

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 KAJIAN PUSTAKA

2.1.1 Pengertian Auditing

Auditing merupakan kegiatan pemeriksaan dan pengujian suatu pernyataan, pelaksanaan dari kegiatan yang dilakukan oleh pihak independen guna memberikan suatu pendapat. Pihak yang melaksanakan auditing disebut dengan auditor. Pengertian auditing semakin berkembang sesuai dengan kebutuhan yang meningkat akan hasil pelaksanaan auditing.

Auditing Menurut Alvin A. Arens *et al.* (2012:4) adalah sebagai berikut :

“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”.

Artinya *auditing* adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat atau derajat kesesuaian antara informasi tersebut dan kriteria yang telah ditetapkan. *Auditing* harus dilakukan oleh orang yang kompeten serta independen.

Menurut Sukrisno Agoes (2014:4), dalam “*Auditing*” (Audit Akuntan Oleh Kantor Akuntan Publik)” pengertian auditing adalah sebagai berikut:

“Auditing adalah suatu audit 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”.

Sedangkan menurut Mulyadi (2011:9) pengertian Auditing adalah: “Auditing adalah suatu proses yang 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-kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

Berdasarkan definisi-definisi auditing diatas dapat disimpulkan beberapa hal penting terkait dengan auditing, dimana yang diaudit atau diperiksa adalah laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuannya. Pemeriksaan dilakukan secara kritis dan sistematis untuk memperoleh serta mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi-asersi kegiatan dan peristiwa ekonomi. Pemeriksaan dilakukan oleh pihak yang berkompeten dan independen yaitu akuntan publik. Hasil dari pemeriksaan tersebut dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa agar dapat memberikan informasi yang dapat dimanfaatkan oleh para pemakai laporan keuangan.

2.1.1.1 Tujuan Audit

Menurut Alvin A. Arens *et al.* (2012:104) berdasarkan seksi PSA 02 (SA 110) menyatakan:

“Tujuan umum audit atas laporan keuangan oleh auditor independen merupakan pemberian opini atas kewajaran dimana laporan tersebut telah disajikan secara wajar, dalam segala hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas, sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia “

Jika auditor yakin bahwa laporan tidak disajikan secara wajar atau tidak mampu menarik kesimpulan dikarenakan bahan bukti yang tidak memadai, maka auditor bertanggung jawab untuk menginformasikan kepada pengguna laporan keuangan melalui laporan auditnya.

2.1.1.2 Jenis-Jenis Audit

Dalam Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens (2012:16) Akuntan Publik melakukan tiga jenis utama aktivitas audit berikut. Ketiga jenis aktivitas audit tersebut adalah:

1. Audit Operasional

Audit operasional mengevaluasi *efisiensi* dan *efektivitas* setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi. Dalam audit operasional, *review* atau penelaahan yang dilakukan

tidak terbatas pada akuntansi, tetapi dapat mencakup evaluasi atas struktur organisasi, operasi komputer, metode produksi, pemasaran dan semua bidang lain dimana auditor menguasainya.

2. Audit Ketaatan

Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang diterapkan oleh otoritas yang lebih tinggi.

3. Audit Laporan Keuangan

Audit laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

2.1.1.3 Jenis-Jenis Auditor

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens (2012:19) auditor yang paling umum terdiri dari empat jenis yaitu:

1. Auditor independen (akuntan publik)

Auditor independen berasal dari Kantor Akuntan Publik (KAP) bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh perusahaan. Oleh karena luasnya penggunaan laporan keuangan yang telah diaudit dalam perekonomian Indonesia, serta keakraban para pelaku bisnis dan pemakai lainnya, sudah lazim digunakan istilah auditor dan kantor akuntan publik dengan pengertian yang sama, meskipun ada beberapa jenis auditor. KAP sering

kali disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal.

2. Auditor pemerintah

Auditor pemerintah merupakan auditor yang berasal dari lembaga pemeriksa pemerintah. Di Indonesia, lembaga yang bertanggung jawab secara fungsional atas pengawasan terhadap kekayaan dan keuangan negara adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga tertinggi, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), dan Inspektorat Jenderal (Itjen) yang ada pada departemen-departemen pemerintah. BPK mengaudit sebagian besar informasi keuangan yang dibuat oleh berbagai macam badan pemerintah baik pusat maupun daerah sebelum diserahkan kepada DPR. BPKP mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional berbagai program pemerintah. Sedangkan Itjen melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas di lingkungan departemen atau kementriannya.

3. Auditor pajak

Auditor pajak berasal dari Direktorat Jenderal (Ditjen) Pajak bertanggung jawab untuk memberlakukan peraturan pajak. Salah satu tanggung jawab utama Ditjen Pajak adalah mengaudit Surat Pemberitahuan (SPT) wajib pajak untuk menentukan apakah SPT itu sudah mematuhi peraturan pajak yang berlaku. Audit ini murni audit ketaatan. Auditor yang melakukan pemeriksaan ini disebut auditor pajak.

4. Auditor internal (*internal auditor*)

Auditor internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen. Tanggung jawab auditor internal sangat beragam, tergantung pada yang mempekerjakan mereka. Akan tetapi, auditor internal tidak dapat sepenuhnya independen dari entitas tersebut selama masih ada hubungan antara pemberi kerja-karyawan. Para pemakai dari luar entitas mungkin tidak ingin mengandalkan informasi yang hanya diverifikasi oleh auditor internal karena tidak adanya independensi. Ketiadaan independensi ini merupakan perbedaan utama antara auditor internal dan KAP.

2.1.1.4 Standar Audit

Standar auditing merupakan pedoman umum untuk membantu auditor memenuhi tanggung jawab profesionalnya dalam audit atas laporan keuangan historis. Standar ini mencakup pertimbangan mengenai kualitas profesional seperti kompetensi dan independensi, persyaratan pelaporan, dan bukti (Arens, Elder, dan Beasley (2012:42).

Tabel 2.1 Daftar International Standards on Auditing (ISA)

| ISA/ ISQC 1 Referensi | Standar |
|--------------------------|--|
| ISQC 1 | Pengendalian mutu untuk perusahaan yang melakukan audit dan review laporan keuangan, dan jaminan lainnya dan jasa terkait |
| ISA 200-299 | Prinsip-prinsip umum dan tanggung jawab |

| ISA/ ISQC 1 Referensi | Standar |
|----------------------------------|--|
| 200 | Tujuan keseluruhan auditor independen dan pelaksanaan audit berdasarkan standar audit |
| 210 | Pertesujuan atas ketentuan perikatan audit |
| 220 | Pengendalian mutu untuk audit atas laporan keuangan |
| 230 | Dokumentasi audit |
| 240 | Tanggung jawab auditor terkait dengan kecurangan dalam suatu audit atas laporan keuangan |
| 250 | Pertimbangan atas peraturan perundang-undangan dalam audit laporan keuangan |
| 260 | Komunikasi dengan pihak yang bertanggungjawab atas tata kelola |
| 265 | Pengkommunikasian defisiensi dalam pengendalian internal kepada pihak yang bertanggungjawab atas tata kelola dan manajemen |
| ISA 300-450 | Penilaian risiko dan respons terhadap risiko yang telah dinilai |
| 300 | Perencanaan suatu audit atas laporan keuangan |
| 315 | Pengidentifikasian dan penilaian kesalahan penyajian material melalui pemahaman atas entitas dan lingkungannya |
| 320 | Materialitas dalam tahap perencanaan dan pelaksanaan audit |
| 330 | Respons auditor terhadap risiko yang telah dinilai |
| 402 | Pertimbangan audit terkait dengan entitas yang menggunakan suatu organisasi jasa |
| 450 | Pengevaluasian atas kesalahan penyajian yang diidentifikasi selama audit |

| ISA/ ISQC 1 Referensi | Standar |
|----------------------------------|--|
| ISA 500-580 | Bukti audit |
| 500 | Bukti audit |
| 501 | Bukti audit – pertimbangan spesifikasi atas unsur pilihan |
| 505 | Konfirmasi eksternal |
| 510 | Perikatan audit tahun pertama – saldo awal |
| 520 | Prosedur analitis |
| 530 | Sampling audit |
| 540 | Audit atas estimasi akuntansi, termasuk estimasi akuntansi nilai wajar, dan pengungkapan yang bersangkutan |
| 550 | Pihak berelasi |
| 560 | Peristiwa kemudian |
| 570 | Kelangsungan usaha |
| 580 | Representasi tertulis |
| ISA 600-620 | Penggunaan pekerjaan pihak lain |
| 600 | Pertimbangan khusus – audit atas laporan keuangan grup (termasuk pekerjaan auditor komponen) |
| 610 | Penggunaan pekerjaan auditor internal |
| 620 | Penggunaan pekerjaan seorang pakar auditor |
| ISA 700-720 | Kesimpulan audit dan pelaporan |
| 700 | Penugasan suatu opini dan pelaporan atas laporan keuangan |

| ISA/ ISQC 1 Referensi | Standar |
|-------------------------------------|---|
| 705 | Modifikasi terhadap opini dalam laporan auditor independen |
| 706 | Paragraf penekanan suatu hal dan paragraph hal lain dalam laporan auditor independen |
| 710 | Informasi komparatif – angka korespondensi dan laporan keuangan komparatif |
| 720 | Tanggung jawab auditor atas informasi lain dalam dokumen yang berisi laporan keuangan auditan |
| ISA 800-810 | Area-area khusus |
| 800 | Pertimbangan khusus – audit atas laporan keuangan yang disusun sesuai dengan kerangka bertujuan khusus |
| 805 | Pertimbangan khusus – audit atas laporan keuangan tunggal dan unsur, akun atau pos spesifikasi dalam suatu laporan keuangan |
| 810 | Perikatan untuk melaporkan ikhtisar laporan keuangan |
| Standar Perikatan Review | |
| Standar Perikatan Review 2400 | Perikatan untuk melaporkan ikhtisar laporan keuangan |
| Standar Perikatan Review 2410 | Review atas informasi keuangan interim yang dilaksanakan oleh auditor independen entitas |

Sumber: Audit Berbasis ISA, Tuanakotta (2014)

2.1.2 Profesionalisme

2.1.2.1 Pengertian Profesionalisme

Menurut pengertian umum, seorang dikatakan profesional jika memenuhi tiga kriteria, yaitu mempunyai keahlian untuk melaksanakan tugas sesuai dengan bidangnya, melaksanakan suatu tugas atau profesi dengan menetapkan standar baku di bidang profesi yang bersangkutan dan menjalankan tugas profesinya dengan mematuhi etika profesi yang telah ditetapkan. Profesi dan profesionalisme dapat dibedakan secara konseptual. Profesi merupakan jenis pekerjaan yang mematuhi beberapa kriteria, sedangkan profesionalisme adalah suatu atribut individual yang penting tanpa melihat suatu pekerjaan merupakan suatu profesi atau tidak (Lekatompessy, 2003 dalam Herawaty dan Susanto, 2009).

