



### **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 Audit**

Menurut Agoes (2017), *auditing* adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

Menurut Standar Audit (SA) 200 paragraf 3, 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. Dalam hal kebanyakan kerangka bertujuan umum, opini tersebut adalah tentang apakah laporan keuangan disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka. Suatu audit yang dilaksanakan berdasarkan SA dan ketentuan etika yang relevan memungkinkan auditor untuk merumuskan opini (IAPI, 2016). Menurut Agoes (2017), laporan keuangan yang merupakan tanggung jawab manajemen perlu diaudit karena jika tidak diaudit, ada kemungkinan bahwa laporan keuangan tersebut mengandung kesalahan baik yang disengaja maupun tidak disengaja. Karena itu laporan keuangan yang tidak diaudit kurang dipercaya kewajarannya oleh pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan tersebut.

Dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 40 tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas menyatakan bahwa Direksi wajib menyerahkan laporan keuangan Perseroan kepada akuntan publik untuk diaudit apabila:

- a. kegiatan usaha Perseroan adalah menghimpun dan/atau mengelola dana masyarakat;
- b. Perseroan menerbitkan surat pengakuan utang kepada masyarakat;
- c. Perseroan merupakan Perseroan Terbuka;
- d. Perseroan merupakan Persero;
- e. Perseroan mempunyai aset dan/atau jumlah peredaran usaha dengan jumlah nilai paling sedikit Rp50.000.000.000,00 (lima puluh miliar rupiah); atau
- f. diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan.

Proses audit dilakukan oleh auditor atau akuntan publik. Profesi akuntan publik menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik merupakan suatu profesi yang jasa utamanya adalah jasa asurans dan hasil pekerjaannya digunakan secara luas oleh publik sebagai salah satu pertimbangan penting dalam pengambilan keputusan. Jasa asurans ini meliputi jasa audit atas informasi keuangan historis, jasa reuiu atas informasi keuangan historis, dan jasa asurans lainnya. Pada Pasal 6 Ayat (1), Undang-Undang mengatur bahwa untuk mendapatkan izin menjadi akuntan publik, seseorang harus memenuhi syarat sebagai berikut:

- a. memiliki sertifikat tanda lulus ujian profesi akuntan publik yang sah;
- b. berpengalaman praktik memberikan jasa sebagaimana yang dimaksudkan dalam Pasal 3;

- c. berdomisili di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia;
- d. memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak;
- e. tidak pernah dikenai sanksi administratif berupa pencabutan izin Akuntan Publik;
- f. tidak pernah dipidana yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap karena melakukan tindak pidana kejahatan yang diancam dengan pidana penjara 5 (lima) tahun atau lebih;
- g. menjadi anggota Asosiasi Profesi Akuntan Publik yang ditetapkan oleh Menteri; dan
- h. tidak berada dalam pengampunan.

Pada Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik Pasal 25 Ayat (2), akuntan publik dalam memberikan jasanya wajib melalui Kantor Akuntan Publik (KAP), mematuhi dan melaksanakan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dan kode etik profesi, serta peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan jasa yang diberikan, dan membuat kertas kerja dan bertanggung jawab atas kertas kerja tersebut. SPAP adalah acuan yang ditetapkan menjadi ukuran mutu yang wajib dipatuhi oleh akuntan publik dalam pemberian jasanya. Sedangkan Kode Etik Profesi Akuntan Publik menurut Saputra (2011) dalam Ningtyas dan Aris (2016) adalah aturan etika yang harus diterapkan oleh anggota Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dan staf profesional (baik yang menjadi anggota IAPI maupun yang bukan anggota IAPI) yang bekerja pada suatu kantor akuntan publik.

Ditinjau dari luasnya pemeriksaan, menurut Agoes (2017) audit dibedakan atas dua jenis. Jenis audit yang pertama ialah pemeriksaan umum (*general audit*). Pemeriksaan umum atas laporan keuangan dilakukan oleh KAP independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Sedangkan jenis audit yang kedua adalah pemeriksaan khusus (*special audit*). Pemeriksaan ini terbatas sesuai dengan permintaan *auditee*. Pada akhir pemeriksaannya, auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pendapat yang diberikan terbatas pada pos masalah yang diperiksa, karena prosedur yang dilakukan juga terbatas.

Selain kedua jenis tersebut, Arens, *et. al.* (2017) menjelaskan ada tiga tipe audit yang dapat dilakukan oleh akuntan publik yaitu:

1. Audit Operasional (*Operational Audit*)

Audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas dari setiap bagian prosedur dan metode operasional perusahaan. Pada akhir audit operasional, manajemen mengharapkan rekomendasi untuk mengembangkan operasional perusahaan.

2. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)

Audit ketaatan dilakukan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur, peraturan, dan regulasi yang telah ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil dari audit ketaatan dilaporkan kepada manajemen.

### 3. Audit Laporan Keuangan (*Financial Audit*)

Audit laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan yang telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Dalam menentukan apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan standar akuntansi, auditor mengumpulkan bukti untuk menetapkan apakah laporan keuangan mengandung salah saji material.

SA 240 paragraf 5 mengatakan bahwa auditor yang melaksanakan audit berdasarkan SA bertanggung jawab untuk memperoleh keyakinan memadai apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, yang disebabkan oleh kecurangan atau kesalahan. Karena keterbatasan bawaan suatu audit, maka selalu ada risiko yang tidak terhindarkan bahwa beberapa kesalahan penyajian material dalam laporan keuangan mungkin tidak akan terdeteksi walaupun audit telah direncanakan dan dilaksanakan dengan baik berdasarkan SA. (IAPI, 2016). Risiko audit (*audit risk*) adalah risiko memberikan opini audit yang tidak tepat atas laporan keuangan yang disalahsajikan secara material. Tujuan audit ialah menekan risiko audit ini ke tingkat rendah yang dapat diterima auditor (Tuanakotta, 2015). Secara umum, risiko asurans dapat diwakili oleh unsur-unsur berikut ini (IAPI, 2016):

1. Risiko bahwa terdapat kesalahan penyajian material atas informasi pokok, yang terdiri dari:
  - a. Risiko inheren: kerentanan informasi hal pokok terhadap suatu kesalahan penyajian material, dengan asumsi tidak ada pengendalian yang terkait;
  - dan

- b. Risiko pengendalian: risiko bahwa kesalahan penyajian material yang dapat terjadi tidak dapat dicegah, atau dideteksi dan dikoreksi secara tepat waktu oleh pengendalian internal terkait
2. Risiko deteksi: risiko bahwa praktisi tidak akan mendeteksi suatu kesalahan penyajian material yang ada.

Pada tanggal 1 Januari 2013, Indonesia secara resmi mengadopsi *International Standards on Auditing (ISA)* yang diterbitkan oleh *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* sebagai standar audit yang baru (Hery, 2017). Ciri penting dari audit berbasis *ISA* ialah bahwa audit ini berbasis risiko (*risk-based audit*). Ciri ini terlihat dalam tahap-tahap proses audit yaitu (Tuanakotta, 2015):

1. *Risk Assessment* (Menilai Risiko)

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

2. *Risk Response* (Menanggapi Risiko)

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

3. *Reporting* (Pelaporan)

Tahap melaporkan meliputi:

- a. merumuskan pendapat berdasarkan bukti audit yang diperoleh; dan
- b. membuat dan menerbitkan laporan yang tepat, sesuai kesimpulan yang ditarik.

