadaan khusus dan risiko luar biasa

Berbagai faktor yang perlu dipertimbangkan oleh *auditor* tentang kondisi khusus dan risiko luar biasa yang mungkin berdampak terhadap penerimaan perikatan *audit* dari calon klien dapat diketahui dengan cara mengidentifikasi pemakai laporan *audit*, mendapatkan informasi tentang stabilitas keuangan dan

legal calon klien di masa depan, dan mengevaluasi kemungkinan dapat atau tidaknya laporan keuangan calon klien di *audit*.

c) Menentukan kompetensi untuk melaksanakan *audit*

Sebelum *auditor* menerima suatu perikatan *audit*, *auditor* harus mempertimbangkan tingkat kompetensi yang dimiliki *auditor* dan anggota tim *audit* untuk menyelesaikan perikatan tersebut sesuai dengan standar *audit* yang ditetapkan. Umumnya pertimbangan tersebut dilakukan dengan mengidentifikasi anggota kunci tim *audit* dan mempertimbangkan perlunya mencari bantuan dari spesialis dalam pelaksanaan *audit*.

d) Menilai independensi

Dalam menjalankan tugasnya, anggota Kantor Akuntan Publik harus selalu mempertahankan sikap mental independensi di dalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAI. Sikap mental independen tersebut harus meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*).

e) Menentukan kemampuan untuk menggunakan kemahiran profesionalnya dengan kecermatan dan keseksamaan

Dalam mempertimbangkan penerimaan atau penolakan suatu perikatan *audit*, *auditor* harus mempertimbangkan terkait kemampuan dalam melaksanakan *audit* dan menyusun laporan *audit* secara cermat dan seksama. Kecermatan dan keseksamaan penggunaan kemahiran profesional *auditor* ditentukan oleh

ketersediaan waktu yang memadai untuk merencanakan dan melaksanakan *audit*.

f) Membuat surat perikatan *audit*

Surat perikatan *audit* dibuat oleh *auditor* untuk kliennya yang berfungsi untuk mendokumentasikan dan menegaskan penerimaan *auditor* atas penunjukkan oleh klien, tujuan dan lingkup *audit*, lingkup tanggung jawab yang dipikul *auditor* bagi kliennya, kesepakatan tentang reproduksi laporan keuangan *audit*, serta bentuk laporan yang akan diterbitkan oleh *auditor*.

b. Perencanaan *audit*

Perencanaan *audit* adalah langkah selanjutnya setelah perikatan *audit* diterima oleh *auditor*. Keberhasilan penyelesaian perikatan *audit* sangat ditentukan oleh kualitas perencanaan yang dibuat oleh *auditor*. Tujuh tahap yang perlu ditempuh oleh *auditor* dalam merencanakan pekerjaan *audit* atas laporan keuangan adalah sebagai berikut (Mulyadi, 2017):

a) Memahami bisnis dan industri klien

*Auditor* perlu mengenal lebih baik industri klien sebelum *auditor* melakukan verifikasi dan analisis transaksi atas akun-akun tertentu. Beberapa sumber informasi dalam memahami bisnis dan industri klien yaitu berdiskusi dengan orang dalam entitas (direktur dan personel operasi senior), berdiskusi dengan personel dari fungsi *audit* internal dan *review* terhadap laporan *auditor* internal, diskusi dengan orang berpengetahuan di luar entitas (*customer* dan pemasok), kunjungan ke tempat atau fasilitas pabrik entitas serta diskusi dengan *auditor*

lain dan dengan penasihat hukum atau penasihat lain yang memberikan jasa kepada entitas atau dalam industri.

b) Melaksanakan prosedur analitik

Prosedur analitik meliputi perbandingan jumlah-jumlah yang tercatat atau *ratio* yang dihitung dari jumlah-jumlah yang tercatat, dibandingkan dengan harapan yang dikembangkan oleh *auditor*. Tujuan prosedur analitik dalam perencanaan *audit* adalah untuk membantu perencanaan saat dan luas prosedur *audit* yang akan digunakan untuk memperoleh bukti tentang saldo atau jenis transaksi tertentu.

c) Mempertimbangkan tingkat materialitas awal

Pada tahap perencanaan *audit*, *auditor* perlu mempertimbangkan materialitas awal pada tingkat laporan keuangan dan tingkat saldo akun. Materialitas awal pada tingkat laporan keuangan perlu ditetapkan oleh *auditor* karena pendapat *auditor* atas kewajaran laporan keuangan diterapkan pada laporan keuangan sebagai keseluruhan. Materialitas awal pada tingkat saldo akun ditentukan oleh *auditor* pada tahap perencanaan *audit* karena untuk mencapai simpulan tentang kewajaran laporan keuangan sebagai keseluruhan, *auditor* perlu melakukan verifikasi saldo akun.

d) Mempertimbangkan risiko bawaan

Pada tahap perencanaan *audit*, *auditor* harus mempertimbangkan risiko bawaan (*inherent risk*). Risiko bawaan adalah suatu risiko salah saji yang melekat dalam saldo akun.

e) Mempertimbangkan berbagai faktor yang berpengaruh terhadap saldo awal dengan klien berupa *audit* tahun pertama

*Auditor* harus menentukan bahwa saldo awal mencerminkan penerapan kebijakan akuntansi yang semestinya dan bahwa kebijakan tersebut diterapkan secara konsisten dalam laporan keuangan berjalan.

f) Mengembangkan strategi *audit* awal terhadap asersi signifikan

Terdapat dua strategi *audit* awal yang dapat dipilih oleh *auditor* yaitu *primarily substantive approach* dan *lower assessed level control risk approach*.

g) Memahami pengendalian internal klien

Apabila *auditor* yakin dan mengetahui bahwa klien telah memiliki pengendalian internal yang baik maka akan mengurangi jumlah bukti *audit* yang harus dikumpulkan. Untuk mendukung keyakinan atas efektivitas pengendalian internal, *auditor* melakukan pengujian pengendalian (*test of control*).

c. Pelaksanaan pengujian *audit*

Tahap pelaksanaan pengujian *audit* dapat juga disebut sebagai tahap pekerjaan lapangan. Tujuan utama pelaksanaan pengujian *audit* adalah untuk memperoleh bukti *audit* mengenai efektivitas pengendalian internal klien dan kewajaran laporan

keuangan klien. Dalam *audit*, *auditor* melakukan berbagai macam pengujian (*test*) yang secara garis besar dapat dibagi menjadi tiga golongan yaitu sebagai berikut

(Mulyadi, 2017):

a) Pengujian analitik (*analytical tests*)

Pengujian analitik merupakan prosedur *audit* yang dimaksudkan untuk membantu *auditor* dalam mendapatkan gambaran menyeluruh dan secara garis besar mengenai keadaan keuangan dan hasil usaha klien. Pengujian ini dilakukan oleh *auditor* dengan cara mempelajari perbandingan dan hubungan antara data yang satu dengan yang lain.

b) Pengujian pengendalian (*tests of control*)

Pengujian pengendalian merupakan prosedur *audit* yang dirancang untuk memverifikasi efektivitas *internal control* klien.

c) Pengujian substantif (*substantive test*)

Pengujian substantif merupakan prosedur *audit* yang dirancang untuk menemukan kemungkinan kesalahan moneter yang secara langsung memengaruhi kewajaran penyajian laporan keuangan.

d. Pelaporan *audit*

Pelaporan *audit* merupakan tahap akhir dari pekerjaan *audit* atas laporan keuangan. Terdapat dua tahap yang dilaksanakan oleh *auditor* dalam pelaporan *audit* ini yaitu sebagai berikut:

a) Menyelesaikan *audit* dengan meringkas semua hasil pengujian dan menarik kesimpulan.

b) Menerbitkan laporan *audit*.

### 2.3 *Audit Judgement*

Menurut Puspa (2013) dalam Sari dan Ruhiyat (2017), *audit judgement* merupakan cara pandang *auditor* dalam menanggapi informasi yang berhubungan dengan tanggung jawab dan risiko *audit* yang akan dihadapi oleh *auditor* sehubungan dengan *judgement* yang dibuatnya. Sari dan Ruhiyat (2017) menyatakan bahwa *audit judgement* melekat pada tahap proses *audit*, yaitu penerimaan perikatan *audit*, perencanaan *audit*, pelaksanaan pengujian *audit*, dan pelaporan *audit*.

