

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA DAN KERANGKA BERFIKIR

#### 2.1 Tinjauan Pustaka

##### 2.1.1 Pengertian Audit

Sebelum mempelajari auditing dan profesi akuntan publik dengan mendalam, sebaiknya perlu mengetahui definisi auditing terlebih dahulu. Alvin A.Arens, Mark S.Beaslev mendefinisikan “*Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria : Auditing should be done by a competent , independent person*”. Pengertian auditing adalah akumulasi dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang berwenang, independen (tidak tergantung pada pihak manapun).

Auditing seharusnya dilakukan oleh seorang yang independen dan kompeten. Auditing secara umum adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan - pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan - pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil - hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan (Mulyadi, 2002 : 9). Menurut Mulyadi (2002 : 11) ditinjau dari sudut profesi akuntan publik, auditing adalah pemeriksaan secara objektif

atas laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi lain dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan atau organisasi tersebut.

#### 1) Tujuan auditing

Tujuan auditing menurut Standart Profesional Akuntan Publik (IAI, 2011 : 110) dinyatakan bahwa tujuan umum atas laporan keuangan oleh auditor independen adalah menyatakan pendapat atas kewajaran dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, serta arus kas sesuai prinsip akuntansi yang berterima umum. Berdasarkan definisi di atas, dapat disimpulkan bahwa auditing adalah suatu proses yang sistematis untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti-bukti mengenai tindakan dan kejadian ekonomi yang bertujuan memberikan tingkat kesesuaian antara informasi dengan kriteria - kriteria yang telah ditetapkan.

Tujuan audit dibagi menjadi dua yaitu tujuan umum dan tujuan khusus. Tujuan umum adalah memberikan suatu pernyataan pendapat mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam segala hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum. Tujuan khusus adalah tujuan yang berasal dari asersi - asersi yang dibuat oleh manajemen dalam laporan keuangan untuk setiap rekening yang dilaporkan dalam laporan keuangan. Dengan demikian perusahaan memerlukan kegiatan audit untuk mengetahui sejauh mana perusahaan tersebut telah melaksanakan prinsip akuntansi berlaku umum.

## 2) Bukti Auditing

“Bukti audit merupakan segala informasi yang mendukung angka - angka atau informasi lain yang disajikan dalam laporan keuangan, yang dapat digunakan oleh auditor sebagai dasar yang layak untuk menyatakan pendapatnya” (Mulyadi, 2002 : 74). Pengertian serupa juga disampaikan oleh Haryono Jusup (2001 : 123) yaitu “ Bukti audit merupakan konsep yang fundamental dalam auditing yang menyatakan bahwa bukti audit terdiri dari data akuntansi dan semua informais penguat yang tersedia bagi auditor”. Bukti audit dapat berupa :

### a. Persuasivitas bukti audit

- Kompetensi

Bukti tersebut dapat dipercaya atau diyakini kebenarannya. Tingkat kompetensi tidak dapat ditingkatkan dengan cara memperbesar ukuran sampel atau mengambil intem-item lainnya dari suatu populasi, tetapi hanya dapat diperbesar dengan memilih berbagai prosedur audit yang mengandung tingkat kualitas yang lebih tinggi.

➤ Relevansi : Bukti audit harus selaras atau relevan denga tujuan audit yang akan diuji oleh auditor sebelum bukti tersebut dapat dipercaya.

➤ Independensi Penyedia Bukti : Bukti audit yang diperoleh dari sumber di luar entitas akan lebih dapat dipercaya daripada bukti audit yang diperoleh dari dalam entitas.

- Efektifitas Pengendalian Intern Klien : Jika pengendalian intern berjalan efektif, auditor dapat memperoleh lebih banyak bukti yang kompeten.
- Pemahaman Langsung Auditor : Bukti audit yang diperoleh langsung auditor akan lebih kompeten daripada informasi yang diperoleh secara tidak langsung.
- Berbagai Kualifikasi Individu yang Menyediakan Informasi : Sumber informasi itu bersifat independen, jika individu yang menyediakan informasi tersebut memiliki kualifikasi untuk melakukan hal itu.
- Tingkat Obyektifitas : Bukti yang obyektif akan lebih dapat dipercaya daripada bukti yang membutuhkan pertimbangan tertentu untuk menentukan apakah bukti tersebut memang benar.
- Ketepatan Waktu
  - Kecukupan
- b. Jenis – jenis bukti audit
  - Pengujian Fisik  
Perhitungan yang akan dilakukan oleh auditor atas aktiva yang berwujud. Contoh persediaan dan kas.
  - Konfirmasi  
Menggambarkan penerimaan tanggapan baik secara tertulis maupun lisan dari pihak ketiga yang independen yang

memverifikasi keakuratan informasi sebagaimana yang diminta oleh auditor.

- Konfirmasi positif, meminta penerima untuk merespon dalam semua keadaan.
- Konfirmasi negatif, penerima diminta untuk merespon hanya saat informasi tidak benar.
- Konfirmasi harus diawasi oleh auditor sejak saat konfirmasi tersebut dipersiapkan hingga saat konfirmasi tersebut diterima kembali.

- Dokumentasi

Pengujian auditor atas berbagai dokumen dan catatan klien yang dipergunakan oleh klien untuk menyediakan informasi bagi pelaksanaan bisnis.

- Dokumen internal, dokumen yang dipersiapkan dan dipergunakan dalam organisasi klien sendiri serta tidak pernah disampaikan kepada pihak-pihak diluar organisasi. Contoh laporan waktu kerja karyawan.
- Dokumen eksternal, dokumen-dokumen eksternal berasal dari luar organisasi klien dan berakhir di tangan klien. Dokumen eksternal dianggap memiliki tingkat kepercayaan yang lebih tinggi daripada dokumen internal. Karena dokumen eksternal pernah berada baik di tangan klien maupun pihak lain, maka kedua belah pihak telah sepakat akan informasi serta berbagai kondisi yang dinyatakan dalam dokumen.

- Prosedur Analitis

Menggunakan berbagai perbandingan dan hubungan-hubungan untuk menilai apakah saldo-saldo akun atau data lainnya nampak wajar.

- Memahami industri dan bisnis klien, informasi tahun sekarang yang belum diaudit dibandingkan dengan informasi tahun sebelumnya. Perubahan ini bisa melambangkan tren penting atau kejadian khusus.

