



Hak cipta dan penggunaan kembali:

Lisensi ini mengizinkan setiap orang untuk mengubah, 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 *Auditing*

Auditing adalah pengumpulan serta pengevaluasian bukti-bukti atas informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian informasi tersebut dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan (Arens, dkk, 2017). Sementara itu, 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 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 (IAPI, 2016).

Menurut Agoes (2017) ditinjau dari luasnya pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas:

1. Pemeriksaan Umum (*General Audit*)

Suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh KAP independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pemeriksaan tersebut harus

dilakukan sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik dan memperhatikan Kode Etik Akuntan Indonesia, Kode Etik Profesi Akuntan Publik serta Standar Pengendalian Mutu.

2. Pemeriksaan Khusus (*Special Audit*)

Suatu pemeriksaan terbatas (sesuai dengan permintaan *auditee*) yang dilakukan oleh KAP yang independen, dan pada akhir pemeriksaannya auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pendapat yang diberikan terbatas pada pos atau masalah tertentu yang diperiksa, karena prosedur audit yang dilakukan juga terbatas. Misalnya, KAP diminta untuk memeriksa apakah terdapat kecurangan terhadap penagihan piutang usaha di perusahaan.

Ditinjau dari jenis pemeriksaan (Agoes, 2017) audit bisa dibedakan atas:

1. *Management Audit (Operational Audit)*

Suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis. Pendekatan audit yang biasa dilakukan adalah menilai efisiensi, efektivitas, dan keekonomisan dari masing-masing fungsi yang terdapat dalam perusahaan. Misalnya fungsi penjualan dan pemasaran, fungsi produksi, fungsi pergudangan dan distribusi, fungsi personalia (sumber daya manusia), fungsi akuntansi dan fungsi keuangan.

Menurut Arens, dkk (2017) ada 3 jenis operasional audit yaitu:

1. *Functional Audits*: Artinya mengkategorikan aktivitas bisnis seperti fungsi akuntansi, fungsi produksi, fungsi marketing dan lain-lain.
2. *Organizational Audits*: Menekankan seberapa efisien dan efektifnya interaksi antar fungsi. Perencanaan organisasi dan metode untuk koordinasi aktivitas merupakan hal yang sangat penting dalam jenis audit ini.
3. *Special Assignment*: Timbul atas permintaan manajemen, misalnya mengaudit penyebab tidak efektifnya *IT system*, investigasi kemungkinan terjadinya *fraud* di suatu bagian dan membuat rekomendasi untuk mengurangi biaya produksi suatu produk.

2. Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Audit*)

Pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah mentaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan (manajemen, dewan komisaris) maupun pihak eksternal (Pemerintah, Bapepam LK, Bank Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak, dan lain-lain).

3. Pemeriksaan Intern (*Internal Audit*)

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

4. *Computer Audit*

Pemeriksaan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan *Electronic Data Processing (EDP) System*.

Ada dua metode yang bisa dilakukan auditor:

1. *Audit Around The Computer*: Dalam hal ini auditor hanya memeriksa input dan output dari EDP *system* tanpa melakukan tes terhadap proses dalam EDP *system* tersebut.
2. *Audit Through The Computer*: Selain memeriksa input dan output, auditor juga melakukan tes proses EDP nya. Pengetesan tersebut dilakukan dengan menggunakan *Generalized Audit Software* dan memasukkan *dummy data* (data palsu) untuk mengetahui apakah data tersebut diproses sesuai dengan sistem yang seharusnya.

Dalam melaksanakan audit, auditor mengikuti tahapan proses pengauditan menurut Arens, dkk. (2017) proses audit terdiri dari empat tahap yaitu:

1. Tahap Perencanaan dan Perancangan Pendekatan Audit
Terdiri dari memahami bisnis klien, risiko bisnis klien, pelaksanaan prosedur analitis awal, menentukan materialitas, risiko audit dan risiko bawaannya, memahami pengendalian internal perusahaan, mengumpulkan informasi untuk menilai risiko terjadinya fraud, dan membuat strategi audit dan program audit.
2. Tahap Pengujian Kontrol dan Keterjadian Transaksi
Untuk menilai kemungkinan terjadinya salah saji dalam laporan keuangan perusahaan, dilakukan *test of controls* dan *substantive test*.
3. Tahap Pelaksanaan Prosedur Analitis dan Pengujian Atas Saldo
Terdiri atas pengujian *substantive analytical procedures*, melakukan uji atas item-item kunci pada laporan keuangan serta melakukan *test of detail balance*.
4. Tahap Penyelesaian dan Pelaporan Audit

Mengumpulkan bukti, mengevaluasi hasil, menerbitkan opini audit dan mengkomunikasikan dengan pihak manajemen.

Agar proses audit dapat dilakukan dengan tepat maka dibentuklah standar audit yang harus dipatuhi oleh auditor. Standar audit terbaru yang digunakan Indonesia adalah standar audit yang berbasis pada *International Standar on Auditing* (ISA) yang berlaku mulai 1 Januari 2013. Audit berbasis ISA tidak lain dari audit berbasis risiko (*risk based audit*). Audit berbasis risiko terdiri dari 3 tahapan proses audit (Tuanakotta, 2015), 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.

Dalam melakukan audit, auditor harus mengacu pada standar audit yang telah ditetapkan. Standar audit terbagi menjadi Standar Pengendalian Mutu (SPM), Standar Audit (SA), dan Standar Perikatan Reviu (SPR) yang dijabarkan sebagai berikut (IAPI, 2016):

1. Standar Pengendalian Mutu 1 (SPM 1)

SPM 1 mengatur tanggung jawab Kantor Akuntan Publik (KAP) atas sistem pengendalian mutu dalam melaksanakan perikatan asurans (audit, reviu, dan perikatan asurans lainnya) dan perikatan selain asurans. SPM 1 berisikan mengenai ketentuan pengendalian mutu bagi KAP yang melaksanakan perikatan reviu, yaitu:

- i. Penerapan dan kepatuhan terhadap ketentuan yang berlaku.
- ii. Unsur-unsur pengendalian mutu

Setiap KAP harus menetapkan dan memelihara suatu sistem pengendalian mutu yang mencakup mutu yang mencakup unsur-unsur sebagai berikut:

- a. Tanggung jawab kepemimpinan KAP atas mutu
 - b. Ketentuan etika profesi yang berlaku
 - c. Penerimaan dan keberlanjutan hubungan dengan klien dan perikatan tertentu
 - d. Sumber daya manusia
 - e. Pelaksanaan perikatan
 - f. Pemantauan
- iii. Dokumentasi

2. Standar Audit (SA)

Standar audit berbasis *ISA* yang berlaku di Indonesia terdiri dari 6 bagian dan 36 standar, yaitu:

1. Prinsip-prinsip umum dan tanggung jawab yang terdiri dari:
 - a. SA 200: Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Suatu Audit Berdasarkan Standar Audit.
 - b. SA 210: Persetujuan atas Syarat-Syarat Perikatan Audit
 - c. SA 220: Pengendalian Mutu untuk Audit atas Laporan Keuangan
 - d. SA 230: Dokumentasi Audit
 - e. SA 240: Tanggung Jawab Auditor Terkait dengan Kecurangan dalam Suatu Audit atas Laporan Keuangan
 - f. SA 250: Pertimbangan atas Peraturan Perundang-Undangan dalam Audit atas Laporan Keuangan
 - g. SA 260: Komunikasi dengan Pihak-Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola
 - h. SA 265: Pengomunikasian Defisiensi dalam Pengendalian Internal Kepada Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola dan Manajemen
2. Penilaian risiko dan respons terhadap risiko yang telah dinilai yang terdiri dari:
 - a. SA 300: Perencanaan Suatu Audit atas Laporan Keuangan

- b. SA 315: Pengidentifikasian dan Penilaian Risiko Salah Saji Material Melalui Pemahaman atas Entitas dan Lingkungannya
 - c. SA 320: Materialitas dalam Perencanaan dan Pelaksanaan Audit
 - d. SA 330: Respons Auditor Terhadap Risiko yang Telah Dinilai
 - e. SA 402: Pertimbangan Audit Terkait dengan Entitas yang Menggunakan Suatu Organisasi Jasa
 - f. SA 450: Pengevaluasian atas Salah Saji yang Diidentifikasi Selama Audit
3. Bukti audit yang terdiri dari:
- a. SA 500: Bukti Audit
 - b. SA 501: Bukti Audit – Pertimbangan Spesifik atas Unsur Pilihan
 - c. SA 505: Konfirmasi Eksternal
 - d. SA 510: Perikatan Audit Tahun Pertama
 - e. SA 520: Prosedur Analitis
 - f. SA 530: Sampling Audit
 - g. SA 540: Audit atas Estimasi Akuntansi, Termasuk Estimasi Akuntansi Wajar dan Pengungkapan yang Bersangkutan
 - h. SA 550: Pihak Berelasi
 - i. SA 560: Peristiwa Kemudian
 - j. SA 570: Kelangsungan Usaha
 - k. SA 580: Representasi Tertulis
4. Penggunaan pekerjaan pihak lain yang terdiri dari:
- a. SA 600: Pertimbangan Khusus – Audit atas Laporan Keuangan Grup

