

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS**

#### **2.1 Kajian Pustaka**

##### **2.1.1 Auditing**

###### **2.1.1.1 Pengertian Auditing**

Menurut Alvin A.Arens, Randal J.Elder, Mark S.Beasley (2012:4) yang dialih bahasakan oleh Amin Abadi Jusuf dalam buku berjudul Jasa Audit dan Assurance Pendekatan Terpadu (Adaptasi Indonesia ) mendefinisikan auditing sebagai berikut:

“Auditing adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.”

Menurut Theodorus 2011; 52 menyatakan bahwa :

“Auditing tidak melakukan apapun yang dilakukan accounting. Auditing tentunya mempertimbangkan peristiwa dan kondisi bisnis, tetapi tidak barurusan dengan pengukuran dan perkomunikasiannya. *Auditing is analytical, not constructive; it os critical insvetigative, concerned with the basis for accounting meansurement and assertions.*”

Menurut Mulyadi (2013:9) 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.”

Sedangkan menurut Sukrisno Agoes (2012:4) mendefinisikan auditing

adalah

“Suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.”

Berdasarkan uraian diatas maka dapat disimpulkan bahwa auditing merupakan proses pengumpulan data informasi dan penyesuaian terhadap kriteria-kriteria yang telah ditetapkan sebagai hasil yang dapat dipertanggungjawabkan kepada para pemakai informasi tersebut.

### 2.1.2 Konsep Utama dalam Auditing

Menurut Theodorus (2011;54) mengembangkan konsep yang mereka pandang sebagai konsep-konsep utama dalam auditing, yakni *evidence*, *due audit care*, *fair presentation*, *independence* dan *ethical conduct*.

- a. *Evidence*. Secara umum, ada tiga jenis bukti yakni *naturalevidence*, *created evidence* dan *rational evidence*.
- b. *Due audit care*. *Due audit care* berkaitan dengan tanggung jawab profesional seorang auditor, terutama kasus gagal audit dibawa ke pengadilan. *Due audit care* atau kehati-hatian dalam melaksanakan suatu audit ada ukurannya yakni kode etik dan standar audit.
- c. *Fair presentation*.
- d. *Independence* ada tiga dimensi dari independensi yaitu;
  1. *Programming Independence* adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih teknik dan prosedur audit, dan seberapa dalamnya teknik dan prosedur audit itu diterapkan.
  2. *Investigative Independence* adalah kebebasan (seperti diartikan di atas) untuk memilih area, kegiatan, hubungan pribadi dan kebijakan manajerial yang akan diperiksa. Ini berarti, tidak boleh ada sumber informasi yang *legitimate* (sah) yang tertutup bagi auditor.
  3. *Reporting Independence* adalah kebebasan (seperti yang diartikan di atas) untuk menyajikan fakta yang terungkap dari pemeriksaan rekomendasi atau opini sebagai hasil pemeriksaan.

## 2.1.3 Jenis-jenis Audit dan Standar Audit

### 2.1.3.1 Jenis-Jenis Audit

#### 2.1.3.1.1 Jenis Audit Ditinjau Dari Luasnya Pemeriksaan

Dalam bukunya Sukrisno Agus (2012:10) bahwa jenis audit ditinjau dari luasnya pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas:

1. Pemeriksaan Umum (*General Audit*)  
Suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh KAP independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan. Pemeriksaan tersebut harus dilakukan sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik atau ISA atau Panduan Audit Entitas Bisnis Kecil dan memperhatikan Kode Etik Akuntan Indonesia, Kode Etik Profesi Akuntan Publik serta Standar Pengendalian Mutu.
2. Pemeriksaan Khusus (*Special Audit*)  
Suatu pemeriksaan terbatas (sesuai dengan permintaan auditee) yang dilakukan oleh KAP yang independen, dan pada akhir pemeriksaannya auditor tidak memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan serta keseluruhan. Pendapat yang diberikan terbatas pada pos atau masalah tertentu yang diperiksa, karena prosedur audit yang dilakukan juga terbatas

#### 2.1.3.1.2 Jenis Audit Ditinjau Dari Jenis Pemeriksaan

Dalam bukunya Randal J. EldeR, dkk (2012:16) menyebutkan bahwa ada tiga jenis utama audit yaitu:

1. Audit Operasional  
Audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektifitas 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 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 mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil dari audit ketaatan biasanya dilaporkan kepada manajemen, bukan kepada pemakai luar, karena manajemen adalah kelompok utama yang berkepentingan dengan tingkat

ketaatan terhadap prosedur dan peraturan yang digariskan.

### 3. Audit Laporan Keuangan

Audit laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya hasil dari audit laporan keuangan digunakan untuk pihak eksternal perusahaan.