Standar *Audit* (SA) 200 menyatakan bahwa pertimbangan profesional merupakan hal penting untuk melaksanakan *audit* secara tepat. Pertimbangan profesional adalah penerapan pelatihan, pengetahuan, dan pengalaman yang relevan, dalam konteks standar *audit*, akuntansi, dan etika dalam membuat keputusan yang diinformasikan tentang tindakan yang tepat sesuai dengan kondisi dalam perikatan *audit*. Pertimbangan profesional diperlukan terutama dalam membuat keputusan tentang (IAPI, 2017):

1. Materialitas dan risiko *audit*.
2. Sifat, saat, dan luas prosedur *audit* yang digunakan untuk memenuhi ketentuan standar *audit* dan mengumpulkan bukti *audit*.
3. Pengevaluasian tentang apakah bukti *audit* yang cukup dan tepat telah diperoleh, dan apakah pengevaluasian lebih lanjut dibutuhkan untuk mencapai tujuan standar *audit* dan tujuan keseluruhan *auditor*.

4. Pengevaluasian tentang pertimbangan manajemen dalam menerapkan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku bagi entitas.
5. Penarikan kesimpulan berdasarkan bukti *audit* yang diperoleh, sebagai contoh, penilaian atas kewajaran estimasi yang dibuat oleh manajemen dalam menyusun laporan keuangan.

*Audit judgement* dalam penelitian ini menggunakan indikator materialitas dan implikasi prosedur perusahaan. Menurut SA 320, penentuan materialitas oleh *auditor* membutuhkan pertimbangan profesional dan dipengaruhi oleh persepsi *auditor* tentang kebutuhan informasi keuangan oleh para pengguna laporan keuangan (IAPI, 2017). Arens, *et al.* (2017) menyatakan materialitas adalah besarnya salah saji yang secara individual atau bila digabungkan dengan salah saji lainnya, diperkirakan dapat memengaruhi keputusan ekonomi yang dibuat oleh pengguna laporan keuangan.

Mulyadi (2017) menyatakan pertimbangan materialitas mencakup pertimbangan kuantitatif dan kualitatif. Pertimbangan kuantitatif berkaitan dengan hubungan salah saji dengan jumlah kunci tertentu dalam laporan keuangan. Pertimbangan kualitatif berkaitan dengan penyebab salah saji. Pertimbangan kualitatif dan kuantitatif yang dilakukan oleh *auditor* dalam mempertimbangkan materialitas adalah sebagai berikut:

1. Hubungan salah saji dengan jumlah kunci tertentu dalam laporan seperti:
  - a. Laba bersih sebelum pajak dalam laporan keuangan.
  - b. Total aktiva dalam neraca.
  - c. Total aktiva lancar dalam neraca.

- d. Total ekuitas pemegang saham dalam neraca.
2. Faktor kualitatif, seperti:
- a. Kemungkinan terjadinya pembayaran yang melanggar hukum.
  - b. Kemungkinan terjadinya kecurangan.
  - c. Syarat yang tercantum dalam perjanjian penarikan kredit dari bank yang mengharuskan klien untuk mempertahankan beberapa rasio keuangan pada tingkat minimum tertentu.
  - d. Adanya gangguan dalam *trend* laba.
  - e. Sikap manajemen terhadap integritas laporan keuangan.

Dalam SA 320, kerangka pelaporan keuangan kerap kali membahas konsep materialitas dalam konteks penyusunan dan penyajian laporan keuangan. Walaupun kerangka pelaporan keuangan mungkin membahas materialitas dengan menggunakan istilah yang berbeda-beda, kerangka tersebut secara umum menjelaskan bahwa (IAPI, 2017):

1. Kesalahan penyajian, termasuk penghilangan, dianggap material bila kesalahan penyajian tersebut, secara individual atau agregat, diperkirakan dapat memengaruhi keputusan ekonomi yang diambil berdasarkan laporan keuangan oleh pengguna laporan keuangan tersebut;
2. Pertimbangan tentang materialitas dibuat dengan memperhitungkan berbagai kondisi yang melingkupinya dan dipengaruhi oleh ukuran atau sifat kesalahan penyajian, atau kombinasi keduanya;

3. Pertimbangan tentang hal-hal yang material bagi pengguna laporan keuangan didasarkan pada pertimbangan kebutuhan informasi keuangan yang umum yang diperlukan oleh pengguna laporan keuangan sebagai suatu grup. Kemungkinan dampak kesalahan penyajian terhadap pengguna laporan keuangan individual tertentu, yang kebutuhannya beragam, tidak dipertimbangkan.

SA 320 menyatakan konsep materialitas diterapkan oleh *auditor* pada tahap perencanaan dan pelaksanaan *audit*, serta pada saat mengevaluasi dampak kesalahan penyajian yang teridentifikasi dalam *audit* dan kesalahan penyajian yang tidak dikoreksi, jika ada, terhadap laporan keuangan dan pada saat merumuskan opini dalam laporan *auditor*. Dalam perencanaan *audit*, *auditor* membuat pertimbangan-pertimbangan tentang ukuran kesalahan penyajian yang dipandang material. Pertimbangan-pertimbangan tersebut menyediakan suatu dasar untuk (IAPI, 2017):

1. Menentukan sifat, saat, dan luas prosedur penilaian risiko;
2. Mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material; dan
3. Menentukan sifat, saat, dan luas prosedur *audit* lanjutan.

Dalam perencanaan suatu *audit*, *auditor* harus menetapkan materialitas pada dua tingkat berikut ini (Tuanakotta, 2015):

1. Tingkat laporan keuangan secara menyeluruh (*financial statement level*).
2. Tingkat saldo akun, jenis transaksi, dan pengungkapan (*account balance, class of transactions, and disclosure level*).

Tuanakotta (2015) menyatakan bahwa terdapat empat konsep materialitas yaitu sebagai berikut:

### 1. *Overall Materiality*

*Overall materiality* didasarkan atas persepsi *auditor* mengenai kebutuhan informasi keuangan dari pemakai laporan keuangan. Hal ini ditetapkan sebesar angka materialitas yang digunakan pembuat laporan keuangan. *Auditor* menetapkan materialitas sebesar angka salah saji tertinggi yang tidak akan berdampak pada keputusan ekonomi yang dibuat pemakai laporan keuangan. Oleh karena *overall materiality* ditetapkan sehubungan dengan kebutuhan pemakai laporan keuangan, angka *overall materiality* tidak diubah sebagai akibat temuan *audit* dan perubahan dalam risiko yang dinilai (*assessed risks*). *Overall materiality* harus dimutakhirkan (*updated*) ketika *auditor* mengetahui adanya informasi yang menyebabkan penetapan angka materialitas seharusnya berbeda dari apa yang ditetapkan semula.

Pada penyelesaian *audit*, *overall materiality* akan digunakan untuk mengevaluasi dampak salah saji yang tidak teridentifikasi dalam laporan keuangan dan tepatnya pendapat *auditor*.

### 2. *Overall Performance Materiality*

*Performance materiality* memungkinkan *auditor* menangani risiko salah saji dalam jenis transaksi, saldo akun atau *disclosures* tanpa harus mengubah *overall materiality*. *Performance materiality* menetapkan angka materialitas berdasarkan *overall materiality*, tetapi lebih rendah dari *overall materiality* untuk mencerminkan

risiko yang diidentifikasi dan dinilai (*identified and assessed risks*) dan *detection risk* (risiko tidak terdeteksinya salah saji oleh *auditor*).

Angka yang lebih rendah berfungsi sebagai penyangga (*buffer*) antara *performance materiality* (yang digunakan untuk menentukan sifat dan luasnya prosedur *audit* yang harus dilaksanakan) dengan *overall materiality* (materialitas menyeluruh). Menetapkan *performance materiality* memerlukan kearifan profesional (*professional judgement*). *Professional judgement* memperhitungkan (Tuanakotta, 2015):

- a. Pemahaman *auditor* mengenai entitas dan industrinya;
- b. Hasil pelaksanaan prosedur *risk assessment*;
- c. Sifat dan luasnya salah saji yang terungkap dalam *audit* terdahulu;
- d. Ekspektasi mengenai salah saji dalam tahun berjalan.

*Performance materiality* secara keseluruhan atau untuk saldo, transaksi, dan *disclosures* secara individual mungkin harus diubah pada setiap waktu selama *audit* (tanpa memengaruhi *overall materiality*) untuk mencerminkan penilaian risiko yang diubah (*revised risk assessments*), temuan *audit*, dan informasi baru.

### 3. *Specific Materiality*

Situasi di mana salah saji yang lebih kecil dari *overall materiality* dapat memengaruhi pengguna laporan keuangan. Sumber yang dapat memengaruhi keputusan adalah sebagai berikut:

- a. Ketentuan perundang-undangan dan kerangka pelaporan keuangan.
- b. Pengungkapan utama dalam industri yang bersangkutan.

c. Pengungkapan peristiwa penting, perubahan penting dalam operasi.