- b. SA 610: Penggunaan Pekerjaan Auditor Internal
 - c. SA 620: Penggunaan Pekerjaan Seorang Pakar Auditor
5. Kesimpulan audit dan pelaporan yang terdiri dari:
- a. SA 700: Perumusan Suatu Opini dan Pelaporan atas Laporan Keuangan
 - b. SA 705: Modifikasi Terhadap Opini Dalam Laporan Auditor Independen
 - c. SA 706: Paragraph Penekanan Suatu Hal dan Paragraph Hal Lain Dalam Laporan Auditor Independen
 - d. SA 710: Informasi Komparatif – Angka Korespondensi dan Laporan Keuangan Komparatif
 - e. SA 720: Tanggung Jawab Auditor atas Informasi Lain Dalam Dokumen yang Berisi Laporan Keuangan Auditor
6. Area-area khusus yang terdiri dari:
- a. SA 800: Pertimbangan Khusus – Audit atas Laporan Keuangan yang Disusun Sesuai dengan Kerangka Bertujuan Khusus
 - b. SA 805: Pertimbangan Khusus – Audit atas Laporan Keuangan Tunggal dan Unsur, Akun, atau Pos Spesifik Dalam Suatu Laporan Keuangan
 - c. SA 810: Perikatan Untuk Melaporkan Ikhtisar Laporan Keuangan
3. Standar Perikatan Reviu (SPR)

SPR mengatur mengenai standar yang digunakan oleh praktisi ketika melaksanakan audit atas laporan keuangan. SPR ini menetapkan standar dan menyediakan panduan tentang tanggung jawab profesional praktisi ketika

seorang praktisi yang bukan merupakan auditor suatu entitas, melaksanakan suatu perikatan untuk mereviu laporan keuangan dan tentang bentuk dan isi laporan yang diterbitkan oleh praktisi tersebut dalam kaitan dengan reviu tersebut. SPR mencakup hal-hal sebagai berikut:

- i. Tujuan Perikatan Reviu
- ii. Prinsip umum perikatan reviu
- iii. Ruang lingkup reviu
- iv. Keyakinan moderat
- v. Persyaratan dalam perikatan
- vi. Perencanaan
- vii. Pekerjaan yang dilaksanakan oleh pihak lain
- viii. Dokumentasi
- ix. Prosedur dan bukti
- x. Kesimpulan dan pelaporan

Selain SPM 1, SA, dan SPR terdapat kerangka untuk perikatan asurans yang mengatur perikatan asurans yang dilakukan oleh praktisi. Kerangka ini menyediakan kerangka acuan bagi praktisi dan pihak-pihak lain yang terlibat dalam perikatan asurans seperti pihak yang melakukan perikatan dengan praktisi. Kerangka perikatan asurans mencakup ruang lingkup kerangka, penerimaan perikatan, unsur-unsur perikatan asurans, dan penggunaan nama praktisi yang tidak semestinya (Kerangka perikatan asurans (IAPI, 2016)).

Menurut SA 200, standar audit berisi tujuan, ketentuan, serta materi penerapan dan penjelasan lain yang dirancang untuk mendukung auditor dalam

memperoleh keyakinan memadai. SA mengharuskan auditor untuk menggunakan pertimbangan profesional dan memelihara skeptisisme profesional selama perencanaan dan pelaksanaan audit, dan antara lain mencakup (IAPI, 2016):

1. Mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan, berdasarkan suatu pemahaman atas entitas dan lingkungannya, termasuk pengendalian internal entitas.
2. Memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat tentang apakah terdapat kesalahan penyajian material, melalui perancangan dan penerapan respons yang tepat terhadap risiko yang dinilai.
3. Merumuskan suatu opini atas laporan keuangan berdasarkan kesimpulan yang ditarik dari bukti audit yang diperoleh.

Dalam mencapai tujuan audit, maka terdapat prosedur yang perlu dilakukan oleh auditor. Prosedur audit adalah instruksi rinci yang menjelaskan bukti audit yang akan diperoleh selama audit (Arens, dkk, 2017). Menurut SA 500 dijelaskan bahwa auditor bertanggung jawab dalam merancang dan melaksanakan prosedur audit untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat. Bukti audit adalah informasi yang digunakan oleh auditor dalam menarik kesimpulan sebagai basis opini auditor. Bukti audit mencakup baik informasi yang terkandung dalam catatan akuntansi yang mendasari laporan keuangan maupun informasi lainnya (IAPI, 2016). Menurut Tuanakotta (2015) dalam menentukan prosedur audit yang digunakan, auditor dapat memilih berdasarkan bukti audit, yaitu:

1. *Inspection* (Inspeksi)

SA 500 menggunakan istilah inspeksi dalam dua makna yaitu pemeriksaan catatan atau dokumen, baik internal maupun eksternal, dalam bentuk kertas, elektronik, atau media lainnya dan pemeriksaan suatu aset. Inspeksi terhadap catatan dan dokumen memberikan bukti audit dengan berbagai tingkat keandalan, tergantung pada sifat dan sumber catatan atau dokumen.

2. *Observation* (Pengamatan)

Pengamatan atau mengamati tidak lain dari melihat suatu proses atau prosedur yang dilakukan orang lain. Misalnya, auditor mengamati penghitungan persediaan yang dilakukan oleh karyawan pabrik atau auditor mengamati pelaksanaan kegiatan pengendalian tertentu.

3. *External Confirmation* (Konfirmasi Eksternal)

Konfirmasi eksternal adalah bukti audit berupa tanggapan tertulis secara langsung yang diperoleh auditor, atas permintaannya, dari pihak ketiga dalam bentuk kertas, elektronik, atau media lainnya.

4. *Recalculation* (Perhitungan Kembali)

Perhitungan kembali berarti mengecek akurasi atau ketelitian matematik (tambah, kurang, kali, bagi, dan lain-lain) dalam catatan atau dokumen. Perhitungan kembali dapat dilakukan secara manual atau secara elektronik.

5. *Reperformance* (Lakukan Kembali)

Auditor melakukan kembali secara independen prosedur atau pengendalian yang telah (atau seharusnya sudah) dikerjakan sebagai bagian dari sistem pengendalian internal di entitas yang bersangkutan.

6. *Analytical Procedures* (Prosedur Analitikal)

Prosedur analitikal meliputi evaluasi atas informasi keuangan dengan menganalisis hubungan yang nalar antara data keuangan dan non-keuangan.

7. *Inquiry* (Bertanya)

Inquiry (bertanya) adalah mencari informasi dari orang yang mengetahui masalahnya, baik masalah keuangan dan non keuangan, dari orang di dalam atau di luar entitas. *Inquiries* bisa berupa mengajukan pertanyaan secara formal dan tertulis atau informasi dan lisan.

Dalam SA 500 dijelaskan bahwa 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 (makin tinggi risiko, makin banyak bukti audit yang dibutuhkan) dan kualitas bukti audit (makin baik kualitas bukti audit, makin sedikit bukti yang dibutuhkan). Namun, pemerolehan bukti audit yang makin banyak tidak dapat mengompensasi buruknya kualitas bukti audit tersebut. 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, 2016).

SA 330 mewajibkan auditor untuk menyimpulkan apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh. Kecukupan dan ketepatan bukti audit yang telah diperoleh untuk menurunkan risiko audit sampai pada tingkat yang dapat diterima, dan dengan demikian memungkinkan auditor untuk mengambil

kesimpulan yang memadai sebagai basis bagi opini auditor, merupakan suatu pertimbangan profesional (IAPI, 2016). Opini audit atas laporan keuangan terdiri dari opini tanpa modifikasi dan opini modifikasian. Menurut SA 700, opini tanpa modifikasi yang diberikan oleh auditor dinyatakan bila auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku (IAPI, 2016). Berikut ini adalah contoh laporan audit untuk opini tanpa modifikasi (Lampiran 1):