#### 2.1.3.2 Standar Auditing

Pada tanggal 23 Mei 2012 Pusat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai (PPAJP) Kementerian Keuangan dan Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) melakukan *public hearing* dan sosialisasi *exposure draft* dari standar audit berbasis *International Standard on Auditing* (ISA). Indonesia akan mengadopsi ISA dalam audit laporan keuangan periode yang dimulai pada atau setelah 1 Januari 2013.

KAP Indonesia yang mempunyai jaringan global (seperti *The Big Four*) dan jaringan internasional lainnya (banyak di antaranya *second-tier firms*) melayani klien global dan internasional yang mengadopsi standar-standar IFAC. Beberapa di antaranya sejak awal 2000-an sudah aktif melatih partner dan staf audit mereka dengan mengenalkan ketentuan-ketentuan dan kewajiban yang ditetapkan ISA. (Theodorus 2013;5)

Ciri yang menonjol dari *auditing berbasis ISA* ialah penekanan terhadap aspek risiko. ISA dan IFRS adalah standar-standar berbasis prinsip (*principles-based standards*), yang merupakan perubahan dari standar-standar sebelumnya yang berbasis aturan (*rules-based standards*). ISAs menekankan (dan berulang-ulang menggunakan istilah “*the auditor shall*” dalam setiap ISA) penggunaan *profesional judgment*. Yang ditekankan ISA ialah kewajiban entitas (dalam

membangun, memelihara dan mengimplementasikan pengendalian internal) dan kewajiban auditor (dalam menilai pengendalian internal dan menggunakan hasil penilaiannya) serta komunikasi dengan manajemen dalam hal auditor menemukan defisiensi dalam pengendalian internal.

SPAP sudah mulai mengadaptasi ISA (*International Standard on Auditing*). Berikut ini adalah perubahan standar tersebut. Dari 3 standar (yang terbagi menjadi 10) dan sekarang menjadi 6 standar (yg terbagi menjadi 35). yang dikeluarkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (2013), standar auditing sebagai berikut:

### **1. Prinsip-Prinsip Umum Dan Tanggung Jawab**

- SA 200, “Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Suatu Audit Berdasarkan Standar Perikatan Audit”
- SA 210, “Persetujuan atas Syarat-syarat Perikatan Audit”
- SA 220, “Pengendalian Mutu untuk Audit atas Laporan Keuangan”
- SA 230, “Dokumentasi Audit”
- SA 240, “Tanggung Jawab Auditor Terkait Dengan Kecurangan Dalam Suatu Audit Atas Laporan Keuangan”.
- SA 250, “Pertimbangan Atas Peraturan Perundang-Undangan Dalam Audit Laporan Keuangan”.
- SA 260, “Komunikasi Dengan Pihak Yang Bertanggung Jawab Atas Tata Kelola”.
- SA 265, “Pengomunikasian Defisiensi Dalam Pengendalian Internal Kepada Pihak Yang Bertanggung Jawab Atas Tata Kelola Dan Manajemen”.

### **2. Penilaian Risiko dan Respons terhadap Risiko yang telah Dinilai**

- SA 300, “Perencanaan Suatu Audit Atas Laporan Keuangan”.
- SA 315, “Pengindentifikasian Dan Penilaian Risiko Salah Saji Material Melalui Pemahaman
- SA 320, “Materialitas Dalam Perencanaan Dan Pelaksanaan Audit”.
- SA 330, “Respons Auditor Terhadap Risiko Yang Telah Dinilai”.
- SA 402, “Pertimbangan Audit Terkait Dengan Entitas Yang Menggunakan Suatu Organisasi Jasa”.
- SA 450, “Pengevaluasian Atas Salah Saji Yang Diidentifikasi Selama Audit”.

### **3. Bukti Audit**

- SA 500, “Bukti Audit”.
- SA 501, “Bukti Audit – Pertimbangan Spesifik Atas Unsur Pilihan”.

- SA 505, “Konfirmasi Eksternal”.
  - SA 510, “Perikatan Audit Tahun Pertama – Saldo Awal”.
  - SA 520, “Prosedur Analitis”.
  - SA 530, “Sampling Audit”.
  - SA 540, “Audit Atas Estimasi Akuntansi, Termasuk Estimasi Akuntansi Nilai Wajar, Dan Pengungkapan Yang Bersangkutan”.
  - SA 550, “Pihak Berelasi”.
  - SA 560, “Peristiwa Kemudian”.
  - SA 570, “Kelangsungan Usaha”.
  - SA 580, “Representasi Tertulis”.
- 4. Penggunaan Pekerjaan Pihak Lain**
- SA 600, “Pertimbangan Khusus – Audit Atas Laporan Keuangan Grup (Termasuk Pekerjaan Auditor Komponen)”.
  - SA 610, “Penggunaan Pekerjaan Auditor Internal”.
  - SA 620, “Penggunaan Pekerjaan Seorang Pakar Auditor”.
- 5. Kesimpulan Audit dan Pelaporan**
- SA 700, “Perumusan Suatu Opini Dan Pelaporan Atas Laporan Keuangan”.
  - SA 705, “Modifikasi Terhadap Opini Dalam Laporan Auditor Independen”.
  - SA 706, “Paragraf Penekanan Suatu Hal Dan Paragraf Hal Lain Dalam Laporan Auditor Independen”.
  - SA 710, “Informasi Komparatif – Angka Korespondensi Dan Laporan Keuangan Komparatif”.
  - SA 720, ”Tanggung Jawab Auditor Atas Informasi Lain Dalam Dokumen Yang Berisi Laporan Keuangan Auditan”.
- 6. Area-Area Khusus**
- SA 800, “Pertimbangan Khusus – Audit Atas Laporan Keuangan Yang Disusun Sesuai Dengan Kerangka Bertujuan Khusus”.
  - SA 805, “Pertimbangan Khusus – Audit Atas Laporan Keuangan Tunggal Dan Unsur, Akun, Atau Pos Spesifik Dalam Suatu Laporan Keuangan”.
  - SA 810, “Perikatan Untuk Melaporkan Ikhtisar Laporan Keuangan