#### 4. *Specific Performance Materiality*

*Specific performance materiality* ditetapkan lebih rendah dari angka *specific materiality*, untuk memastikan pekerjaan *audit* yang cukup, dilaksanakan untuk mengurangi ke tingkat rendah yang tepat, probabilitas salah saji yang tidak dikoreksi dan yang tidak terdeteksi melebihi *specific materiality*.

SA 320 menjelaskan bahwa sebagai langkah awal dalam menentukan materialitas untuk laporan keuangan secara keseluruhan, persentase tertentu sering kali diterapkan pada suatu tolok ukur yang telah dipilih. Faktor-faktor yang dapat memengaruhi proses identifikasi suatu tolok ukur yang tepat mencakup (IAPI, 2017):

1. Unsur-unsur laporan keuangan (sebagai contoh, aset, liabilitas, ekuitas, pendapatan, beban);
2. Apakah terdapat unsur-unsur yang menjadi perhatian khusus para pengguna laporan keuangan suatu entitas tertentu (sebagai contoh, untuk tujuan pengevaluasian kinerja keuangan, pengguna laporan keuangan cenderung akan fokus pada laba, pendapatan maupun aset bersih);
3. Sifat entitas, posisi entitas dalam siklus hidupnya, dan industri serta lingkungan ekonomi yang di dalamnya entitas tersebut beroperasi;
4. Struktur kepemilikan dan pendanaan entitas (sebagai contoh, jika pendanaan sebuah entitas hanya dari utang dan bukan dari ekuitas, maka pengguna laporan keuangan akan lebih menekankan pada aset dan klaim atas aset tersebut daripada pendapatan entitas); dan

## 5. Fluktuasi relatif tolok ukur tersebut.

SA 320 menegaskan bahwa penentuan persentase yang akan diterapkan pada suatu tolok ukur yang dipilih membutuhkan pertimbangan profesional. Terdapat hubungan antara persentase dan tolok ukur yang dipilih, seperti persentase yang diterapkan atas laba sebelum pajak dari operasi berjalan pada umumnya akan lebih tinggi daripada persentase yang diterapkan atas jumlah pendapatan (IAPI, 2017).

Menurut Tuanakotta (2015), Indonesia akan mengadopsi *International Standards on Auditing (ISA)* dalam *audit* laporan keuangan periode yang dimulai pada atau setelah 1 Januari 2013. *Audit* berbasis *ISA* adalah sinonim dari *audit* berbasis risiko. Ciri penting dari *audit* berbasis *ISA* adalah bahwa *audit* ini berbasis risiko (*risk-based audit*). *Audit* berbasis risiko terdiri dari tiga tahapan proses *audit*, yaitu:

### 1. Menilai Risiko (*Risk Assessment*)

Melaksanakan prosedur penilaian risiko untuk mengidentifikasi dan menilai risiko salah saji yang material dalam laporan keuangan.

### 2. Menanggapi Risiko (*Risk Response*)

Merancang dan melaksanakan prosedur *audit* selanjutnya yang menanggapi risiko (salah saji yang material) yang telah diidentifikasi dan dinilai, pada tingkat laporan keuangan dan asersi.

### 3. Pelaporan (*Reporting*)

Tahap terakhir dalam *audit* adalah menilai bukti *audit* yang diperlukan dan menentukan apakah bukti *audit* itu cukup dan tepat untuk menekan risiko *audit* ke tingkat rendah yang dapat diterima. Tahap melaporkan meliputi:

- a. Merumuskan pendapat berdasarkan bukti *audit* yang diperoleh; dan
- b. Membuat dan menerbitkan laporan yang tepat, sesuai kesimpulan yang ditarik.

Menurut Tuanakotta (2015), risiko *audit* (*audit risk*) adalah risiko memberikan opini *audit* yang tidak tepat atas laporan keuangan yang disalah sajian secara material. Tujuan *audit* adalah menekan risiko *audit* ke tingkat rendah yang dapat diterima *auditor*. Namun, *auditor* tidak dapat menekan risiko *audit* ke titik nol. Untuk menekan risiko *audit* ke tingkat rendah yang dapat diterima, *auditor* harus:

1. Menilai risiko salah saji yang material

Risiko salah saji material dalam laporan keuangan berada di luar kendali *auditor*. *Auditor* harus melakukan penilaian risiko (*risk assessment*) untuk menentukan risiko salah saji material dalam laporan keuangan.

2. Menekan risiko pendeteksian

Dalam menekan risiko pendeteksian, *auditor* merancang dan melaksanakan prosedur *audit* yang tepat sebagai tanggapan terhadap risiko yang dinilainya.

Menurut Mulyadi (2017), risiko *audit* dibagi menjadi dua bagian, yaitu risiko *audit* keseluruhan yang berkaitan dengan laporan keuangan sebagai keseluruhan dan risiko *audit* individual yang berkaitan dengan setiap saldo akun individual yang dicantumkan dalam laporan keuangan. Terdapat tiga unsur risiko *audit* yaitu sebagai berikut:

1. Risiko Bawaan (*Inherent Risk*)

Risiko bawaan adalah kerentanan suatu saldo akun atau golongan transaksi terhadap suatu salah saji material dengan asumsi bahwa tidak terdapat kebijakan dan prosedur

pengendalian internal yang terkait.

## 2. Risiko Pengendalian (*Control Risk*)

Risiko pengendalian adalah risiko terjadinya salah saji material dalam suatu asersi yang tidak dapat dicegah atau dideteksi secara tepat waktu oleh pengendalian internal entitas. Risiko ini ditentukan oleh efektivitas kebijakan dan prosedur pengendalian internal untuk mencapai tujuan umum pengendalian internal yang relevan dengan *audit* atas laporan keuangan entitas. Risiko pengendalian tertentu akan selalu ada karena keterbatasan bawaan dalam setiap pengendalian internal.

## 3. Risiko Deteksi (*Detection Risk*)

Risiko deteksi adalah risiko sebagai akibat dari *auditor* tidak dapat mendeteksi salah saji material yang terdapat dalam suatu asersi. Risiko deteksi ditentukan oleh efektivitas prosedur *audit* dan penerapannya oleh *auditor*.

Menurut Ardianingsih (2018), prosedur *audit* adalah metode atau cara yang dilakukan oleh *auditor* untuk memperoleh bukti selama proses *audit*. SA 500 menjelaskan bahwa tujuan *auditor* adalah untuk merancang dan melaksanakan prosedur *audit* sedemikian rupa untuk memperoleh bukti *audit* yang cukup dan tepat untuk dapat menarik kesimpulan memadai sebagai basis opini *auditor*. Bukti *audit* adalah informasi yang digunakan oleh *auditor* dalam menarik kesimpulan sebagai basis opini *auditor* (IAPI, 2017).

SA 500 menyatakan bahwa *auditor* harus merancang dan melaksanakan prosedur *audit* yang tepat sesuai dengan kondisi untuk memperoleh bukti *audit* yang cukup dan tepat. Bukti *audit* diperlukan untuk mendukung opini dan laporan *auditor*.

Bukti *audit* ini memiliki sifat kumulatif dan terutama diperoleh dari prosedur *audit* yang dilaksanakan selama proses *audit*. Namun, bukti *audit* dapat juga mencakup informasi yang diperoleh melalui sumber lain, seperti dari *audit* periode lalu atau prosedur pengendalian mutu Kantor Akuntan Publik untuk penerimaan dan keberlanjutan klien. Kecukupan dan ketepatan bukti *audit* saling berkaitan satu dengan lainnya. Kecukupan adalah ukuran kuantitas bukti *audit*. Kuantitas bukti *audit* yang dibutuhkan dipengaruhi oleh penilaian *auditor* atas risiko kesalahan penyajian material (semakin tinggi risiko, semakin banyak bukti *audit* yang dibutuhkan) dan kualitas bukti *audit* (semakin baik kualitas bukti *audit*, semakin sedikit bukti yang dibutuhkan). Ketepatan merupakan ukuran kualitas bukti *audit* yang mencakup relevansi dan keandalan bukti *audit* yang mendukung *auditor* untuk merumuskan opininya. Keandalan bukti *audit* dipengaruhi oleh sumber dan sifatnya, serta bergantung pada masing-masing kondisi bukti *audit* yang diperoleh (IAPI, 2017).