Menurut Sonny Keraf (1998) dalam Sukrisno Agoes (2014:122) :

“Profesi adalah pekerjaan yang dilakukan sebagai nafkah hidup dengan mengandalkan keahlian dan keterampilan yang tinggi dan dengan melibatkan komitmen pribadi (moral) yang mendalam”.

Menurut Arens, Elder, dan Beasley dalam buku Auditing dan Jasa Assurance (2012: 68) pengertian profesional adalah :

“Profesional adalah tanggung jawab untuk berperilaku lebih dari sekedar memenuhi tanggung jawab secara individu dan ketentuan dalam peraturan dan hukum di masyarakat”.

Sedangkan Menurut Hidayat Nur Wahid (2006) dalam Sukrisno Agoes (2014:122):

“Profesionalisme adalah semangat, paradigma, spirit, tingkah laku, ideologi, pemikiran dan gairah yang memayungi profesi untuk terus menerus secara dewasa (*mature*) dan secara intelek meningkatkan kualitas profesi.

Dari pengertian diatas dapat digambarkan bahwa profesionalisme adalah standar perilaku yang diterapkan para profesional dalam menjalankan profesinya, profesionalisme menuntut kemampuan yang tinggi, pemikiran dan sikap mental yang berorientasi pada keinginan untuk melakukan atau menghasilkan yang terbaik. Seseorang yang profesional adalah seseorang yang mampu berkomitmen dengan seluruh waktu yang digunakan untuk pekerjaannya dan menggunakan keahlian serta keterampilan yang dimiliki demi menumbuhkan loyalitas kepada pekerjaannya.

Diambil dari kutipan jurnal Baotham (2007) menyatakan bahwa:

“The higher level of professional conduct of auditor is the need for public confidence in the quality of service that a professional is expected to conduct himself or herself as at a higher level than most other members of society and then professionalism of auditor associates quality of service or audit quality (Arens and Loebbecke, 2000). Auditor's ability positively affects audit quality and a lack of professional conduct may negatively affect audit quality implies that if the auditors exhibit greater professional conduct, he or she may also will effectively reflects higher audit quality (Stice, 1991; Feroz et al., 1991).”

Artinya tingkat perilaku profesional auditor yang tinggi adalah kebutuhan untuk kepercayaan publik dalam kualitas pelayanan dimana seorang profesional diharapkan membawa dirinya sebagai tingkatan yang lebih tinggi dari sebagian

besar masyarakat lainnya dan profesionalisme auditor berhubungan dengan kualitas pelayanan atau kualitas audit (Arens dan Loebbecke, 2000). Kemampuan auditor secara positif mempengaruhi kualitas audit dan kurangnya perilaku profesional mungkin negatif mempengaruhi kualitas audit, menunjukkan bahwa jika auditor memperlihatkan perilaku profesional yang lebih besar, ia mungkin juga akan efektif mencerminkan kualitas audit yang lebih tinggi (Stice, 1991; Feroz et al, 1991).

Sebagai seorang yang profesional, auditor harus menghindari kelalaian dan ketidakjujuran. Seorang akuntan publik sebagai seorang profesional harus menyadari adanya tanggung jawab pada publik, pada klien dan pada sesama rekan praktisi, termasuk perilaku yang terhormat, bahkan jika hal tersebut berarti harus melakukan pengorbanan atas kepentingan pribadi (Arens, 2012:68).

2.1.2.2 Konsep Profesionalisme

Profesionalisme berhubungan dengan substansi pengetahuan khusus dan kesepakatan akan tanggungjawab. Dalam penelitian ini peneliti menggunakan konsep profesionalisme yang digunakan oleh (Baotham, 2007) mengacu pada kemampuan dan perilaku professional.

Kemampuan didefinisikan sebagai pengetahuan, pengalaman, kemampuan beradaptasi, kompetensi teknis dan kemampuan teknologi. Sedangkan perilaku professional mengacu pada kemandirian, objektivitas, integritas, dan penghakiman (Catanach dan Walker, 1999) dalam (Baotham, 2007).

Indikator kemampuan auditor antara lain:

1. Pengetahuan

Standar Profesi Akuntan Publik (IAI ; 2011) tentang standar umum, menjelaskan bahwa dalam melakukan audit, auditor harus memiliki keahlian dan struktur pengetahuan yang cukup. Pengetahuan diukur dari seberapa tinggi pendidikan seorang auditor karena dengan demikian auditor akan mempunyai semakin banyak pengetahuan (pandangan) mengenai bidang yang digelutinya sehingga dapat mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam, selain itu auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks. Untuk melakukan tugas pengauditan, auditor memerlukan pengetahuan pengauditan (umum dan khusus) dan pengetahuan mengenai bidang pengauditan, akuntansi dan perusahaan.

2. Pengalaman

Pengalaman auditor merupakan akumulasi gabungan dari semua yang diperoleh melalui interaksi (Mulyadi, 2011:24). Jika seorang memasuki karier sebagai akuntan publik, ia harus leluh dulu mencari pengalaman profesi dibawah pengawasan akuntan senior yang lebih berpengalaman. Disamping itu, pelatihan teknis yang cukup mempunyai arti pula bahwa akuntan harus mengikuti perkembangan yang terjadi dalam dunia usaha dan profesinya agar akuntan yang baru selesai menempuh pendidikan formalnya dapat segera menjalani

pelatihan teknis dalam profesinya, pemerintah mensyaratkan pengalaman kerja sekurang-kurangnya tiga tahun sebagai akuntan dengan reputasi baik di bidang audit bagi akuntan yang ingin memperoleh izin praktik dalam profesi akuntan publik (Mulyadi, 2011:25).

3. Kemampuan beradaptasi

Kemampuan auditor dalam beradaptasi dengan lingkungan kerja berkaitan dengan kemampuan menangani perubahan keadaan dengan baik dan tepat waktu (Bamber *et al*, 1989).

4. Kompetensi Teknis

Kompetensi teknis adalah kompetensi yang terkait dengan persyaratan untuk dapat melaksanakan penugasan sesuai dengan jenjang jabatannya. Keahlian teknis merupakan kemampuan mendasar seseorang berupa pengetahuan procedural dan kemampuan klerikal lainnya dalam lingkup akuntansi secara umum dan auditing.

5. Kemampuan Teknologi

Kemampuan audit teknologi informasi (*IT audit*) merupakan salah satu kompetensi yang harus dimiliki oleh auditor internal maupun eksternal perusahaan atau instansi. Keahlian dan pengetahuan dalam bidang IT merupakan suatu kondisi yang memudahkan auditor untuk dapat mengoptimalkan kinerjanya dengan bantuan teknologi. Keahlian dan pengetahuan auditor dalam bidang IT pada akhirnya akan

mempengaruhi minat perilakunya untuk menggunakan teknologi informasi.

Sedangkan perilaku professional (Baotham, 2007) antara lain:

1. Kemandirian

Kemandirian dimaksudkan sebagai suatu pandangan seseorang yang profesional harus mampu membuat keputusan sendiri tanpa tekanan dari pihak lain (pemerintah, klien, dan bukan anggota profesi). Setiap ada campur tangan dari luar dianggap sebagai hambatan kemandirian secara profesional. Banyak orang yang menginginkan pekerjaan yang memeberikan hak bagi mereka, dan hak istimewa untuk membuat keputusan- keputusan dan bekerja tanpa diawasi secara ketat. Rasa kemandirian akan timbul melalui kebebasan yang diperoleh. Dalam pekerjaan yang terstruktur dan dikendalikan oleh managemen secara ketat akan sulit menciptakan tugas yang menimbulkan rasa kemandirian dalam tugas.

2. Objektivitas

Anggota harus mempertahankan objektivitas dan bebas dari konflik kepentingan dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya.

3. Integritas

Untuk mempertahankan dan memperluas kepercayaan publik, para anggota harus melaksanakan seluruh tanggungjawab profesionalnya dengan tingkat integritas tertinggi.

4. Penghakiman

Perilaku penilaian auditor sangat tergantung pada persepsi dari sebuah situasi. Penghakiman adalah perilaku yang paling dipengaruhi oleh persepsi situasi dimana faktor utama adalah pengaruh materialitas dan apa yang akan kita sebut sebagai iman.

Dalam (Baotham, 2007) perilaku professional mencakup faktor-faktor tambahan seperti transparansi dan tanggung jawab, hal tersebut penting untuk memastikan kepercayaan publik.

1. Transparansi

Transparansi artinya kewajiban bagi para pengelola untuk menjalankan prinsip keterbukaan dalam proses keputusan dan penyampaian informasi. keterbukaan dalam menyampaikan informasi juga mengandung arti bahwa informasi yang disampaikan harus lengkap, benar, dan tepat waktu kepada semua pemangku kepentingan. Tidak boleh ada hal-hal yang dirahasiakan, disembunyikan, ditutup-tutupi, atau ditunda-tunda pengungkapannya. (Sukrisno Agoes dan I Cenik Ardana, 2011:104)

2. Tanggung Jawab

Dalam mengembangkan tanggung jawabnya sebagai professional, para anggota harus melaksanakan pertimbangan professional dan moral yang sensitif dalam semua aktivitas mereka.

Semakin tinggi tingkat perilaku professional auditor adalah kebutuhan untuk kepercayaan masyarakat terhadap kualitas layanan professional.

2.1.2.3 Cara Auditor Mewujudkan Perilaku Profesional

Masyarakat akan sangat menghargai profesi yang menerapkan standar mutu tinggi terhadap pelaksanaan pekerjaan anggota profesi, karena dengan demikian masyarakat akan terjamin untuk memperoleh jasa yang dapat diandalkan dari profesi yang bersangkutan (Mulyadi,2011:50).

Menurut Mulyadi (2011:51) menyebutkan bahwa pencapaian kompetensi profesional akan memerlukan standar pendidikan umum yang tinggi diikuti oleh pendidikan khusus, pelatihan dan uji profesional dalam subyek-subyek (tugas) yang relevan dan juga adanya pengalaman kerja. Oleh karena itu untuk mewujudkan Profesionalisme auditor, dilakukan beberapa cara antara lain pengendalian mutu auditor, review oleh rekan sejawat, pendidikan profesi berkelanjutan, meningkatkan ketaatan terhadap hukum yang berlaku dan taat terhadap kode perilaku profesional.

IAI berwenang menetapkan standar (yang merupakan pedoman) dan aturan yang harus dipatuhi oleh seluruh anggota termasuk setiap kantor akuntan publik lain yang beroperasi sebagai auditor independen. Persyaratan-persyaratan ini dirumuskan oleh komite- komite yang dibentuk oleh IAI (Mulyadi 2011:35). Dalam Mulyadi (2011:35) ada lima bidang utama di mana IAI berwenang menetapkan standar dan memuat aturan yang bisa meningkatkan perilaku profesional seorang auditor yakni :

- 1) Standar auditing

Dewan Standar Profesional Akuntan Publik (DSPAP) bertanggung jawab untuk mengeluarkan pernyataan mengenai permasalahan audit bagi semua

entitas. Pernyataan DSPAP itu disebut Pernyataan Standar Audit standar (PSA) auditing.