- Menilai kemampuan keberlanjutan bisnis entitas, prosedur analitis berguna sebagai indikasi bahwa perusahaan klien memiliki masalah keuangan, membantu auditor dalam menilai kemungkinan kegagalan bisnis.

- Wawancara

Upaya untuk memperoleh informasi baik secara lisan maupun tertulis dari klien sebagai tanggapannya atas berbagai pertanyaan yang diajukan oleh auditor.

- Hitung Uji

Pengujian kembali atas perhitungan dan transfer informasi yang dibuat oleh klien pada suatu periode. Contoh perhitungan atas beban depresiasi dan beban dibayar dimuka.

- Observasi

Penggunaan indera perasa untuk menilai aktivitas-aktivitas tertentu. Contoh melakukan pengecekan di ruang pabrik, apakah

alat-alat yang dimiliki klien memadai dan karyawan-karyawan bekerja dengan baik.

### 3) Jenis-Jenis Auditing

Mulyadi (2002 : 30) menyebutkan lima jenis *Auditing* yang umum dilaksanakan. Kelima jenis audit tersebut yaitu :

- a. Audit laporan keuangan (*Financial Statement Audit*) Audit laporan keuangan adalah audit yang dilakukan oleh auditor eksternal terhadap laporan keuangan kliennya untuk memberikan pendapat apakah laporan keuangan tersebut disajikan sesuai dengan kriteria - kriteria yang telah ditetapkan. Hasil audit lalu dibagikan kepada pihak luar perusahaan seperti kreditor, pemegang saham, dan kantor pelayanan pajak.
- b. Audit Kepatuhan (*Compliance Audit*) Audit ini bertujuan untuk menentukan apakah yang diperiksa sesuai dengan kondisi, peraturan, dan undang-undang tertentu. Kriteria - kriteria yang ditetapkan dalam audit kepatuhan berasal dari sumber-sumber yang berbeda. Contohnya ia mungkin bersumber dari manajemen dalam bentuk prosedur - prosedur pengendalian internal. Audit kepatuhan biasanya disebut fungsi audit internal, karena dikerjakan oleh pegawai perusahaan.
- c. Audit Operasional (*Management Audit*), yaitu suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditetapkan oleh

manajemen dengan maksud untuk mengetahui apakah kegiatan operasi telah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis.

- d. Pemeriksaan Intern (*Internal Audit*), yaitu pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan yang mencakup laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan yang bersangkutan serta ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan.
- e. Audit Komputer (*Computer Audit*), yaitu pemeriksaan yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) terhadap perusahaan yang melakukan proses data akuntansi dengan menggunakan sistem Elektronik Data Processing (EDP).

Menurut (Sukrisno Agoes, 2004), ditinjau dari luasnya pemeriksaan, maka jenis - jenis audit dapat dibedakan atas :

- a. Pemeriksaan Umum (*General Audit*), yaitu suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) yang independen dengan maksud untuk memberikan opini mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.
- b. Pemeriksaan Khusus (*Special Audit*), yaitu suatu bentuk pemeriksaan yang hanya terbatas pada permintaan auditee yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan memberikan opini terhadap bagian dari laporan keuangan yang diaudit, misalnya pemeriksaan terhadap penerimaan kas perusahaan.

#### 4) Tahap-tahap Pelaksanaan Audit

Menurut Mulyadi (2002 : 121) tahap audit atas laporan keuangan meliputi:



a. Penerimaan Perikatan Audit

Langkah awal pekerjaan audit atas laporan keuangan berupa pengambilan keputusan untuk menerima atau menolak penugasan audit dari klien. 6 (Enam) langkah yang perlu ditempuh oleh auditor didalam mempertimbangkan penerimaan penugasan audit dari calon kliennya, yaitu:

- Mengevaluasi integritas manajemen.
- Mengidentifikasi keadaan khusus dan risiko luar biasa.
- Menilai kompetensi untuk melakukan audit.
- Menilai independensi.
- Menentukan kemampuan untuk menggunakan kemahiran profesionalnya dengan kecermatan dan keseksamaan.
- Membuat surat perikatan audit.

b. Perencanaan Audit

Setelah menerima penugasan audit dari klien, langkah berikutnya adalah perencanaan audit. Ada 7 (tujuh) tahap yang harus ditempuh, yaitu:

- Memahami bisnis dan industri klien
- Melaksanakan prosedur analitik
- Mempertimbangkan tingkat materialitas awal
- Mempertimbangkan risiko bawaan
- Mempertimbangkan berbagai faktor yang berpengaruh terhadap saldo awal, jika perikatan dengan klien berupa audit tahun pertama
- Mengembangkan strategi audit awal terhadap asersi signifikan

- Memahami pengendalian intern klien.
- c. Pelaksanaan Pengujian Audit

Tahap ini disebut juga dengan pekerjaan lapangan yang tujuan utamanya adalah untuk memperoleh bukti audit tentang efektivitas struktur pengendalian intern klien.

### 2.1.2 Skeptisisme Profesional Auditor

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia sendiri, skeptis diartikan sebagai sikap ragu-ragu (terhadap keberhasilan ajaran dsb). Sedangkan skeptis-isme adalah aliran (paham) yang memandang sesuatu selalu tidak pasti (meragukan, mencurigakan). Dalam dunia audit sendiri, para auditor tentu sudah tidak asing lagi dengan istilah skeptisisme, dan skeptisisme profesional. Dikatakan bahwa “Auditor harus menjaga Skeptisisme Profesional” kemudian “Skeptisisme Profesional adalah Ciri Seorang Auditor”, dan lain sebagainya.

Penelitian Shaub dan Lawrence (1996) mendefinisikan sikap skeptisisme profesional dengan *‘to seek a balance in client relationships between trust and suspicion’*. Jadi, skeptisisme profesional merupakan sikap yang menyeimbangkan antara sikap curiga dan sikap percaya. Skeptisisme profesional menurut SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik) dalam Standar Umum juga diartikan sebagai sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit.