Menurut Arens, *et al.* (2017) terdapat delapan tipe bukti *audit* yaitu:

1. Pemeriksaan Fisik (*Physical Examination*)

Pemeriksaan fisik adalah inspeksi atau penghitungan yang dilakukan oleh *auditor* atas aset berwujud. Pemeriksaan fisik sebagai sarana untuk memverifikasi bahwa suatu aset benar-benar ada (*existence objective*) dan dimiliki oleh perusahaan (*right and obligations objective*).

2. Konfirmasi (*Confirmation*)

Konfirmasi adalah tanggapan tertulis secara langsung dari pihak ketiga yang memverifikasi informasi yang diminta oleh *auditor*.

### 3. Inspeksi (*Inspection*)

Inspeksi adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh *auditor* atas dokumen dan catatan klien untuk memperkuat informasi yang seharusnya terdapat dalam laporan keuangan. Dokumen yang diperiksa oleh *auditor* dapat dibedakan menjadi dua, yaitu *internal document* dan *external document*.

*Internal document* adalah dokumen yang dipersiapkan dan digunakan untuk pihak manajemen perusahaan dan disimpan tanpa ada maksud untuk dapat digunakan oleh pihak luar perusahaan. Contoh *internal document* adalah duplikat faktur penjualan dan laporan absensi karyawan. *External document* adalah dokumen yang disusun oleh pihak ketiga yang terlibat dalam suatu transaksi. Contoh *external document* adalah *invoice* dan polis asuransi.

### 4. Prosedur Analitis (*Analytical Procedures*)

Prosedur analitis adalah pemeriksaan yang dilakukan dengan mengevaluasi informasi keuangan melalui analisis hubungan antara data finansial dan non-finansial.

### 5. Permintaan Keterangan (*Inquiry*)

Permintaan keterangan adalah pemeriksaan untuk memperoleh informasi tertulis ataupun lisan dari klien dengan memberikan pertanyaan-pertanyaan yang dilakukan oleh *auditor*.

### 6. Penghitungan Ulang (*Recalculation*)

Penghitungan ulang adalah pemeriksaan kembali sampel perhitungan yang dibuat oleh klien, untuk menilai keakuratan dari perhitungan matematika yang dilakukan.

## 7. Pelaksanaan Ulang (*Reperformance*)

Pelaksanaan ulang adalah pengujian secara independen yang dilakukan oleh *auditor* atas prosedur akuntansi dan kontrol yang dibuat klien dan telah ditetapkan dalam sistem pengendalian internal perusahaan.

## 8. Pengamatan (*Observation*)

Pengamatan adalah pemeriksaan yang dilakukan dengan cara melihat proses atau prosedur yang dilakukan oleh orang lain. Pengamatan memberikan bukti tentang kinerja suatu proses atau prosedur tetapi terbatas hanya pada saat pengamatan berlangsung.

Menurut SA 700, *auditor* harus merumuskan suatu opini tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. SA 700 menegaskan bahwa *auditor* harus mengevaluasi apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan ketentuan dalam kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Pengevaluasian tersebut harus mencakup pertimbangan atas aspek kualitatif praktik akuntansi entitas, termasuk indikator kemungkinan penyimpangan dalam pertimbangan manajemen. Secara khusus, *auditor* harus mengevaluasi apakah, dari sudut pandang ketentuan kerangka laporan keuangan yang berlaku (IAPI, 2017):

1. Laporan keuangan mengungkapkan kebijakan akuntansi signifikan yang dipilih dan diterapkan secara memadai;
2. Kebijakan akuntansi yang dipilih dan diterapkan konsisten dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku dan sudah tepat;

3. Estimasi akuntansi yang dibuat oleh manajemen adalah wajar;
4. Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan adalah relevan, dapat diandalkan, dapat diperbandingkan, dan dapat dipahami;
5. Laporan keuangan menyediakan pengungkapan yang memadai untuk memungkinkan pengguna laporan keuangan yang dituju memahami pengaruh transaksi dan peristiwa material terhadap informasi yang disampaikan dalam laporan keuangan;
6. Terminologi yang digunakan dalam laporan keuangan, termasuk judul setiap laporan keuangan, sudah tepat.

SA 700 menetapkan bahwa *auditor* harus menyatakan opini tanpa modifikasi bila *auditor* menyimpulkan bahwa laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Opini tanpa modifikasian adalah opini yang dinyatakan oleh *auditor* ketika *auditor* menyimpulkan bahwa laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Jika *auditor* (IAPI, 2017):

1. Menyimpulkan bahwa, berdasarkan bukti *audit* yang diperoleh, laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material; atau
  2. Tidak dapat memperoleh bukti yang cukup dan tepat untuk menyimpulkan bahwa laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material;
- auditor* harus memodifikasi opininya dalam laporan *audit*.

SA 705 menetapkan tiga tipe opini modifikasi, yaitu opini wajar dengan pengecualian, opini tidak wajar, dan opini tidak menyatakan pendapat. Keputusan tentang ketepatan penggunaan tipe opini modifikasian bergantung pada (IAPI, 2017):

1. Sifat dari hal-hal yang menyebabkan dilakukannya modifikasi, yaitu apakah laporan keuangan mengandung kesalahan penyajian material atau, dalam hal ketidakmampuan untuk memperoleh bukti *audit* yang cukup dan tepat, kemungkinan mengandung kesalahan penyajian material; dan
2. Pertimbangan *auditor* tentang seberapa pervasifnya dampak atau kemungkinan dampak hal-hal tersebut terhadap laporan keuangan.

Penentuan tipe modifikasi terhadap opini *auditor* berdasarkan SA 705 (IAPI, 2017):

#### 1. Opini Wajar dengan Pengecualian

*Auditor* harus menyatakan opini wajar dengan pengecualian ketika:

- a. *Auditor*, setelah memperoleh bukti *audit* yang cukup dan tepat, menyimpulkan bahwa kesalahan penyajian, baik secara individual maupun secara agregasi, adalah material, tetapi tidak pervasif, terhadap laporan keuangan; atau
- b. *Auditor* tidak dapat memperoleh bukti *audit* yang cukup dan tepat yang mendasari opini, tetapi *auditor* menyimpulkan bahwa kemungkinan dampak kesalahan penyajian yang tidak terdeteksi terhadap laporan keuangan, jika ada, dapat bersifat material, tetapi tidak pervasif.

## 2. Opini Tidak Wajar

*Auditor* harus menyatakan suatu opini tidak wajar ketika *auditor*, setelah memperoleh bukti *audit* yang cukup dan tepat, menyimpulkan bahwa kesalahan penyajian, baik secara individual maupun secara agregasi, adalah material dan pervasif terhadap laporan keuangan.

## 3. Opini Tidak Menyatakan Pendapat

*Auditor* tidak boleh menyatakan pendapat ketika *auditor* tidak dapat memperoleh bukti *audit* yang cukup dan tepat yang mendasari opini, dan *auditor* menyimpulkan bahwa kemungkinan dampak kesalahan penyajian yang tidak terdeteksi terhadap laporan keuangan, jika ada, dapat bersifat material dan pervasif. *Auditor* tidak boleh menyatakan pendapat ketika, dalam kondisi yang sangat jarang yang melibatkan banyak ketidakpastian, *auditor* menyimpulkan bahwa, meskipun telah memperoleh bukti *audit* yang cukup dan tepat tentang setiap ketidakpastian tersebut, *auditor* tidak dapat merumuskan suatu opini atas laporan keuangan karena interaksi yang potensial dari ketidakpastian tersebut dan kemungkinan dampak kumulatif dari ketidakpastian tersebut terhadap laporan keuangan.

SA 706 menjelaskan bahwa jika menurut *auditor* perlu untuk menarik perhatian pengguna laporan keuangan atas suatu hal yang disajikan atau diungkapkan dalam laporan keuangan yang menurut pertimbangan *auditor*, sedemikian penting bahwa hal tersebut adalah fundamental bagi pemahaman pengguna laporan keuangan atas laporan keuangan, maka *auditor* harus mencantumkan paragraf Penekanan Suatu Hal dalam laporan *auditor* selama *auditor* telah memperoleh bukti *audit* yang cukup dan tepat

bahwa tidak terdapat kesalahan penyajian material atas hal tersebut dalam laporan keuangan. Paragraf tersebut hanya mengacu hanya pada informasi yang disajikan atau diungkapkan dalam laporan keuangan (IAPI, 2017).