Gambar 2.1
Laporan Audit Opini Tanpa Modifikasi

| | |
|--|--|
|  <p>SURAT PERNYATAAN DIREKSI TENTANG TANGGUNG JAWAB ATAS LAPORAN KEUANGAN KONSOLIDASIAN 31 DESEMBER 2018</p> | <p>DIRECTORS' STATEMENT ON THE RESPONSIBILITY FOR THE CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS DECEMBER 31, 2018</p> |
| <p>Atas nama dan mewakili Direksi, kami yang bertanda tangan di bawah ini:</p> | <p>For and on behalf of the Board of Directors, we, the undersigned:</p> |
| <p>1. Nama / Name : Anthoni Salim Alamat kantor / Office Address : Sudirman Plaza, Indofood Tower 21th Floor Jl. Jend. Sudirman Kav. 76-78, Jakarta 12910 Alamat domisili / Domiciled at : Jl. Gunung Sahari VI No. 24 Jakarta Pusat No. Telepon / Phone Number : (021) 5795-8822 Jabatan / Title : Direktur Utama / President Director</p> | <p>1. Name / Name : Anthoni Salim Office Address : Sudirman Plaza, Indofood Tower 21th Floor Jl. Jend. Sudirman Kav. 76-78, Jakarta 12910 Domiciled at : Jl. Gunung Sahari VI No. 24 Jakarta Pusat Phone Number : (021) 5795-8822 Title : President Director</p> |
| <p>2. Nama / Name : Tjhe Tje Fie Alamat kantor / Office Address : Sudirman Plaza, Indofood Tower 21th Floor Jl. Jend. Sudirman Kav. 76-78, Jakarta 12910 Alamat domisili / Domiciled at : Pakuwono VI No. 20 Kebayoran Baru No. Telepon / Phone Number : (021) 5795-8822 Jabatan / Title : Direktur / Director</p> | <p>2. Name / Name : Tjhe Tje Fie Office Address : Sudirman Plaza, Indofood Tower 21th Floor Jl. Jend. Sudirman Kav. 76-78, Jakarta 12910 Domiciled at : Pakuwono VI No. 20 Kebayoran Baru Phone Number : (021) 5795-8822 Title : Director</p> |
| <p>menyatakan bahwa:</p> | <p>certify that:</p> |
| <p>1. Kami bertanggung jawab atas penyusunan dan penyajian laporan keuangan konsolidasian PT Indofood Sukses Makmur Tbk dan Entitas Anak.</p> <p>2. Laporan keuangan konsolidasian PT Indofood Sukses Makmur Tbk dan Entitas Anak telah disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia;</p> <p>3. a. Semua informasi material dalam laporan keuangan konsolidasian PT Indofood Sukses Makmur Tbk dan Entitas Anak telah diungkapkan secara lengkap dan benar; b. Laporan keuangan konsolidasian PT Indofood Sukses Makmur Tbk dan Entitas Anak tidak mengandung informasi atau fakta material yang tidak benar, dan tidak menghilangkan informasi atau fakta material;</p> <p>4. Kami bertanggung jawab atas sistem pengendalian intern PT Indofood Sukses Makmur Tbk dan Entitas Anak.</p> | <p>1. We take the responsibility for the compilation and presentation of consolidated financial statements of PT Indofood Sukses Makmur Tbk and Subsidiaries;</p> <p>2. The consolidated financial statements of PT Indofood Sukses Makmur Tbk and Subsidiaries have been prepared and presented in accordance with the Indonesian Financial Accounting Standards;</p> <p>3. a. All material information in the consolidated financial statements of PT Indofood Sukses Makmur Tbk and Subsidiaries has been completely and properly disclosed; b. The consolidated financial statements of PT Indofood Sukses Makmur Tbk and Subsidiaries do not contain any improper material information or fact, and do not omit any material information or fact;</p> <p>4. We are responsible for the internal control system of PT Indofood Sukses Makmur Tbk and Subsidiaries.</p> |
| <p>Demikian pernyataan ini dibuat dengan sebenarnya.</p> | <p>The statement is made truthfully.</p> |
| <p>Jakarta, 19 Maret / March 19, 2019</p> | <p>Jakarta, 19 Maret / March 19, 2019</p> |
|  |  |

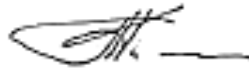
Opini

Menurut opini kami, laporan keuangan konsolidasian terlampir menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan konsolidasian PT Indofood Sukses Makmur Tbk dan entitas anaknya tanggal 31 Desember 2018, serta kinerja keuangan dan arus kas konsolidasinya untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut, sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia.

Opinion

In our opinion, the accompanying consolidated financial statements present fairly, in all material respects, the consolidated financial position of PT Indofood Sukses Makmur Tbk and its subsidiaries as of December 31, 2018, and their consolidated financial performance and cash flows for the year then ended, in accordance with Indonesian Financial Accounting Standards.

Purwantono, Sungkoro & Surja



Indrajuwana Komala Widjaja

Registrasi Akuntan Publik No. AP.0696/Public Accountant Registration No. AP.0696

19 Maret 2019/March 19, 2019

(Sumber: www.idx.co.id)

Sementara itu, menurut SA 705 opini modifikasian diberikan jika auditor (IAPI, 2016):

- 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.

Jenis-jenis opini audit modifikasian menurut SA 705 ialah (IAPI, 2016):

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 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 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.

Menurut SA 705, ketika auditor memodifikasi opini atas laporan keuangan, auditor harus mencantumkan suatu paragraf dalam laporan auditor yang menyediakan suatu penjelasan tentang hal-hal yang menyebabkan modifikasi tersebut. Auditor harus menempatkan paragraf tersebut persis sebelum paragraf opini dalam laporan auditor dan menggunakan subjudul “Basis untuk Opini Wajar dengan Pengecualian”, “Basis untuk Opini Tidak Wajar”, atau “Basis untuk Opini Tidak Menyatakan Pendapat”, sesuai dengan kondisinya (IAPI, 2016). Berikut ini adalah contoh laporan audit untuk opini modifikasian wajar dengan pengecualian (Lampiran 2):

Gambar 2.2
Laporan Audit Opini Modifikasian




SURAT PERNYATAAN DIREKSI
TENTANG
TANGGUNG JAWAB ATAS LAPORAN KEUANGAN KONSOLIDASIAN UNTUK
TAHUN YANG BERAKHIR 31 DESEMBER 2014
PT BUANA LISTYA TAMA Tbk DAN ENTITAS ANAK (GRUP)
ALTERNATIVE STATEMENT / FTFS
RELATING TO
THE RESPONSIBILITY ON THE CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS FOR
THE YEAR ENDED 31 DECEMBER 2014
PT BUANA LISTYA TAMA Tbk AND ITS SUBSIDIARIES (GROUP)

| | |
|--|---|
| Kami yang bertanda tangan di bawah ini: | We the undersigned: |
| 1. Nama/Nama Alamat kantor/Office address | : Wang Kevin : Danotama Square II, : Jl. Mega Kuningan Timur, : Blok C6 Kav. 12A, Jakarta Selatan, : 62 - 21 - 30485700 |
| Nomor Telepon/Phone Number Jabatan/Position | : : Direktur Utama / President Director |
| 2. Nama/Nama Alamat kantor/Office address | : Henrianta Kuswandi : Danotama Square II, : Jl. Mega Kuningan Timur, : Blok C6 Kav. 12A, Jakarta Selatan, : 62 - 21 - 30485700 |
| Nomor Telepon/Phone Number Jabatan/Position | : : Direktur / Director |

menyatakan bahwa: state that:

| | |
|---|---|
| 1. Kami bertanggung jawab atas penyusunan dan penyajian laporan keuangan konsolidasian Grup; | 1. We are responsible for the preparation and presentation of the consolidated financial statements of the Group; |
| 2. Laporan keuangan konsolidasian Grup telah disusun dan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia; kecuali untuk hal-hal yang dijelaskan dalam catatan 9 dan 14 atas laporan keuangan konsolidasi. | 2. The consolidated financial statements of the Group have been prepared and presented in conformity with Indonesian Financial Accounting Standards, except for the matters that are explained in notes 9 and 14 consolidated financial statements. |
| 3. a. Semua informasi dalam laporan keuangan konsolidasian Grup telah dimuat secara lengkap dan benar; | 3. a. All information contained in the consolidated financial statements of the Group is complete and correct; |
| b. Laporan keuangan konsolidasian Grup tidak mengandung informasi atau fakta material yang tidak benar, dan tidak menghilangkan informasi atau fakta material; | b. The consolidated financial statements of the Group do not contain misstating material information or facts, and do not omit material information or facts; |
| 4. Kami bertanggung jawab atas sistem pengendalian internal dalam Grup. | 4. We are responsible for the Group's internal control system. |

Demiakan penyusunan ini dibuat dengan sebenarnya. This statement has been made truthfully

Jakarta, 15 April 2015 / 15 April 2015

| | |
|---|--|
| Direktur Utama / President Director | Direktur / Director |
|  Kevin Wang |  Henrianta Kuswandi |

Tanggung jawab auditor (Lanjutan)

Dalam melakukan penilaian risiko tersebut, auditor mempertimbangkan pengendalian internal yang relevan dengan penyusunan dan penyajian wajar laporan keuangan konsolidasian entitas untuk merancang prosedur audit yang tepat sesuai dengan kondisinya, tetapi bukan untuk tujuan menyatakan opini atas keefektifitasan pengendalian internal entitas. Suatu audit juga mencakup mengevaluasi atas ketepatan kebijakan akuntansi yang digunakan dan kewajaran estimasi akuntansi yang dibuat oleh manajemen, serta mengevaluasi atas penyajian laporan keuangan konsolidasian secara keseluruhan.

Kami yakin bahwa bukti audit yang telah kami peroleh adalah cukup dan tepat untuk menyediakan suatu basis bagi opini wajar dengan pengecualian kami.

Basis untuk opini wajar dengan pengecualian

- (1) Kami tidak mendapat surat jawaban konfirmasi atas piutang kepada PT Berlian Laju Tanker Tbk (BLT) sebesar US\$ 99,3 juta pada tanggal 31 Desember 2013. Piutang kepada BLT ini termasuk piutang bunga sebesar US\$ 8,3 juta dan sebelum dikurangi penyisihan penurunan nilai piutang sebesar US\$ 9,8 juta pada tanggal 31 Desember 2013. Seperti dijelaskan pada Catatan 9 atas laporan keuangan konsolidasian, Grup dan BLT dalam proses rekonsiliasi saldo piutang. Kami tidak dapat menerapkan prosedur audit lainnya untuk memperoleh keyakinan atas saldo, kelengkapan dan pengungkapan terkait dengan piutang kepada BLT pada tanggal 31 Desember 2013. Sebagai akibatnya, kami tidak dapat menentukan penyesuaian yang diperlukan terhadap jumlah yang dilaporkan. Oleh karena itu, opini audit kami atas laporan keuangan untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2013 merupakan opini modifikasi. Grup dan BLT telah melakukan rekonsiliasi saldo piutang tanggal 31 Desember 2014 dan Grup membuat penyesuaian seperlunya atas perbedaan piutang dalam laporan keuangan konsolidasian untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2014. Opini kami atas laporan keuangan konsolidasian untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2014 juga merupakan opini modifikasi karena kemungkinan pengaruh hal tersebut di atas terhadap komparabilitas angka-angka periode kini dan angka-angka koresponding.