#### **2.1.4 Tipe Auditor**

Menurut Randal J Elder (2012:19) ada beberapa jenis auditor yang berpraktik pada saat ini, jenis yang paling umum adalah Kantor Akuntan Publik, Auditor Badan Akuntabilitas Pemerintah, Auditor Pajak dan Auditor Internal. Berikut adalah penjelasan dari jenis-jenis auditor:

- a. Kantor Akuntan Publik (KAP)  
Kantor akuntan publik bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan

historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan perusahaan lain yang cukup besar, dan banyak perusahaan serta organisasi nonkomersil yang lebih kecil. Kantor Akuntan Publik (KAP) sering kali disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan audit internal.

- b. Auditor Internal Pemerintah  
Auditor internal pemerintah adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), guna melayani kebutuhan pemerintah. Porsi utama upaya audit BPKP adalah dikerahkan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektifitas operasional berbagai program pemerintah.
- c. Auditor Badan Pemeriksa Keuangan  
Auditor Badan Pemeriksa Keuangan adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia, badan yang didirikan berdasarkan konstitusi Indonesia. Dipimpin oleh seorang kepala BPK melapor dan bertanggungjawab sepenuhnya kepada DPR.
- d. Auditor Pajak  
Direktorat Jendral (Ditjen) pajak bertanggungjawab untuk memberlakukan peraturan pajak. Salah satu tanggung jawab utama Ditjen Pajak adalah mengaudit SPT wajib pajak untuk menentukan apakah SPT itu sudah mematuhi peraturan pajak yang berlaku. Audit ini murni bersifat ketaatan. Auditor yang melakukan pemeriksaan ini disebut auditor pajak.
- e. Auditor Internal  
Auditor Internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen, sama seperti BPK mengaudit DPR. Tanggung jawab auditor internal sangat beragam, tergantung pada yang mempekerjakan mereka. Ada staf audit internal yang hanya terdiri atas satu atau dua karyawan yang melakukan audit ketaatan secara rutin.

## 2.1.5 Etika Auditor

### 2.1.5.1 Pengertian Etika Auditor

Menurut Sukrisno Agoes (2010:26) pengertian etika yaitu :

“Etika berasal dari kata Yunani *ethos* (bentuk tunggal) yang berarti: tempat tinggal, padang rumput, kandang, kebiasaan, adat, watak, perasaan, sikap, cara berpikir. Bentuk jamaknya adalah *ta etha*, yang berarti adat istiadat. Dalam hal ini, kata etika sama pengertiannya dengan moral. Moral berasal dari kata Latin: *mos* (bentuk tunggal), atau *mores* (bentuk jamak) yang berarti adat istiadat, kebiasaan, kelakuan, watak, tabiat, akhlak, cara hidup (Kanter, 2001)”.

Menurut Irham Fahmi (2013:2) menjelaskan pengertian etika yaitu :

“Etika berasal dari kata Yunani “*ethos*”, yang dalam bentuk jamaknya (*ta etha*) berarti “adat istiadat” atau “kebiasaan. Perpanjangan dari adat membangun suatu aturan kuat dimasyarakat, yaitu bagaimana setiap tindak dan tanduk mengikuti aturan-aturan, dan aturan-aturan tersebut telah membentuk moral masyarakat dalam menghargai adat istiadat yang berlaku”.

Selain itu menurut Arens, Elder, Beasley yang dialihbahasakan oleh Herman Wibowo (2008:98) pengertian Etika yaitu :

“Etika (*ethics*) secara garis besar dapat didefinisikan sebagai serangkaian prinsip atau nilai moral”.

Menurut Sity Kurnia Rahayu & Ely Suhayati (2013:49) Etika Profesi yaitu:

“Etika Profesi merupakan kode etik untuk profesi tertentu dan karenanya harus dimengerti selayaknya, bukan sebagai etika absolute. Untuk mempermudah harus dijelaskan bagaimana masalah hukum dan etika berkaitan walaupun berbeda”.