SA 706 juga menjelaskan jika menurut *auditor* perlu untuk mengomunikasikan suatu hal lain selain yang telah disajikan atau diungkapkan dalam laporan keuangan yang menurut pertimbangan *auditor*, relevan bagi pemahaman pengguna laporan keuangan atas *audit*, tanggung jawab *auditor*, atas laporan *auditor*, dan hal lain tidak dilarang oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku, maka *auditor* harus mencantumkan suatu paragraf dalam laporan *auditor* dengan judul “Hal Lain” atau judul lain yang tepat. *Auditor* harus mencantumkan paragraf tersebut segera setelah paragraf opini dan paragraf Penekanan Suatu Hal, atau di tempat lain dalam laporan *auditor* jika isi paragraf Hal Lain tersebut relevan dengan paragraf Tanggung Jawab Pelaporan lain (IAPI, 2017).

SA 200 menyatakan bahwa karakteristik unik pertimbangan profesional yang diharapkan dari seorang *auditor* adalah pertimbangan yang dibuat oleh seorang *auditor* yang pelatihan, pengetahuan, dan pengalamannya telah membantu pengembangan kompetensi yang diperlukan untuk mencapai pertimbangan-pertimbangan wajar yang dibuatnya. SA 200 juga menyatakan bahwa pelaksanaan pertimbangan profesional dalam kasus tertentu didasarkan pada fakta dan kondisi yang diketahui oleh *auditor*. Konsultasi atas hal yang sulit atau kontroversial selama pelaksanaan *audit*, baik di antara anggota tim perikatan maupun antara tim perikatan dengan pihak lain pada tingkat yang tepat di dalam atau di luar KAP untuk membantu *auditor* dalam membuat

pertimbangan yang diinformasikan dan wajar. Pertimbangan profesional dapat dievaluasi berdasarkan apakah pertimbangan yang dibuat mencerminkan suatu penerapan prinsip *audit* dan akuntansi yang kompeten dan tepat, serta konsisten dengan fakta dan kondisi yang diketahui oleh *auditor* hingga tanggal laporan *auditor* (IAPI, 2017).

Berdasarkan SA 200, pertimbangan profesional perlu dilakukan sepanjang *audit* dan didokumentasikan dengan tepat. Pertimbangan profesional tidak untuk digunakan sebagai justifikasi untuk keputusan yang tidak didukung oleh fakta dan kondisi perikatan atau bukti *audit* yang tidak cukup dan tidak tepat. *Auditor* dituntut untuk bersikap profesional agar dapat membuat *judgement* yang tepat dalam penugasan *auditnya* sehingga tidak terjadi kesalahan dalam pemberian opini yang akan dilakukan pada tahap pelaporan *audit*. Pertimbangan profesional dapat dievaluasi berdasarkan apakah pertimbangan yang dibuat mencerminkan suatu penerapan prinsip *audit* dan akuntansi yang kompeten dan tepat, serta konsisten dengan fakta dan kondisi yang diketahui oleh *auditor* hingga tanggal laporan *auditor* (IAPI, 2017). Faktor-faktor yang memengaruhi *audit judgement* adalah *internal locus of control*, pengetahuan *auditor*, pengalaman *auditor*, tekanan ketaatan, kompleksitas tugas, dan independensi.

#### **2.4 *Internal Locus of Control***

*Locus of control* adalah cara pandang individu tentang hal-hal yang menyebabkan berhasil atau tidaknya individu tersebut dalam melakukan kegiatan (Hejele dan Zeigler,

1986 dalam Raiyani dan Suputra, 2014). *Locus of control* merupakan salah satu variabel kepribadian (*personality*), yang didefinisikan sebagai keyakinan individu terhadap mampu tidaknya mengontrol nasib (*destiny*) sendiri (Kreitner dan Kinicki, 2005 dalam Sari dan Ruhiyat, 2017). Menurut Sari dan Ruhiyat (2017), *locus of control* individual mencerminkan tingkat keyakinan seseorang tentang sejauh mana perilaku atau tindakan yang mereka perbuat memengaruhi keberhasilan atau kegagalan yang mereka alami. Rotter (1990) dalam Sari dan Ruhiyat (2017) menjelaskan bahwa *locus of control* merupakan persepsi individu pada suatu kejadian, dapat atau tidaknya individu tersebut mengendalikan suatu kejadian yang terjadi.

Teori yang dapat dijadikan landasan konsep *locus of control* adalah teori X dan Y yang dikembangkan oleh McGregor (1960). McGregor (1960) dalam Sari dan Ruhiyat (2017) mengemukakan dua pandangan mengenai manusia, yaitu teori X (negatif) dan teori Y (positif). Individu yang bertipe X memiliki *locus of control* eksternal di mana mereka pada dasarnya tidak menyukai pekerjaan, berusaha menghindarinya dan menghindari tanggung jawab, sehingga mereka harus dipaksa atau diancam dengan hukuman untuk mencapai tujuan. Bertentangan dengan individu bertipe X, McGregor (1960) dalam Sari dan Ruhiyat (2017) menyebutkan individu yang bertipe Y memiliki *locus of control* internal di mana mereka menyukai pekerjaannya, mampu mengendalikan diri untuk mencapai tujuan, bertanggung jawab, dan mampu membuat keputusan inovatif.

Menurut Sari dan Ruhayat (2017), *auditor* dengan tipe X tidak dapat melaksanakan tanggung jawabnya sebagai *auditor* yang mengakibatkan tujuan *audit* tidak dapat tercapai dengan baik. *Auditor* tipe X ini juga lebih suka menaruh keamanan di atas semua faktor yang dikaitkan dengan kerja, sehingga ketika mendapat tekanan ketaatan maupun menghadapi tugas yang kompleks maka ia akan cenderung mencari jalan yang aman dan bahkan berperilaku disfungsional dalam membuat *judgement*. Sedangkan *auditor* yang termasuk dalam tipe Y dapat bertanggung jawab atas tugasnya dan tetap bersikap profesional dalam menjalankan tugas sebagai *auditor*. *Auditor* dengan tipe ini tidak akan terpengaruh meskipun ia mendapat tekanan ketaatan dan menghadapi tugas yang kompleks, sehingga dapat membuat *judgement* lebih baik dan tepat.

Chen dan Cholin (2008) dalam Putri (2015) mengatakan akuntan yang memiliki *locus of control* lebih baik dalam mengatasi stres dan lingkungan kerja yang lebih tinggi sehingga akan menghasilkan *judgement* yang lebih baik. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa seseorang yang mempunyai *internal locus of control* akan memandang dunia sebagai sesuatu yang dapat diramalkan dan perilaku individu turut berperan di dalamnya sehingga akan menghasilkan sebuah *judgement* yang baik. Pada individu yang mempunyai *external locus of control* akan memandang dunia sebagai sesuatu yang tidak dapat diramalkan, demikian juga dalam mencapai tujuan sehingga perilaku individu tidak akan mempunyai peran di dalamnya sehingga akan menyebabkan kualitas *judgement* berkurang. Dalam penelitian ini, variabel *internal*

*locus of control* dapat diukur melalui kehormatan, keberhasilan, tanggung jawab atas keputusan, pengendalian diri, kepercayaan diri, dan kepemimpinan.

Hasil penelitian Putri (2015) menunjukkan bahwa *locus of control* berpengaruh signifikan terhadap *audit judgement*. Hasil penelitian tersebut konsisten dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Raiyani dan Suputra (2014) yang menunjukkan bahwa *locus of control* berpengaruh positif terhadap *audit judgement*. Selain itu, hasil penelitian Sari dan Ruhayat (2017) juga menunjukkan bahwa *locus of control* berpengaruh signifikan positif terhadap *audit judgement*. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis pertama sebagai berikut:

Ha<sub>1</sub>: *Internal locus of control* berpengaruh positif terhadap *audit judgement*.