Untuk menilai penyajian atas laporan keuangan yang telah dibuat oleh perusahaan, Arens, *et. al.*, (2017) menyatakan terdapat lima tipe tes yang dapat dilakukan yaitu:

1. *Risk assessment procedures*

Prosedur ini dilakukan untuk menilai risiko salah saji material dalam laporan keuangan. Auditor melakukan *tests of control, substantive tests of transactions, analytical procedures*, dan *test of details of balances* sebagai tanggapan atas hasil penilaian risiko dalam prosedur ini.

2. *Tests of controls*

Pemahaman auditor mengenai kontrol internal digunakan untuk menilai risiko kontrol setiap *transaction-related audit objective*. Agar mendapat bukti yang cukup atas penilaian pengendalian internal, auditor melakukan pengujian pengendalian ini. Auditor dapat melakukan sistem *walkthrough* sebagai prosedur untuk mendapatkan pemahaman mengenai pengendalian internal perusahaan.

3. *Substantive tests of transactions*

Tes ini digunakan untuk menentukan terpenuhinya enam *transaction-related audit objective* untuk masing-masing klasifikasi. Enam tujuan ini adalah *occurrence, completeness, accuracy, posting and summarization, classification*, dan *timing*. Ketika auditor yakin bahwa semua transaksi telah dicatat dan di-*posting* dengan benar dengan mempertimbangkan keenam tujuan tersebut, auditor dapat yakin bahwa saldo buku besar juga benar.



#### 4. *Analytical procedures*

Prosedur analitis meliputi perbandingan antara jumlah yang dicatat dengan ekspektasi yang dikembangkan oleh auditor. Tujuan dilakukannya prosedur ini adalah untuk mengindikasikan kemungkinan salah saji pada laporan keuangan dan menyajikan bukti substantif.

#### 5. *Tests of details of balances*

Tes ini berfokus pada saldo akhir buku besar untuk akun laporan posisi keuangan dan laporan laba rugi.

SA 240 paragraf 6 menjelaskan bahwa dalam kasus kesalahan penyajian yang disebabkan oleh kecurangan, risiko tidak terdeteksinya kesalahan penyajian yang material diakibatkan oleh kecurangan lebih tinggi daripada risiko tidak terdeteksinya kesalahan penyajian material yang diakibatkan oleh kesalahan. Hal ini disebabkan kecurangan mungkin melibatkan skema yang canggih dan terorganisasi secara cermat yang dirancang untuk menutupinya seperti pemalsuan, secara sengaja gagal mencatat transaksi, atau penyajian keliru yang disengaja kepada auditor. Usaha-usaha penyembunyian tersebut mungkin akan lebih sulit untuk dideteksi jika disertai dengan kolusi. Kolusi dapat menyebabkan auditor percaya bahwa bukti audit meyakinkan, walaupun pada kenyataannya bukti tersebut palsu. Kemampuan auditor untuk mendeteksi kecurangan tergantung pada faktor-faktor seperti kemahiran pelaku, frekuensi dan luasnya manipulasi, tingkat keterlibatan kolusi, ukuran relatif jumlah individual yang dimanipulasi, dan senioritas individu-individu yang terlibat (IAPI, 2016).

Pada akhir proses audit, seperti yang dijelaskan dalam SA 700 paragraf 10, auditor harus merumuskan suatu opini tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan yang berlaku. Standar pelaporan laporan audit berdasarkan *Generally Accepted Auditing Standard* dalam Hery (2017) menyatakan bahwa:

1. Auditor dalam laporan auditnya harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.
2. Auditor dalam laporan auditnya harus mengidentifikasi mengenai keadaan di mana prinsip akuntansi tidak secara konsisten diikuti selama periode berjalan dibandingkan dengan periode sebelumnya.
3. Jika auditor menetapkan bahwa pengungkapan secara informatif belum memadai, auditor harus menyatakan dalam laporan audit.
4. Auditor dalam laporan auditnya harus menyatakan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan, atau menyatakan bahwa suatu pendapat tidak dapat diberikan. Jika auditor tidak dapat memberikan suatu pendapat, auditor harus menyebutkan alasan-alasan yang mendasarinya dalam laporan audit.

Menurut IAPI (2016) dalam SA 700, laporan auditor harus dalam bentuk tertulis yang berisi:

1. Judul

Suatu judul yang mengindikasikan bahwa laporan tersebut merupakan laporan auditor independen, sebagai contoh “Laporan Auditor Independen,” yang di dalamnya auditor telah memenuhi seluruh ketentuan etika yang relevan

tentang independensi dan, oleh karena itu, membedakan laporan auditor independen dari laporan-laporan yang diterbitkan oleh pihak lain.

## 2. Pihak yang Dituju

Laporan auditor pada umumnya ditujukan kepada pihak-pihak yang untuk mana laporan tersebut disusun, seringkali kepada pemegang saham atau pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dari entitas yang laporan keuangannya diaudit.

## 3. Paragraf Pendahuluan

Paragraf pendahuluan menyatakan, sebagai contoh, bahwa auditor telah mengaudit laporan keuangan terlampir dari entitas, yang terdiri dari [sebutkan judul setiap laporan keuangan yang membentuk suatu laporan keuangan lengkap menurut kerangka pelaporan keuangan yang berlaku, yang menyebutkan tanggal atau periode yang dicakup oleh setiap laporan keuangan tersebut], serta ikhtisar kebijakan akuntansi signifikan dan informasi penjelasan lainnya.

## 4. Tanggung Jawab Manajemen atas Laporan Keuangan

Manajemen, dan, jika relevan, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, menerima tanggung jawab untuk menyusun laporan keuangan menurut pelaporan keuangan yang berlaku, termasuk jika relevan, penyajian wajar kerangka pelaporan keuangan tersebut. Manajemen juga menerima tanggung jawab atas pengendalian internal yang dipandang perlu oleh manajemen untuk memungkinkan penyusunan laporan keuangan yang bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan.

## 5. Tanggung Jawab Auditor

Laporan auditor menyatakan bahwa tanggung jawab auditor adalah untuk menyatakan suatu opini atas laporan keuangan berdasarkan audit untuk mengontraskannya dengan dengan tanggung jawab manajemen atas penyusunan laporan keuangan.

## 6. Opini Auditor

Laporan auditor harus mencakup suatu bagian dengan judul ‘Opini’. Ketika menyatakan suatu opini tanpa modifikasian atas laporan keuangan yang disusun berdasarkan suatu kerangka penyajian wajar, laporan auditor harus (kecuali jika diharuskan lain oleh perundang-undangan) menggunakan frasa di bawah ini: Laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, ... sesuai dengan Standar Akuntansi di Indonesia.