Menurut Rendy, Jullie, Ventje (2013) Etika Profesi Auditor yaitu :

“Etika Profesi Auditor adalah sebuah profesi harus memiliki komitmen moral yang tinggi dalam bentuk aturan khusus. Aturan ini merupakan aturan main dalam menjalankan atau mengemban profesi tersebut, yang biasa disebut kode etik”.

Menurut Lawrence, Weber dan Post (2005) yaitu:

“etika adalah konsepsi tentang perilaku benar dan salah. Etika menjelaskan kepada kita apakah perilaku kita bermoral atau tidak dan berkaitan dengan hubungan kemanusiaan yang fundamental bagaimana kita berfikir dan bertindak terhadap orang lain dan bagaimana kita inginkan mereka berpikrit dan bertindak terhadap kita.”

Etika dapat didefinisikan secara luas sebagai seperangkat prinsip-prinsip moral atau nilai-nilai. Perilaku beretika merupakan hal yang penting bagi masyarakat agar kehidupan berjalan dengan tertib. Hal ini sangat beralasan karena etika merupakan perekat untuk menyatukan masyarakat (Randal J. EldeR, dkk

2012;60). Akutan publik sebagai professional mengakui adanya tanggung jawab kepada masyarakat, klien, serta rekan praktisi, termasuk perilaku yang terhormat, meskipun itu berarti pengorbanan diri. Alasan utama mengharapkan tingkat perilaku professional yang tinggi oleh setiap profesi adalah kebutuhan akan kepercayaan publik atas kualitas jasa yang diberikan oleh profesi, tanpa memandang individu yang menyediakan jasa tersebut

Berdasarkan uraian di atas maka dapat disimpulkan bahwa etika merupakan prinsip moral yang menjadi dasar landasan bagi setiap orang dalam menjalankan tugas dan tanggung jawabnya.

Untuk itu dalam menjalankan tugasnya auditor harus mematuhi Prinsip Etika Profesi yang telah ditetapkan oleh IAPI (Institut Akuntan Publik Indonesia). Dengan mematuhi kode etik tersebut, kualitas jasa auditor pun, dalam hal ini opini yang akan diberikannya akan menjadi lebih tepat (Adrian:2013). Bagi akutan publik, kepercayaan klien dan pemakai laporan keuangan eksternal atas kualitas audit dan jasa lainnya sangatlah penting

#### **2.1.5.2 Tiga Pendekatan Etika**

Menurut Satyanugraha (2003) studi etika dapat dibedakan dalam :

##### **1. Etika Deskriptif**

Melukiskan tingkah laku moral, misalnya adat kebiasaan, anggapan tentang baik dan buruk, tindakan yang diperbolehkan atau tidak diperbolehkan. Etika deskriptif mempelajari moralitas yang terdapat pada individu-individu tertentu, kebudayaan-kebudayaan tertentu. Karena etika deskriptif hanya

melukiskan ia tidak memberikan penilaian.

## 2. Etika Normatif

Etika normatif ialah menjelaskan dan memastikan prinsip-prinsip moral dengan berbagai cara. Etika normatif melibatkan diri dengan mengemukakan penilaian tentang perilaku manusia baik atau buruknya. Penilaian tersebut dibentuk atas dasar norma-norma.

## 3. Meta Etika

Meta (dari bahasa Yunani) mempunyai arti “melebihi, melampaui”. Menunjukkan bahwa yang dibahas bukanlah moralitas, meliputi penjelasan dan penilaian asumsi dan investigasi kebenaran dari argumentasi moral.

### **2.1.5.3 Prinsip Etika Profesi**

Sukrisno Agoes (2010:160) menyebutkan prinsip etika profesi, yang terdiri dari 8 (delapan) prinsip yaitu :

- “1. Tanggung jawab profesi
2. Kepentingan publik
3. Integritas
4. Obyektivitas
5. Kompetensi dan kehati-hatian Profesional
6. Kerahasiaan
7. Perilaku Profesional
8. Standar Teknis”

Selanjutnya Sukrisno Agoes (2010:160) menjelaskan prinsip etika profesi yaitu sebagai berikut :

#### 1. Tanggung jawab profesi

Dalam menjalankan tanggung jawabnya sebagai profesional, setiap anggota

harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya. Prinsip ini menyiratkan bahwa :

- a. Publik menuntut tanggung jawab profesi akuntan untuk selalu menjaga kualitas informasi yang disampaikan
- b. Dalam menjalankan profesinya, setiap akuntan akan sering dihadapkan pada berbagai benturan kepentingan
- c. Mengedepankan kepentingan publik hanya dapat dilakukan bila akuntan selalu menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukan

## 2. Kepentingan Publik

Setiap anggota berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik, menghormati kepercayaan publik, dan menunjukkan komitmen atas profesionalisme.