## **2.5 Pengetahuan Auditor**

Menurut Kushasyandita dan Januarti (2012) dalam Yendrawati dan Mukti (2015) *auditor* harus telah menjalani pendidikan dan pelatihan teknis yang cukup dalam praktik akuntansi dan teknik *auditing* sehingga mampu menjalankan tugasnya dengan baik dan tepat. Sucipto (2007) dalam Putri (2015) mendefinisikan pengetahuan menurut ruang lingkup *audit* adalah kemampuan penguasaan *auditor* atau akuntan pemeriksa terhadap medan *audit* (penganalisaan terhadap laporan keuangan perusahaan), pengetahuan diperoleh melalui pengalaman langsung (pertimbangan yang dibuat di masa lalu dan umpan balik terhadap kinerja) dan pengalaman tidak langsung (pendidikan). Menurut Fitriani (2012) dalam Sari (2016), pengetahuan *auditor*

diartikan dengan tingkat pemahaman *auditor* terhadap sebuah pekerjaan, secara konseptual atau teoritis. Pengetahuan *auditor* yang berkaitan dengan pemeriksaan *audit* (Raharjo, 1998 dalam Putri, 2015):

1. Pengetahuan tentang penugasan teknis dan seluk beluk kewajiban *audit*.
2. Pengetahuan jenis-jenis dokumen dalam operasi perusahaan dan alur dokumen dalam operasi perusahaan.
3. Pengetahuan atas berbagai indikasi terjadinya kekeliruan dan kecurangan serta kemampuan *auditor* untuk menguasai sisi psikologis.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik menyatakan bahwa pendidikan profesional berkelanjutan adalah suatu pendidikan dan/atau pelatihan profesi bagi Akuntan Publik yang bersifat berkelanjutan dan bertujuan untuk menjaga kompetensi. Adapun persyaratan mengikuti ujian profesi Akuntan Publik sebagai berikut:

1. Untuk mengikuti ujian profesi Akuntan Publik, seseorang harus memiliki pengetahuan dan kompetensi di bidang akuntansi atau telah terdaftar dalam register negara untuk akuntan.
2. Pengetahuan dan kompetensi di bidang akuntansi diperoleh melalui:
  - a. Program pendidikan sarjana (S-1) atau diploma empat (D-IV) di bidang akuntansi pada perguruan tinggi Indonesia atau perguruan tinggi luar negeri yang telah disetarakan oleh pihak yang berwenang sesuai dengan ketentuan Peraturan Perundang-undangan;

- b. Program pendidikan pascasarjana (S-2) atau doktor (S-3) di bidang akuntansi yang diselenggarakan perguruan tinggi Indonesia atau perguruan tinggi luar negeri yang telah disertakan oleh pihak yang berwenang sesuai dengan ketentuan Peraturan Perundang-undangan;
- c. Pendidikan profesi akuntansi sesuai dengan ketentuan Peraturan Perundang-undangan; atau
- d. Pendidikan profesi Akuntan Publik sesuai dengan ketentuan Peraturan Perundang-undangan.

Menurut Fitriani dan Daljono (2012) dalam Yendrawati dan Mukti (2015), tingkat pengetahuan yang dimiliki *auditor* merupakan hal yang sangat penting yang dapat memengaruhi *auditor* dalam mengambil keputusan. Dengan tingkat pengetahuan yang tinggi yang dimiliki oleh seorang *auditor*, *auditor* tidak hanya akan bisa menyelesaikan sebuah pekerjaan *audit* secara efektif tetapi juga akan mempunyai pandangan yang lebih luas mengenai berbagai hal. Salsabila (2011) dalam Sari (2016) menyatakan bahwa pengetahuan sangat penting untuk dimiliki oleh semua *auditor*, terlebih pengetahuan di bidang akuntansi dan *auditing*. Seorang *auditor* yang memiliki pengetahuan yang tinggi akan lebih dapat memahami dan melaksanakan tugas secara baik, termasuk kemampuan dalam membuat suatu keputusan (*judgement*) secara lebih profesional. Tetapi sebaliknya, seorang *auditor* yang memiliki pengetahuan yang terbatas akan terkendala terhadap pengambilan *judgement* yang baik (Sari, 2016). Dalam penelitian ini, variabel pengetahuan *auditor* dapat diukur melalui pemahaman akan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) dan Standar Profesional Akuntan Publik

(SPAP), pemahaman akan jenis industri dan kondisi perusahaan klien, pendidikan formal dan non-formal serta keahlian khusus.

Hasil penelitian Sari (2016) menunjukkan bahwa pengetahuan *auditor* berpengaruh terhadap *audit judgement*. Hasil penelitian tersebut konsisten dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Putri (2015) yang menunjukkan bahwa pengetahuan *auditor* berpengaruh signifikan terhadap *audit judgement*. Selain itu, hasil penelitian Yendrawati dan Mukti (2015) juga menunjukkan bahwa pengetahuan *auditor* berpengaruh positif terhadap *audit judgement*. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis kedua sebagai berikut:

Ha<sub>2</sub>: Pengetahuan *auditor* berpengaruh positif terhadap *audit judgement*.

## 2.6 Pengalaman Auditor

Pengalaman *audit* adalah pengalaman yang dimiliki oleh seorang *auditor* dalam melakukan pemeriksaan dari banyaknya penugasan berbeda yang pernah dilakukan dan juga lamanya *auditor* menjalankan profesinya serta dapat menambah pengetahuannya mengenai pendeteksian kekeliruan (Pektra, 2015). Menurut Akram, Inapty, Sukriah (2009) dalam Yendrawati dan Mukti (2015) menyatakan bahwa seorang karyawan yang memiliki pengalaman kerja yang tinggi akan memiliki keunggulan dalam beberapa hal diantaranya:

1. Mendeteksi kesalahan;
2. Memahami kesalahan;

### 3. Mencari penyebab munculnya kesalahan.

Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku (Asih, 2006 dalam Putri, 2015). Puspaningsih (2004) dalam Putri (2015) juga menyatakan bahwa pengalaman dapat diartikan sebagai suatu proses yang dapat membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi. Pengalaman dapat memberikan peluang bagi seseorang untuk melakukan pekerjaan dengan lebih baik. Semakin luas pengalaman kerja seseorang, maka semakin terampil dalam melakukan pekerjaan dan semakin sempurna pola berpikir dan sikap dalam bertindak untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Menurut Praditaningrum (2012) dalam Sari (2016), pengalaman *audit* adalah pengalaman yang dimiliki oleh seorang *auditor* dalam melakukan *audit* atas laporan keuangan entitas.

Keahlian dan pengalaman dapat memengaruhi kemampuan prediksi dan deteksi *auditor* terhadap kecurangan, sehingga dapat memengaruhi *judgement* yang diambil oleh *auditor*. *Auditor* yang berpengalaman biasanya dapat lebih mengingat kesalahan atau kekeliruan yang tidak wajar dan lebih selektif terhadap informasi yang relevan dibandingkan dengan *auditor* yang kurang berpengalaman (Herliansah dan Meifida, 2006 dalam Pektra, 2015). Sari (2016) mengemukakan bahwa *auditor* yang berpengalaman dapat membuat *judgement* yang lebih baik dalam tugas profesional dibandingkan dengan yang tidak berpengalaman. Seorang *auditor* yang memiliki pengalaman yang cukup dalam bidang *audit* cenderung dapat membuat suatu *judgement* yang tepat, tegas, dan bernalar. Menurut Putri (2015), seorang *auditor* yang berpengalaman akan semakin peka dalam memahami setiap informasi yang relevan

sehubungan dengan *judgement* yang akan diambilnya. Selain itu, *auditor* juga semakin peka dengan kesalahan penyajian laporan keuangan dan semakin memahami hal-hal yang terkait dengan kesalahan yang ditemukan tersebut.

Selain itu, Ariyantini, Sujana, dan Darmawan (2014) juga menegaskan bahwa seorang *auditor* berpengalaman akan mampu mengasah kepekaannya dalam memahami informasi, kecurangan, dan kesalahan penyajian laporan keuangan yang berhubungan dengan pembuatan *judgement*. Pengalaman yang dimiliki *auditor* dapat membuat *auditor* belajar dari kesalahan dimasa lalu agar bisa membuat *judgement* yang lebih baik. Jeffrey (1992) dalam Putri (2015) memperlihatkan bahwa seseorang dengan lebih banyak pengalaman dalam suatu bidang memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatannya dan dapat mengembangkan suatu pemahaman yang baik mengenai peristiwa-peristiwa. Hal ini dipertegas oleh Haynes *et al.* (1998) dalam Pektra (2015) yang menemukan bahwa pengalaman *audit* yang dimiliki *auditor* ikut berperan dalam menentukan pertimbangan yang diambil. Pengalaman seorang *auditor* dalam bekerja dapat dilihat dari berbagai sisi diantaranya adalah lamanya seseorang bekerja sebagai *auditor* dan banyaknya penerimaan penugasan yang telah dilakukannya. Seorang *auditor* yang sering menerima penugasan untuk pemeriksaan, maka dengan memiliki pengalaman serta pengetahuan yang memadai dalam mengidentifikasi dan mengevaluasi informasi yang berkaitan dengan perolehan bukti yang mendukung tugas pemeriksaannya termasuk dalam pembuatan *judgement*. Pengalaman *auditor* yang semakin banyak dimiliki dapat menunjang kemampuan *auditor* dalam pembuatan *judgement* yang tepat dalam mengidentifikasi adanya

kemungkinan kesalahan atau kekeliruan dan juga memberikan rekomendasi atau kesimpulan terkait dengan bukti-bukti *audit* yang ditemukan (Praditaningrum, 2014 dalam Sari, 2016). Herliansyah dan Ilyas (2006) dalam Yendrawati dan Mukti (2015) menemukan bahwa pengalaman *audit* yang dipunyai *auditor* ikut berperan dalam menentukan pertimbangan (*judgement*) yang diambil sehingga dapat meningkatkan kualitas *audit*. Dalam penelitian ini, variabel pengalaman *auditor* dapat diukur melalui lamanya berprofesi sebagai *auditor* dan banyaknya tugas.