2) Standar kompilasi dan penelaahan laporan keuangan

Dewan Standar Profesional Akuntan Publik (DSPAP) juga bertanggung jawab untuk mengeluarkan pernyataan tentang tanggungjawab akuntan publik terkait dengan laporan keuangan perusahaan yang tidak diaudit. Pernyataan ini disebut Pernyataan Standar Jasa Akuntansi dan Review (PSJAR), dan memberikan pedoman untuk melakukan jasa kompilasi serta review. Dalam memberikan jasa kompilasi, akuntan membantu klien menyiapkan laporan keuangan tanpa memberikan kepastian apapun. Dalam jasa review, akuntan melakukan Tanya jawab dan prosedur analitis yang memberikan dasar yang layak untuk menyatakan kepastian yang terbatas mengenai laporan keuangan tersebut.

3) Standar atestasi lainnya

Pernyataan Standar Atestasi (PSAT) memberikan suatu kerangka kerja bagi pengembangan standar untuk penugasan atestasi. Standar yang terperinci telah dikembangkan untuk jenis jasa atestasi tertentu, seperti laporan mengenai informasi keuangan prospektif dalam perkiraan dan proyeksi.

4) Standar jasa konsultasi

memberikan panduan bagi akuntan publik di dalam penyediaan jasa konsultasi bagi masyarakat. Jasa konsultasi pada hakikatnya berbeda dari jasa atestasi akuntan public terhadap asersi pihak ketiga. Dalam jasa

atestasi, para praktisi menyajikan suatu simpulan mengenai keandalan suatu asersi tertulis yang menjadi tanggungjawab pihak lain, yaitu pembuat asersi (*asserter*).

5) Standar pengendalian mutu

Standar penegndalian mutu memberikan panduan bagi kantor akuntan publik di dalam melaksanakan pengendalian mutu jasa yang dihasilkan oleh kantornya dengan mematuhi berbagai standar yang diterbitkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik dan Aturan Etika Kompartemen Akuntan publik yang diterbitkan oleh Kompartemen Akuntan Publik, Ikatan Akuntan Indonesia.

2.1.3 Situasi Audit

Dalam melaksanakan tugasnya auditor seringkali dihadapkan dengan berbagai macam situasi. Menurut Shaub (1996) dalam (Winantyadi dan Waluyo, 2014) contoh Situasi Audit seperti *related parties transaction*, hubungan pertemanan yang dekat dengan klien, klien yang diaudit adalah orang yang memiliki kekuasaan kuat di suatu perusahaan akan mempengaruhi Skeptisisme Profesional Auditor dalam memberikan opini yang tepat.

Menurut Mulyadi (2011:89) Situasi audit adalah dimana dalam suatu penugasan audit, auditor dihadapkan pada keadaan yang mengandung resiko audit rendah (*regularities*) dan keadaan yang mengandung resiko audit yang besar (*irregularities*).

Situasi audit yang mengandung resiko audit rendah (*regularities*) yaitu saat ditemukan adanya kesalahan-kesalahan yang tidak disengaja oleh pihak manajemen sehingga dalam hal ini auditor membutuhkan sikap skeptis dengan tingkat yang rendah.

Sedangkan situasi audit yang mengandung resiko besar (*irregularities*) apabila dalam proses audit nantinya seorang auditor menemukan indikasi yang mengarah terhadap kecurangan yang dilakukan dengan sengaja maka seorang auditor harus menggunakan sikap skeptisnya dengan tingkat yang tinggi karena akan sangat berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini auditor. (Dewi, 2015)

Irregularities sering diartikan sebagai suatu situasi dimana terdapat ketidakberesan atau kecurangan yang dilakukan sengaja. Situasi audit yang beresiko tinggi menuntut auditor untuk memiliki kewaspadaan yang tinggi terhadap kecurangan yang mungkin terjadi agar audit yang dilakukannya efektif. Kecurangan cenderung menyangkut suatu dorongan untuk melakukannya dan peluang yang ada untuk melakukannya (Zein, Anisma dan Christina, 2010).

Menurut Arens *et al* (2012:284) pemahaman hendaknya memungkinkan auditor untuk mengidentifikasi jenis-jenis kesalahan (*errors*) dan kekeliaan (*irregularities*) yang potensial dan dapat mempengaruhi laporan keuangan serta menetapkan risiko akibat kesalahan dan ketidakberesan yang terjadi dalam jumlah yang material pada laporan keuangan.

Faktor situasi seperti situasi audit yang memiliki risiko tinggi (*irregularities situation*) mempengaruhi auditor untuk meningkatkan sikap

skeptisisme profesionalnya. Risiko dalam auditing berarti bahwa auditor menerima suatu tingkat ketidakpastian tertentu dalam pelaksanaan audit. Auditor menyadari misalnya bahwa ada ketidakpastian mengenai kompetensi bahan bukti, efektivitas struktur pengendalian intern klien dan ketidakpastian apakah laporan keuangan memang telah disajikan secara wajar setelah audit selesai.

Berbagai penelitian menunjukkan bahwa ada beberapa faktor yang mempengaruhi risiko audit yang dapat diterima antara lain:

1. Tingkat ketergantungan pemakai laporan keuangan terhadap laporan itu dan
2. Kemungkinan adanya kesulitan keuangan klien yang akan timbul setelah laporan audit diterbitkan

Menurut Mulyadi (2011) dalam (Emrinaldi, Julita dan Wahyudi, 2014) *Irregularities* sering diartikan sebagai suatu keadaan dimana terdapat ketidaksengajaan atau kecurangan yang dilakukan dengan sengaja. Kecurangan *irregularities* sering menyangkut hal-hal seperti:

- a. Suatu tekanan atau suatu dorongan untuk melakukan kecurangan
- b. Suatu peluang yang dirasakan ada untuk melaksanakan kecurangan

Sedangkan menurut Ida Suraida (2005) Situasi *irregularities* antara lain, yaitu:

1. *Related parties transaction* (transaksi dengan pihak yang berkaitan)
2. *Client misstate* (klien melakukan penyimpangan)
3. Kualitas komunikasi (klien tidak kooperatif)
4. Klien baru pertama kali diaudit (*initial audit*)

5. Klien bermasalah

Mulyadi (2011:89) menyatakan bahwa dalam situasi tertentu, resiko terjadinya kesalahan dan penyajian yang salah dalam akun dan di dalam laporan keuangan jauh lebih besar dibandingkan dengan situasi yang biasa. Oleh karena itu, auditor harus waspada jika menghadapi situasi audit yang mengandung resiko besar (*irregularities*).

Dalam kutipan jurnal (Salem, 2012) menyatakan bahwa:

The auditor should be alert to situations which there is (Sun et al, 2006):

- a. Related-parties-transactions.*
- b. An Incentive for gain*
- c. Complex corporate structures and transaction*

Didalam situasi tertentu, risiko terjadinya kesalahan dan penyajian yang salah dalam akun dan dalam laporan keuangan jauh lebih besar dibandingkan dengan situasi yang biasa (Maghfirah dan Syahril, 2008).

Berdasarkan uraian diatas, situasi audit adalah keadaan yang terjadi pada saat audit dilaksanakan, dengan berbagai macam situasi audit, auditor harus memiliki tingkat kewaspadaan terhadap kecurangan-kecurangan yang mungkin terjadi agar audit yang dilaksanakan menjadi efektif sehingga auditor dapat memperkirakan pertimbangan materialitas dengan tepat dan memberikan opini yang tepat pada laporan keuangan yang diauditnya.

2.1.3.1 Transaksi Dengan Pihak yang Berkaitan (*Related Parties Transaction*)

Menurut Arens *et al.* (2012:278) transaksi dengan pihak yang berkaitan (*related parties transaction*) sangat penting bagi auditor karena prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum mengharuskan transaksi itu diungkapkan dalam laporan keuangan jika material. Pihak yang berkaitan (*related parties*) didefinisikan dalam SAS 45 (AU 334) sebagai perusahaan afiliasi, pemilik utama perusahaan klien, atau pihak lainnya yang bersangkutan dengan klien itu, di mana salah satu pihak dapat mempengaruhi manajemen atau kebijakan operasi pihak lain itu. Transaksi dengan pihak yang berkaitan (*related parties transaction*) adalah setiap transaksi antara klien dengan pihak terkait. Contoh yang umum adalah transaksi penjualan atau pembelian antara perusahaan induk dengan perusahaan anak, pertukaran peralatan antara dua perusahaan yang dimiliki oleh pihak yang sama, dan pinjaman kepada pejabat perusahaan. Contoh yang kurang umum adalah pemanfaatan pengaruh manajemen yang signifikan terhadap klien audit oleh pelanggannya yang paling penting.

Transaksi dengan pihak yang berkaitan bukan merupakan transaksi (*arm's length*). Karena itu, ada risiko bahwa transaksi tersebut tidak dinilai pada jumlah yang sama seperti transaksi dengan pihak ketiga yang independen. Sebagai contoh, perusahaan mungkin bisa membeli persediaan dari perusahaan terkait dengan syarat yang lebih menguntungkan ketimbang dari pemasok luar. Sebagian besar auditor menilai risiko inheren yang tinggi untuk pihak yang terkait dan transaksi dengan pihak yang terkait, dan keduanya disebabkan oleh persyaratan

pengungkapan akuntansi dan tidak adanya independensi antara pihak-pihak yang terlibat dalam transaksi tersebut. (Arens *et al*, 2012:278)

2.1.3.2 Klien Melakukan Penyimpangan (*Client Misstate*)

Kecurangan yang dilakukan oleh pihak klien atau manajemen merupakan tindak kecurangan yang sulit untuk diungkap, hal ini disebabkan oleh adanya kemungkinan bahwa satu atau beberapa anggota manajemen mengabaikan pengendalian intern dan usaha manajemen untuk menyembunyikan salah saji. (Oktania, 2013)

2.1.3.3 Kualitas Komunikasi (Klien Tidak Kooperatif)

Kualitas komunikasi ini berhubungan dengan sikap kooperatif tidaknya klien untuk memberikan segala informasi yang dibutuhkan oleh auditor demi kelancaran proses audit.