## 3. Integritas

Seorang akuntan profesional harus bertindak tegas dan jujur dalam semua hubungan bisnis dan profesionalnya.

## 4. Obyektivitas

Seorang akuntan profesional seharusnya tidak boleh membiarkan terjadinya bias, konflik kepentingan, atau di bawah pengaruh orang lain sehingga mengesampingkan pertimbangan bisnis dan profesional.

## 5. Kompetensi dan kehati-hatian Profesional

Seorang akuntan profesional mempunyai kewajiban untuk memelihara pengetahuan dan keterampilan profesional secara berkelanjutan pada tingkat yang diperlukan untuk menjamin seorang klien atau atasan menerima jasa profesional yang kompeten yang didasarkan atas

perkembangan praktik, legislasi, dan teknik terkini. Seorang akuntan profesional harus bekerja secara tekun mengikuti standar-standar profesional dan teknik yang berlaku dalam memberikan jasa profesional.

#### 6. Kerahasiaan

Seorang akuntan profesional harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperolehnya sebagai hasil dari hubungan profesional dan bisnis serta tidak boleh mengungkapkan informasi apapun kepada pihak ketiga tanpa izin yang benar dan spesifik, kecuali terdapat kewajiban hukum atau terdapat hak profesional untuk mengungkapkannya. Informasi rahasia yang diperoleh dari hasil hubungan bisnis dan profesional tidak boleh digunakan untuk keuntungan pribadi akuntan profesional atau pihak ketiga.

#### 7. Perilaku Professional

Seorang akuntan profesional harus patuh pada hukum dan perundang-undangan yang relevan dan harus menghindari tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.

#### 8. Standar Teknis

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya sesuai dengan standar teknis dan standar profesional yang relevan. Sesuai dengan keahliannya dan dengan berhati-hati, anggota memiliki kewajiban untuk melaksanakan penugasan dari penerima jasa selama penugasan tersebut sejalan dengan prinsip integritas dan objektivitas.

Sebagaimana yang terungkap dalam Standar Profesi Akuntan Publik yang dikeluarkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (2013) menyatakan prinsip-prinsip dasar etika profesi (seksi 100) yaitu:

1. Prinsip Integritas  
Setiap praktisi harus tegas dan jujur dalam menjalin hubungan professional dan hubungan bisnis dalam melaksanakan pekerjaannya.
2. Prinsip Objektivitas  
Setiap praktisi tidak boleh membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak (*undue influence*) dari pihak-pihak lain yang memengaruhi pertimbangan professional atau pertimbangan bisnisnya.
3. Prinsip kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian professional (*professional competence and due care*)  
Setiap praktisi wajib memelihara pengetahuan dan keahlian profesionalnya pada suatu tingkatan yang dipersyaratkan secara berkesinambungan, sehingga klien atau pemberi kerja dapat menerima jasa professional yang diberikan secara kompeten berdasarkan perkembangan teknisi dalam praktik, perundang-undangan, dan metode pelaksanaan.
4. Prinsip Kerahasiaan  
Setiap praktisi wajib menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan professional dan hubungan bisnisnya, serta tidak boleh mengungkapkan informasi tersebut kepada pihak ketiga tanpa persetujuan dari klien atau pemberi kerja, kecuali jika terdapat kewajiban untuk mengungkapkan sesuai dengan ketentuan hukum atau peraturan lainnya yang berlaku.
5. Prinsip Perilaku Profesional  
Setiap praktisi wajib mematuhi hukum dan peraturan yang berlaku dan harus menghindari semua tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.

Sedangkan dalam kode perilaku profesional AICPA (*American Institute of certified Public Accountants*) terdapat enam prinsip etis menurut Arens, Elder, Beasley yang dialihbahasakan oleh Herman Wibowo (2008:108) yaitu :

- “1. Tanggung jawab
2. Kepentingan publik
3. Integritas
4. Objektivitas dan Independensi
5. Keseksamaan
6. Lingkup dan sifat jasa”

Selanjutnya Arens, Elder & Beasley yang dialihbahasakan oleh Herman Wibowo (2008:108) menjelaskan prinsip-prinsip etika yaitu sebagai berikut:

1. Tanggung jawab. Dalam mengemban tanggung jawabnya sebagai

professional, para anggota harus melaksanakan pertimbangan profesional dan moral yang sensitive dalam semua aktivitas mereka.

2. Kepentingan publik. Para anggota harus menerima kewajiban untuk bertindak sedemikian rupa agar dapat melayani kepentingan publik, menghargai kepercayaan publik, serta menunjukkan komitmennya pada profesionalisme.
3. Integritas. Untuk mempertahankan dan memperluas kepercayaan publik, para anggota harus melaksanakan seluruh tanggung jawab profesionalnya dengan integritas tertinggi.
4. Objektivitas dan Independensi. Anggota harus mempertahankan objektivitas dan bebas dari konflik kepentingan dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya. Anggota yang berpraktik bagi publik harus independen baik dalam fakta maupun dalam penampilan ketika menyediakan jasa audit dan jasa atestasi lainnya.
5. Keseksamaan. Anggota harus memperhatikan standar teknis dan etis profesi, terus berusaha keras meningkatkan kompetensi dan mutu jasa yang diberikannya, serta melaksanakan tanggung jawab profesional sesuai dengan kemampuan terbaiknya.
6. Lingkup dan sifat jasa. Anggota yang berpraktik bagi akuntan publik harus memperhatikan prinsip-prinsip Kode Perilaku Profesional dalam menentukan lingkup dan sifat jasa yang akan disediakannya.