## 7. Tanggung Jawab Pelaporan Lainnya

Jika auditor menyatakan tanggung jawab pelaporan lainnya dalam laporan auditor atas laporan keuangan yang merupakan tambahan terhadap tanggung jawab auditor berdasarkan SA untuk melaporkan laporan keuangan, maka tanggung jawab pelaporan lain tersebut harus dinyatakan dalam suatu bagian terpisah dalam laporan auditor yang diberi judul “Pelaporan Lain atas Ketentuan Hukum dan Regulasi,” atau judul lain yang dianggap tepat menurut isi bagian ini.

## 8. Tanda Tangan Auditor

Tanda tangan auditor dilakukan dalam nama rekan yang telah memiliki izin untuk berpraktik sebagai Akuntan Publik. Selain itu, laporan auditor harus

mencantumkan nama KAP, nama rekan yang menandatangani laporan auditor, nomor registrasi/izin KAP, nomor registrasi/izin rekan yang menandatangani laporan auditor, dan alamat KAP.

#### 9. Tanggal Laporan Audit

Tanggal laporan auditor menginformasikan kepada pengguna laporan auditor bahwa auditor telah mempertimbangkan pengaruh peristiwa dan transaksi yang disadari oleh auditor dan yang terjadi sampai dengan tanggal tersebut.

#### 10. Alamat Auditor

Laporan auditor harus menyebutkan lokasi dalam yurisdiksi tempat auditor berpraktik

Menurut IAPI (2016) dalam SA 700, perumusan opini auditor dibagi menjadi dua bentuk, yaitu opini tanpa modifikasian dan opini dengan modifikasian.

##### 1. Opini tanpa modifikasian

Auditor harus menyatakan opini tanpa modifikasian bila auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.

##### 2. Opini dengan modifikasian

Auditor harus memodifikasi opininya dalam laporan auditor berdasarkan SA 705 jika auditor:

- a. Menyimpulkan bahwa, berdasarkan bukti audit yang diperoleh, laporan keuangan secara keseluruhan tidak bebas dari kesalahan penyajian material; atau

- b. Tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk menyimpulkan bahwa laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material.

Menurut IAPI (2016) dalam SA 705 terdapat tiga jenis opini dengan modifikasian yaitu:

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 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.

## 2.2 *Audit Judgement*

Ayudia (2015) menjelaskan bahwa dalam pencegahan terjadinya kasus-kasus gagal audit, auditor dituntut untuk bersikap profesional. Sikap profesionalisme telah menjadi isu yang kritis untuk profesi akuntan karena dapat menggambarkan kinerja akuntan tersebut. Sikap profesionalisme auditor dapat dicerminkan oleh ketepatan auditor dalam membuat *judgement* dalam penugasan auditnya.

Berdasarkan Standar SA 200, *judgement* atau 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. Menurut Tantra (2013) dalam Drupadi dan Sudana (2015), *audit judgement* adalah suatu pertimbangan atas persepsi dalam menanggapi informasi laporan keuangan yang diperoleh, ditambah dengan faktor-faktor dari dalam diri auditor, sehingga menghasilkan suatu dasar penilaian dari auditor. SA 200 pada paragraf 16 juga menyebutkan bahwa pada saat merencanakan, melaksanakan dan melaporkan hasil audit atas laporan keuangan, auditor harus menggunakan pertimbangan profesionalnya.

Menurut Tielman (2011) dalam Ariyantini, *et. al.*, (2014), pertimbangan yang mempengaruhi keputusan yang diambil oleh auditor merupakan *audit judgement*. Dalam pembuatan *judgement* ini auditor mempunyai kesadaran bahwa suatu pertanggungjawaban merupakan faktor yang cukup penting karena penilaiannya akan ditinjau dan dimintai keterangan. Kualitas *judgement* akan menunjukkan seberapa baik kinerja seorang auditor dalam melakukan tugasnya.

*Audit judgement* diperlukan karena audit tidak semuanya dilakukan terhadap seluruh bukti. (Nadhiroh, 2010 dalam Nugraha dan Januarti, 2015). Pertimbangan atau *judgement* tergantung pada kedatangan informasi yang tidak hanya mempengaruhi pilihan yang akan diambil, tetapi juga mempengaruhi bagaimana cara pilihan itu dibuat. Semakin banyak informasi baru yang datang maka akan muncul pertimbangan dan keputusan atau pilihan baru. Dalam menanggapi informasi yang ada, setiap auditor memiliki cara pandang yang berbeda antara auditor satu dengan auditor lainnya. Cara pandang terhadap



informasi tersebut akan menentukan *judgement* apa yang akan dibuatnya (Ayudia, 2015).

*Professional judgement* dapat dan harus diterapkan dalam semua tahap proses audit. Yang paling menonjol adalah dalam menilai standar akuntansi yang diterapkan oleh perusahaan yang laporan keuangannya diaudit oleh auditor independen dan dalam menerapkan standar profesi akuntan publik. Jadi, *professional judgement* sangat erat hubungannya dengan penerapan standar akuntansi (oleh manajemen perusahaan) dan evaluasi dan pelaporan mengenai penerapan standar akuntansi (oleh auditor) (Tuanakotta, 2011). Berdasarkan SA 200, pelaksanaan pertimbangan profesional dalam kasus tertentu didasarkan pada fakta dan kondisi yang diketahui oleh auditor. Pertimbangan profesional diperlukan terutama dalam membuat keputusan tentang (IAPI, 2016):

- a. Materialitas dan risiko audit;
- b. Sifat, saat, dan luas prosedur audit yang digunakan untuk memenuhi ketentuan SA dan mengumpulkan bukti audit;
- c. Pengevaluasian tentang apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh, dan apakah pengevaluasian lebih lanjut dibutuhkan untuk mencapai tujuan SA dan tujuan keseluruhan auditor;
- d. Pengevaluasian tentang pertimbangan manajemen dalam menerapkan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku bagi entitas;
- e. Penarikan kesimpulan berdasarkan bukti audit yang diperoleh, sebagai contoh, penilaian atas kewajaran estimasi yang dibuat oleh manajemen dalam menyusun laporan keuangan.

SA 320 menjelaskan bahwa penentuan materialitas oleh auditor membutuhkan pertimbangan profesional, dan dipengaruhi oleh persepsi auditor tentang kebutuhan informasi keuangan oleh para pengguna laporan keuangan. Dalam konteks ini, adalah masuk akal bagi auditor untuk mengasumsikan bahwa pengguna laporan keuangan (IAPI, 2016):

- a. Memiliki pengetahuan memadai tentang aktivitas bisnis dan ekonomi serta akuntansi dan kemauan untuk mempelajari informasi yang ada dalam laporan keuangan dengan cermat;
- b. Memahami bahwa laporan keuangan disusun, disahkan dan diaudit berdasarkan tingkat materialitas tertentu;
- c. Mengakui adanya ketidakpastian bawaan dalam pengukuran suatu jumlah yang ditentukan berdasarkan penggunaan estimasi, pertimbangan, dan pertimbangan atas peristiwa masa depan; dan
- d. Membuat keputusan ekonomi yang masuk akal berdasarkan informasi dalam laporan keuangan.