Hasil penelitian Sari (2016) menunjukkan bahwa pengalaman *auditor* berpengaruh terhadap *audit judgement*. Hasil penelitian tersebut konsisten dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Ariyantini, Sujana, dan Darmawan (2014) yang menunjukkan bahwa pengalaman *auditor* berpengaruh terhadap *audit judgement*. Selain itu, hasil penelitian Yendrawati dan Mukti (2015) juga menunjukkan bahwa pengalaman *auditor* berpengaruh positif terhadap *audit judgement*. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis ketiga sebagai berikut:

Ha<sub>3</sub>: Pengalaman *auditor* berpengaruh positif terhadap *audit judgement*.

## 2.7 Tekanan Ketaatan

Teori ketaatan menyatakan bahwa individu yang mempunyai kekuasaan merupakan suatu sumber yang dapat memengaruhi perilaku. Hal ini disebabkan oleh keberadaan kekuasaan atau otoritas yang merupakan bentuk dari *legitimate power* (De Zoort dan Lord, 1997 dalam Agustini dan Merkusiwati, 2016). Menurut Yustrianthe (2012)

dalam Sari (2016), tekanan ketaatan diartikan sebagai tekanan yang diterima *auditor* dari atasan maupun klien/*auditee* dengan maksud agar *auditor* menjalankan perintah atau keinginan atasan atau klien. Selain itu menurut Mangkunegara (2005) dalam Sari dan Ruhayat (2017), tekanan ketaatan sebagai suatu kondisi ketegangan yang menciptakan adanya ketidakseimbangan fisik dan psikis, yang memengaruhi emosi, proses berpikir, dan kondisi seorang karyawan, dalam hal ini tekanan yang ada disebabkan oleh lingkungan pekerjaan di mana karyawan tersebut bekerja.

Dalam melaksanakan tugas *audit*, *auditor* secara terus menerus berhadapan dengan dilema etika yang melibatkan pilihan antara nilai-nilai yang bertentangan dalam situasi seperti ini, entitas yang diperiksa dapat memengaruhi proses pemeriksaan yang dilakukan *auditor* dan menekan *auditor* untuk mengambil tindakan yang melanggar standar pemeriksaan (Jamilah, dkk., 2007 dalam Putri, 2015). Tekanan ketaatan mengarah kepada tekanan yang didapatkan dari atasan dan juga tekanan yang didapatkan dari entitas yang diperiksa. Perbedaan harapan antara entitas yang diperiksa dengan *auditor* merupakan hal yang menyebabkan tekanan ketaatan terjadi. Pada saat perbedaan harapan itu terjadi, maka entitas yang diperiksa akan berusaha untuk menekan *auditor* untuk menyamakan harapannya. Maka akan muncul suatu konflik antara *auditor* dengan entitas yang diperiksa. Pada saat konflik ini terjadi, muncul tekanan dari atasan. Tekanan atasan ini berupa perintah untuk menyimpang dari standar yang telah ditentukan. Pada kondisi seperti ini akan muncul dilema etika pada *auditor*. Adanya sanksi terhadap perintah atasan jika tidak dijalankan, akan menyebabkan dilema etika mengarahkan *auditor* pada pengambilan keputusan yang salah, yaitu

menaati perintah atasan. Sanksi yang didapatkan apabila *auditor* tidak menaati perintah atasan berupa keterlambatan jenjang karir akibat pemberhentian penugasan di entitas tersebut. Sehingga tekanan ketaatan akan berdampak terhadap *audit judgement* yang diberikan. Semakin tinggi tekanan ketaatan yang dialami, maka *audit judgement* yang dihasilkan akan cenderung kurang tepat (Ariyanti, Sujana, dan Darmawan, 2014).

Tekanan ketaatan dapat diukur dengan keinginan untuk tidak memenuhi keinginan klien untuk berperilaku menyimpang dari standar profesional, akan menentang klien karena menegakkan profesionalisme, dan akan menentang atasan jika dipaksa melakukan hal bertentangan dengan standar profesional dan moral (Jamilah, dkk., 2007 dalam Sari, 2016). Tekanan ketaatan dapat semakin kompleks ketika *auditor* dihadapkan pada situasi konflik. Di satu sisi *auditor* harus bersikap independen dalam memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan, akan tetapi di sisi lain *auditor* juga harus dapat memenuhi tuntutan yang diinginkan oleh entitas yang diperiksa agar entitas yang diperiksa puas dengan pekerjaannya. Tekanan ketaatan dapat menghasilkan variasi pada *judgement auditor* dan memperbesar kemungkinan pelanggaran standar etika dan profesional (Jamilah, dkk., 2007 dalam Pektra, 2015). Dalam penelitian ini, variabel tekanan ketaatan dapat diukur melalui tekanan dari klien dan tekanan dari atasan.

Hasil penelitian Putri (2015) menunjukkan bahwa tekanan ketaatan berpengaruh signifikan terhadap *audit judgement*. Hasil penelitian tersebut konsisten dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Ariyantini, Sujana, dan Darmawan (2014) serta Nurgahanti dan Jahja (2018) yang menunjukkan bahwa tekanan ketaatan

berpengaruh terhadap *audit judgement*. Selain itu, hasil penelitian Yendrawati dan Mukti (2015) juga menunjukkan bahwa tekanan ketaatan berpengaruh negatif terhadap *audit judgement*. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis keempat sebagai berikut:

Ha<sub>4</sub>: Tekanan ketaatan berpengaruh negatif terhadap *audit judgement*.

## 2.8 Kompleksitas Tugas

Menurut Jamilah, dkk. (2007) dalam Yendrawati dan Mukti (2015) kompleksitas tugas adalah sulitnya suatu tugas yang disebabkan oleh terbatasnya kapabilitas dan daya ingat serta kemampuan untuk mengintegrasikan masalah yang dimiliki oleh seorang pembuat keputusan. Jamilah, dkk. (2007) dalam Sari (2016) juga menjelaskan terdapat dua aspek penyusun dari kompleksitas tugas, yaitu tingkat kesulitan tugas dan struktur tugas. Tingkat sulitnya tugas selalu dikaitkan dengan banyaknya informasi tentang tugas tersebut, sementara struktur tugas terkait dengan kejelasan informasi (*information clarity*).

Kompleksitas dapat muncul dari ambiguitas dan struktur yang lemah, baik dalam tugas-tugas utama maupun tugas-tugas yang lain (Restuningdiah dan Indriantoro, 2000 dalam Pektra, 2015). Menurut Restuningdiah dan Indriantoro (2000) dalam Sari dan Ruhayat (2017), tugas *audit* cenderung merupakan tugas yang kompleks, berbeda-beda dan saling terkait satu dengan lainnya. 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. Chung dan Monroe (2001) dalam Pektra (2015) mengemukakan bahwa kompleksitas dalam pengauditan dipengaruhi oleh beberapa faktor, yaitu:

1. Banyaknya informasi yang tidak relevan dalam artian informasi tersebut tidak konsisten dengan kejadian yang akan diprediksikan;
2. Adanya ambiguitas yang tinggi, yaitu beragamnya hasil yang diharapkan oleh entitas yang diperiksa dari kegiatan pengauditan.

Salah satu faktor yang memengaruhi kompleksitas tugas adalah jumlah atau banyaknya dokumen kunci yang dapat digunakan untuk pembuatan suatu pertimbangan (Bonner, 1994 dalam Pektra, 2015). *Auditor* dapat mengidentifikasi salah saji dalam laporan keuangan, dengan mempelajari dan menganalisis informasi kunci tentang risiko yang ada (*inherent risk*), risiko pengendalian (*control risk*), hasil prosedur analitis, dan pengujian pengendalian (Pektra, 2015). Menurut Yendrawati dan Mukti (2015), pengaruh sejumlah faktor terhadap kompleksitas tugas juga bersifat penting karena kecenderungan bahwa tugas melakukan *audit* adalah tugas yang banyak menghadapi persoalan yang kompleks. Ada tiga alasan yang cukup mendasar mengapa pengujian terhadap kompleksitas tugas untuk sebuah situasi *audit* perlu dilakukan. Pertama, kompleksitas tugas ini diduga berpengaruh signifikan terhadap kinerja seorang *auditor*. Kedua, sarana dan teknik pembuatan keputusan dan latihan tertentu diduga telah dikondisikan sedemikian rupa ketika para peneliti memahami keganjilan pada kompleksitas tugas *audit*. Ketiga, pemahaman terhadap kompleksitas dari sebuah

tugas dapat membantu tim manajemen *audit* perusahaan menemukan solusi terbaik bagi staf *audit* dan tugas *audit*.