#### **2.1.5.4 DiLema Etika**

Definisi Dilema Etika ( *Ethical dilemma* ) menurut Arens A.Alvin

(2008:100) yang dialih bahasakan oleh Herman Wibowo adalah situasi yang dihadapi oleh seseorang di mana ia harus mengambil keputusan tentang perilaku yang tepat.

Ada cara-cara alternatif untuk menyelesaikan dilema etika menurut Arens A.Alvin (2008:101) yang dialih bahasakan oleh Herman Wibowo, tetapi kita harus berhati-hati untuk menghindari metode yang merasionalkan perilaku tidak etis. Berikut ini adalah metode-metode rasionalisasi yang sering digunakan, yang dengan mudah dapat mengakibatkan tidak etnis.

1. Setiap orang melakukannya, merupakan perilaku yang dapat diterima umumnya didasarkan pada rasionalisasi bahwa setiap orang lain juga melakukan hal yang sama dan karena itu merupakan perilaku yang dapat diterima.
2. Jika sah menurut hukum, hal itu etis, menggunakan argument bahwa semua perilaku yang sah menurut hukum adalah perilaku yang etis sangat bergantung pada kesempurnaan hukum.
3. Kemungkinan penemuan konsekuensinya, filosofi ini bergantung pada evaluasi atas kemungkinan bahwa orang lain akan menemukan perilaku tersebut.

Ada enam langkah menyelesaikan dilema etika menurut Arens A.Alvin (2008:102) yang dialih bahasakan oleh Herman Wibowo berikut ini dimaksudkan agar dapat menjadi suatu pendekatan yang relatif lebih sederhana untuk menyelesaikan dilema etika, di antaranya sebagai berikut :

1. Memperoleh fakta yang relevan
2. Mengidentifikasi isu-isu etis berdasarkan fakta tersebut
3. Menentukan siapa yang akan terpengaruh oleh akibat dari dilema etika tersebut dan bagaimana setiap orang atau kelompok terpengaruh
4. Mengidentifikasi berbagai alternatif yang tersedia bagi orang yang harus menyelesaikan dilema tersebut
5. Mengidentifikasi konsekuensi yang mungkin terjadi dari setiap alternatif
6. Memutuskan tindakan yang tepat.

### 2.1.5.5 Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Etika Auditor

Menurut Ida Suraida (2005), bahwa etika auditor dipengaruhi oleh :

“Etika auditor akan dipengaruhi oleh kesadaran etis dan kepedulian pada etika profesi, yaitu kepedulian pada Kode Etik IAI yang merupakan panduan dan aturan bagi seluruh anggota dalam memenuhi tanggung jawab profesionalnya”.

### 2.1.5.6 Kode Etik Akuntan Indonesia

Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) sebagai salah satu sub organisasi profesi akuntan publik Indonesia yang bernaung di bawah organisasi induknya Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), telah menetapkan dan menerbitkan Kode Etik Profesi Akuntan Publik yang baru yang berlaku efektif per tanggal 1 Januari 2013. Kode Etik IAPI yang baru, disusun berdasarkan sistematika sebagai berikut:

Bagian A berisi Prinsip Dasar Etika Profesi yang terdiri dari:

- Seksi 100 Prinsip-prinsip Dasar Etika profesi
- Seksi 110 Prinsip Integritas
- Seksi 120 Prinsip Objektivitas
- Seksi 130 Prinsip Kompetensi serta Sikap Kecermatan dan Kehati-hatian Profesional
- Seksi 140 Prinsip Kerahasiaan
- Seksi 150 Prinsip Perilaku Profesional

Bagian B Aturan Etika Profesi yang terdiri dari:

- Seksi 200 Ancaman dan Pencegahan
- Seksi 210 Penunjukkan Praktisi, KAP, atau Jaringan KAP
- Seksi 220 Benturan Kepentingan
- Seksi 230 Pendapat Kedua
- Seksi 240 Imbalan Jasa Profesional dan Bentuk Remunerasi lainnya
- Seksi 250 Pemasaran Jasa Profesional
- Seksi 260 Penerimaan Hadiah atau Bentuk Keramah-tamahan lainnya
- Seksi 270 Penyimpanan Aset Milik Klien
- Seksi 280 Objektivitas-Semua Jasa Profesional
- Seksi 290 Independensi dalam Perikatan *Assurance*

Penjelasan Kode Etik Profesi Akuntan Publik menurut Standar professional Akuntan Publik tahun 2013, yaitu sebagai berikut :

## Bagian A Prinsip Dasar Etika Profesi

### 1. Seksi 100. Prinsip-prinsip Dasar Etika Profesi

Setiap praktisi wajib mematuhi prinsip dasar etika profesi di bawah ini :

#### a. Prinsip Integritas

Setiap praktisi harus tegas dan jujur dalam menjalin hubungan professional dan hubungan bisnis dalam melaksanakan pekerjaannya.