SA 320 juga menyatakan bahwa 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, 2016):

- a. Menentukan sifat, saat, dan luas prosedur penilaian risiko;
- b. Mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material; dan
- c. Menentukan sifat, saat, dan luas prosedur audit lanjutan.

*Judgement* dapat berubah tergantung informasi dan bukti yang diberikan sebagai pertimbangan baru yang dapat digunakan oleh auditor (Tantra, 2013 dalam Drupadi dan Sudana, 2015). Saat menyatakan opini atas kewajaran laporan keuangan, seorang auditor harus bisa mempertimbangkan dan memutuskan sejauh mana tingkat keakuratan atas bukti maupun informasi yang diberikan oleh klien (Tielman, 2013 dalam Drupadi dan Sudana, 2015). SA 250 menyatakan bahwa auditor harus mendapatkan bukti audit yang cukup dan tepat terkait dengan kepatuhan terhadap ketentuan dalam perundang-undangan yang secara umum memiliki dampak langsung dalam menentukan jumlah dan pengungkapan material dalam laporan keuangan. Menurut IAPI (2016) dalam Kerangka untuk Perikatan Asurans, kecukupan adalah ukuran kuantitas bukti. Ketepatan adalah ukuran kualitas bukti tersebut; yaitu relevansi dan keandalan bukti tersebut. Kuantitas bukti yang diperlukan dipengaruhi oleh risiko kesalahan penyajian material suatu informasi hal pokok (makin besar risiko, kemungkinan besar makin banyak bukti yang dibutuhkan) dan juga oleh kualitas bukti tersebut (makin berkualitas suatu bukti, kemungkinan makin sedikit bukti yang dibutuhkan). Oleh karena itu, kecukupan dan ketepatan bukti terkait satu sama lain. Namun, kualitas bukti yang lebih banyak belum tentu dapat mengkompensasi kualitas bukti yang buruk.

Menurut Hery (2017), terdapat tujuh cara untuk memperoleh bukti audit yaitu:

1. Pemeriksaan fisik

Pemeriksaan fisik merupakan cara langsung untuk memverifikasi apakah suatu aset benar-benar ada (tujuan eksistensi), dan pada tingkat tertentu apakah aset yang ada tersebut telah dicatat (tujuan kelengkapan).

2. Konfirmasi

Konfirmasi adalah proses untuk mendapatkan respon (tertulis atau lisan) dari pihak ke tiga sebagai jawaban atas suatu permintaan informasi tentang unsur tertentu yang berkaitan dengan asersi manajemen dan tujuan auditnya. Menurut Arens, *et. al.* (2017), ada dua bentuk konfirmasi, yaitu positif dan negatif. Konfirmasi positif adalah konfirmasi yang ditujukan ke penerima konfirmasi untuk menanggapi apakah saldo yang terdapat pada surat konfirmasi benar atau tidak sedangkan konfirmasi negatif adalah konfirmasi yang meminta penerima konfirmasi untuk memberikan jawaban hanya jika ia tidak setuju dengan saldo yang tertera dalam surat permintaan konfirmasi.

3. Dokumentasi

Dokumentasi adalah pemeriksaan atau penyelidikan oleh auditor atas dokumen dan catatan klien untuk mendukung informasi yang tersaji atau seharusnya tersaji dalam laporan keuangan.

4. Prosedur analitis

Prosedur analitis menggunakan perbandingan dan hubungan untuk menilai apakah saldo akun atau data lainnya tampak wajar atau rasional.

5. Wawancara dengan klien

Wawancara atau tanya jawab dengan klien merupakan suatu upaya untuk memperoleh informasi secara lisan maupun tertulis dari klien sebagai bentuk respon atas pertanyaan yang diajukan auditor.

6. Penghitungan ulang

Penghitungan ulang atau rekalkulasi melibatkan pengecekan ulang atas sampel hitungan yang telah dikalkulasi oleh klien.

7. Observasi

Observasi adalah penggunaan alat indera untuk menilai aktivitas klien.

SA 500 menjelaskan bahwa auditor merancang dan melaksanakan prosedur audit yang tepat sesuai dengan kondisi untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat. Pada waktu merancang dan melaksanakan prosedur audit, auditor harus mempertimbangkan relevansi dan keandalan informasi yang digunakan sebagai bukti audit. Jika informasi yang digunakan sebagai bukti audit telah disusun menggunakan pekerjaan pakar manajemen, auditor, sejauh diperlukan, harus mempertimbangkan signifikansi pekerjaan pakar tersebut untuk tujuan auditor dengan (IAPI, 2016):

- a. Mengevaluasi kompetensi, kapabilitas, dan objektivitas pakar tersebut;
- b. Memperoleh pemahaman atas pekerjaan pakar; dan
- c. Mengevaluasi kesesuaian pekerjaan pakar tersebut sebagai bukti audit untuk asersi yang relevan.

Pada waktu menggunakan informasi yang dihasilkan oleh suatu entitas, auditor harus mengevaluasi apakah informasi tersebut andal untuk tujuan auditor termasuk jika relevan, dalam situasi untuk (IAPI, 2016):

- a. Memperoleh bukti audit tentang akurasi dan kelengkapan informasi; dan
- b. Mengevaluasi apakah informasi tersebut cukup tepat dan rinci untuk memenuhi tujuan auditor.

SA 500 menjelaskan bahwa jika bukti audit yang diperoleh dari suatu sumber bertentangan dengan bukti audit yang diperoleh dari sumber lain atau auditor memiliki keraguan atas keandalan informasi yang digunakan sebagai bukti audit, auditor harus menentukan modifikasi atau tambahan prosedur audit yang diperlukan untuk menyelesaikan masalah tersebut, dan mempertimbangkan dampaknya, jika ada, terhadap aspek lain audit.

SA 240 menyatakan bahwa auditor harus mengevaluasi apakah prosedur analitis yang dilaksanakan berdekatan dengan akhir audit, ketika membentuk kesimpulan secara keseluruhan tentang apakah laporan keuangan konsisten dengan pemahaman auditor atas entitas, mengindikasikan risiko kesalahan penyajian material yang diakibatkan oleh kecurangan yang tidak disadari sebelumnya. Penentuan kecenderungan tertentu dan keterkaitannya dapat mengindikasikan risiko kesalahan penyajian material yang diakibatkan oleh kecurangan memerlukan pertimbangan profesional (IAPI, 2016).

SA 240 menegaskan bahwa jika auditor mengidentifikasi suatu kesalahan penyajian, auditor harus mengevaluasi apakah kesalahan penyajian tersebut mengindikasikan suatu kecurangan. Jika ada indikasi seperti itu, auditor harus

mengevaluasi dampak kesalahan penyajian tersebut dalam kaitannya dengan aspek-aspek audit lainnya, terutama terhadap keandalan representasi manajemen, dengan menyadari bahwa kecurangan tidaklah mungkin berdiri sendiri.