Auditor menggunakan pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan yang dituntut oleh profesi untuk melaksanakan dengan cermat dan seksama, dengan maksud baik dan integritas, pengumpulan dan penilaian bukti audit secara

objektif. Jadi, auditor tidak menganggap bahwa manajemen adalah tidak jujur, namun juga tidak menganggap bahwa kejujuran manajemen tidak dipertanyakan lagi. Sikap ini dipersyaratkan juga dalam SPAP terkait ketentuan terkait kewajiban auditor dalam menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

Kee dan Knox (1970) menyatakan bahwa skeptisisme professional auditor dipengaruhi oleh beberapa faktor :

1) Faktor Kecondongan Etika

*The American Heritage Directory* menyatakan etika sebagai suatu aturan atau standar yang menentukan tingkah laku para anggota dari suatu profesi. Sesuai dengan Prinsip Etika Profesi dalam kode etik IAI yang mencakup aspek kepercayaan, kecermatan, kejujuran, dan keandalan menjadi bukti bahwa skeptisisme profesional sebagai auditor sangatlah penting untuk memenuhi prinsip-prinsip :

- a. Tanggung jawab professional
- b. Kepentingan publik
- c. Integritas
- d. Objektivitas
- e. Kompetensi dan kehati-hatian professional
- f. Kerahasiaan
- g. Perilaku professional
- h. Standar teknis.

Sebagai seorang auditor, tuntutan kepercayaan masyarakat atas mutu audit yang diberikan sangat tinggi, oleh karena itu etika merupakan

hal penting yang harus dimiliki oleh auditor dalam melakukan tugasnya sebagai pemberi opini atas laporan keuangan. Etika yang tinggi akan tercermin pada sikap, tindakan dan perilaku oleh auditor itu sendiri. Auditor dengan etika yang baik dalam memperoleh informasi mengenai laporan keuangan klien pasti sesuai dengan standar-standar yang telah ditetapkan. Pengembangan kesadaran etis atau moral memainkan peranan kunci dalam semua area profesi akuntan (Louwers, 1997), termasuk melatih sikap skeptisisme profesional auditor.

## 2) Faktor Situasi

Faktor - faktor situasi berpengaruh secara positif terhadap skeptisisme profesional auditor. Faktor situasi seperti situasi audit yang memiliki risiko tinggi (*irregularities situation*) mempengaruhi auditor untuk meningkatkan sikap skeptisisme profesionalnya. Situasi audit yang dihadapi auditor bisa bermacam - macam. Menurut Arrens (2007) situasi seperti kesulitan untuk berkomunikasi antara auditor lama dengan auditor baru terkait informasi mengenai suatu perusahaan sebagai *auditee* akan mempengaruhi skeptisisme profesionalnya dalam memberikan opini audit.

## 3) Pengalaman

Pengalaman audit adalah pengalaman auditor dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu, maupun banyaknya penugasan yang pernah dilakukan. Butt (1988) memperlihatkan dalam penelitiannya bahwa auditor yang berpengalaman akan membuat *judgment* yang relatif lebih baik dalam tugas-tugasnya. Auditor dengan jam terbang lebih banyak pasti sudah lebih berpengalaman bila

dibandingkan dengan auditor yang kurang berpengalaman. Libby dan Frederick (1990) menemukan bahwa semakin banyak pengalaman auditor semakin dapat menghasilkan berbagai macam dugaan dalam menjelaskan temuan audit. Seseorang yang lebih pengalaman dalam suatu bidang substantif memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatannya dan dapat mengembangkan suatu pemahaman yang baik mengenai peristiwa - peristiwa (Jeffrey, 1996).

Menurut Herdiansyah (2008) Akuntan pemeriksa yang berpengalaman juga memperlihatkan perhatian selektif yang lebih tinggi pada informasi yang relevan. Oleh karena itu auditor yang lebih tinggi pengalamannya akan lebih tinggi skeptisisme profesionalnya dibandingkan dengan auditor yang berpengalaman. Berkaitan dengan skeptisisme ini, penelitian yang dilakukan Kee & Knox's (1970) yang menggambarkan skeptisisme profesional sebagai fungsi dari disposisi etis, pengalaman dan faktor situasional. Michael K. Shaub dan Janice E. Lawrence (1996) mengindikasikan bahwa auditor yang menguasai etika situasi yang kurang lebih terkait dengan etika profesional dan kurang lebih dapat melaksanakan skeptisisme profesionalnya. Faktor situasional merupakan faktor yang penting dalam melaksanakan skeptisisme profesional auditor.

### **2.1.3 Profesionalisme auditor**

Dalam penelitian ini konsep profesionalisme yang digunakan adalah konsep untuk mengukur bagaimana para profesional memandang profesi mereka yang tercermin dalam sikap dan perilaku mereka. Dengan anggapan bahwa sikap

dan perilaku mempunyai hubungan timbal balik. Perilaku profesionalisme merupakan cerminan dari sikap profesionalisme, demikian pula sebaliknya sikap profesional tercermin dari perilaku yang profesional.

Hall R (Syahrir, 2002 : 23) mengembangkan konsep profesionalisme dari level individual yang digunakan untuk profesionalisme eksternal auditor, meliputi lima dimensi :

- 1) Pengabdian pada profesi (*dedication*), yang tercermin dalam dedikasi profesional melalui penggunaan pengetahuan dan kecakapan yang dimiliki. Sikap ini adalah ekspresi dari penyerahan diri secara total terhadap pekerjaan. Pekerjaan didefinisikan sebagai tujuan hidup dan bukan sekadar sebagai alat untuk mencapai tujuan. Penyerahan diri secara total merupakan komitmen pribadi, dan sebagai kompensasi utama yang diharapkan adalah kepuasan rohaniah dan kemudian kepuasan material.
- 2) Kewajiban sosial (*Sosial obligation*), yaitu pandangan tentang pentingnya peran profesi serta manfaat yang diperoleh baik oleh masyarakat ataupun oleh profesional karena adanya pekerjaan tersebut.
- 3) Kemandirian (*autonomy demands*), yaitu suatu pandangan bahwa seorang profesional harus mampu membuat keputusan sendiri tanpa tekanan dari pihak yang lain.
- 4) Keyakinan terhadap peraturan profesi (*belief in self-regulation*), yaitu suatu keyakinan bahwa yang berwenang untuk menilai pekerjaan profesional adalah rekan sesama profesi, dan bukan pihak luar yang tidak mempunyai kompetensi dalam bidang ilmu dan pekerjaan mereka.

- 5) Hubungan dengan sesama profesi (*Professional community affiliation*), berarti menggunakan ikatan profesi sebagai acuan, termasuk organisasi formal dan kelompok - kelompok kolega informal sebagai sumber ide utama pekerjaan. Melalui ikatan profesi ini para profesional membangun kesadaran profesinya.