Adanya kompleksitas tugas yang tinggi dapat merusak *judgement* yang dibuat oleh *auditor*. Pektra (2017) juga menjelaskan *auditor* merasa bahwa tugas *audit* yang dihadapinya merupakan tugas yang kompleks sehingga *auditor* mengalami kesulitan dalam melakukan tugas dan tidak dapat membuat *judgement* profesional. Akibatnya *judgement* yang diambil oleh *auditor* tersebut menjadi tidak sesuai dengan bukti yang diperoleh. Selain itu kompleksitas tugas juga dapat memengaruhi kinerja *audit* dalam membuat suatu *judgement*.

Aryawati dan Martani (2000) dalam Raiyani dan Suputra (2014) menyatakan bahwa kompleksitas penugasan *audit* dapat digunakan sebagai alat untuk meningkatkan kualitas kerja. Hal tersebut dapat memengaruhi *auditor* dalam mencapai hasil *audit*. Restuningdiah dan Indriantoro (2000) dalam Pektra (2015) mengemukakan peningkatan kompleksitas dalam suatu tugas atau sistem, akan menurunkan tingkat keberhasilan tugas tersebut. Tingginya kompleksitas *audit* ini bisa menyebabkan akuntan berperilaku disfungsional, menyebabkan penurunan kinerja *auditor* dalam pembuatan atau melakukan pertimbangan *audit* sehingga kompleksitas tugas berpengaruh secara signifikan terhadap *audit judgement*. Dalam penelitian ini, variabel kompleksitas tugas dapat diukur melalui struktur tugas dan tingkat kesulitan tugas.

Hasil penelitian Pektra (2015) menunjukkan bahwa kompleksitas tugas memiliki pengaruh signifikan terhadap *audit judgement*. Hasil penelitian tersebut konsisten dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Sanusi, Iskandar, Monroe, dan

Saleh (2017) yang menunjukkan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh terhadap *audit judgement*. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis kelima sebagai berikut:

Ha<sub>5</sub>: Kompleksitas tugas berpengaruh negatif terhadap *audit judgement*.

## 2.9 Independensi

Menurut Kamus Besar Akuntansi, independensi adalah suatu kondisi netral, terbuka tanpa kecondongan pada salah satu pihak. Sikap independen adalah salah satu syarat mutlak yang wajib ditaati oleh Akuntan Publik berijazah dalam melaksanakan pemeriksaannya, sesuai yang disyaratkan oleh *generally accepted auditing standards* (norma pemeriksaan akuntan). Untuk menjadi independen, seseorang akuntan tidak boleh memiliki kepentingan pribadi baik dalam pengertian memiliki saham atau hubungan dengan perusahaan tersebut, dengan demikian dapat dijamin bahwa hasil pemeriksaannya merupakan opini yang wajar dan tidak berpihak atas laporan keuangan yang disajikan. Kode Etik Profesi Akuntan Publik dalam seksi 290 menyatakan bahwa independensi mencakup (IAPI, 2018):

### 1. Independensi dalam pemikiran

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

## 2. Independensi dalam penampilan

Penghindaran fakta dan keadaan yang sangat signifikan sehingga pihak ketiga yang memiliki informasi yang memadai dan rasional besar kemungkinan menyimpulkan, dengan mempertimbangkan semua fakta dan keadaan tertentu, bahwa integritas, objektivitas, atau skeptisisme profesional dari kantor, atau setiap personel tim *audit* telah berkurang.

Menurut Cohen (2011) dalam Drupadi dan Sudana (2015), independensi sangat penting dalam memastikan integritas proses pelaporan keuangan. Independen berarti seorang *auditor* tidak bisa dipengaruhi, dimana seorang *auditor* tidak diperbolehkan memihak pada siapapun saat melakukan *audit*. Pada saat membuat *judgement*, *auditor* tidak diperbolehkan memihak kepada siapapun, baik itu klien maupun pihak yang berkepentingan pada laporan keuangan yang di *audit*. Yossi (2012) dalam Alamri, Nangoi, dan Tinangon (2017) mendefinisikan independensi yaitu adanya kejujuran dalam diri *auditor* dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan objektif tidak memihak dalam diri *auditor* dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

Menurut Agoes (2012:46) dalam Astuti dan Resa (2017), faktor independensi terbagi menjadi dua, yaitu:

### 1. Lama hubungan dengan klien

Di Indonesia, masalah *audit tenure* atau masa kerja *auditor* dengan klien sudah diatur dalam keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002 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.

## 2. Tekanan dari klien

Setiap *auditor* harus mempertahankan integritas dan objektivitas dalam menjalankan tugasnya dengan bertindak jujur, tegas, tanpa pretensi sehingga dia dapat bertindak adil, tanpa dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu untuk memenuhi kepentingan pribadinya.

Selain itu, menurut Tunggal (2010:139-142) dalam Astuti dan Resa (2017), independensi dapat dicapai dengan:

### 1. Objektivitas

Objektivitas adalah kebebasan sikap mental yang harus dipertahankan oleh pemeriksa internal dalam melakukan pemeriksaan. Pemeriksaan internal tidak boleh membiarkan pertimbangan, pemeriksaannya, dipengaruhi oleh orang lain.

### 2. Status Organisasi

Artinya pemeriksaan internal harus mendapatkan dukungan dari manajemen dan direksi sehingga mereka dapat memperoleh kerja sama yang baik dari bagian yang diperiksa dan bebas campur tangan pihak lain.

Menurut Boynton (2015:20) dalam Astuti dan Resa (2017), para pengguna jasa sangat mengandalkan independensi Akuntan Publik serta dapat menarik manfaat yang bernilai dari kenyataan bahwa Akuntan Publik bersifat tidak memihak dan objektif, karena dengan begitu telah meliputi pertimbangan *audit auditor* profesional. Selain itu, menurut Julia (2015) dalam Astuti dan Resa (2017), *auditor* yang memiliki

independensi yang tinggi akan cenderung menghasilkan *audit judgement* yang lebih akurat. Dalam penelitian ini, variabel independensi dapat diukur melalui ketidakberpihakan *auditor* dalam bekerja, bebas dari pengaruh, dan kerja optimal.

Hasil penelitian Astuti dan Resa (2017) menunjukkan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap *audit judgement*. Hasil penelitian tersebut konsisten dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Alamri, Nangoi, dan Tinangon (2017) yang menunjukkan bahwa independensi berpengaruh signifikan positif terhadap *audit judgement*. Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis keenam sebagai berikut:

Ha<sub>6</sub>: Independensi berpengaruh positif terhadap *audit judgement*.

## **2.10 Pengaruh *Internal Locus of Control*, Pengetahuan Auditor, Pengalaman Auditor, Tekanan Ketaatan, Kompleksitas Tugas, dan Independensi secara simultan terhadap *Audit Judgement***

Terdapat beberapa penelitian yang telah dilakukan untuk menguji pengaruh *internal locus of control*, pengetahuan *auditor*, pengalaman *auditor*, tekanan ketaatan, kompleksitas tugas, dan independensi secara simultan terhadap *audit judgement*. Hasil penelitian tersebut antara lain adalah penelitian Pektra (2015) yang hasilnya menyatakan bahwa *gender*, pengalaman *audit*, kompleksitas tugas, dan tekanan ketaatan secara simultan berpengaruh signifikan terhadap *audit judgement* dan penelitian Raiyani dan Suputra (2014) yang hasilnya menyatakan bahwa pengetahuan,

pengalaman, kompleksitas tugas dan *locus of control* berpengaruh positif secara simultan terhadap *audit judgement*. Selain itu hasil penelitian Putri (2015) juga menyatakan bahwa pengetahuan, pengalaman, kompleksitas tugas, *locus of control*, dan tekanan ketaatan secara simultan berpengaruh terhadap *audit judgement*.

## 2.11 Model Penelitian

Model penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

**Gambar 2.1**

**Model Penelitian**