#### b. Prinsip Objektivitas

Setiap praktisi tidak boleh membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak (*undue influence*) dari pihak-pihak lain yang memengaruhi pertimbangan professional atau pertimbangan bisnisnya.

#### c. Prinsip kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian professional (*professional competence and due care*)

Setiap praktisi wajib memelihara pengetahuan dan keahlian profesionalnya pada suatu tingkatan yang dipersyaratkan secara berkesinambungan, sehingga klien atau pemberi kerja dapat menerima jasa professional yang diberikan secara kompeten berdasarkan perkembangan teknisi dalam praktik, perundang-undangan, dan metode pelaksanaan.

#### d. Prinsip Kerahasiaan

Setiap praktisi wajib menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan professional dan hubungan bisnisnya, serta tidak boleh mengungkapkan informasi tersebut kepada pihak

ketiga tanpa persetujuan dari klien atau pemberi kerja, kecuali jika terdapat kewajiban untuk mengungkapkan sesuai dengan ketentuan hukum atau peraturan lainnya yang berlaku.

e. Prinsip Perilaku Profesional

Setiap praktisi wajib mematuhi hukum dan peraturan yang berlaku dan harus menghindari semua tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi (SPAP 2013, Seksi 100:paragraf 4).

2. Seksi 110 Prinsip Integritas

Prinsip Integritas mewajibkan setiap Praktisi untuk tegas, jujur, dan adil dalam hubungan professional dan hubungan bisnisnya. (SPAP 2013, Seksi 110:paragraf 1). Praktisi tidak boleh terkait dengan laporan, komunikasi, atau informasi lainnya yang diyakininya terdapat:

- a. Kesalahan yang material atau pernyataan yang menyesatkan
- b. Pernyataan atau informasi yang diberikan secara tidak hati-hati; atau
- c. Penghilangan atau penyembunyian yang dapat menyesatkan atas informasi yang seharusnya diungkapkan (SPAP 2013, Seksi 110:paragraf 2)

3. Seksi 120 Prinsip Objektivitas

Prinsip objektivitas mengharuskan Praktisi untuk tidak membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak dari pihak-pihak lain memengaruhi pertimbangan professional atau pertimbangan bisnisnya. (SPAP 2013, Seksi 120:paragraf 1).

4. Seksi 130 Prinsip Kompetensi Serta Sikap Kecermatan dan kehati-hatian

## Profesional

Prinsip kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian profesional mewajibkan setiap Praktisi untuk :

- a. Memelihara pengetahuan dan keahlian profesional yang dibutuhkan untuk menjamin pemberian jasa profesional yang kompeten kepada klien atau pemberi kerja; dan
- b. Menggunakan kemahiran profesionalnya dengan seksama sesuai dengan standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya (SPAP 2013, Seksi 130:paragraf-1).

### 5. Seksi 140 Prinsip Kerahasiaan

Setiap Praktisi harus tetap menjaga prinsip kerahasiaan, termasuk dalam lingkungan sosialnya. Setiap praktisi harus wasada terhadap kemungkinan pengungkapan yang tidak disengaja, terutama dalam situasi yang melibatkan hubungan jangka panjang dengan rekan bisnis maupun anggota keluarga langsung atau anggota keluarga dekatnya (SPAP 2013, Seksi 140:paragraf 2).

### 6. Seksi 150 Perilaku Profesional

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

- a. Membuat pernyataan yang berlebihan mengenai jasa profesional yang dapat diberikan, kualifikasi yang dimiliki, atau pengalaman yang telah

diperoleh atau

- b. Membuat pernyataan yang merendahkan atau melakukan perbandingan yang tidak didukung bukti terhadap hasil pekerjaan Praktisi lain (SPAP 2013, Seksi 150:paragraf 2).

#### Bagian B Aturan Etika profesi

1. Seksi 200 Ancaman dan Pencegahan

(SPAP 2013, Seksi 200:paragraf 3) Kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi dapat terancam oleh berbagai situasi .ancaman-ancaman tersebut dapat diklasifikasikan sebagai berikut :

- a. Ancaman kepentingan pribadi
- b. Ancaman telaah pribadi
- c. Ancaman advokasi
- d. Ancaman kedekatan
- e. Ancaman intimidasi

2. Seksi 210 Penunjukkan Praktisi, KAP, atau Jaringan KAP.

Sebelum menerima suatu klien baru, setiap Praktisi harus mempertimbangkan potensi terjadinya ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi yang diakibatkan oleh diterimanya klien tersebut. Ancaman potensial terhadap integritas atau perilaku professional antara lain dapat terjadi dari isu-isu yang dapat dipertanyakan yang terkait dengan klien (pemilik, manajemen, atau aktivitasnya). (SPAP 2013, Seksi 210:paragraf 1).