Penelitian dengan menggunakan dimensi profesionalisme seperti tersebut diatas belum diteliti secara lebih luas, tetapi beberapa penelitian empiris mendukung bahwa profesionalisme adalah bersifat multidemensi walaupun tidak selalu identik bila diterapkan pada anggota kelompok yang berbeda. Belum diperoleh pengertian yang memadai mengenai apa yang sebenarnya terjadi pada seorang auditor profesional pada saat mereka menggunakan pertimbangan mereka dalam membuat keputusan yang penting, ditengah - tengah tekanan, hambatan, dan kesempatan dalam lingkungan kehidupan mereka sehari - hari. Michael Gibbins (1984) berusaha meneliti mengenai bagaimana cara kerja pertimbangan profesional dalam akuntan publik secara psikologis, dan menemukan bahwa PJPA (*Professional Judgment Public Accounting*) adalah proses yang pragmatik.

Suatu proses melalui faktor - faktor berupa : pengalaman sehari-hari, terutama yang berhubungan dengan menghadapi lingkungan yang penuh tuntutan, menjalani hidup hari demi hari, menghasilkan uang, pembenaran terhadap tindakan, merespon terhadap motivasi dari kantor tempat bekerja dan belajar dari *feedback* atau tidak belajar dari kesalahan. Pengalaman seorang auditor profesional dalam menghadapi suatu situasi serupa secara berulang baik secara langsung maupun tidak langsung akan mempengaruhi *judgment* yang dipilihnya. Informasi yang datang secara berulang akan menciptakan *judgment* yang baru dan

pada akhirnya menimbulkan keputusan yang baru. *Judgment* dari auditor yang lebih berpengalaman akan lebih intuitif daripada auditor yang kurang berpengalaman karena pengaruh kebiasaan dan kurang melalui proses pemikiran dari *judgment* itu sendiri.

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) sebagai satu - satunya wadah bagi para akuntan profesional Indonesia menerbitkan buku berjudul Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dimana didalam buku tersebut tercantum enam tipe standar profesional yang mengatur mutu jasa yang dihasilkan oleh akuntan publik, yaitu :

- 1) standar auditing,
- 2) standar atestasi
- 3) standar jasa akuntansi dan review
- 4) standar jasa konsultasi
- 5) standar pengendalian mutu
- 6) aturan etika kompartemen akuntan publik.

Adanya standar profesional tersebut akan mengikat auditor profesional untuk menurut pada ketentuan profesi dan memberikan acuan dalam melaksanakan pekerjaannya dari awal sampai akhir. Standar umum auditing menekankan kualitas personal yang penting yang harus dimiliki oleh seorang auditor berupa : (a) memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup. Auditor harus mempunyai pendidikan formal di bidang akuntansi dan auditing, mendapatkan pelatihan audit yang cukup, dan harus mengikuti pendidikan profesional berkelanjutan, (b) memiliki sikap mental independen, (c) menjalankan audit dengan menggunakan keahlian profesionalnya dengan cermat



dan seksama. Pendidikan formal serta keahlian dan pelatihan teknis yang cukup akan menciptakan auditor yang kompeten. Auditor yang kompeten menambah kredibilitas laporan keuangan yang diauditnya, memiliki kemampuan teknis dalam menjalankan tugasnya, serta selalu mengikuti perkembangan yang terjadi dalam bisnis dan profesi, dengan selalu meningkatkan kemampuan dan keahliannya, mempelajari dan menerapkan ketentuan-ketentuan baru dalam prinsip akuntansi dan standar auditing yang ditetapkan IAI. Independensi sikap mental memiliki arti tidak mudah dipengaruhi, dan tidak memihak pada kepentingan siapapun.

Walaupun seorang auditor memiliki keahlian teknis yang sempurna, apabila tidak disertai dengan sikap independen, maka auditor tersebut akan kehilangan sikap tidak memihak yang justru sangat penting dalam mempertahankan pendapatnya. Independensi adalah salah satu faktor yang menentukan kredibilitas pendapat auditor. Dua kata kunci dalam pengertian independensi adalah : (a) objektivitas, yaitu suatu kondisi yang tidak bias, adil, dan tidak memihak, dan (b) integritas, yaitu prinsip moral yang tidak memihak, jujur, memandang dan mengemukakan fakta apa adanya (Iz Irene, 2004 : 35). Independensi auditor dibedakan menjadi dua, yaitu independen dalam kenyataan (*independence in fact*) dan independen dalam penampilan (*independence in appearance*).

Independen dalam kenyataan merupakan suatu kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang dijumpai dalam pemeriksaannya (Mulyadi, 2002 : 62). Independen dalam penampilan merupakan keyakinan dari pemakai laporan keuangan atau masyarakat bahwa independen

dalam kenyataan telah dicapai (Sanyoto G, 2002 : 60). IAI pada Kongres VIII tahun 1998 memutuskan Prinsip Etika Profesi Ikatan Akuntan Indonesia, yang kemudian dijabarkan dalam Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik IAI. Dalam kongres tersebut IAI menyatakan pengakuan tanggung jawab profesi kepada publik, pemakai jasa akuntan dan rekan. Prinsip - prinsip ini memandu dalam pemenuhan tanggung jawab profesional dan sebagai landasan dasar perilaku etika dan perilaku profesionalnya.

Berdasarkan SPAP tahun 2011 : Perilaku professional mewajibkan setiap Praktisi untuk mematuhi setiap ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku, serta menghindari setiap tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi. Hal ini mencakup setiap tindakan yang dapat mengakibatkan terciptanya kesimpulan yang negative oleh pihak ketiga yang rasional dan memiliki pengetahuan mengenai semua informasi yang relevan, yang dapat menurunkan reputasi profesi. (Seksi 150 : 150.1)

Dalam memasarkan dan mempromosikan diri dan pekerjaannya, setiap praktisi tidak boleh merendahkan martabat profesi. Setiap praktisi harus bersikap dan tidak boleh bersikap atau melakukan tindakan sebagai berikut :

- 1) Membuat pernyataan yang berlebihan mengenai jasa professional yang dapat diberikan, kualifikasi yang dimiliki, atau pengalaman yang telah diperoleh.
- 2) Membuat pernyataan yang merendahkan atau melakukan perbandingan yang tidak di dukung bukti terhadap hasil pekerjaan Praktisi lain. ( Seksi 150 : 150.2).