SA 700 paragraf 14 menyatakan bahwa pengevaluasian auditor tentang apakah laporan keuangan mencapai penyajian wajar harus mencakup pertimbangan-pertimbangan sebagai berikut (IAPI, 2016):

- a. Penyajian, struktur, dan isi laporan keuangan secara keseluruhan; dan
- b. Apakah laporan keuangan, termasuk catatan atas laporan keuangan terkait, mencerminkan transaksi dan peristiwa yang mendasarinya dengan suatu cara yang mencapai penyajian yang wajar.

SA 200 menjelaskan bahwa karakteristik untuk pertimbangan profesional yang diharapkan dari seorang auditor adalah pertimbangan yang dibuat oleh seorang yang pelatihan, pengetahuan, dan pengalamannya telah membantu pengembangan kompetensi yang diperlukan untuk mencapai pertimbangan-pertimbangan wajar yang dibuatnya (IAPI, 2016). SA 200 paragraf A26-A27 juga menyatakan bahwa 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.

Pertimbangan profesional perlu dilakukan sepanjang audit. Pertimbangan profesional juga perlu didokumentasikan dengan tepat. Dalam hal ini, auditor diharuskan untuk membuat dokumentasi audit yang cukup untuk memungkinkan seorang auditor lain yang berpengalaman, yang sebelumnya tidak memiliki

hubungan dengan audit tersebut, memahami pertimbangan profesional signifikan yang dibuat dalam menarik kesimpulan atas hal-hal signifikan yang timbul selama audit. 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 (IAPI, 2016).

### **2.3 Pengalaman Auditor**

Pengalaman mengarah pada proses pembelajaran dan penambahan potensi bertingkah laku dari pendidikan formal maupun nonformal atau bisa diartikan sebagai suatu proses peningkatan pola tingkah laku (Ariyantini, *et. al.*, 2014). Sedangkan Singgih dan Bawono (2010) dalam Alamri, *et. al.*, (2017) mendefinisikan pengalaman sebagai keterampilan dan pengetahuan yang diperoleh seseorang setelah mengerjakan sesuatu hal.

Menurut Singgih dan Bawono (2010) dalam Alamri (2017), pengalaman audit adalah pengalaman yang dimiliki oleh seorang auditor dalam melakukan pemeriksaan dari banyaknya penugasan yang berbeda yang pernah dilakukan dan juga lamanya auditor menjalankan profesinya serta dapat menambah pengetahuannya mengenai pendeteksian kekeliruan. Menurut Margaret dan Raharja (2014), pengalaman membentuk seorang auditor menjadi terbiasa dengan situasi dan keadaan dalam setiap penugasan. Puspaningsih (2004) dalam Nugraha dan Januarti (2015) menjelaskan bahwa pengalaman dapat memberikan peluang bagi seseorang untuk melakukan pekerjaan dengan lebih baik. Semakin luas pengalaman kerja seseorang, semakin terampil melakukan pekerjaan dan semakin



sempurna pola berpikir dan sikap dalam bertindak untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Pengalaman seseorang dapat diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi. Pengalaman dapat memberi peluang bagi seseorang untuk melakukan pekerjaan dengan lebih baik (Nugraha dan Januarti, 2015). 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 (Zulaikha, 2006 dalam Ayudia, 2015).

Teori kognitif menjelaskan bahwa seseorang akan belajar dari pengalaman yang diperoleh sebelumnya. Berdasarkan teori kognitif, auditor akan mengintegrasikan pengalaman serta pengetahuan yang dimilikinya dalam melaksanakan tugas yang akan datang (Praditaningrum, 2012 dalam Alamri, *et. al.*, 2017).

*American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* mengatakan bahwa auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik diharuskan memiliki pengalaman kerja dan tanggung jawab sebagai berikut (<https://www.aicpa.org>):

1. *Staff auditor* (pengalaman kerja 1 sampai 3 tahun) melakukan pekerjaan rinci dalam audit keuangan di bawah pengawasan seorang *senior auditor*. *Staff auditor* akan mulai melakukan audit dalam lingkup yang kecil pada tahun kedua.
2. *Senior auditor* (pengalaman kerja 3 sampai 6 tahun) bekerja di bawah arahan *audit manager*. Tanggung jawabnya meliputi mengarahkan pekerjaan

lapangan audit, memberi penugasan detail kepada *staff auditor*, dan me-*review* kertas kerja. Selain itu, *senior auditor* juga menyiapkan laporan keuangan, mengembangkan pengembalian pajak perusahaan, dan menyarankan perbaikan untuk pengendalian internal.

3. *Audit manager* (di atas 6 tahun) mengawasi *senior auditor* dan *staff auditor*. *Audit manager* bertanggung jawab atas persetujuan program audit, penjadwalan personel perikatan, me-*review* kertas kerja, persetujuan catatan pengungkapan laporan keuangan, hubungan sehari-hari dengan klien, penagihan untuk perikatan, dan pelatihan serta evaluasi *staff auditor* dan *senior auditor*.
4. *Partner level* bertanggung jawab untuk keseluruhan kegiatan yang berhubungan dengan klien.
5. *Senior partner* bertanggung jawab melakukan pengembangan kebijakan perusahaan, perencanaan kegiatan, dan mengelola administrasi satu kantor cabang atau lebih.

Ayudia (2015) menjelaskan bahwa pengalaman auditor dapat dilihat dari lamanya seseorang bekerja pada profesi yang sama sebagai auditor. Selain itu, pengalaman auditor dapat juga ditentukan oleh banyaknya tugas pemeriksaan yang pernah dilakukan atau banyaknya jenis perusahaan yang telah diaudit. Seorang auditor yang berpengalaman akan mampu mengasah kepekaannya dalam memahami informasi kecurangan dan kesalahan penyajian laporan keuangan yang berhubungan dengan pembuatan *judgement*.

Raiyani dan Suputra (2014) dalam Ayudia (2015) menjelaskan bahwa dengan banyak pengalaman dapat mempengaruhi kemampuan auditor dalam memprediksi dan mendeteksi kecurangan yang terjadi dalam pelaporan keuangan suatu perusahaan yang diauditnya. Menurut Kusharyanti (2003) dalam Nugraha dan Januarti (2015), auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik. Seperti yang diungkapkan Mulyadi (2002) dalam Nugraha dan Januarti (2015), bahwa pemerintah mensyaratkan pengalaman kerja sekurang-kurangnya tiga tahun sebagai akuntan dengan reputasi di bidang audit bagi akuntan yang ingin memperoleh izin praktik dalam profesi akuntan publik. Kenyataan menunjukkan semakin lama seseorang bekerja maka semakin banyak pengalaman kerja yang dimiliki oleh pekerja tersebut. Sebaliknya, semakin singkat masa kerja seseorang biasanya semakin sedikit pula pengalaman yang diperolehnya. Pengalaman bekerja memberikan keahlian dan keterampilan dalam kerja, sedangkan keterbatasan pengalaman kerja mengakibatkan tingkat keterampilan dan keahlian yang dimiliki semakin rendah. Ini biasanya terbukti dari kesalahan yang dilakukan dalam bekerja dan hasil kerja yang belum maksimal.