Rasa percaya atau rasa curiga seseorang terhadap suatu objek berubah dari waktu ke waktu tergantung situasinya. Rasa percaya seseorang terhadap suatu objek ini bisa meningkatkan atau menurun tergantung pada situasi yang terjadi. (Oktania, 2013)

2.1.3.4 Klien Baru Pertama Kali Diaudit (*Initial Audit*)

Klien baru adalah klien yang baru pertama kali diaudit oleh kantor akuntan publik tersebut. Klien baru dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu klien baru yang pertama kali diaudit oleh kantor akuntan publik yang sudah pernah

diaudit sebelumnya oleh kantor akuntan publik lain dan klien baru yang benar benar baru pertama kali diaudit oleh kantor akuntan publik. (Oktania, 2013)

2.1.3.5 Klien Bermasalah

Apabila auditor mengetahui bahwa klien mengalami kesulitan hukum atau kesulitan keuangan, perkara hukum sangat mungkin akan melibatkan auditor yang sering dianggap memiliki “*deep pocket*”. Oleh sebab itu, auditor mungkin akan membiayai keuangan dan biaya lainnya untuk membela diri mereka, meskipun mereka telah berusaha memberikan jasa audit dengan profesional. Sehingga dengan kondisi seperti itu maka auditor seharusnya berusaha mengidentifikasi dan menolak calon klien yang memiliki risiko tinggi untuk dituntut (Boynton *et al*, 2003:275)

2.1.3.6 Insentif Akan Keuntungan (*An Incentive For Gain*)

An incentive for gain. This may be direct (for example, a diversion of corporate assets) or in-direct (for example, increased compensation because of apparently profitable corporate performance). (Salem, 2012)

Adanya insentif akan keuntungan. Hal ini mungkin secara langsung (misalnya, pengalihan aset perusahaan) atau tidak langsung (misalnya, peningkatan kompensasi dikarena kinerja perusahaan yang tampaknya menguntungkan).

2.1.3.7 Transaksi dan struktur perusahaan yang rumit (*Complex corporate structures and transaction*)

Complex corporate structures and transaction. When such an incentive is present together with an artificially complex corporate structure, the auditor should become seriously concerned. Add to this a management dominated by one or a few individuals, an accounting department that is inadequately supervised and staffed, and operating on a crisis basis in a absence of control elements such an internal audit group. Hence, the stage is set for fraud. (Salem, 2012)

Transaksi dan struktur perusahaan yang rumit. Jika terdapat insentif bersama dengan struktur rumit perusahaan yang artifisial, auditor harus sangat khawatir. Tambahkan ini dengan manajemen yang didominasi oleh satu atau beberapa individu, bagian akuntansi yang kekurangan pengawasan dan keanggotaan, dan beroperasi secara krisis dengan tidak adanya elemen kontrol seperti grup audit internal. Keadaan tersebut diatur untuk kecurangan.

2.1.4 Mendeteksi Kekeliruan

Istilah kecurangan (*fraud*) berbeda dengan istilah kekeliruan (*errors*). Tindakan yang dilakukan secara sengaja disebut kecurangan (*fraud*) sedangkan tindakan yang dilakukan tidak secara sengaja, maka disebut dengan kekeliruan (Arens, *et al.* 2008:186)

Kekeliruan menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP 2011 : paragraph 6), menyatakan bahwa kekeliruan (*error*) berarti salah saji (*misstatement*) atau hilangnya jumlah

atau pengungkapan dalam laporan keuangan yang tidak disengaja. Kekeliruan dapat berupa;

1. Kekeliruan dalam pengumpulan atau pengolahan data yang menjadi sumber penyusunan laporan keuangan
2. Estimasi akuntansi yang tidak masuk akal yang timbul dari kecerobohan atau salah tafsir fakta
3. Kekeliruan dalam penerapan prinsip akuntansi yang berkaitan dengan jumlah, klasifikasi dan cara penyajian atau pengungkapan.

Knowledge that takes in conversation with client staff also serves as a starting point where to find potential errors in the client's financial statements. All these serve the auditors to determine audit procedures and techniques in order to obtain adequate information about whether the financial statements are free from material misstatement. In this paper are analyzed errors found by auditors in various cases that are reported from audits of economic entities. (Kastrati, 2015)

Artinya bahwa pengetahuan yang mengambil dalam percakapan dengan staf klien juga berfungsi sebagai titik awal di mana untuk menemukan potensi kekeliruan dalam laporan keuangan klien. Semua ini melayani auditor untuk menentukan prosedur audit dan teknik untuk mendapatkan informasi yang memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material. Dalam makalah ini dianalisis kekeliruan yang ditemukan oleh auditor dalam berbagai kasus yang dilaporkan dari audit entitas ekonomi. (Kastrati, 2015)

Kutipan dalam ISA 315 menyatakan bahwa:

“The objective of the auditor is to identify and assess the risk of material misstatement, whether due to fraud or error, at the financial statement and assertion levels, though understanding the entity and its environment, including the entity’s internal control, there by providing a basis for designing and implementing responses to the assessed risk of material misstatement.”

Artinya tujuan auditor adalah untuk mengidentifikasi dan menilai risiko salah saji material, baik karena kecurangan (fraud) atau kekeliruan (error), di pernyataan dan penegasan tingkat keuangan, meskipun pemahaman entitas dan lingkungannya, termasuk pengendalian internal entitas, ada dengan menyediakan dasar untuk merancang dan menerapkan tanggapan terhadap risiko dinilai dari salah saji material.

Kesalahan dan penyelewengan (termasuk didalamnya kekeliruan) hanya dapat dideteksi dengan memeriksa catatan-catatan penting secara detail (Grovmann, 1995; Haryanti, 2013). Ada kecenderungan pihak penyaji laporan keuangan menyembunyikan kekeliruan dan ketidakberesan yang terjadi. Pengetahuan tentang kekeliruan diukur dari:

1. Jenis kekeliruan yang berbeda yang diketahui.
2. Perhatian auditor pada pelanggaran atas tujuan pengendalian.
3. Departemen tempat kekeliruan terjadi.

Tanggung jawab auditor dalam mendeteksi kekeliruan atau kecurangan dalam ISA 240 ayat 5 menyatakan bahwa:

“An auditor conducting an audit in accordance with ISAs is responsible for obtaining reasonable assurance that the financial statements taken as

a whole are free from material misstatements, whether caused by fraud or error. Owing to the inherent limitations of an audit, there is an unavoidable risk that some material misstatements of the financial statements may not be detected, even though the audit is a properly planned and performed in accordance with the ISAs.”

Artinya bahwa seorang auditor yang melakukan audit sesuai dengan ISA bertanggungjawab untuk memperoleh jaminan yang memadai bahwa laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari salah saji material, baik akibat dari kecurangan (fraud) atau kekeliruan (error). Melihat batasan audit yang melekat, terdapat resiko yang tidak dapat dihindari dimana beberapa salah saji material laporan keuangan tidak terdeteksi, walaupun audit direncanakan secara baik dan dilaksanakan sesuai standar ISA.

Tanggung jawab mendeteksi kekeliruan dan ketidakberesan PSA 32 (SA 316.05) menetapkan tanggung jawab auditor dalam kaitannya dengan kekeliruan dan ketidakberesan adalah sebagai berikut:

1. Menentukan resiko bahwa suatu kekeliruan dan ketidakberesan kemungkinan menyebabkan laporan keuangan berisi salah saji material
2. Berdasarkan penentuan ini, auditor harus merancang auditnya untuk memberikan keyakinan memadai bagi pendeteksian kekeliruan dan ketidakberesan
3. Melaksanakan audit dengan seksama dan tingkat skeptisme profesional yang semestinya dan temuannya.

Berdasarkan Standar Audit 240 paragraf 8 auditor bertanggung jawab untuk menjaga skeptisme profesional selama audit, mempertimbangkan potensi terjadinya pengabaian pengadilan oleh manajemen dan menyadari adanya fakta bahwa prosedur audit yang efektif untuk mendeteksi kesalahan mungkin tidak akan efektif untuk mendeteksi kecurangan.

Sementara tanggung jawab utama untuk pencegahan penipuan dan deteksi terletak pada manajemen klien dan dengan mereka yang dituduh dengan pemerintahan, auditor bertanggungjawab untuk perencanaan dan melakukan audit untuk memastikan bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan (error) atau penipuan (fraud). (Soltani, 2007; Abdullatif, 2013).

Dalam perencanaan dan melakukan audit, auditor harus berhati-hati ketika bergadapan dengan factor risiko penipuan, yang “peristiwa atau kondisi yang menunjukkan insentif atau tekanan untuk melakukan penipuan atau memberikan kesempatan untuk melakukan penipuan.” (ISA no.240, ayat 11-b).

Auditor juga berkewajiban untuk mengkomunikasikan setiap ketidakberesan material yang ditemukan selama audit kepada komite audit. Pengetahuan audit bisa diperoleh dari berbagai pelatihan formal maupun dari pengalaman khusus, berupa kegiatan seminar, lokakarya serta pengarahan dari auditor senior kepada auditor juniornya (Herawaty dan Susanto, 2009).

2.1.4.1 Pentingnya Pengetahuan tentang Kekeliruan bagi Auditor

Akuntan yang memiliki pengetahuan dan keahlian secara profesional dapat meningkatkan pengetahuan tentang sebab dan konsekuensi kekeliruan dalam suatu siklus akuntansi. Pengalaman yang lebih akan menghasilkan pengetahuan yang lebih dalam pertimbangan tingkat materialitas. Pengalaman membentuk seorang akuntan publik menjadi terbiasa dengan situasi dan keadaan dalam setiap penugasan. Pengalaman juga membantu akuntan publik dalam mengambil keputusan terhadap pertimbangan tingkat materialitas dan menunjang setiap langkah yang diambil dalam setiap penugasan. Pengetahuan akuntan publik tentang pendeteksian kekeliruan semakin berkembang karena pengalaman kerja. Semakin tinggi pengetahuan akuntan publik dalam mendeteksi kekeliruan maka semakin baik pula pertimbangan tingkat materialitasnya. (Minanda dan Muid, 2013).

Pengetahuan auditor dalam memori sering digunakan sebagai salah satu kunci keefektifan kerja. Pengetahuan terdahulu tentang kekeliruan berguna untuk merencanakan probabilitas kondisi kekeliruan (Nelson dkk., 1995). Dalam pengauditan, pengetahuan tentang bagaimana bermacam-macam pola yang berhubungan dengan kemungkinan kekeliruan dalam laporan keuangan adalah penting untuk perencanaan secara efektif (Christ, 1993).

Seorang auditor yang memiliki banyak pengetahuan tentang mendeteksi kekeliruan akan lebih ahli dalam melaksanakan tugas-tugas auditnya terutama yang berhubungan dengan pengungkapan kekeliruan. Auditor akan memiliki pengetahuan tentang jenis-jenis kekeliruan yang berbeda, pelanggaran atas tujuan

pengendalian, dan departemen tempat kekeliruan terjadi. (Noviyani dan Bandi, 2002)

Menurut pendapat Erick (2005) dalam (Herawaty dan Susanto, 2009) kegagalan dalam mendeteksi kekeliruan yang material akan mempengaruhi kesimpulan dari pengguna laporan keuangan. Faktor utama yang membedakan antara kesalahan dengan kecurangan adalah tindakan yang mendasari yang berakibat terjadinya salah saji (*misstatement*) dalam laporan keuangan. Untuk membedakan salah saji tersebut disengaja atau tidak disengaja, dalam praktiknya sangat sulit untuk dibuktikan, terutama yang berkaitan dengan estimasi akuntansi dan penerapan prinsip akuntansi.