#### **2.1.4 Pemberian Opini Auditor**

Opini audit merupakan opini yang diberikan oleh auditor tentang kewajaran penyajian laporan keuangan perusahaan tempat auditor melakukan audit. Ikatan Akuntan Indonesia (2011) menyatakan bahwa laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal jika nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan auditor, jika ada, dan tingkat tanggung jawab auditor bersangkutan.

Opini audit merupakan opini yang diberikan oleh auditor tentang kewajaran penyajian laporan keuangan perusahaan tempat auditor melakukan audit. Ikatan Akuntan Indonesia (201er1) menyatakan bahwa laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal jika nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan auditor, jika ada, dan tingkat tanggung jawab auditor bersangkutan.

Auditor menyatakan pendapatnya mengenai kewajaran laporan keuangan auditan, dalam semua hal yang material, yang didasarkan atas kesesuaian penyusunan laporan keuangan tersebut dengan prinsip akuntansi berterima umum

(Mulyadi, 2002). Jika auditor tidak dapat mengumpulkan bukti kompeten yang cukup atau jika hasil pengujian auditor menunjukkan bahwa laporan keuangan yang diauditnya disajikan tidak wajar, maka auditor perlu menerbitkan laporan audit selain laporan yang berisi pendapat wajar tanpa pengecualian. Terdapat lima pendapat yang mungkin diberikan oleh akuntan publik atas laporan keuangan yang diauditnya (Mulyadi, 2002). Pendapat tersebut adalah :

1) Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Pendapat wajar tanpa pengecualian diberikan auditor jika tidak terjadi pembatasan dalam lingkup audit dan tidak terdapat pengecualian yang signifikan mengenai kewajaran dan penerapan prinsip akuntansi yang berterima umum dalam penyusunan laporan keuangan, konsistensi penerimaan prinsip akuntansi berterima umum tersebut, serta pengungkapan memadai dalam laporan keuangan. Laporan audit yang berisi pendapat wajar tanpa pengecualian adalah laporan keuangan yang paling dibutuhkan oleh semua pihak, baik oleh klien, pemakai informasi keuangan, maupun oleh auditor. Kata wajar dalam paragraph pendapat mempunyai makna:

- a. Bebas dari keragu-raguan dan ketidakjujuran
- b. Lengkap informasinya

2) Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian dengan Bahasa Penjelasan (*Unqualified Opinion Report with Explanatory Language*)

Jika terdapat hal - hal yang memerlukan bahasa penjelasan, namun laporan keuangan dari hasil usaha perusahaan klien, auditor dapat menerbitkan laporan audit bentuk baku.

### 3) Pendapat Wajar dengan Pengecualian (*Qualified Opinien*)

Auditor memberikan pendapat wajar dengan pengecualian dalam laporan audit, jika auditor menjumpai kondisi - kondisi berikut ini :

- a. Lingkup audit dibatasi oleh klien
- b. Auditor tidak dapat melaksanakan prosedur audit penting atau tidak dapat memperoleh informasi penting karena kondisi-kondisi yang berada di luar kekuasaan klien maupun auditor.
- c. Laporan keuangan tidak disusun sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum.
- d. Prinsip akuntansi berterima umum yang digunakan dalam laporan keuangan tidak diterapkan secara konsisten.

### 4) Pendapat tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Auditor memberikan pendapat tidak wajar jika laporan keuangan klien tidak disusun berdasarkan prinsip akuntansi berterima umum sehingga tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas perusahaan klien. Auditor juga akan memberikan pendapat tidak wajar jika ia tidak dibatasi lingkup auditnya, sehingga ia dapat mengumpulkan bukti kompeten yang cukup untuk mendukung pendapatnya. Jika laporan keuangan diberi pendapat tidak wajar oleh auditor, maka informasi yang terdapat dalam laporan keuangan sama sekali tidak dapat dipercaya dan tidak dapat digunakan oleh pemakai informasi keuangan untuk pengambilan keputusan.

#### 5) Pernyataan tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer of Opinion*)

Jika auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan, maka laporan audit ini disebut dengan laporan tanpa pendapat (*no opinion report*). Kondisi yang menyebabkan auditor menyatakan tidak memberikan pendapat adalah :

- a. Pembatasan yang luar biasa sifatnya terhadap lingkungan audit.
- b. Auditor tidak independen dalam hubungannya dengan kliennya.

#### **2.1.5 Pengaruh skeptisisme profesional auditor dengan ketepatan pemberian opini**

Skeptisisme profesional yang dimaksud disini adalah sikap skeptis yang dimiliki seorang auditor yang selalu mempertanyakan dan meragukan bukti audit. Sebagaimana telah dipaparkan sebelumnya bahwa penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisisme profesional. Dapat diartikan bahwa skeptisisme profesional menjadi salah satu faktor dalam menentukan kemahiran profesional seorang auditor. Kemahiran profesional akan sangat mempengaruhi ketepatan pemberian opini oleh seorang auditor.

Dengan demikian dapat dikatakan bahwa semakin tinggi tingkat skeptisisme seorang auditor dalam melakukan audit, maka diduga akan berpengaruh pada ketepatan pemberian opini auditor tersebut. Hubungan antara skeptisisme profesional auditor dengan ketepatan pemberian opini auditor ini, diperkuat dengan faktor - faktor yang mempengaruhi skeptisisme profesional tersebut. Seperti yang telah dipaparkan sebelumnya bahwa skeptisisme

dipengaruhi oleh beberapa faktor, antara lain: faktor etika, faktor situasi audit, pengalaman dan keahlian audit.

Sebagaimana penelitian Yurniwati (2004) menyatakan bahwa faktor etika, faktor situasi audit, pengalaman dan keahlian audit memiliki hubungan yang positif dan signifikan terhadap skeptisisme profesional auditor. Faktor - faktor tersebut yang memperkuat skeptisisme profesional auditor, yang juga akan berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini auditor oleh akuntan publik. Jadi, dapat disimpulkan bahwa faktor - faktor yang mempengaruhi skeptisisme profesional auditor, memiliki hubungan secara tidak langsung dengan ketepatan pemberian opini oleh akuntan publik.