Auditors' responsibility (Continued)

In making these risk assessments, the auditors consider internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the consolidated financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the consolidated financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our qualified audit opinion.

Basis for qualified opinion

- (1) We were unable to obtain confirmation reply for the receivables from PT Berlian Laju Tanker Tbk (BLT) amounting to US\$ 99.3 million as of 31 December 2013. The receivables from BLT included interest receivable of US\$ 8.3 million and before deduction of allowance for impairment value of receivable of US\$ 9.8 million as of 31 December 2013. As discussed in Note 9 to consolidated financial statements, the Group and BLT were on the process of reconciling the balance of receivable. We were unable to satisfy ourselves through other auditing procedures on the balance, completeness and the related disclosure of the receivables from BLT as of 31 December 2013. As a result, we were unable to determine whether any adjustment to the amount was necessary. Our audit opinion on the consolidated financial statements for the year ended 31 December 2013 was modified accordingly. The Group and BLT have made the reconciliation of receivable balance as of 31 December 2014 and the Group made appropriate adjustments of the receivable differences in the consolidated financial statements for the year ended 31 December 2014. Our opinion on the consolidated financial statements for the year ended 31 December 2014 is also modified because of the possible effect of this matter on the comparability of the current period's figures and the corresponding figures.

Kantor Akuntan Publik
TANUBRATA SUTANTO FAHMI & Rekan



Kasner Sirumapeh, CPA
NIMP AP.0563/ License No. AP.0563

15 April 2015/ 15 April 2015

(Sumber: www.idx.co.id)

Sebagai basis untuk opini auditor, SA 200 mengharuskan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan. Keyakinan memadai merupakan suatu tingkat keyakinan tinggi. Keyakinan tersebut diperoleh ketika auditor telah mendapatkan bukti audit yang cukup dan tepat untuk menurunkan risiko audit (risiko bahwa auditor menyatakan suatu opini yang tidak tepat ketika laporan keuangan mengandung kesalahan penyajian material) ke suatu tingkat rendah yang dapat diterima (IAPI, 2016).

2.2 *Audit Judgement*

Audit judgement atau pertimbangan audit merupakan kebijakan auditor dalam menentukan pendapat mengenai proses auditnya yang mengacu pada penentuan suatu gagasan, pendapat atau perkiraan tentang suatu objek, status atau peristiwa lainnya. Pertimbangan auditor tersebut dapat dipengaruhi oleh berbagai faktor, salah satunya adalah faktor perilaku individu. Auditor dituntut untuk bersikap profesional agar dapat membuat *judgement* yang profesional dalam penugasan auditnya sehingga tidak terjadi kesalahan dalam pemberian opini yang akan dilakukan pada tahap pelaporan audit Mentari dan Muslim (2018).

Menurut SA 200 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 (IAPI, 2016).

Menurut Arens, dkk (2017) terdapat 5 elemen kunci proses pembuatan *professional judgement* oleh auditor, yaitu:

1. Identifikasi dan Menjelaskan Permasalahan

Identifikasi dan menjelaskan permasalahan yang ada dapat berguna untuk menganalisis situasi dan efek potensial yang akan terjadi dalam audit. Gagal untuk mengidentifikasi permasalahan dengan tepat biasanya akan menghasilkan analisis yang salah dan pertimbangan yang tidak tepat.

2. Mengumpulkan Fakta dan Informasi dan Identifikasi Literatur yang Berkaitan

Auditor harus memahami fakta relevan dan informasi yang tersedia untuk menghadapi permasalahan. Ketika mengumpulkan fakta dan informasi, auditor harus selalu waspada untuk informasi lain yang bertentangan dengan fakta dan informasi yang dibutuhkan. Untuk mengevaluasi efek dari permasalahan audit, auditor harus mempertimbangkan standard dan peraturan akuntansi dan *auditing* yang berlaku.

3. Melakukan Analisis dan Identifikasi Alternatif Potensial

Langkah selanjutnya ialah menganalisis permasalahan yang ada berdasarkan fakta dan informasi yang telah dikumpulkan. Auditor harus mempertimbangkan beberapa faktor seperti pemahaman akan transaksi dan kejadian yang dilakukan perusahaan.

4. Membuat Keputusan

Auditor menerapkan pertimbangan yang telah digunakan untuk pengambilan keputusan. Setelah membuat keputusan, auditor harus mengevaluasi proses

pertimbangan untuk menentukan semua aktivitas kunci telah dilakukan dengan tepat.

5. Review dan Melengkapi Dokumentasi dan Alasan Kesimpulan

Auditor harus melakukan review atas pertimbangan yang dilakukan dan membuat dokumentasi. Proses dokumentasi membantu auditor untuk lebih objektif dan alasan yang digunakan untuk mencapai pertimbangannya.

Berdasarkan SA 200, Pertimbangan profesional merupakan hal penting untuk melaksanakan audit secara tepat. Hal ini karena interpretasi ketentuan etika dan SA yang relevan, serta keputusan yang telah diinformasikan yang diharuskan selama audit tidak dapat dibuat tanpa penerapan pengetahuan dan pengalaman yang relevan pada fakta dan kondisi terkait. 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 200 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 auditor perlu dilakukan sepanjang proses audit dan perlu didokumentasikan dengan tepat. Dalam hal ini, auditor diharuskan untuk membuat dokumentasi audit yang cukup dan memahami pertimbangan profesional signifikan yang dibuat untuk 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).

Hasil akhir dari penentuan *audit judgement* ialah pelaporan keuangan. Auditor harus mengevaluasi apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan ketentuan dalam kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. SA 700 menyatakan bahwa auditor wajib mengevaluasi apakah, dengan mempertimbangkan persyaratan dalam kerangka pelaporan keuangan yang berlaku (IAPI, 2016):

- a. Laporan keuangan cukup mengungkapkan kebijakan akuntansi yang signifikan yang dipilih dan diterapkan
- b. Kebijakan akuntansi yang dipilih dan yang diterapkan adalah konsisten dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku dan (memang tepat)
- c. Estimasi akuntansi yang dibuat manajemen adalah wajar

- d. Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan adalah relevan, andal, dapat dibandingkan, dan dapat dipahami
- e. Laporan keuangan memberikan cukup *disclosures* yang memungkinkan pemakai memahami dampak transaksi dan peristiwa yang material terhadap informasi yang disampaikan dalam laporan keuangan
- f. Terminologi dalam laporan keuangan, termasuk judul setiap laporan keuangan, sudah tepat.

Audit judgement diukur dengan 3 indikator yaitu tingkat materialitas, kelangsungan hidup suatu entitas (*going concern*) dan tingkat risiko audit. Menurut SA 320, materialitas adalah tingkat salah saji (*misstatement*) dalam suatu laporan keuangan yang diperkirakan dapat memengaruhi keputusan ekonomi yang diambil pengguna laporan keuangan. Pertimbangan tingkat materialitas dibuat dengan memperhitungkan berbagai kondisi yang melingkupinya dan dipengaruhi oleh ukuran atau sifat kesalahan penyajian material. Materialitas adalah relevan ketika praktisi menentukan sifat, saat, dan luas prosedur pengumpulan bukti, dan ketika menilai apakah informasi hal pokok bebas dari kesalahan penyajian material (IAPI, 2016). Materialitas mengukur seberapa besar dan pentingnya suatu salah saji (*misstatements*) dalam laporan keuangan (Tuanakotta, 2015). Menurut SA 320 penentuan materialitas oleh auditor membutuhkan pertimbangan profesional, dan dipengaruhi oleh persepsi auditor tentang kebutuhan informasi keuangan oleh para pengguna laporan keuangan. Dalam perencanaan audit, auditor membuat pertimbangan-pertimbangan tentang ukuran kesalahan penyajian yang dipandang

material. Pertimbangan-pertimbangan tersebut menyediakan suatu basis 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.

Materialitas yang ditetapkan pada tahap perencanaan audit tidak semena-mena menentukan bahwa kesalahan penyajian yang tidak dikoreksi, secara individual atau gabungan di bawah materialitas tersebut, akan selalu dievaluasi tidak material. Kondisi-kondisi yang berkaitan dengan beberapa kesalahan penyajian dapat menyebabkan auditor menilai kesalahan penyajian tersebut sebagai kesalahan penyajian material walaupun kesalahan penyajian tersebut berada di bawah tingkat materialitas. Walaupun tidak praktis untuk merancang prosedur audit untuk mendeteksi kesalahan penyajian material yang hanya berdasarkan sifatnya, auditor tidak boleh hanya mempertimbangkan ukuran, tetapi juga sifat kesalahan penyajian yang tidak dikoreksi, dan keadaan-keadaan tertentu yang menyebabkan terjadinya kesalahan penyajian tersebut, pada saat mengevaluasi dampak kesalahan penyajian tersebut terhadap laporan keuangan (IAPI, 2016).