2.1.5 Pertimbangan Tingkat Materialitas Akuntan Publik

2.1.5.1 Pengertian Materialitas

Konsep materialitas merupakan faktor yang penting dalam pertimbangan jenis laporan yang tepat untuk diterbitkan dalam keadaan tertentu. Sebagai contoh, jika ada salah saji yang tidak material dalam laporan keuangan suatu entitas dan pengaruhnya terhadap periode tertentu.

Kutipan dari ISA 320 Alinea 8 dalam Teodorus M. Tuanakotta (2014:157) menjelaskan bahwa:

“Tujuan auditor adalah menerapkan secara tepat konsep materialitas dalam merencanakan dan melaksanakan audit.”

Menurut William F. Messier et al (2014:15) menyatakan bahwa:

“Materialitas adalah suatu pengabaian atau salah saji informasi yang diluar ruang lingkupnya, memungkinkan bahwa pertimbangan seorang yang mengandalkan pada informasi tersebut akan berubah atau terpengaruh oleh pengabaian atau salah saji.”

Dalam (Abdul Halim, 2015:130) sedangkan FASB, melalui Statement of Financial Statements Concepts no.2, mendefinisikan materialitas sebagai:

“besarnya kealpaan dan salah saji informasi akuntansi, yang di dalam lingkungan tersebut membuat kepercayaan seseorang berubah atau terpengaruh oleh adanya kealpaan dan salah saji tersebut.”

Sedangkan menurut (Theodorus, 2014:162) materialitas bukanlah angka mutlak (*materiality is not an absolute number*). Materialitas berada di dalam “wilayah kelabu” antara “apa yang sangat boleh jadi tidak material” dan apa “yang sangat boleh jadi material”. Oleh karena itu penilaian *assessment* mengenai apa yang material senantiasa merupakan urusan kearifan profesional (*a matter of professional judgment*).

Jadi, materialitas adalah besarnya salah saji yang dapat mempengaruhi keputusan pemakai informasi. Standar auditing seksi 312 “Risiko Audit dan Materialitas dalam pelaksanaan audit” mengharuskan auditor untuk mempertimbangkan materialitas dalam:

- a. Perencanaan Audit

- b. Pengevaluasian akhir apakah laporan keuangan secara keseluruhan disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berterima umum.

Menurut Sukrisno Agoes (2014:149) materialitas adalah besarnya informasi akuntansi yang apabila terjadi penghilangan atau salah saji, dilihat dari keadaan yang melingkupinya, mungkin atau mengubah atau mempengaruhi pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan atas informasi tersebut.

2.1.5.2 Konsep Materialitas

Menurut Sukrisno Agoes (2014:148) konsep materialitas mengakui bahwa beberapa hal, baik secara individual atau keseluruhan, adalah penting bagi kewajaran penyajian laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, sedangkan beberapa lainnya adalah tidak penting. Frasa “menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum di Indonesia” menunjukkan keyakinan auditor bahwa laporan keuangan secara keseluruhan tidak mengandung salah saji material.

Dalam (Theodorus, 2014:167) ada empat konsep materialitas dengan mengenal istilah baru (bukan istilah yang dipakai oleh ISA), yaitu:

1. *“Overall” materiality*

Overall materiality didasarkan atas apa yang layak diharapkan berdampak terhadap keputusan yang dibuat oleh pengguna laporan keuangan. Jika auditor memperoleh informasi yang menyebabkan ia

menentukan angka materialitas yang berbeda dari yang ditetapkan semula, angka materialitas semula harusnya direvisi.

2. “*Overall*” *performance materiality*

Performance materiality ditetapkan lebih rendah dari *overall materiality*. *Performance materiality* memungkinkan auditor menanggapi penilaian resiko tertentu (tanpa mengubah *overall materiality*), dan menurunkan ke tingkat rendah yang tepat (*appropriately low level*) probabilitas salah saji yang tidak dikoreksi dan salah saji yang tidak tereteksi secara agregat (*aggregate of uncorrected and undetected misstatements*) melampaui *overall materiality*. *Performance materiality* perlu diubah berdasarkan temuan audit.

3. “*Specific*” *materiality*

Specific materiality untuk jenis transaksi, saldo akun atau disclosures tertentu dimana jumlah salah sajinya akan lebih rendah dari *overall materiality*.

4. “*Specific*” *performance materiality*

Specific performance materiality ditetapkan lebih rendah dari *specific materiality*. Hal ini memungkinkan auditor menanggapi penilaian resiko tertentu, dan memperhitungkan kemungkinan adanya salah saji yang tidak terdeteksi dan salah saji yang tidak material, yang secara agregat dapat berjumlah material.

2.1.5.3 Pertimbangan Tingkat Materialitas

Institut Akuntan Publik Indonesia (2013) menyatakan dalam SA 320 bahwa konsep materialitas diterapkan oleh auditor baik dalam perencanaan maupun pelaksanaan audit, serta dalam pengevaluasian dampak salah saji (termasuk penghilangan) dipandang material, jika baik secara individual maupun secara agregasi, salah saji tersebut diperkirakan akan mempengaruhi keputusan ekonomi pengguna laporan keuangan. Pertimbangan atas materialitas ditentukan dengan mempertimbangkan kondisi yang melingkupinya, dan dipengaruhi oleh persepsi auditor atas kebutuhan informasi keuangan dari pemakai laporan keuangan, serta oleh ukuran atau sifat salah saji, atau kombinasi keduanya.

Menurut William F. Messier *et al.* (2014:15) konsep penting pertama yang ada dalam auditing adalah materialitas. Pertimbangan auditor mengenai tingkat materialitas merupakan hal penting dalam penilaian profesional (*professional judgement*)

Menurut Sukrisno Agoes (2014:149), pertimbangan auditor mengenai materialitas merupakan pertimbangan profesional dan dipengaruhi oleh persepsi auditor atas kebutuhan orang yang memiliki pengetahuan memadai dan yang akan meletakkan kepercayaan terhadap laporan keuangan.

Auditor harus mempertimbangkan materialitas untuk merencanakan audit dan merancang prosedur audit. Dengan mempertimbangan materialitas, auditor dapat merancang prosedur audit secara efisien dan efektif. Dengan demikian, prosedur audit tersebut dapat digunakan untuk menghimpun bukti audit kompeten yang cukup. Bukti audit kompeten yang cukup dapat dijadikan dasar

yang memadai untuk melakukan evaluasi terhadap kewajaran laporan keuangan. (Abdul Halim, 2015:130)

Auditor perlu mempertimbangkan materialitas pada saat akan mengeluarkan pendapat. Material atau tidaknya suatu kondisi atau masalah akan membedakan pendapat yang akan diberikan. Sebagai contoh adalah pembatasan lingkup audit oleh klien. Apabila pembatasan tersebut tidak material, maka auditor dapat memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian. Tetapi apabila pembatasan tersebut sangat material dan mempengaruhi laporan keuangan secara keseluruhan, maka auditor harus menolak untuk memberikan pendapat. (Abdul Halim, 2015:130)

Berdasarkan definisi-definisi diatas dapat disimpulkan bahwa pertimbangan materialitas sangat diperlukan dalam menentukan jumlah bukti yang harus dikumpulkan atau kecukuoan bukti, bagaimana bukti tersebut akan diperoleh dan kriteria yang digunakan untuk mengevaluasi bukti tersebut. Bukti audit kompeten yang cukup digunakan sebagai dasar layak untuk menyatakan pendapat auditor akuntan publik atas laporan keuangan yang telah diauditnya, seperti yang dinyatakan dalam standar auditing ketiga yaitu standar pekerjaan lapangan.

Sedangkan menurut Theodorus M. Tuanakotta dalam bukunya yang berjudul "Audit Berbasis ISA" (2014:161) menyatakan bahwa auditor menentukan materialitas berdasarkan persepsinya mengenai kebutuhan pemakai (laporan). Dalam menerapkan kearifan profesionalnya (*professional judgment*), layak bagi auditor mengasumsikan pemakai laporan keuangan:

1. Mempunyai pengetahuan yang cukup mengenai bisnis, kegiatan ekonomis, dan akuntansi, dan punya keinginan untuk mempelajari informasi dalam laporan keuangan dengan cukup cermat
2. Memahami bahwa laporan keuangan dibuat dan diaudit pada tingkat materialitas (dan mengabaikan yang tidak material)
3. Menerima ketidakpastian yang inheren dalam penggunaan estimasi, *judgment*, dan pertimbangan mengenai peristiwa di kemudian hari (seperti potensi resensi ekonomi, potensi bangkrut, potensi nasabah besar tidak bisa membayar, dan lain-lain)
4. Membuat keputusan ekonomis yang wajar (*reasonable economic decisions*) atas dasar informasi dalam laporan keuangan.

Kutipan jurnal Thomas & Aasmund (2000) menyatakan bahwa:

Preliminary materiality judgment – the purpose of this materiality is to guide the auditor in determining the nature, timing, and extent of audit process. This judgement would consider management’s financial statement materiality amount but may be either higher or lower due to risk and needs of the audit process.

Pertimbangan awal materialitas - tujuan materialitas ini adalah untuk memandu auditor dalam menentukan sifat, waktu, dan lingkup dari proses audit. Keputusan ini akan menentukan jumlah materialitas laporan keuangan manager sebesar kira-kira lebih tinggi atau lebih rendah karena risiko dan kebutuhan akan proses audit.

Sedangkan menurut Arens et al (2012:269) pertimbangan tingkat materialitas adalah:

“The preliminary judgment about materiality for the financial statement as a whole is a maximum amount which the auditor believes the statements could be misstated and still not affect the decisions of reasonable users.”

Menjelaskan bahwa pertimbangan pendahuluan tentang materialitas adalah jumlah maksimum yang membuat auditor yakin bahwa laporan keuangan akan salah saji tetapi tidak mempengaruhi keputusan para pemakai yang bijaksana.

Idealnya pada tahap awal pemeriksaan auditor sudah memutuskan gabungan jumlah kesalahan dalam laporan keuangan yang dianggap material. Menurut SAS 47 mendefinisikan jumlah sebagai pertimbangan awal material, dimana pertimbangan ini tidak perlu dikuantifikasikan tetapi sering kali memang demikian. (Sunyoto, 2014)

Pertimbangan materialitas diperlukan dalam menentukan jumlah bukti yang harus dikumpulkan atau kecukupan bukti, bagaimana bukti itu akan diperoleh dan kriteria yang digunakan untuk mengevaluasi bukti tersebut. Kecukupan bukti audit digunakan sebagai dasar yang layak untuk menyatakan pendapat auditor atas laporan keuangan yang diaudit, seperti tersebut dalam standar pekerjaan lapangan ketiga. Pendapat auditor atas laporan keuangan dapat berbentuk (PSAP, 2011 Seksi 508:10:

1. Wajar tanpa Pengecualian (*Unqualified opinion*)

Dikatakan pendapat wajar tanpa pengecualian jika laporan keuangan disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi

keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas telah sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum.