Skeptisisme profesional menjadi sangat penting bagi profesi akuntan publik karena skeptisisme profesional auditor merupakan bagian yang tidak dapat dipisahkan dari proses audit. Hal ini ditunjukkan dengan sejauh mana auditor melakukan tugasnya dalam mengevaluasi kemungkinan - kemungkinan adanya kecurangan pada laporan keuangan klien. Selain itu, auditor tidak hanya dituntut untuk mengevaluasi dan menginvestigasi bukti - bukti audit saja, namun seiring dengan berjalannya waktu auditor diharuskan untuk mampu mendeteksi apakah ada motif - motif tertentu dari klien dalam melaporkan laporan keuangan. Begitu pentingnya tugas seorang auditor dalam memberikan opini atas laporan keuangan, membuat skeptisisme profesional auditor menjadi sikap yang harus dimiliki oleh auditor. Semakin tinggi skeptisisme profesionalnya maka semakin tinggi pula ketepatan pemberian opini auditor atas laporan keuangan.

Menurut Shaub dan Lawrence (1996) hubungan antara skeptisisme profesional auditor dengan ketepatan pemberian opini auditor, diperkuat dengan

adanya faktor-faktor yang mempengaruhi skeptisisme profesional tersebut, antara lain : faktor situasi audit, faktor etika, pengalaman dan keahlian audit. Hal ini diperkuat dengan adanya teori disonansi kognitif yang menjelaskan bahwa pada dasarnya manusia akan mencari jalan keluar dari permasalahan yang membuatnya tidak nyaman karena adanya unsur kognitif yang bertolak belakang. Sama halnya dengan auditor yang dalam fungsi profesionalnya mengharuskan segala sesuatunya sesuai dengan standar yang berlaku.

Unsur - unsur kognitif yang bertolak belakang seperti kepercayaan seorang auditor yang tinggi pada kliennya sementara sikap skeptisisme profesional auditor harus tinggi pula. Unsur kognitif yang berbeda antara pria dan wanita juga memacu perbedaan pemberian opini auditor atas laporan keuangan. Pria cenderung untuk meminimalkan usaha kognitif dalam menerima informasi dari klien, sedangkan wanita akan cenderung menggunakan strategi pengolahan informasi secara terperinci. Hal ini membuat skeptisisme profesional auditor nya berbeda pada setiap situasi.

Setiap profesi yang memberikan pelayanan jasa pada masyarakat harus memiliki kode etik, yang merupakan seperangkat prinsip - prinsip moral yang mengatur tentang perilaku profesional (Agoes, 2004). Tanpa etika, profesi akuntan tidak akan ada karena fungsi akuntan adalah sebagai penyedia informasi untuk proses pembuatan keputusan bisnis oleh para pelaku bisnis. Etika profesi merupakan karakteristik suatu profesi yang membedakan suatu profesi dengan profesi lain, yang berfungsi untuk mengatur tingkah laku para anggotanya (Murtanto dan Marini 2003 dalam Prajitno 2006). Sehingga skeptisisme



profesional auditor sangat dipengaruhi oleh etika profesi yang memiliki komitmen moral yang tinggi dalam memberikan opini yang tepat.

## **2.2 Kerangka Pemikiran**

Profesi auditor bertanggungjawab atas opini yang diberikan atas laporan keuangan klien, tuntutan profesi tersebut juga mensyaratkan kepercayaan klien yang harus dijaga auditor. Kepercayaan yang besar dari pemakai laporan keuangan mengenai jasa yang diberikan oleh auditor inilah yang akhirnya mengharuskan auditor memperhatikan kualitas audit yang dihasilkannya (Indah, 2010). Kualitas audit yang diberikan tersebut ditunjang dengan profesionalisme sebagai akuntan publik maka auditor dalam melaksanakan tugas audit harus memiliki skeptisisme profesional yang tinggi. Dalam melaksanakan tugas audit, auditor harus berpedoman pada standar audit yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), yakni standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.

Dimana standar umum merupakan cerminan kualitas pribadi yang harus dimiliki oleh seorang auditor yang mengharuskan auditor untuk memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup dalam melaksanakan prosedur audit. Sedangkan standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan mengatur auditor dalam hal pengumpulan data dan kegiatan lainnya yang dilaksanakan selama melakukan audit serta mewajibkan auditor untuk menyusun suatu laporan atas laporan keuangan yang diauditnya secara keseluruhan. Beasley (2001) dalam Herusetya (2007) menyatakan bahwa salah satu penyebab kegagalan auditor dalam mendeteksi laporan keuangan adalah rendahnya tingkat skeptisisme profesional

audit. Hal ini membuktikan bahwa auditor sebagai profesi yang bertanggung jawab atas opini yang diberikan, harus memiliki skeptisisme profesional auditor.

Oleh karena itu dalam hipotesis dalam penelitian ini akan menganalisis pengaruh tidak langsung antara pengalaman, keahlian, situasi audit, etika dan *gender* terhadap ketepatan pemberian opini auditor melalui skeptisisme profesional auditor. Pengalaman yang dimaksudkan disini adalah pengalaman auditor dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu, maupun banyaknya penugasan yang pernah dilakukan. Menurut Shaub dan Lawrence (1996), auditor yang masa kerjanya lebih lama cenderung lebih skeptis, sehingga opini atas laporan keuangan klien diberikan dengan tepat.

Dalam melaksanakan audit, auditor harus bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan auditing. Pencapaian keahlian dimulai dengan pendidikan formal. Kusharyati (2003) mengatakan bahwa untuk melakukan tugas pengauditan, auditor memerlukan pengetahuan mengenai bidang auditing dan akuntansi serta memahami industri klien. Keahlian yang memadai akan meningkatkan skeptisisme profesional auditor, dan berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini auditor (Suraida, 2005). Teori *planned of behavior* mampu menjelaskan intensi setiap individu dalam menentukan sikap (Ajzen, 1991). Intensi tersebut didasari pada fungsi dasar manusia yang akan bertindak sesuai dengan bagaimana orang disekitarnya melihat dirinya (*subjective norm*).