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

1. *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* tidak diubah sebagai akibat temuan audit dan perubahan dalam risiko yang dinilai. Pada penyelesaian audit, *overall materiality* akan digunakan untuk mengevaluasi dampak salah saji yang 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 assesses risks*) dan *detection risk* (risiko tidak terdeteksinya salah saji oleh auditor).

3. *Specific Materiality*

Situasi dimana 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*

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 tolak ukur yang telah dipilih. Faktor-faktor yang dapat memengaruhi proses identifikasi suatu tolak ukur yang tepat mencakup (IAPI, 2016):

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 industry 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).
5. Fluktuasi relatif tolak ukur tersebut.

Audit judgement juga dibutuhkan dalam pertimbangan kelangsungan usaha suatu entitas. Kelangsungan hidup suatu entitas (*going concern*) menurut SA 570 adalah asumsi penilaian manajemen dalam menyajikan laporan keuangannya atas kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya untuk peristiwa atau kondisi di masa depan. SA 570 mengatur tanggung jawab auditor dalam audit laporan keuangan yang berkaitan dengan penggunaan asumsi kelangsungan usaha untuk masa depan yang dapat diprediksi, manajemen bertanggung jawab melakukan penilaian atas kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya. Auditor bertanggung jawab untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat tentang ketepatan penggunaan asumsi kelangsungan usaha oleh manajemen dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan dan untuk menyimpulkan berdasarkan bukti audit yang telah diperoleh, apakah terdapat suatu ketidakpastian material tentang kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya (IAPI, 2016).

Menurut SA 570, di bawah asumsi kesinambungan usaha, suatu entitas dianggap mempunyai usaha yang berkesinambungan dalam waktu dekat di masa mendatang. Laporan keuangan yang bertujuan umum dibuat dengan dasar kesinambungan usaha, kecuali jika manajemen mempunyai niat/rencana melikuidasi entitas itu atau berhenti beroperasi, atau tidak ada alternatif yang realistis kecuali membubarkannya. Dalam hal penggunaan asumsi kesinambungan usaha itu tepat, aset dan liabilitas dicatat atas dasar entitas itu dapat merealisasi asetnya dan menyelesaikan liabilitasnya dalam kegiatan bisnisnya yang normal. Dalam mengevaluasi penilaian manajemen tersebut, auditor wajib

mempertimbangkan apakah penilaian manajemen meliputi mempertimbangkan apakah penilaian manajemen meliputi semua informasi yang relevan yang diketahui auditor sebagai hasil auditnya. Auditor wajib menanyakan kepada manajemen mengenai pengetahuannya tentang peristiwa atau kondisi di luar periode yang diliput oleh penilaian manajemen, yang menimbulkan keraguan besar mengenai kemampuan entitas melanjutkan usahanya secara berkesinambungan (IAPI, 2016).

Beberapa contoh peristiwa yang dapat menimbulkan keraguan tentang asumsi kelangsungan usaha terdiri dari (IAPI, 2016):

1. Indikator Keuangan

- a. Indikasi penarikan dukungan dari para kreditur.
- b. Rasio keuangan utama yang buruk.
- c. Kerugian operasi atau penurunan signifikan dalam nilai aset yang digunakan untuk menghasilkan arus kas.
- d. Ketidakmampuan untuk melunasi kreditur pada tanggal jatuh tempo.
- e. Ketidakmampuan untuk mematuhi persyaratan perjanjian pinjaman.
- f. Ketidakmampuan untuk memperoleh pendanaan untuk pengembangan produk baru yang esensial atau investasi esensial lainnya.

2. Indikator Operasional

- a. Niat/rencana manajemen untuk melikuidasi entitas atau berhenti operasi.
- b. Hilangnya anggota (tim inti) manajemen, tanpa pengganti.
- c. Kesulitan tenaga kerja.
- d. Kekurangan penyediaan barang/bahan.

e. Munculnya *competitor* yang sangat berhasil.

3. Lain-Lain

a. Ketidapatuhan mengenai kewajiban permodalan.

b. Perkara hukum yang dihadapi entitas.

c. Perubahan dalam peraturan perundang-undangan atau kebijakan pemerintah.

d. Kerusakan aset akibat bencana alam yang tidak/kurang diasuransikan.

Tahap dalam proses audit atas kesinambungan usaha (Tuanakotta, 2015):

a. Pertimbangkan dan tanya kepada manajemen apakah ada peristiwa atau kondisi yang mungkin menimbulkan keraguan mengenai kemampuan entitas untuk melanjutkan usahanya sebagai usaha yang berkesinambungan.

b. Reviu penilaian yang dilakukan manajemen tentang kemungkinan adanya peristiwa atau kondisi tersebut di atas, dan tanggapan atau rencana manajemen menghadapi peristiwa atau kondisi tersebut.

c. Tetap waspada terhadap peristiwa atau kondisi selama berlangsungnya audit.

Audit judgement juga diperlukan untuk mengatasi risiko audit. Risiko audit adalah risiko memberikan opini audit yang tidak tepat atas laporan keuangan yang disalah sajian secara material. Komponen risiko audit terdiri dari (Tuanakotta, 2015):

1. *Inherent Risk* (Risiko Bawaan)

Kecurigaan asersi mengenai golongan transaksi, saldo akun, atau pengungkapan atas suatu kesalahan penyajian yang dapat bersifat material, baik secara tersendiri atau ketika digabung dengan kesalahan penyajian lainnya, sebelum pertimbangan atas pengendalian terkait.

2. *Control Risk* (Risiko Pengendalian)

Risiko atas suatu kesalahan penyajian yang mungkin terjadi dalam asersi mengenai golongan transaksi, saldo akun, atau pengungkapan dan yang dapat bersifat material, baik secara tersendiri atau ketika digabung dengan kesalahan penyajian lainnya, dimana kesalahan penyajian tersebut tidak dapat dicegah, atau dideteksi dan dikoreksi, secara berkala oleh pengendalian internal entitas.

3. *Detection Risk* (Risiko Pendeteksian)

Risiko bahwa prosedur yang dilaksanakan auditor untuk menekan risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima tidak mampu untuk mendeteksi suatu kesalahan penyajian yang muncul dan yang mungkin bersifat material, baik secara tersendiri atau ketika digabungkan dengan kesalahan penyajian lainnya.

Menurut Tuanakotta (2015), tujuan audit adalah untuk 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 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.

SA 200 menyatakan dalam menjalankan audit berdasarkan risiko, auditor harus menggunakan pertimbangan profesional dalam melaksanakan audit. Untuk memperoleh keyakinan memadai, auditor harus memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk menurunkan risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima dan oleh karena itu, memungkinkan auditor untuk menarik kesimpulan wajar yang mendasari opini auditor (IAPI, 2016).

Seorang auditor dalam proses audit memberikan opini dengan *judgement* yang didasarkan pada kejadian-kejadian masa lalu, sekarang, dan yang akan datang. Berkaitan dengan lingkup pengujian, penentuan ukuran *sample* dan *item* mana yang akan diuji, pertimbangan (*judgement*) auditor akan sangat memengaruhi. Pertimbangan auditor dalam hal ini mencakup materialitas, risiko, biaya, manfaat, ukuran, dan karakteristik populasi. Auditor yang tidak berhati-hati dalam menentukan pertimbangannya, maka kesalahan dalam pernyataan pendapat dapat saja terjadi (Nuarsih dan Mertha, 2017). Faktor-faktor yang dapat memengaruhi *audit judgement* adalah kompleksitas tugas, tekanan anggaran waktu, tekanan ketataan, kompetensi, dan *self efficacy*.

2.3 Kompleksitas Tugas

Kompleksitas tugas merupakan salah satu faktor yang dapat memengaruhi *audit judgement* seorang auditor. Kompleksitas tugas adalah banyak dan beragamnya suatu tugas yang menjadikan tugas tersebut menjadi sulit dan membingungkan yang disertai dengan keterbatasan kemampuan atau keahlian dalam menyelesaikan tugas

(Pektra dan Kurnia, 2015). Terdapat 2 indikator penyusun dari kompleksitas tugas yaitu tingkat kesulitan tugas dan struktur tugas.

Kompleksitas tugas dapat dijadikan alat untuk mengukur kualitas hasil pekerjaan. Kualitas hasil pekerjaan dapat dibagi berdasarkan kompleksnya, yaitu kualitas hasil kerja dengan kompleksitas rendah, sedang, dan tinggi serta menambahkan variabel kemampuan pemecahan masalah sebagai salah satu variabel yang juga memengaruhi interaksi akuntabilitas individu dengan kualitas hasil pekerjaannya dan menyimpulkan bahwa akuntabilitas, pengetahuan, dan kompleksitas kerja mempunyai pengaruh terhadap kualitas hasil kerja. Kompleksitas tugas harus ditangani oleh auditor dengan baik karena dapat memengaruhi keakuratan pertimbangan (*judgement*) maupun keputusan auditor (Nuarsih dan Mertha, 2017).

(Bonner, 1995) dalam (Nuarsih dan Mertha, 2017) mengemukakan ada tiga alasan yang cukup mendasar mengapa pengujian terhadap kompleksitas tugas untuk sebuah 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.