Ningtyas dan Aris (2016) mengatakan bahwa indikator pengalaman auditor adalah lamanya berkerja sebagai auditor dan banyaknya tugas pemeriksaan. Ariyantini, *et. al.*, (2014) menjelaskan bahwa semakin tinggi pengalaman auditor maka *audit judgement* yang dihasilkan akan semakin tepat. 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 di masa lalu agar bisa membuat *judgement* yang lebih baik lagi.

Argumen tersebut didukung oleh hasil penelitian Ariyantini, *et. al.* (2014) menyatakan bahwa pengalaman auditor berpengaruh signifikan terhadap *audit judgement*. Hasil penelitian Ayudia (2015) juga mendukung penelitian Ariyantini, *et. al.* (2014) bahwa pengalaman auditor berpengaruh signifikan terhadap *audit judgement*. Namun, hasil penelitian Nugraha dan Januarti (2015) menyatakan bahwa pengalaman auditor tidak berpengaruh terhadap *audit judgement*. Berdasarkan uraian yang telah disampaikan, maka dapat diajukan hipotesis yaitu:

**Ha<sub>1</sub>: Pengalaman auditor berpengaruh terhadap *audit judgement*.**

## 2.4 Keahlian Auditor

Keahlian didefinisikan sebagai keberadaan dari pengetahuan tentang suatu lingkungan tertentu, pemahaman terhadap masalah yang timbul dari lingkungan tersebut dan keterampilan untuk memecahkan masalah tersebut (Asih, 2006 dalam Nugraha dan Januarti, 2015). Menurut Totter, keahlian adalah mengerjakan pekerjaan secara mudah, cepat, intuisi, dan sangat jarang atau tidak pernah membuat kesalahan (Mayangsari, 2003 dalam Nugraha dan Januarti, 2015).

Keahlian audit menurut Artha, *et. al.* (2014) adalah kemampuan dan pengetahuan auditor akan dunia audit itu sendiri yang berasal dari pendidikan formalnya dan ditunjang dengan pengalaman dalam praktik audit. Selain itu, keahlian seorang auditor juga dapat mempengaruhi kemampuan prediksi dan deteksi auditor terhadap kecurangan maupun kekeliruan sehingga dapat

mempengaruhi *judgement*. Syafitri (2013) dalam Alamri, *et. al.* (2017) menjelaskan bahwa persyaratan keahlian auditor dalam menjalankan profesinya, auditor harus telah menjalani pendidikan dan pelatihan teknis yang cukup dalam praktik akuntansi dan teknik audit. Indikator keahlian auditor dalam penelitian ini adalah pengetahuan auditor terkait proses audit dan standar audit yang diperoleh dari pendidikan formal, pelatihan, dan sertifikasi.

Berdasarkan Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2015 Tentang Praktik Akuntan Publik, dalam pasal 3 mengatakan bahwa 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 disetarakan 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.

Dalam Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2015 Tentang Praktik Akuntan Publik Pasal 4 juga dinyatakan bahwa untuk memperoleh sertifikat tanda lulus

ujian profesi Akuntan Publik yang diterbitkan oleh Asosiasi Profesi, seseorang harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:

- a. lulus ujian profesi Akuntan Publik;
- b. lulus pendidikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (2) atau terdaftar dalam register negara untuk akuntan;
- c. lulus penilaian pengalaman kerja di bidang akuntansi dari Asosiasi Profesi; dan
- d. terdaftar sebagai anggota Asosiasi Profesi.

Seseorang yang telah memperoleh sertifikat tanda lulus ujian profesi Akuntan Publik sebagaimana dimaksud pada ayat (1) mendapatkan sebutan profesi dari Asosiasi Profesi.

Keahlian audit mencakup antara lain: merencanakan pemeriksaan, melaksanakan program kerja pemeriksaan, menyusun kertas kerja, menyusun berita pemeriksaan, dan laporan hasil pemeriksaan. Keahlian auditor dalam melakukan audit menunjukkan tingkat kemampuan dan pengetahuan yang dimiliki auditor. Kemampuan dan pengetahuan auditor di bidang auditing dapat diperoleh melalui pendidikan formal maupun keikutsertaan dalam pelatihan seminar. Keahlian auditor dalam melaksanakan audit menunjukkan tingkat kemampuan dan pengetahuan yang dimiliki oleh auditor. Dengan semakin banyaknya sertifikat dan semakin sering mengikuti pelatihan atau seminar, auditor diharapkan akan semakin cakap dalam melaksanakan tugasnya (Nugraha dan Januarti, 2015).

Mayangsari (2003) dalam Nugraha dan Januarti (2015) menjelaskan bahwa auditor yang mempunyai pemahaman dan pengetahuan yang lebih baik atas laporan keuangan, akan lebih mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan. Melalui keahliannya, auditor akan mampu belajar aktif dalam menghadapi tugas audit, mengolah informasi yang relevan, dan berinteraksi sosial dengan sesama auditor, atasan, maupun entitas yang diperiksanya, sehingga dapat menunjang pemberian *judgement* yang tepat untuk menentukan kualitas dari hasil audit dan juga opini yang akan dikeluarkan oleh auditor. Selain itu, keahlian auditor juga dapat mempengaruhi kemampuan prediksi dan deteksi auditor terhadap kecurangan maupun kekeliruan sehingga dapat mempengaruhi *judgement* yang diambil oleh auditor. Dalam setiap penugasan audit yang akan datang, auditor akan mengintegrasikan pengalaman serta pengetahuan yang dimilikinya. Sehingga keahlian dan pengetahuan auditor akan selalu berkembang dan mendukung auditor untuk membuat *judgement* profesional (Artha, *et. al.*, 2014).

Keahlian Auditor menurut Fitriana, *et. al.* (2014) mengacu pada keahlian dalam melakukan audit yang dimiliki oleh seorang auditor yang dapat menunjang kinerja sebagai auditor, baik yang didapat dari pendidikan formal maupun pelatihan di bidang yang digeluti. Drupadi dan Sudana (2015) menyatakan bahwa seorang auditor yang memiliki keahlian tinggi akan mampu menghadapi tugas audit dan mengolah informasi yang relevan. Selain itu, keahlian seorang auditor juga dapat mempengaruhi kemampuan auditor mendeteksi kecurangan maupun

kekeliruan sehingga berpengaruh terhadap *judgement* yang akan dihasilkan auditor (Drupadi dan Sudana, 2015).