Apabila orang lain beranggapan bahwa orang yang keahliannya tinggi pasti akan memiliki sikap yang baik. Fungsi dasar manusia menurut Ajzen (1991) adalah manusia akan bersikap sesuai dengan lingkungan dimana ia bekerja. Bila dikaitkan dengan profesi auditor, maka seorang auditor akan bersikap lebih

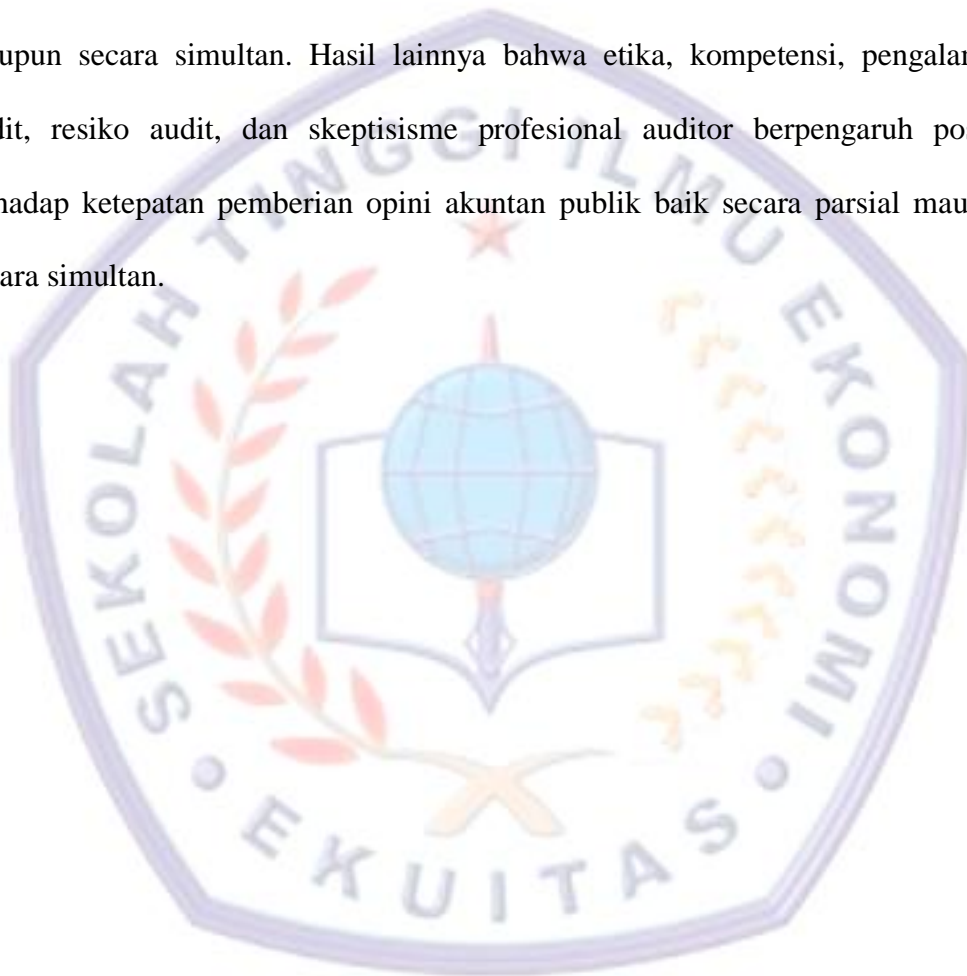
skeptis dalam melaksanakan prosedur auditnya sehingga opini yang diberikan akan tepat dan dapat dipertanggungjawabkan.

Aspek nomor satu menunjukkan etika menjadi salah satu aspek yang mempengaruhi skeptisisme auditor yang nantinya akan berpengaruh terhadap opini yang diberikan oleh auditor atas laporan keuangan. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian Suraida (2005) yang menyatakan bahwa etika berpengaruh signifikan terhadap ketepatan pemberian opini oleh auditor.

Menurut Penelitian yang dilakukan oleh RR. Sabhrina Kushasyandita (Universitas Diponegoro 2012) yang berjudul Pengaruh pengalaman, keahlian, situasi audit, etika, dan gender terhadap ketepatan pemberian opini menyebutkan bahwa variable pengalaman auditor (X1) berpengaruh positif dengan variable ketepatan pemberian opini auditor (Y), variable keahlian auditor (X2) berpengaruh positif dengan ketepatan pemberian opini auditor (Y), variable Situasi Audit (X3) berpengaruh positif terhadap variable ketepatan pemberian opini auditor (Y), variable etika profesional (X4) berpengaruh positif terhadap variable ketepatan pemberian Opini (Y), sedangkan variable Gender Auditor (X5) memiliki perbedaan antara wanita dengan pria dalam memberikan ketepatan pemberian opini auditor (Y).

Menurut penelitian yang dilakukan oleh Edy Suprianto dan Hendry Setiawan (Universitas Sultan Agung 2010) menyebutkan bahwa variable resiko audit berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor, variable etika audit berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor, variable pengalaman auditor berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor, variable keahlian audit berpengaruh terhadap skeptisisme profesionalisme auditor.

Sedangkan menurut penelitian yang dilakukan oleh Ida Suraida (Universitas Padjadjaran) yang memiliki variable independen 1.Etika 2.Kompetensi 3.Pengalaman Audit 4. Tingkat Resiko audit, sedangkan variable dependennya yaitu 1.skeptisisme profesional auditor 2.ketepatan pemberian opini memiliki hasil penelitian bahwa etika, kompetensi, pengalaman audit, dan resiko audit berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor baik secara parsial maupun secara simultan. Hasil lainnya bahwa etika, kompetensi, pengalaman audit, resiko audit, dan skeptisisme profesional auditor berpengaruh positif terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik baik secara parsial maupun secara simultan.