Chung dan Monroe (2001) dalam Pektra dan Kurnia (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. Terkait dengan kegiatan pengauditan, tingginya kompleksitas audit ini dapat menyebabkan auditor berperilaku *disfungsional*. Adanya kompleksitas tugas yang tinggi dapat memengaruhi *judgement* yang dibuat oleh auditor.

Terdapat dua aspek penyusun dari kompleksitas tugas, yaitu tingkat kesulitan tugas dan stuktur tugas, tingkat sulitnya tugas selalu dikaitkan dengan banyaknya informasi tentang tugas tersebut, sementara struktur adalah terkait dengan kejelasan informasi (*information clarity*) menurut (Jamilah, 2007 dalam Ayudia, 2015). Menurut SA 315 auditor harus mempertimbangkan apakah informasi yang diperoleh dari proses penerimaan atau keberlanjutan hubungan dengan klien relevan untuk mengidentifikasi risiko kesalahan penyajian material (IAPI, 2016).

Kompleksitas tugas didukung oleh teori X dan Y McGregor yang mengemukakan dua pandangan nyata mengenai manusia yaitu teori X (negatif) dan teori Y (positif). *Locus of control* merupakan persepsi individu pada suatu kejadian, dapat atau tidaknya individu tersebut mengendalikan suatu kejadian yang terjadi. Individu yang bertipe X memiliki *locus of control* eksternal dimana 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

menyebutkan individu yang bertipe Y memiliki *locus of control* internal dimana mereka menyukai pekerjaan, mampu mengendalikan diri untuk mencapai tujuan, bertanggung jawab, dan mampu membuat keputusan inovatif. Auditor yang termasuk dalam tipe X jika mendapatkan tugas audit yang kompleks akan cenderung membuat *judgement* yang kurang baik dan tidak tepat. Auditor dengan tipe ini tidak dapat melaksanakan tanggung jawabnya sebagai auditor yang mengakibatkan tujuan audit tidak dapat tercapai dengan baik (Apisti, 2017).

Tingkat kompleksitas tugas akan memengaruhi hasil dari *audit judgement* dikarenakan banyaknya informasi yang harus di proses oleh auditor serta tahapan-tahapan pekerjaan yang harus dilakukan untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan. Peningkatan kompleksitas tugas 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 (Restuningdiah dan Indriantoro, 2000) dalam (Pektra dan Kurnia, 2015).

Auditor yang menghadapi tingkat kompleksitas tugas yang tinggi tidak mampu memahami tugasnya sehingga tidak mengacu kepada standar audit dan kode etik profesi akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaan profesionalnya dan menyebabkan *audit judgement* menjadi tidak berkualitas (Mentari dan Muslim, 2018). Auditor merasa bahwa tugas audit yang dihadapinya merupakan tugas yang kompleks sehingga auditor mengalami kesulitan dalam melakukan tugas dan tidak dapat membuat *judgement professional*, akibatnya *judgement* yang diambil auditor menjadi tidak sesuai dengan bukti yang diperoleh. Selain itu kompleksitas tugas

juga dapat memengaruhi kinerja audit dalam membuat suatu *judgement* (Pektra dan Kurnia, 2015).

Hasil penelitian dari Mentari (2018) dan Sari (2018) menunjukkan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh negatif dan signifikan terhadap *audit judgement*. Hasil penelitian Pektra dan Kurnia (2015) serta penelitian Nuarsih dan Mertha (2017) menunjukkan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh signifikan terhadap *audit judgement*. Berbeda dengan hasil penelitian dari Yendrawati dan Kurnia (2015) dan penelitian Fuadi (2018) yang menunjukkan bahwa kompleksitas tugas berpengaruh positif terhadap *audit judgement*. Berdasarkan uraian tersebut, maka dirumuskan hipotesis pertama sebagai berikut:

Ha₁ : Kompleksitas tugas berpengaruh negatif terhadap *audit judgement*.

2.4 Tekanan Anggaran Waktu

Tekanan anggaran waktu merupakan salah satu komponen dalam tekanan waktu yang dihadapi auditor. Menurut Dezoort (2002) dalam Rosadi dan Waluyo (2017) tekanan anggaran waktu adalah keadaan yang menunjukkan auditor dituntut untuk melakukan efisiensi terhadap anggaran waktu yang telah disusun atau terdapat pembatasan waktu anggaran yang sangat ketat dan kaku. Adanya tekanan anggaran waktu ini karena setiap KAP perlu untuk mengestimasi waktu yang dibutuhkan (anggaran waktu) dalam kegiatan pengauditan. Tekanan anggaran waktu diukur dengan indikator perencanaan waktu. Anggaran waktu ini dibutuhkan guna menentukan biaya audit dan mengukur efektifitas kinerja auditor, alokasi waktu

yang lama seringkali tidak menguntungkan karena akan menyebabkan biaya audit yang semakin tinggi (Prasita dan Adi, 2007) dalam (Agustini, 2016).

Menurut Peraturan Otoritas Jasa Keuangan No. 29 Tahun 2016, batas waktu penyampaian laporan keuangan yaitu paling lambat pada akhir bulan keempat setelah tahun buku berakhir. Dalam Peraturan Pengurus No. 2 tahun 2016 tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan tertulis bahwa “Anggota harus mampu memperkirakan jam kerja tim perikatan yang cukup dan memadai untuk memastikan bahwa tim perikatan mampu menjalankan serangkaian prosedur dengan memperhatikan kecukupan prosedur audit dan pemenuhan ketentuan SPAP serta Kode Etik yang berlaku. Anggota tidak dibenarkan untuk mengurangi kecukupan prosedur audit semata-mata untuk mengurangi jumlah jam kerja tim perikatan yang dibutuhkan dengan tujuan untuk menurunkan tarif keseluruhan imbalan jasa. Anggota harus memastikan kecukupan prosedur audit yang dilaksanakan untuk setiap pekerjaan dan tidak melakukan prosedur yang tidak semestinya sesuai ketentuan dalam SPAP serta Kode Etik yang berlaku, semata-mata untuk meningkatkan penggunaan realisasi jam kerja personil atau tim perikatan.” (IAPI, 2016).

Menurut SA 200 dinyatakan bahwa kesulitan, waktu, atau biaya yang terlibat tidak dengan sendirinya merupakan suatu basis yang valid bagi auditor untuk meniadakan suatu prosedur audit ketika tidak terdapat alternatif atau menerima bukti audit yang kurang persuasif. Perencanaan yang tepat membantu auditor dalam mengusahakan tersedianya waktu dan sumber daya yang cukup untuk pelaksanaan audit. Namun, relevansi informasi dan nilainya cenderung berkurang

dengan berlalunya waktu, dan terdapat suatu keseimbangan yang harus dipertimbangkan antara keandalan informasi dan biayanya (IAPI, 2016). Tekanan anggaran waktu audit terjadi pada saat satuan kerja audit mengalokasikan sejumlah waktu audit yang sedikit yang digunakan oleh auditor untuk menyelesaikan prosedur audit tertentu (Margheim *et al.*, 2005) dalam (Putri, 2017).

Kondisi yang tertekan (secara waktu) akan menyebabkan auditor cenderung berperilaku disfungsional, misal melakukan *premature sign off*, terlalu percaya kepada penjelasan dan presentasi klien, serta gagal menginvestigasi isu-isu relevan, yang pada gilirannya dapat menghasilkan laporan audit dengan kualitas rendah (Azad, 1994) dalam (Agustini, 2016). Tekanan anggaran waktu yang dihadapi auditor dapat menimbulkan stress yang tinggi dan memengaruhi sikap, niat, dan perilaku auditor (Sososutikno, 2003) dalam (Istiqomah, 2017). Semakin pendek anggaran waktu menyebabkan tekanan yang dialami auditor dalam proses audit semakin meningkat karena auditor mempunyai sedikit waktu untuk melakukan tiap prosedur dalam tugas audit yang baru dikerjakan, begitu pula sebaliknya apabila anggaran waktu semakin panjang maka tekanan yang dialami auditor juga semakin menurun (Sari dan Budiarta, 2018).

Dampak dari adanya anggaran waktu ini menyebabkan auditor dituntut menyelesaikan pekerjaan dengan segera dan apabila hal tersebut tidak tercapai maka akan menimbulkan konflik karena waktu yang telah ditentukan untuk suatu pekerjaan audit terlewat serta kualitas dapat terganggu, sehingga akan menimbulkan perilaku penghentian prematur atas prosedur audit (Syamsuri, 2013) dalam (Murtadha, 2018).

Anggaran waktu audit yang ketat dapat mengakibatkan auditor merasakan batasan waktu audit dalam pelaksanaan program audit akibat ketidak seimbangan antara waktu yang tersedia dan waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan program audit (Istiqomah dan Hanny, 2017). Keberadaan anggaran waktu ini memaksa auditor untuk menyelesaikan tugas secepatnya/sesuai dengan anggaran waktu yang telah ditetapkan. Pelaksanaan prosedur audit seperti ini tentu saja tidak akan sama hasilnya bila prosedur audit dilakukan dalam kondisi tanpa anggaran waktu. Agar menepati anggaran waktu yang telah ditetapkan, ada kemungkinan bagi auditor untuk melakukan pengabaian terhadap prosedur audit bahkan pemberhentian prosedur audit yang akan berdampak pada menurunnya kualitas *audit judgement* yang diberikan (Lestari, 2010) dalam (Istiqomah dan Hanny, 2017).