2. Wajar Tanpa Pengecualian dengan bahasa penjelasan yang ditambahkan dalam laporan audit bentuk baku (*unqualified opinion with explanatory language*)

Pendapat ini diberikan jika terdapat keadaan tertentu yang mengharuskan seorang auditor menambahkan penjelasan (bahasa penjelasan lain) dalam laporan audit, meskipun tidak mempengaruhi pendapat wajar tanpa pengecualian dinyatakan oleh auditor.

Keadaannya meliputi:

- Pendapat wajar sebagian didasarkan atas laporan keuangan auditor independen lain.
- Untuk mencegah agar laporan keuangan tidak menyesatkan karena keadaan yang luar biasa, laporan keuangan disajikan secara menyimpang dari suatu prinsip akuntansi yang dikeluarkan oleh IAI.
- Jika terdapat kondisi dan peristiwa semula menyebabkan auditor yakin tentang adanya kesangsian mengenai kelangsungan hidup entitas namun setelah mempertimbangkan rencana manajemen, auditor berkesimpulan bahwa rencana manajemen tersebut dapat secara efektif dilaksanakan dan pengungkapan mengenai hal itu telah memadai.

- Diantara dua periode akuntansi terdapat suatu perubahan material dalam penggunaan prinsip akuntansi atau dalam metode penerapannya.
 - Keadaan tertentu yang berhubungan dengan laporan audit atas laporan keuangan komparatif.
 - Data keuangan kuartalan diharuskan oleh Badan Pengawas Pasar Modal namun tidak disajikan atau tidak direview.
 - Informasi tambahan yang diharuskan oleh IAI Dewan Standar Akuntansi Keuangan telah dihilangkan, jika penyajiannya menyimpang jauh dari pedoman yang dikeluarkan oleh Dewan tersebut, dan auditor tidak dapat melengkapi prosedur audit yang berkaitan dengan informasi tersebut, atau auditor tidak dapat menghilangkan keraguan yang besar apakah informasi tambahan tersebut sesuai dengan panduan yang dikeluarkan oleh dewan tersebut.
 - Informasi lain dalam suatu dokumen yang berisi laporan keuangan yang diaudit secara material tidak konsisten dengan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan.
3. Pendapat wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*). Pendapat ini dinyatakan bila:
- Ketidadaan bukti kompeten yang cukup atau adanya pembatasan terhadap lingkup audit yang mengakibatkan auditor berkesimpulan bahwa ia tidak menyatakan pendapat wajar tanpa pengecualian

dan ia berkesimpulan tidak menyatakan tidak memberikan pendapat.

- Auditor yakin, atas dasar auditnya bahwa laporan keuangan berisi penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia yang berdampak material dan ia berkesimpulan untuk menyatakan pendapat yang tidak wajar.
- Jika auditor menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian, ia menjelaskan semua alasan yang menguatkan dalam satu atau lebih paragraph terpisah yang dicantumkan sebelum paragraf pendapat. Ia juga harus mencantumkan bahasa pengecualian yang sesuai dan menunjuk ke paragraf penjelasan di dalam paragraf pendapat. Pendapat wajar dengan pengecualian harus berisi kata kecuali atau pengecualian dalam suatu frasa seperti kecuali untuk atau dengan pengecualian untuk frasa tergantung atas atau dengan penjelasan berikut ini memiliki makna yang tidak jelas atau tidak cukup kuat oleh karena itu pemakaiannya harus dihindari. Karena catatan atas laporan keuangan merupakan bagian laporan keuangan auditan, kata seperti yang disajikan secara wajar dalam semua hal yang material, jika dibaca sehubungan dengan catatan 1 mempunyai kemungkinan untuk di salah tafsirkan dan oleh karena itu pemakaiannya dihindari.

4. Pendapat tidak wajar (*adverse opinion*)

Pendapat ini dinyatakan bila menurut pertimbangan auditor, laporan keuangan secara keseluruhan tidak disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

5. Pernyataan tidak memberikan pendapat (*disclaimer opinion*)

Auditor tidak menyatakan pendapat bila ia tidak dapat merumuskan suatu pendapat bilamana ia tidak dapat merumuskan atau tidak merumuskan suatu pendapat tentang kewajaran laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Jika auditor menyatakan tidak memberikan pendapat, laporan auditor harus memberikan semua alasan substantif yang mendukung pernyataan tersebut. Serta auditor tidak melaksanakan audit yang lingkupnya memadai untuk memungkinkannya memberikan pendapat atas laporan keuangan.

Pertimbangan materialitas tersebut dihubungkan dengan keadaan sekitarnya dan mencakup pertimbangan kualitatif dan kuantitatif. Keadaan yang melingkupinya mengandung arti bahwa dalam menentukan materialitas factor keadaan entitas perlu diperhatikan. Pertimbangan kualitatif berkaitan dengan penyebab salah saji sedangkan pertimbangan kuantitatif berkaitan dengan hubungan salah saji dengan jumlah kunci tertentu dalam laporan keuangan, salah saji yang secara kuantitatif tidak material bisa jadi material secara kualitatif (SPAP 2011, Seksi 312:11)

2.1.5.4 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Pertimbangan Materialitas

Menurut Alvin A Arens dalam bukunya yang berjudul *Auditing and Assurance Service* (2012), terdapat beberapa factor yang akan mempengaruhi pertimbangan pendahuluan auditor tentang materialitas untuk seperangkat laporan keuangan, yaitu:

1. Materiality Is A relative Rather Than Absolute Concept

A misstatement of given magnitude might be material for a small company, whereas the same dollar misstatement could be immaterial for a large one this makes it impossible to establish dollar-value guidelines for a preliminary judgment about materiality that are applicable to all audit clients.

Because materiality is relative, it is necessary to have benchmarks for establishing whether misstatements are material. Net income before taxes is often the primary benchmark for deciding what is material for profit-oriented businesses because it is regarded as a critical item of information for users. Some firms use a different primary benchmark, because net income often fluctuates considerably from year to year and therefore does not provide a stable benchmarks or when include net sales, gross profit and total or net assets. After establishing a primary benchmarks, auditor should also decide whether the misstatements could materially affect the reasonableness of other benchmarks such as current assets, total assets, current liabilities, and owner's equity.

2. Qualitative Factors Also Affect Materiality

Certain types of misstatements are likely to be more important to users than others, even if the dollar amounts are the same. For example:

- a. Amount involving fraud are usually considered more important than unintentional errors of equal dollar amounts because fraud reflects on the honesty and reliability of the managements or other personnel involved*
- b. Misstatements that are otherwise minor may be material if there are possible consequences arising from contractual obligations*
- c. Misstatements that are otherwise immaterial may be material if they affect a trend in earning.*

Menjelaskan bahwa, factor-faktor yang mempengaruhi pertimbangan auditor tentang materialitas adalah:

1. Materialitas merupakan konsep relative bukan absolut

Sebuah salah saji dengan besaran tertentu dapat menjadi material bagi suatu perusahaan kecil, sebaliknya dengan jumlah salah saji yang sama dapat menjadi tidak material bagi perusahaan yang besar. Sehingga tidak mungkin menentukan acuan nilai nominal untuk pertimbangan awal materialitas yang dapat diterapkan untuk semua klien audit.

Karena materialitas adalah konsep yang relative, sehingga sangat penting untuk memiliki dasar dalam menentukan apakah suatu jumlah tertentu material atau tidak. Laba bersih sebelum pajak biasanya dijadikan sebagai dasar dalam menentukan materialitas bagi perusahaan yang berorientasi laba karena dianggap sebagai unsur yang sangat penting bagi para penggunanya. Adapun beberapa perusahaan menggunakan dasar utama yang berbeda, karena laba bersih seringkali naik atau turun secara signifikan dari tahun ke tahun, sehingga tidak dapat memberikan dasar yang stabil, atau ketika entitasnya adalah suatu

perusahaan nirlaba. Seringkali dasar utama yang digunakan adalah penjualan bersih, laba kotor dan total asset atau asset bersih. Setelah menetapkan dasar utama, auditor juga harus memutuskan apakah salah saji tersebut secara signifikan berpengaruh pada kewajaran dasar lainnya seperti asset lancar, total asset, liabilitas lancar dan ekuitas pemilik.

2. Faktor-faktor kualitatif

Beberapa salah saji kemungkinan menjadi lebih penting dibandingkan salah saji lainnya bagi para pengguna laporan, meskipun nilai nominalnya sama. Berikut contohnya:

- a. Jumlah yang melibatkan kecurangan biasanya dianggap lebih penting dari pada kesalahan yang tidak disengaja untuk jumlah nominal yang sama, karena kecurangan.
- b. Salah saji yang dianggap tidak penting dapat menjadi material jika terdapat kemungkinan akibat-akibat yang ditimbulkan dari kewajiban kontraktual
- c. Salah saji yang dianggap tidak material dapat menjadi material jika salah saji tersebut berpengaruh pada tren laba

2.1.6 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian yang telah dilakukan yang berkaitan dengan Profesionalisme, Situasi Audit, Pengetahuan Mendeteksi Kekeliruan terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas Akuntan Publik, yaitu sebagai berikut:

Tabel 2.2

| No | Peneliti | Judul | Hasil | Persamaan | Perbedaan |
|----|--|---|--|--|---|
| 1 | Noviyani dan Bandi (2002) | Pengaruh Pengalaman dan Pelatihan Terhadap Struktur Pengetahuan Auditor Tentang Kekeliruan | Pengalaman dan Pelatihan berpengaruh secara positif terhadap struktur pengetahuan auditor tentang kekeliruan | Dalam variabel struktur pengetahuan auditor tentang kekeliruan di variabel Y | Adanya pengalaman dan Pelatihan dalam variabel X |
| 2 | Maghfirah Gusti (2008) | Pengaruh skeptisme profesional auditor, faktor situasi audit, faktor etika, pengalaman dan keahlian audit terhadap ketepatan pemberian opini oleh akuntan publik. | Skeptisme profesional auditor dan ketepatan pemberian opini oleh audior mempunyai pengaruh yang signifikan. | Variabel profesional auditor, situasi audit di variabel X | Maghfirah Gusti membahas factor etika, pengalaman dan keahlian audit terhadap ketepatan pemberian opini oleh akuntan publik |
| 3 | Arleen Herawaty dan Yulius Kurni Sutanto | Pengaruh Profesionalisme, pengetahuan akuntan publik | Profesionalisme berpengaruh secara positif terhadap pertimbangan | Variabel profesionalisme, pengetahuan akuntan public | Arleen Herawaty dan Yulius Kurni Susanto |

| No | Peneliti | Judul | Hasil | Persamaan | Perbedaan |
|----|--------------------------------------|--|--|--|--|
| | (2009) | dalam mendeteksi kecurangan dan etika profesi terhadap pertimbangan tingkat mterialitas | tingkat materialitas | dalam mendeteksi kecurangan di variable X dan pertimbangan tingkat materialitas di variable Y | membahas etika profesi terhadap pertimbangan tingkat materialitas |
| 4 | Desiana (2012) | Pengaruh Profesionalisme, pengetahuan mendeteksi kekeliruan, dan etika profesi terhadap pertimbangan tingkat materialitas oleh auditor | Profesionalisme, dan pengetahuan untuk kesalahan berpengaruh signifikan terhadap pertimbangan tingkat materialitas, sedangkan etika profesi tidak berpengaruh terhadap pertimbangan tingkat materialitas | Variabel profesionalisme, pengetahuan mendeteksi kekeliruan di variable X dan pertimbangan tingkat materialitas oleh auditor di variabel Y | Desiana membahas etika profesi terhadap pertimbangan tingkat materialitas oleh auditor |
| 5 | Emrinaldi, Julita dan Wahyudi (2014) | Pengaruh etika, Kompetensi, Pengalaman Auditor dan | Etika, keahlian, dan pengalaman memiliki hubungan yang signifikan | Variabel situasi audit di variabel X dan pertimbangan | Emrinaldi, Julita dan Wahyudi membahas |

| No | Peneliti | Judul | Hasil | Persamaan | Perbedaan |
|----|----------------------|--|--|---|--|
| | | Situasi Audit terhadap Ketepatan Pemberian Opini Audit Melalui Pertimbangan Materialitas dan Skeptisisme Profesional Auditor | dengan akurasi penerbitan opini audit. Sementara, etika dan skeptisisme profesional auditor memiliki signifikan mediasi efek melalui penilaian materialitas, dan etika dan situasi audit yang berpengaruh signifikan mediasi melalui skeptisisme profesional auditor | materialitas di variabel Z | etika, kompetensi terhadap ketepatan pemberian opini audit melalui pertimbangan materialitas dan skeptisisme profesional auditor |
| 6 | Zikra Akmelia (2014) | Pengaruh Profesionalisme Auditor dan Skeptisisme Profesional Auditor terhadap Kualitas Audit dengan Variabel Moderating <i>Due Professional Care</i> | Profesionalisme auditor dan skeptisisme profesional auditor berpengaruh terhadap kualitas audit yang dimoderasi oleh <i>due professional care</i> . | Variabel professional auditor di variabel x | Zikra membahas skeptisisme profesional auditor terhadap kualitas audit dengan variabel moderating |

| No | Peneliti | Judul | Hasil | Persamaan | Perbedaan |
|----|---|--|--|--|---|
| | | | | | <i>due professional care</i> |
| 7 | Rita Anugerah dan Rahmiati Idrus (2014) | Hubungan Skeptisisme Profesional Auditor, Situasi Audit, Etika, Pengalaman Audit, dan Pengetahuan Mendeteksi Kekeliruan terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas | Skeptisisme auditor profesional, situasi audit, dan etika memiliki hubungan yang signifikan dengan tingkat materialitas sementara pengalaman dan pengetahuan untuk mendeteksi kesalahan tidak memiliki hubungan yang signifikan dengan pertimbangan tingkat materialitas | Variabel situasi audit dan pengetahuan mendeteksi kekeliruan di variabel X dan pertimbangan tingkat materialitas di variabel Y | Rita Anugerah dan Rahmiati Idrus membahas skeptisisme profesional auditor, etika, pengalaman audit terhadap pertimbangan tingkat materialitas |
| 8 | W Garnita (2015) | Pengaruh pengalaman auditor dan pengetahuan mendeteksi kekeliruan | Pengalaman auditor berpengaruh terhadap pertimbangan tingkat materialitas | Variabel pengetahuan mendeteksi kekeliruan di variabel X dan pertimbangan | Garnita membahas pengalaman auditor terhadap pertimbangan |

| No | Peneliti | Judul | Hasil | Persamaan | Perbedaan |
|----|----------|---|---|--|-------------------------|
| | | terhadap pertimbangan tingkat materialitas akuntan publik | akuntan publik sedangkan pengetahuan mendeteksi kekeliruan tidak berpengaruh terhadap pertimbangan tingkat materialitas akuntan publik | tingkat materialitas akuntan publik di variabel Y | tingkat materialitas |

2.2 Kerangka Pemikiran

Salah satu fungsi dari akuntan publik adalah menyajikan informasi yang sangat berguna bagi para pengambil keputusan. Seperti yang dikemukakan oleh Mulyadi (2011:04) bahwa profesi akuntan publik merupakan profesi kepercayaan masyarakat, dari profesi inilah masyarakat mengharapkan penilaian yang bebas tidak memihak kepada informasi yang disajikan manajemen perusahaan dalam laporan keuangan. Masyarakat dalam hal ini adalah para investor yang tentunya menginginkan auditor untuk dapat meningkatkan keandalan dari informasi keuangan yang dibuat oleh manajemen.

Materialitas memberikan suatu pertimbangan penting dalam menentukan jenis opini audit mana yang tepat untuk diterbitkan dalam suatu kondisi tertentu. Menurut (Mulyadi, 2011:158) Materialitas adalah besarnya nilai yang dihilangkan atau salah saji informasi akuntansi, yang dilihat dari keadaan yang

melingkupinya dapat mengakibatkan perubahan atau pengaruh terhadap pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan terhadap informasi tersebut, karena adanya penghilangan atau salah saji itu. Oleh karena itu, materialitas memiliki pengaruh yang mencakup semua aspek audit dalam audit atas laporan keuangan. Materialitas merupakan hal yang penting karena bukan merupakan hal yang praktis bagi auditor untuk menyediakan keyakinan bagi nilai-nilai yang tidak material (Arens *et al*, 2012:81).

Pengalaman yang lebih akan menghasilkan pengetahuan yang lebih dalam pertimbangan tingkat materialitas. Pengalaman membentuk seorang akuntan publik menjadi terbiasa dengan situasi dan keadaan dalam setiap penugasan. Pengalaman juga membantu akuntan publik dalam mengambil keputusan terhadap pertimbangan tingkat materialitas dan menunjang setiap langkah yang diambil dalam setiap penugasan. Pengetahuan akuntan publik tentang pendeteksian kekeliruan semakin berkembang karena pengalaman kerja. (Noviyani dan Bandi, 2002)

Profesi adalah suatu jabatan, profesional adalah kemampuan atau keahlian dalam memegang suatu jabatan tertentu, sedangkan profesionalisme adalah jiwa dari suatu profesi dan profesional. Dengan demikian, profesionalisme auditor adalah auditor yang memiliki kemampuan dan keahlian khusus dalam bidang *auditing* serta telah berpengalaman dalam melakukan tugas audit sehingga ia mampu melakukan tugas dan fungsinya sebagai auditor dengan kemampuan yang maksimal serta memenuhi dan mematuhi standar-standar kode etik yang telah ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Publik (IAI) (Angga, 2013).

Situasi audit yang beresiko tinggi menuntut auditor untuk memiliki kewaspadaan yang tinggi terhadap kecurangan yang mungkin terjadi agar audit

yang dilakukannya efektif. Kecurangan cenderung menyangkut suatu dorongan untuk melakukannya dan peluang yang ada untuk melakukannya (Zein, Anisma dan Christina, 2010).

Pengetahuan akuntan publik digunakan sebagai salah satu kunci keefektifan kerja. Dalam audit, pengetahuan tentang bermacam-macam pola yang berhubungan dengan kemungkinan kekeliruan dalam laporan keuangan penting untuk membuat perencanaan audit yang efektif (Noviyani dan Bandi 2002). Seorang akuntan publik yang memiliki banyak pengetahuan tentang kekeliruan akan lebih ahli dalam melaksanakan tugasnya terutama yang berhubungan dengan pengungkapan kekeliruan.

2.2.1 Pengaruh Profesionalisme Terhadap Pertimbangan Tingkat Materilitas Akuntan Publik

Seorang akuntan publik yang professional harus memenuhi tanggung jawabnya terhadap masyarakat, klien termasuk rekan seprofesi untuk berperilaku semestinya. Haryani (2010) menyatakan bahwa profesionalisme menjadi syarat utama bagi orang yang bekerja sebagai akuntan publik. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa tingkat profesionalisme mempunyai hubungan yang signifikan dengan pertimbangan tingkat materialitas dengan menggunakan lima dimensi mengenai profesionalisme yang telah dikembangkan oleh Hall (1968).

Semakin tinggi tingkat profesionalisme akuntan publik, semakin baik pula pertimbangan tingkat materialitasnya. (Arleen dan Susanto, 2009)

Pertimbangan auditor mengenai materialitas merupakan pertimbangan profesional dan dipengaruhi oleh persepsi auditor atas kebutuhan orang yang memiliki pengetahuan memadai dan yang akan meletakkan kepercayaan terhadap laporan keuangan (Sukrisno Agoes, 2014:149)

Dengan profesionalisme auditor yang baik, seseorang akan mampu melaksanakan tugasnya meskipun imbalan ekstrinsiknya berkurang. Selain itu dengan profesionalisme seseorang akan mampu membuat keputusan tanpa tekanan dari pihak lain, akan selalu bertukar pikiran dengan rekan sesama profesi, dan selalu beranggapan bahwa yang berwenang untuk menilai pekerjaannya adalah rekan sesama profesi sehingga dengan profesionalisme yang tinggi kemampuan dalam pertimbangan tingkat materialitas suatu laporan keuangan akan baik pula (Pramono, 2007)

Penelitian ini mengacu pada konsep yang telah dikemukakan oleh Baotham (2007) dengan menggunakan konsep kemampuan dan perilaku profesional dimana indikator kemampuan auditor antara lain; pengetahuan, pengalaman, kemampuan beradaptasi, kompetensi teknis, kemampuan teknologi. Dan indikator perilaku profesional antara lain; kemandirian, objektivitas, integritas, penghakiman.

2.2.2 Pengaruh Situasi Audit Terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas Akuntan Publik

Dalam melaksanakan tugasnya auditor seringkali dihadapkan dengan berbagai macam situasi. Menurut Shaub dan Lawrence (1996) contoh situasi

audit seperti *related parties transaction*, hubungan pertemanan yang dekat antara auditor dengan klien, klien yang diaudit adalah orang yang memiliki kekuasaan kuat di satu perusahaan akan mempengaruhi skeptisme profesional auditor dalam memberikan opini yang tepat. Auditor sebagai profesi yang dituntut atas laporan keuangan perlu menjaga sikap profesionalnya.