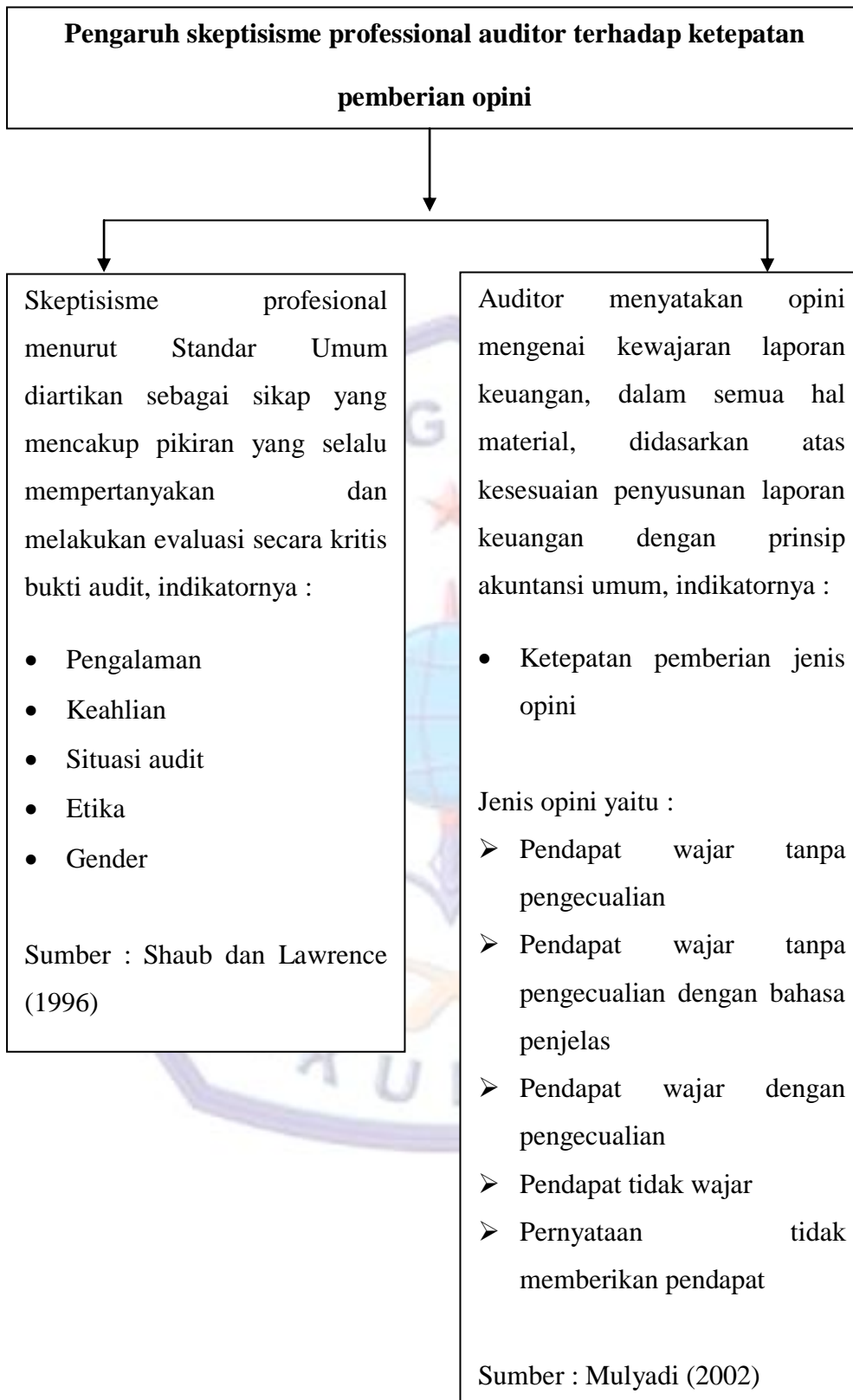
Untuk lebih jelasnya, mengenai perbedaan dan persamaan dengan penelitian terdahulu, maka dapat dilihat pada tabel 2.1 di bawah ini :

**Tabel 2.1**  
**Penelitian Terdahulu**

No	Peneliti	Variable Independen	Variabel Dependen	Hasil Penelitian
1.	RR. SABHRINA KUSHASYANDITA (Universitas Diponegoro, 2012)  Pengaruh pengalaman, keahlian, situasi audit, etika, dan gender terhadap ketepatan pemberian opini auditor.	1. Pengalaman auditor 2. Keahlian auditor 3. Situasi audit 4. Etika professional 5. Gender auditor	1. Ketepatan pemberian opini.	Terdapat pengaruh positif antara pengalaman dengan ketepatan pemberian opini auditor.  Terdapat pengaruh positif antara keahlian dengan ketepatan pemberian opini auditor.  Terdapat pengaruh positif antara situasi audit dengan ketepatan pemberian opini auditor.  Terdapat pengaruh positif antara etika dengan ketepatan pemberian opini auditor.  Terdapat perbedaan antara wanita dengan pria dalam memberikan ketepatan pemberian opini auditor.

2.	<p>EDY SUPRIANTO (Ketua Peneliti), HENDRY SETIAWAN (Anggota Peneliti), (Universitas Islam Sultan Agung, 2010)</p> <p>Pengaruh Skeptisisme Auditor, etika, Kompetensi, Pengalaman audit dan Resiko audit terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor oleh akuntan publik.</p>	<p>1. Skeptisisme Auditor 2. Etika 3. Kompetensi 4. Pengalaman Audit 5. Resiko Audit</p>	1. Ketepatan Pemberian Opini Auditor	<p>Variabel Resiko audit berpengaruh terhadap Skeptisisme profesionalisme Auditor.</p> <p>Variabel etika dapat diterima. Jadi dapat disimpulkan bahwa variabel Etika audit berpengaruh terhadap Skeptisisme profesionalisme Auditor</p> <p>Variabel Pengalaman audit berpengaruh terhadap Skeptisisme profesionalisme Auditor</p> <p>Variabel Keahlian audit berpengaruh terhadap Skeptisisme profesionalisme Auditor</p>
----	---	--	--------------------------------------	---

3.	<p>IDA SURAIDA (Universitas Padjadjaran)</p> <p>Pengaruh Etika, Kompetensi, Pengalaman Audit, dan Resiko Audit Terhadap Skeptisisme Profesional Auditor dan Ketepatan Pemberian Opini Akuntan Publik</p>	<p>1. Etika 2. Kompetensi 3. Pengalaman Audit 4. Tingkat Resiko Audit yang Direncanakan</p>	<p>1. Skeptisisme Profesional Auditor 2. Ketepatan Pemberian Opini</p>	<p>Etika, kompetensi, pengalaman audit dan risiko audit berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor baik secara parsial maupun secara simultan</p> <p>Etika, kompetensi, pengalaman audit, risiko audit dan skeptisisme profesional auditor berpengaruh positif terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik baik secara parsial maupun secara simultan</p>
----	--	---	--	---



**Gambar 2.1**

**Kerangka pemikiran**



### 2.3 Hipotesis Penelitian

Menurut Prof. Dr. Sugiyono ( 2012 ), dalam bukunya metode penelitian bisnis menyebutkan hipotesis adalah jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah penelitian biasanya disusun dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data. Jadi hipotesis juga dapat dinyatakan sebagai jawaban teoritis terhadap rumusan masalah penelitian, belum jawaban yang empiric.

Berdasarkan kerangka pemikiran, maka dapat dikemukakan hipotesis penelitian sebagai berikut :

**“ Terdapat pengaruh antara skeptisisme profesional auditor terhadap ketepatan pemberian opini “**

]