Hasil penelitian dari Rosadi dan Waluyo (2017) menunjukkan bahwa terdapat pengaruh antara tekanan anggaran waktu terhadap *audit judgement*. Hasil penelitian Asnawanti dan Setyowati (2017) menunjukan terdapat pengaruh negatif dan signifikan antara tekanan anggaran waktu terhadap *audit judgement*. Hasil penelitian dari Agustini (2016) menunjukan bahwa terdapat pengaruh positif antara tekanan anggaran waktu terhadap *audit judgement*. Sementara itu, hasil penelitian dari Murtadha (2018) menunjukkan bahwa tidak ada pengaruh antara tekanan anggaran waktu terhadap *audit judgement* Berdasarkan uraian tersebut, maka dirumuskan hipotesis kedua sebagai berikut:

Ha₂: Tekanan anggaran waktu berpengaruh negatif terhadap *audit judgement*.

2.5 Tekanan Ketaatan

Tekanan ketaatan merupakan salah satu faktor yang memengaruhi *audit judgement*. Tekanan ketaatan adalah tekanan yang diterima auditor dari atasan maupun klien atau *auditee* dengan maksud agar auditor menjalankan perintah atau keinginan atasan atau klien (Yustrianthe, 2012) dalam (Pektra dan Kurnia, 2015). Tekanan ketaatan dapat semakin kompleks ketika auditor dihadapkan pada situasi konflik, dimana di satu sisi auditor harus bersikap independen namun di sisi lain auditor juga harus memenuhi tuntutan yang diinginkan oleh entitas yang diperiksa agar entitas yang diperiksa puas dengan pekerjaan yang dihasilkan oleh auditor (Mentari dan Muslim, 2018).

Ancaman yang dihadapi auditor terkait tekanan ketaatan menurut Kode Etik Akuntan Publik Seksi 112 tentang ancaman yang timbul dalam beragam jenis hubungan dan keadaan, digolongkan dalam jenis ancaman intimidasi (*intimidation threat*), yaitu suatu ancaman yang terjadi ketika Akuntan Publik dihalangi untuk bertindak secara objektif karena tekanan yang nyata atau tekanan yang dirasakan, termasuk upaya memengaruhi mereka secara tidak semestinya (IAPI, 2018). Objektivitas berarti tidak membiarkan bias, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak semestinya dari pihak lain, yang dapat memengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya (IAPI, 2018).

Sesuai dengan Kode Etik Akuntan Publik Seksi 290 tentang pendekatan kerangka konseptual independensi dijelaskan bahwa dalam perikatan audit, untuk kepentingan publik dan oleh karena itu, Kode Etik ini mewajibkan setiap Akuntan

Publik dan personel dalam tim audit, kantor, dan jaringan kantor harus independen terhadap klien audit. Independensi ini mencakup (IAPI, 2018):

- a) Independensi dalam pemikiran: 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.
- b) 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.

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 (Suwandi, 2015).

Dalam teori ketaatan dijelaskan bahwa tekanan ketaatan adalah kekuasaan yang dimiliki individu yang merupakan sumber yang dapat memengaruhi orang lain dengan perintah yang diberikannya. Hal ini disebabkan oleh keberadaan kekuasaan atau otoritas yang merupakan bentuk *legitimasi power* atau kemampuan atasan

untuk memengaruhi bawahan karena ada posisi khusus dalam struktur hierarki organisasi. Dengan kata lain, auditor yang merasa berada dibawah tekanan akan menunjukkan perilaku menyimpang dengan menyetujui kesalahan atau pelanggaran etika, termasuk dalam pembuatan *judgement* (Tampubolon, 2018).

Tekanan ketaatan didukung dengan teori X dan Y yang menyatakan dua pandangan terkait tipe manusia. Seseorang yang bertipe X (negatif) cenderung akan mudah dipengaruhi ketika melaksanakan suatu *judgement* jika ditekan agar mematuhi keinginan dari atasan maupun entitas yang diperiksa untuk menyimpang dari standar profesionalnya, sehingga *judgement* yang dihasilkan tidak tepat. Auditor yang termasuk tipe Y (positif) tidak akan terpengaruh meskipun ia mendapat tekanan selama melaksanakan proses audit dan dapat bertanggung jawab atas tugas yang diberikan, ia akan tetap bersikap profesional dan independen sehingga *judgement* yang dihasilkan lebih tepat (McGregor, 1960) dalam (Putri, 2018).

Jika dilihat dari teori penetapan tujuan, jika auditor mampu memahami tujuan dan apa yang diharapkan atas hasil kinerjanya, auditor tersebut tidak akan goyah ketika menghadapi tekanan kerja yang ada. Auditor yang tidak memahami tujuannya cenderung mudah bertindak menyimpang dari standar etika dan profesional (Nadhiroh, 2010) dalam (Nirmala dan Latrini, 2017). Adanya tekanan ketaatan ini mempunyai dampak terhadap pertimbangan atau *judgement* yang akan digunakan oleh auditor dalam penentuan kewajaran laporan keuangan. Tinggi rendahnya tekanan ketaatan yang dimiliki seorang auditor juga akan berpengaruh pada saat menyatakan opini atas kewajaran laporan keuangan, adanya tekanan dari

atasan atau klien dapat memengaruhi perilaku auditor yang kemudian menyebabkan penurunan kualitas *audit judgement* (Mentari dan Muslim, 2018). Auditor yang mendapatkan perintah tidak tepat baik dari atasan maupun entitas yang diperiksa cenderung akan berperilaku menyimpang dari standar profesional, sehingga tekanan ketaatan berpengaruh secara signifikan terhadap *judgement* yang diambil oleh auditor (Pektra dan Kurnia, 2015).

Tingginya tingkat tekanan ketaatan dari atasan maupun dari klien yang diterima auditor dalam proses membuat *audit judgement* dapat memengaruhi hasil dari *audit judgement* tersebut. Hasil audit yang dihasilkan auditor harus bebas dari campur tangan pihak lain, maka dari itu auditor dituntut untuk mempunyai sifat independen dalam melakukan tugas audit, sehingga hasil audit dapat dipertanggung jawabkan kepada pihak yang membutuhkan laporan hasil audit tersebut. Kode etik profesi dan standar auditing menjadi pedoman bagi auditor dalam melaksanakan tugas audit, tetapi sering kali auditor mendapat tekanan kerja yang memengaruhi *judgement* nya (Kusmawardhani, 2015) dalam (Fuadi, 2018). Hasil penelitian dari Mentari dan Muslim (2018) menunjukkan bahwa terdapat pengaruh negatif dan signifikan terhadap *audit judgement*. Sedangkan penelitian dari Agustini (2016) dan penelitian Tampubolon (2018) menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif dan signifikan terhadap *audit judgement*. Sementara itu, hasil penelitian Pektra dan Kurnia (2015) menunjukkan bahwa tidak terdapat pengaruh yang signifikan antara tekanan ketaatan terhadap *audit judgement*. Berdasarkan uraian tersebut, maka dirumuskan hipotesis kedua sebagai berikut:

Ha3 : Tekanan Ketaatan berpengaruh negatif terhadap *audit judgement*.

2.6 Kompetensi

Menurut (IAPI, 2016) dalam Panduan Indikator Kualitas Audit Pada KAP dijelaskan bahwa kompetensi auditor adalah kemampuan profesional individu auditor dalam menerapkan pengetahuan untuk menyelesaikan suatu perikatan baik secara bersama-sama dalam suatu tim atau secara mandiri berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik, Kode Etik dan ketentuan hukum yang berlaku. Kompetensi adalah karakteristik-karakteristik yang mendasari individu untuk mencapai kinerja superior dan terbentuk dalam pengetahuan, keterampilan, keahlian, serta kemampuan yang berhubungan dengan pekerjaan baik yang sifatnya rutin maupun non rutin, kompetensi diukur dalam 3 indikator yaitu keterampilan, pengetahuan dan keahlian (Mentari dan Muslim, 2018).

Seorang auditor yang memiliki keahlian tinggi akan mampu menghadapi tugas audit, mengolah informasi yang relevan dan menganalisis bukti-bukti audit sehingga dapat menunjang pemberian *judgement* yang akurat untuk menentukan kualitas dari hasil audit dan juga opini yang akan dinyatakan oleh auditor (Victoria, 2013) dalam (Mentari dan Muslim, 2018).

Ada 5 pengetahuan yang harus dimiliki oleh seorang auditor, yaitu pengetahuan pengauditan umum, pengetahuan area fungsional, pengetahuan mengenai isu-isu akuntansi yang paling baru, pengetahuan mengenai industri khusus, dan pengetahuan mengenai bisnis umum serta penyelesaian masalah (Kusharyanti, 2003) dalam (Deli dan Syarif, 2015). Kompetensi auditor dapat diperoleh melalui pendidikan pada perguruan tinggi pada bidang akuntansi,

kegiatan pengembangan dan pelatihan profesional di tempat bekerja, yang kemudian dibuktikan melalui penerapan pada praktik pengalaman kerja. Sertifikasi profesi merupakan suatu bentuk pengakuan IAPI terhadap kompetensi auditor.

Dalam Undang Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik pasal 6 ayat 1 dijelaskan 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 audit atas informasi keuangan historis, jasa reviu atas informasi keuangan historis, jasa asuransi lainnya, dan jasa lainnya yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen;
- 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.