Situasi audit juga merupakan hal yang berpengaruh pada tingkat materialitas. Menurut Mulyadi (2011:89) dalam melaksanakan pekerjaan auditnya, auditor sering menjumpai situasi *irregularities* yang mengandung resiko adanya hubungan istimewa, motivasi manajemen, klien yang tidak kooperatif, klien baru pertama kali diaudit dan klien bermasalah. Oleh sebab itu, auditor harus selalu waspada jika menghadapi situasi audit yang mengandung resiko besar yang banyak mengandung penyajian yang salah terutama salah saji yang materil (Mulyadi, 2011:76).

Sedangkan menurut Theodorus M. Tuanakotta (2014:163) dalam situasi tertentu, suatu salah saji berada di bawah ukuran materialitas, namun dipertimbangkan sebagai sesuatu yang material berdasarkan sifat (*nature*) salah saji tersebut atau situasi terkait dengan salah saji itu (*circumstances related to the misstatement*). Sebagai contoh, informasi tentang adanya transaksi istimewa (*related parties transaction*) mungkin sangat signifikan bagi pemakai laporan keuangan. Akhirnya, serangkaian salah saji yang tidak material (*immaterial items*) bisa menjadi material ketika digabungkan (*secara agregatif*).

Pertimbangan (judgements) mengenai materialitas dibuat dengan memperhatikan situasi yang ada (*surrounding circumstances*), dan dipengaruhi oleh ukuran atau sifat salah saji atau keduanya. (Theodorus, 2014:161)

2.2.3 Pengaruh Mendeteksi Kekeliruan Terhadap Pertimbangan Materialitas Akuntan Publik

Pengauditan laporan keuangan oleh akuntan publik harus dilakukan oleh auditor yang telah memiliki pengalaman mengaudit dan mengikuti pelatihan-pelatihan cukup, serta memiliki latar belakang pendidikan akuntansi (Mahmudi, 2007:33). Antara pengalaman dengan profesionalisme dapat dikatakan memiliki kaitan yang sangat erat. Pengalaman belum tentu membuat seseorang menjadi professional tanpa ditunjang oleh keahlian dan kemampuan yang lain. (Arleen dan Susanto, 2009)

Pengetahuan akuntan publik tentang pendeteksian kekeliruan semakin berkembang karena pengalaman kerja. Semakin tinggi pengetahuan akuntan publik dalam mendeteksi kekeliruan maka semakin baik pula pertimbangan tingkat materialitasnya. (Arleen dan Susanto, 2009)

Pengetahuan mendeteksi kekeliruan dapat diperoleh dari berbagai pelatihan formal maupun non formal. Pengetahuan auditor digunakan sebagai salah satu kunci keefektifan kerja. Pengetahuan mengenai kemungkinan kekeliruan oleh seorang auditor akan berguna untuk membuat *audit plan*. Auditor yang memiliki pengetahuan lebih mengenai kekeliruan akan menghasilkan pertimbangan materialitas yang akurat. (Lestari dan Utama, 2013)

Laporan keuangan mengandung salah saji yang dampaknya, secara individual atau keseluruhan cukup signifikan sehingga laporan keuangan disajikan secara tidak wajar dalam semua hal yang material. Salah saji dapat terjadi dari kekeliruan ataupun kecurangan (Institut Akuntan Publik Indonesia SPAP 2011: 312.2).

2.2.4 Pengaruh Profesionalisme, Situasi Audit dan Mendeteksi Kekeliruan terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas Akuntan Publik

Setiap auditor harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan kehati-hatian, kompetensi dan ketekunan, serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan keterampilan professional pada tingkat yang diperluakn untuk memastikan bahwa klien atau pemberi kerja memperoleh manfaat dari jasa professional yang kompeten berdasarkan perkembangan praktik, legislasi dan teknik yang paling muthakir (Mulyadi,2011:57).

Setiap anggota harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi. Kewajiban menjauhi tingkah laku yang dapat mendiskreditkan profesi harus dipenuhi oleh anggota sebagai perwujudan tanggung jawabnya kepada penerima jasa, pihak ketiga, anggota yang lain, staf, pemberi kerja dan masyarakat umum (Mulyadi, 2011:60).

Dalam situasi tertentu, suatu salah saji berada di bawah ukuran materialitas, namun dipertimbangkan sebagai sesuatu yang material berdasarkan sifat (*nature*) salah saji tersebut atau situasi terkait dengan salah saji itu

(*circumstances related to the misstatement*). Sebagai contoh, informasi tentang adanya transaksi istimewa (*related parties transaction*) mungkin sangat signifikan bagi pemakai laporan keuangan. Akhirnya, serangkaian salah saji yang tidak material (*immaterial items*) bisa menjadi material ketika digabungkan (secara agregatif). (Theodorus, 2014:163)

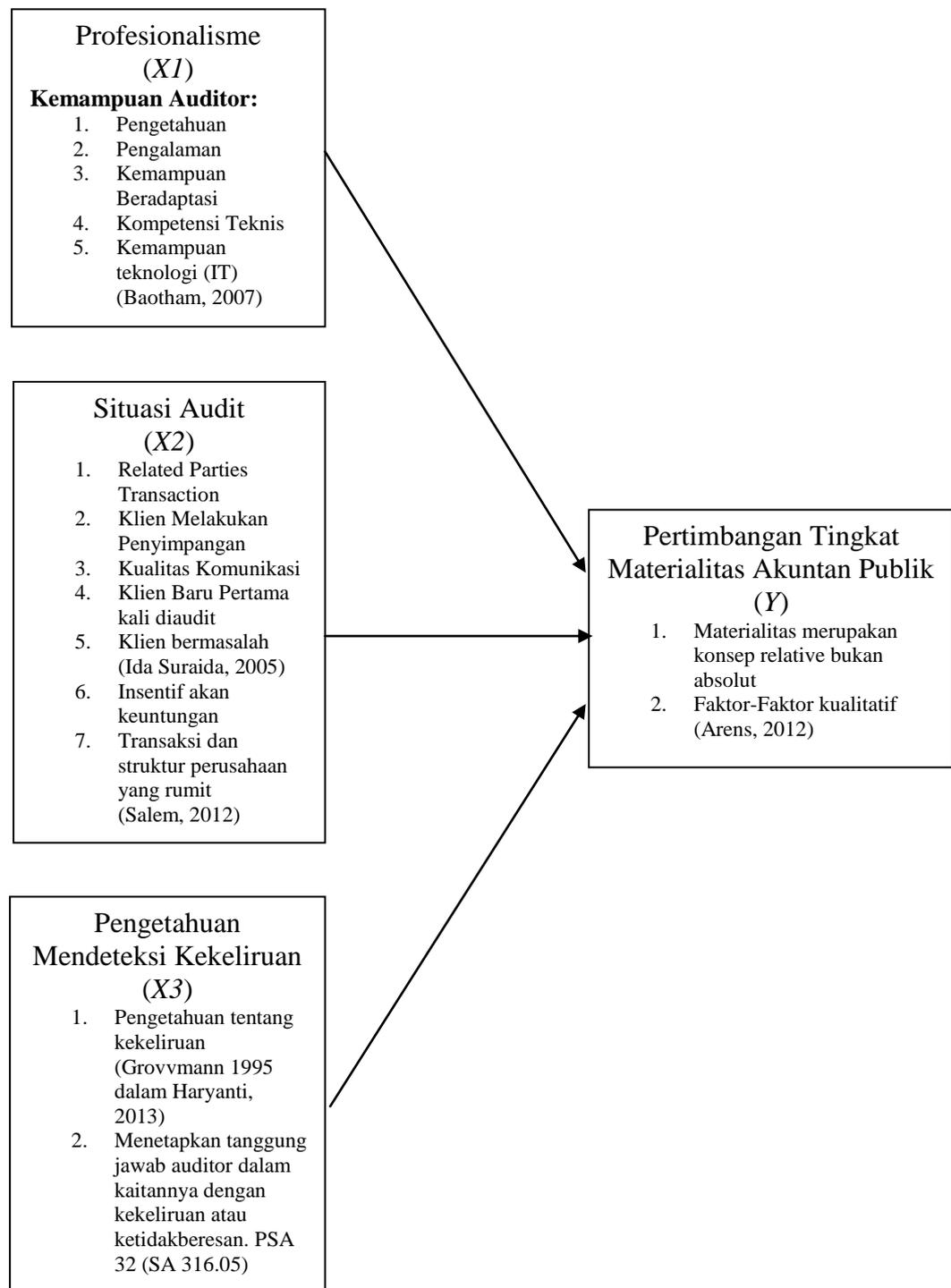
Pertimbangan (*judgments*) mengenai materialitas dibuat dengan memperhatikan situasi yang ada (*surrounding circumstances*), dan dipengaruhi oleh ukuran atau sifat salah saji atau keduanya (ukuran dan sifat salah saji). (Theodorus, 2014:161)

Pengetahuan akuntan publik tentang pendeteksian kekeliruan semakin berkembang karena pengalaman kerja. Semakin tinggi pengetahuan akuntan publik dalam mendeteksi kekeliruan maka semakin baik pula pertimbangan tingkat materialitasnya. (Arleen dan Susanto, 2009)

Sementara tanggung jawab utama untuk pencegahan penipuan dan deteksi terletak pada manajemen klien dan dengan mereka yang dituduh dengan pemerintahan, auditor bertanggungjawab untuk perencanaan dan melakukan audit untuk memastikan bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan (*error*) atau penipuan (*fraud*). (Soltani 2007).

Materialitas memberikan suatu pertimbangan penting dalam menentukan jenis opini audit mana yang tepat untuk diterbitkan dalam suatu kondisi tertentu. Menurut (Mulyadi, 2011:158) Materialitas adalah besarnya nilai yang dihilangkan atau salah saji informasi akuntansi, yang dilihat dari keadaan yang melingkupinya dapat mengakibatkan perubahan atau pengaruh terhadap

pertimbangan orang yang meletakkan kepercayaan terhadap informasi tersebut, karena adanya penghilangan atau salah saji itu. Oleh karena itu, materialitas memiliki pengaruh yang mencakup semua aspek audit dalam audit atas laporan keuangan. Materialitas merupakan hal yang penting karena bukan merupakan hal yang praktis bagi auditor untuk menyediakan keyakinan bagi nilai-nilai yang tidak material (Arens, 2012:81)



Gambar 2.1

Paradigma Penelitian

2.3 Hipotesis

Berdasarkan uraian diatas penulis mencoba mengemukakan hipotesis sebagai berikut:

- H1. Profesionalisme berpengaruh positif terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas Akuntan Publik
- H2. Situasi Audit berpengaruh positif terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas Akuntan Publik
- H3. Mendeteksi Kekeliruan berpengaruh positif terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas Akuntan Publik
- H4. Profesionalisme, Situasi Audit dan Pengetahuan mendeteksi kekeliruan berpengaruh positif terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas Akuntan Publik