Hasil penelitian Drupadi dan Sudana (2015) menyatakan bahwa keahlian auditor berpengaruh signifikan terhadap *audit judgement*. Hasil penelitian Nugraha dan Januarti (2015) juga mendukung penelitian Drupadi dan Sudana (2015) bahwa keahlian auditor berpengaruh signifikan terhadap *audit judgement*. Namun, hasil penelitian Alamri, *et. al.* (2017) menyatakan bahwa keahlian auditor tidak berpengaruh terhadap *audit judgement*. Berdasarkan uraian yang telah disampaikan, maka dapat diajukan hipotesis yaitu:

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

## 2.5 Independensi

Independensi adalah sikap yang bebas dari pengaruh pihak lain (tidak dikendalikan dan tidak bergantung pada pihak lain), secara intelektual bersikap jujur, dan objektif (tidak memihak) dalam mempertimbangkan fakta dan menyatakan opininya (Mulyadi, 2008 dalam Drupadi dan Sudana, 2015). Seorang akuntan publik dalam melaksanakan audit atas laporan keuangan tidak semata-mata bekerja untuk kepentingan kliennya, melainkan juga untuk pihak lain yang berkepentingan terhadap laporan keuangan audit (Astuti dan Resa, 2017). De Angelo (1981) dalam Drupadi dan Sudana (2015) menyatakan selain kemampuan auditor, independensi adalah hal yang sangat penting artinya auditor harus memiliki pengetahuan dan didukung dengan sikap independensi dalam menjangkau informasi yang dibutuhkan pada setiap proses audit saat pengambilan keputusan.



Rahmat (2014) dalam Astuti dan Resa (2017) menyatakan bahwa untuk dapat mempertahankan kepercayaan klien dan dari para pemakai laporan keuangan lainnya, akuntan publik dituntut untuk memiliki sikap independensi dan kompetensi yang memadai. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik pasal 28 menegaskan bahwa dalam memberikan jasa asurans, Akuntan Publik dan KAP wajib menjaga independensi serta bebas dari benturan kepentingan. Benturan kepentingan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi antara lain, apabila:

- a. Akuntan Publik atau Pihak Terasosiasi mempunyai kepentingan keuangan atau memiliki kendali yang signifikan pada klien atau memperoleh manfaat ekonomis dari klien;
- b. Akuntan Publik atau Pihak Terasosiasi memiliki hubungan kekeluargaan dengan pimpinan, direksi, pengurus, atau orang yang menduduki posisi kunci di bidang keuangan dan/atau akuntansi pada klien; dan/atau
- c. Akuntan Publik memberikan jasa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) dan jasa lainnya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3) dalam periode yang sama atau untuk tahun buku yang sama.

Menurut Enofe (2014) dalam Drupadi dan Sudana (2015), independensi adalah dasar untuk keandalan laporan auditor. Menurut Kode Etik Profesi Akuntan Publik Seksi 290, independensi mencakup (IAPI, 2018):

- a. Independensi dalam pemikiran

Independensi dalam 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.

b. Independensi dalam penampilan

Penghindaran fakta dan keadaan yang sangat signifikan sehingga pihak ketiga 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.

Untuk menjaga independensi akuntan publik, pemberian jasa audit diatur dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik Pasal 11 ayat (1) dan (3) yang mengatakan bahwa pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 ayat (1) huruf a terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut. Akuntan Publik dapat memberikan kembali jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap entitas sebagaimana yang dimaksud pada ayat (1) setelah 2 (dua) tahun buku berturut-turut tidak memberikan jasa tersebut.

SA 220 menjelaskan bahwa rekan perikatan harus menarik kesimpulan atas kepatuhan terhadap ketentuan independensi yang berlaku dalam perikatan audit. Dalam melakukan hal tersebut, rekan perikatan harus:

- a. Memperoleh informasi yang relevan dari KAP dan, jika relevan, KAP jejaring, untuk mengidentifikasi dan mengevaluasi kondisi dan hubungan yang menciptakan ancaman terhadap independensi;

- b. Mengevaluasi informasi tentang pelanggaran yang teridentifikasi, jika ada, terhadap kebijakan dan prosedur independensi KAP untuk menentukan apakah pelanggaran tersebut menciptakan ancaman terhadap independensi bagi perikatan audit; dan
- c. Melakukan tindakan yang tepat untuk menghilangkan ancaman atau mengurangnya ke tingkat yang dapat diterima dengan menerapkan pencegahan atau apabila dipandang tepat, menarik diri dari perikatan audit, ketika penarikan diri tersebut dimungkinkan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Rekan perikatan harus melaporkan dengan segera kepada KAP setiap ketidakmampuan dalam menyelesaikan hal tersebut agar dapat dilakukan tindakan yang tepat.

Independensi diukur dengan menggunakan indikator pengaruh dari pihak lain, penerimaan imbalan jasa audit dan barang atau jasa dari klien, dan hubungan dengan klien. 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 diaudit. Auditor yang memiliki independensi yang tinggi akan cenderung menghasilkan *audit judgement* yang lebih akurat (Drupadi dan Sudana, 2015).

Hasil penelitian Drupadi dan Sudana (2015) menyatakan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap *audit judgement*. Hasil penelitian Astuti dan Resa (2017) juga mendukung hasil penelitian Drupadi dan Sudana

(2015) yang menyatakan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap *audit judgement*. Namun, hasil penelitian Yuliyana dan Waluyo (2018) menyatakan bahwa independensi tidak berpengaruh terhadap *audit judgement*. Berdasarkan penjelasan yang telah diuraikan, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

**Ha<sub>3</sub>: Independensi berpengaruh terhadap *audit judgement*.**

## **2.6 Tekanan Ketaatan**

Tekanan ketaatan adalah tekanan yang berasal dari atasan atau dari auditor senior ke auditor junior dan tekanan yang berasal dari entitas yang diperiksa untuk melaksanakan penyimpangan terhadap standar yang telah ditetapkan (Praditaningrum, 2012) dalam Ariyantini, *et. al.*, (2014). Margaret dan Raharja (2014) menjelaskan bahwa tekanan ketaatan membawa auditor dalam situasi konflik, dimana auditor berusaha untuk memenuhi tanggung jawab profesionalnya tetapi di sisi lain dituntut pula untuk mematuhi perintah dari entitas yang diperiksa maupun dari atasannya. Jamilah, *et. al.*, (2007) dalam Nugraha dan Januarti, (2015) menjelaskan bahwa teori ketaatan menyatakan bahwa individu yang memiliki kekuasaan merupakan suatu sumber yang dapat mempengaruhi perilaku orang dengan perintah yang diberikannya. Hal ini dapat disebabkan oleh keberadaan kekuasaan atau otoritas yang merupakan bentuk dari *legitimate power*.

Nugraha dan Januarti (2015) menjelaskan bahwa klien dapat menekan auditor untuk mengambil tindakan yang melanggar standar pemeriksaan. Di mana kebebasan dan kemandirian seorang pemeriksa dibatasi oleh suatu tekanan.

Situasi ini yang membawa auditor dalam situasi konflik, di mana auditor berusaha untuk memenuhi tanggung jawab profesionalnya yang harus dilandasi oleh keterbukaan, kejujuran, integritas, dan menjunjung praktik yang *fair* dan bermoral tetapi disisi lain dituntut pula untuk mematuhi perintah dari entitas yang diperiksa maupun dari atasannya.