Undang Undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik pasal 25 ayat 1e menekankan Akuntan Publik wajib menjaga kompetensi melalui pelatihan

profesional berkelanjutan. Syarat yang harus dipenuhi untuk mengikuti ujian profesi Akuntan Publik diatur dalam Peraturan Pemerintahan Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik pasal 3, yaitu:

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 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.

Kompetensi didukung oleh teori kognitif yaitu memandang belajar sebagai proses yang memberi fungsi unsur-unsur kognisi terutama pikiran untuk mengenal dan memahami stimulus yang datang dari luar. Pertimbangan auditor sangat tergantung dari persepsi mengenai suatu situasi. Aplikasi teori kognitif dapat

digunakan untuk mengkaji bagaimana auditor mengambil suatu pertimbangan berdasarkan pengalaman dan keahliannya dalam melaksanakan tugas audit (Irwanto, dkk., 2017).

Dalam Kode Etik Akuntan Publik Seksi 130 tentang Kompetensi Profesional dan Sikap Cermat Kehati-hatian dijelaskan bahwa jasa profesional yang kompeten mengharuskan penggunaan pertimbangan yang cermat dalam penerapan pengetahuan dan keahlian profesional dalam pelaksanaan jasa tersebut. Kompetensi profesional dapat dibagi menjadi dua tahap yang terpisah yaitu, pemerolehan kompetensi profesional dan pemeliharaan kompetensi profesional (IAPI, 2018). Kompetensi auditor ini terdiri dari pengetahuan dan pengalaman yang dimiliki oleh auditor. Jika seorang auditor memiliki pengetahuan yang tinggi, maka *judgement* yang akan diberikan semakin tepat. Pengalaman juga dapat memengaruhi kemampuan seorang auditor dalam memberikan *judgement* dengan memprediksi kecurangan yang terjadi dalam perusahaan. Dari pengalaman tersebut auditor dapat belajar bagaimana cara melakukan suatu *judgement* (Elisabeth, 2012) dalam (Sukmawati dan Faisal, 2015). Hubungan antara kompetensi dengan *audit judgement* bersifat positif, hal ini menunjukkan bahwa semakin berkompotensi auditor, maka *audit judgement* nya akan semakin tepat (Jamilah, 2007) dalam (Mentari dan Muslim, 2018).

Pengetahuan berpengaruh terhadap *audit judgement*. Hasilnya menunjukkan bahwa pengetahuan berpengaruh positif dan signifikan terhadap *audit judgement*. Semakin tinggi pengetahuan yang dimiliki auditor maka akan semakin baik dalam memberikan *judgement* dalam tugas yang ditanganinya.

Pengalaman berpengaruh terhadap *audit judgement*. Hal ini berarti dengan banyak pengalaman dapat memengaruhi kemampuan auditor dalam memprediksi dan mendeteksi kecurangan yang terjadi dalam pelaporan keuangan suatu perusahaan yang diauditnya (Sukmawati dan Faisal, 2015).

Hasil penelitian Mentari dan Muslim (2018) dan penelitian Sukmawati dan Faisal (2015) menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif antara kompetensi auditor dengan *audit judgement*. Sementara itu hasil penelitian dari Halim, dkk. (2018) dan penelitian William dan Anton (2019) menunjukkan bahwa tidak terdapat pengaruh yang signifikan antara kompetensi terhadap *audit judgement*. Berdasarkan uraian tersebut, maka dirumuskan hipotesis ketiga sebagai berikut:

Ha₄: Kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap *audit judgement*.

2.7 Self Efficacy

Self efficacy dapat diartikan sebagai tingkat keyakinan seorang individu akan kemampuan diri mereka dalam mengatur dan melaksanakan tindakan yang diperlukan untuk mencapai tingkatan prestasi tertentu. *Self efficacy* adalah rasa kepercayaan atau keyakinan yang berasal dari motivasi dalam diri bahwa dia mampu untuk melakukan atau mengatur suatu pekerjaan pada tingkatan tertentu untuk mencapai tingkatan kinerja tertentu, di mana bagi auditor yang memiliki kepercayaan yang tinggi dan memiliki semangat kerja yang tinggi akan berdampak pada keandalan *audit judgement* (Bandura, 2006) dalam (Suwandi, 2015). Individu yang yakin bahwa diri mereka memiliki *self efficacy* yang tinggi akan

memaksimalkan usaha mereka termasuk di dalam pengambilan keputusan dalam berbagai hal, keputusan yang dimaksud adalah audit *judgement* seorang auditor.

Dalam SA 200, mengharuskan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan. Keyakinan memadai merupakan suatu tingkat keyakinan tinggi. Keyakinan tersebut diperoleh ketika auditor telah mendapatkan bukti audit yang cukup dan tepat untuk menurunkan risiko audit (risiko bahwa auditor menyatakan suatu opini yang tidak tepat ketika laporan keuangan mengandung kesalahan penyajian material) ke suatu tingkat rendah yang dapat diterima (IAPI, 2016). Menurut Kerangka Untuk Perikatan Asurans dijelaskan bahwa “Keyakinan memadai” adalah suatu konsep yang berhubungan dengan pengumpulan bukti yang diperlukan oleh praktisi untuk membuat kesimpulan atas informasi hal pokok secara keseluruhan. Agar dapat menyatakan kesimpulan dalam bentuk positif sebagaimana dipersyaratkan dalam perikatan yang memberikan keyakinan memadai, praktisi perlu memperoleh bukti yang cukup dan tepat sebagai bagian dari suatu proses perikatan yang berulang dan sistematis, yang mencakup (IAPI, 2016):

- a. Memperoleh suatu pemahaman atas hal pokok dan kondisi lain dari perikatan yang (tergantung dari hal pokok) mencakup pemerolehan suatu pemahaman atas pengendalian internal;
- b. Berdasarkan pemahaman tersebut, menilai risiko tentang kemungkinan terjadi kesalahan penyajian material atas informasi hal pokok;

- c. Merespons risiko yang telah dinilai, termasuk mengembangkan respons secara keseluruhan serta menetapkan sifat, saat, dan luas prosedur lanjutan;
- d. Melaksanakan prosedur lanjutan yang secara jelas berkaitan dengan risiko yang diidentifikasi, dengan menggunakan suatu kombinasi dari inspeksi, observasi, konfirmasi, perhitungan kembali, pelaksanaan kembali, prosedur analitis, dan permintaan keterangan. Prosedur lanjutan tersebut melibatkan prosedur substantif, termasuk, jika relevan, pemerolehan informasi penguat dari sumber yang independen terhadap pihak yang bertanggung jawab, dan tergantung dari sifat hal pokok, pengujian efektivitas operasi pengendalian; dan
- e. Mengevaluasi kecukupan dan ketepatan bukti.

Menurut (Bandura, 2006) dalam (Suwandi, 2015) *self efficacy* berasal dari penguasaan atau pengalaman yang menetap, pengalaman yang dirasakan sendiri, bujukan sosial, dan keadaan psikologis atau emosi. *Self efficacy* didukung oleh teori motivasi dan teori penetapan tujuan yang menyatakan motivasi merupakan suatu konsep tentang kekuatan-kekuatan dalam diri seseorang untuk memulai atau mengarahkan perilakunya. Motivasi sebagai faktor pendorong yang berada dalam diri manusia yang akan memengaruhi cara bertindak. Teori penetapan tujuan menyatakan bahwa ada hubungan antara definisi dari tujuan yang jelas dan terukur dengan prestasi kinerja. Seseorang ketika mengetahui apa sebenarnya tujuan yang ingin dicapai, maka orang tersebut akan lebih termotivasi untuk mengupayakan segala usaha agar dapat meningkatkan kinerjanya (McClelland, 1961) dalam (Putri,

2018). *Self efficacy* memberikan pengaruh motivasi internal yang kuat bagi seorang auditor dalam mengerahkan seluruh upaya mereka untuk memperoleh *audit judgement* yang tepat (Suwandi, 2015).

Self-efficacy merupakan faktor motivasi internal atau berasal dari dalam diri auditor. Seorang auditor harus memiliki kemampuan dalam diri untuk merencanakan serta melaksanakan tindakan yang mengarah pada pencapaian tujuan dalam melakukan *judgement* dalam hal ini yaitu *self-efficacy*. Semakin tinggi *self-efficacy* yang dimiliki seorang auditor maka akan semakin baik pula *judgement* yang akan dikeluarkan nantinya oleh auditor itu sendiri (Wijyantini, dkk, 2014) dalam (Suwandi, 2015). Perilaku *self-efficacy* ini sangat berpengaruh bagi auditor dalam menyelesaikan tanggung jawabnya, tingkat efikasi diri yang mereka miliki tentu saja berdampak terhadap *judgement* yang mereka buat.

Hasil penelitian dari Rumengan, dkk., (2018) dan penelitian Satiman (2018) menunjukkan adanya pengaruh positif antara *self efficacy* terhadap *audit judgement*. Sedangkan penelitian dari Andry, dkk., (2015) menunjukkan tidak ada pengaruh antara *self efficacy* terhadap *audit judgement*. Berdasarkan uraian tersebut, maka dirumuskan hipotesis keempat sebagai berikut:

Has: *Self efficacy* berpengaruh positif terhadap *audit judgement*.

2.8 Model Penelitian

Gambar 2.3
Model Penelitian