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, muncullah 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 pada terhadap audit judgment yang dilakukan (Ariyantini, *et. al.*, 2014)

Tekanan ketaatan diukur dengan indikator tekanan dari atasan dan tekanan dari klien (Drupadi dan Sudana, 2015). Bila auditor mendapat perintah untuk berperilaku yang menyimpang, hal tersebut akan mempengaruhi auditor pada saat membuat *judgement*. Tinggi rendahnya tekanan ketaatan yang dimiliki oleh

seorang auditor juga akan berpengaruh saat menyatakan opini atas kewajaran laporan keuangan. Semakin tinggi tekanan yang dihadapi oleh auditor maka *audit judgement* yang dihasilkan akan tidak akurat karena masih sangat sedikit auditor yang akan mengambil risiko untuk dipecat dan kehilangan klien sebagai konsekuensi menentang perintah atasan dan keinginan klien yang menyimpang dari standar profesional.

Hasil penelitian Ayudia (2015) menyatakan bahwa tekanan ketaatan berpengaruh signifikan terhadap *audit judgement*. Hasil penelitian Fitriana, *et. al.* (2014) juga mendukung penelitian Ayudia (2015) yang menyatakan bahwa tekanan ketaatan berpengaruh signifikan terhadap *audit judgement*. Namun, hasil penelitian Sari *et. al.* (2016) menyatakan bahwa tekanan ketaatan tidak berpengaruh terhadap *audit judgement*. Berdasarkan penjelasan yang telah diuraikan, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

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

## **2.7 Kompleksitas Tugas**

Kompleksitas tugas adalah persepsi individu tentang kesulitan suatu tugas yang disebabkan oleh terbatasnya kapasitas dan daya ingat serta kemampuan untuk mengintegrasikan masalah yang dimiliki oleh seorang pembuat keputusan (Irwanti, 2011 dalam Fitriana, *et. al.*, 2014). Kompleksitas tugas merupakan tugas yang tidak terstruktur, sulit untuk dipahami dan ambigu (Puspitasari, 2010 dalam Artha, *et. al.*, 2014).

Kompleksitas tugas menunjukkan tingkat inovasi dan pertimbangan audit yang diperlukan oleh staf pemeriksa dalam menyelesaikan tugas yang dibebankan. Tugas yang tingkat kompleksitasnya tinggi memerlukan inovasi dan pertimbangan audit yang relatif banyak, sedangkan tugas yang tingkat kompleksitasnya rendah memerlukan tingkat inovasi dan pertimbangan audit yang relatif sedikit (Prasojo, 2011 dalam Fitriana, *et. al.*, 2014) Auditor selalu dihadapkan dengan tugas-tugas yang banyak, berbeda-beda saling terkait satu sama lain. Restuningdiah dan Indriantoro (2000) dalam Artha, *et. al.*, (2014) menyatakan bahwa peningkatan kompleksitas tugas dapat menurunkan tingkat keberhasilan tugas itu. Kompleksitas tugas dapat membuat seorang auditor menjadi tidak konsisten dan tidak akuntabel.

Menurut Ariyantini, *et. al.*, (2014), kompleksitas tugas terdiri dari dua komponen yaitu kesulitan tugas dan struktur tugas. Tugas yang sulit membutuhkan lebih banyak kemampuan individu untuk menyelesaikannya. Jika kesulitan tugas lebih besar daripada kemampuan individu, akan memicu adanya kekhawatiran akan terjadi kegagalan di dalam penyelesaian tugas, maka akan berakibat pada menurunnya motivasi dan usaha untuk menyelesaikan tugas sehingga kinerjanya menurun. Penurunan kinerja ini juga akan berdampak pada kualitas *audit judgment* yang dihasilkan.

Kompleksitas tugas diukur melalui indikator mengenai kesulitan suatu tugas yang disebabkan oleh terbatasnya informasi dan kejelasan informasi tentang tugas tersebut, terbatasnya daya ingat, serta kemampuan untuk mengintegrasikan masalah yang dimiliki oleh pembuat keputusan (Jamillah, *et. al.*, 2007 dalam

Putra dan Rani, 2017). Terkait dengan kegiatan pengauditan, tingginya kompleksitas audit ini dapat menyebabkan akuntan berperilaku disfungsional sehingga menyebabkan seorang auditor menjadi tidak konsisten dan tidak akuntabel. Sehingga dengan adanya kompleksitas tugas yang tinggi dapat merusak *judgment* yang dibuat oleh audit (Artha, *et. al.*, 2014).

Hasil penelitian Fitriana, *et. al.* (2014) menyatakan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh signifikan terhadap *audit judgement*. Hasil penelitian Ariyantini, *et. al.* (2014) juga mendukung penelitian Fitriana, *et. al.* (2014) yang menyatakan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh signifikan terhadap *audit judgement*. Namun, hasil penelitian Handani, *et. al.* (2014) menyatakan bahwa kompleksitas tidak berpengaruh terhadap *audit judgement*. Berdasarkan penjelasan yang telah diuraikan, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

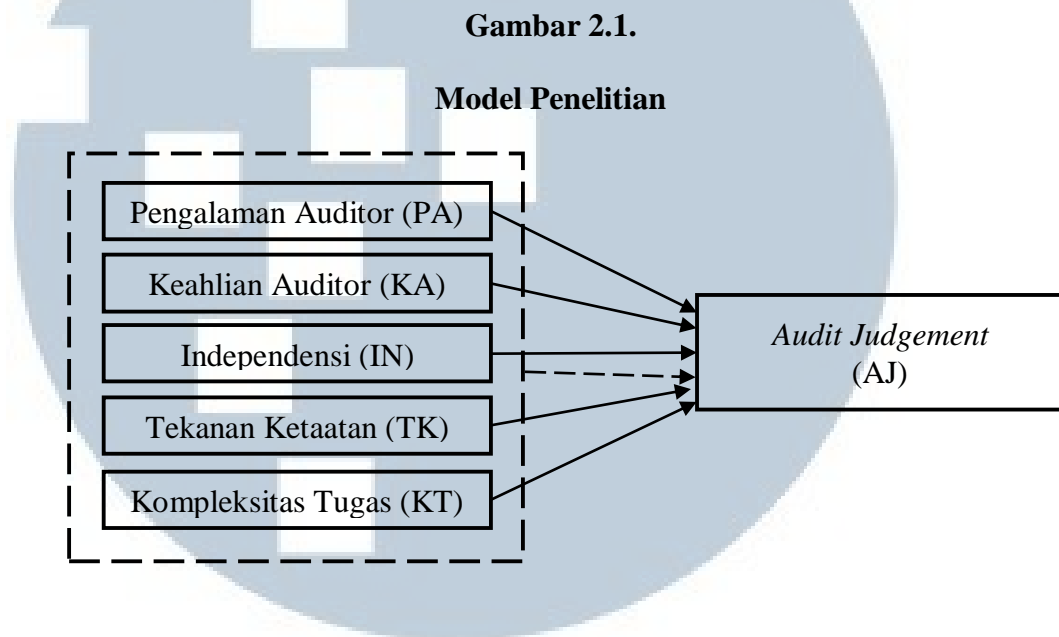
**Ha<sub>5</sub>: Kompleksitas tugas berpengaruh terhadap *audit judgement*.**





## 2.8 Model Penelitian

Berdasarkan uraian di atas, model penelitian yang akan dibuat dalam penelitian ini adalah:



UMMN  
UNIVERSITAS  
MULTIMEDIA  
NUSANTARA