3. Seksi 220 Benturan Kepentingan

Jika benturan kepentingan menyebabkan ancaman terhadap satu atau lebih

prinsip dasar etika profesi (termasuk prinsip objektivitas, kerahasiaan, atau perilaku professional) yang tidak dapat dihilangkan atau dikurangi ke tingkat yang dapat diterima melalui penerapan pencegahan yang tepat, maka Praktisi harus menolak untuk menerima perikatan tersebut atau bahkan mengundurkan diri dari satu atau lebih perikatan yang berbenturan kepentingan tersebut (SPAP 2013, Seksi 220:paragraph 5)

4. Seksi 230 Pendapat Kedua

Jika perusahaan atau entitas yang meminta pendapat tidak memberikan persetujuannya kepada Praktisi yang memberikan pendapat kedua untuk melakukan komunikasi dengan Praktisi yang memberikan pendapat pertama, maka Praktisi yang diminta untuk memberikan pendapat kedua tersebut harus mempertimbangkan seluruh fakta dan kondisi untuk menentukan tepat tidaknya pendapat kedua diberikan (SPAP 2013, Seksi 230:paragraf 3).

5. Seksi 240 Imbalan Jasa Profesional dan Bentuk Remunerasi Lainnya

Dalam melakukan negoisasi mengenai jasa professional yang diberikan, Praktisi dapat mengusulkan jumlah imbalan jasa professional yang dipandang sesuai. Fakta terjadinya jumlah imbalan jasa professional yang diusulkan oleh Praktisi yang lain bukan merupakan pelanggaran terhadap Kode etik profesi. Namun demikian, ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip etika profesi dapat saja terjadi dari besaran imbalan jasa professional yang diusulkan (SPAP 2013. Seksi 240:paragraf 1).

6. Seksi 250 Pemasaran Jasa Profesional

Setiap praktisi tidak boleh mendiskreditkan profesi dalam memasarkan

jasa profesionalnya. Sebagai praktisi harus bersikap jujur dan tidak boleh melakukan tindakan-tindakan sebagai berikut :

- a. Membuat pernyataan yang berlebihan mengenai jasa professional yang dapat diberikan, kualifikasi yang dimiliki, atau pengalaman yang telah diperoleh;atau
- b. Membuat pernyataan yang merendahkan atau melakukan perbandingan yang tidak didukung bukti terhadap hasil pekerjaan Praktisi lain (SPAP 2013,Seksi 250:paragraf 2).

7. Seksi 260 Penerimaan Hadiah atau Bentuk Keramah Tamahan Lainnya  
Praktisi maupun anggota keluarga langsung atau anggota keluarga dekatnya mungkin saja ditawari suatu hadiah atau bentuk keramah-tamahan lainnya (*hospitally*) oleh klien.Penerimaan pemberian tersebut dapat menimbulkan ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi, sebagai contoh, ancaman kepentingan pribadi terhadap objektivitas dapat terjadi ketika hadiah dari klien diterima, atau ancaman intimidasi terhadap objektivitas dapat terjadi sehubungan dengan kemungkinan dipublikasikannya penerimaan hadiah tersebut (SPAP 2013,Seksi 260:paragraf 1).

8. Seksi 270 Penyimpanan Aset Milik Klien  
Setiap praktisi tidak boleh mengambil tanggung jawab penyimpanan uang atau aset milik klien, kecuali jika diperbolehkan oleh ketentuan hukum yang berlaku dan jika demikian, Praktisi wajib menyimpan aset tersebut sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku (SPAP 2013, Seksi

270:paragraf 1).

9. Seksi 280 Objektivitas Semua Jasa profesional

Dalam memberikan jasa profesionalnya, setiap Praktisi harus mempertimbangkan ada tidaknya ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar objektivitas yang dapat terjadi dari adanya kepentingan dalam, atau hubungan dengan, klien maupun direktur, pejabat, atau karyawannya. Sebagai contoh, ancaman kedekatan terhadap kepatuhan pada prinsip dasar objek objektivitas dapat terjadi dari hubungan keluarga, hubungan kedekatan pribadi, atau hubungan bisnis (SPAP 2013, Seksi 280:paragraf 1).

10. Seksi 290 Independensi Dalam Perikatan *Assurance*

Perikatan *assurance* bertujuan untuk meningkatkan tingkat keyakinan pengguna hasil pekerjaan perikatan *assurance* atas hasil pengevaluasian atau hasil pengukuran yang dilakukan atas hal pokok berdasarkan suatu kriteria tertentu (SPAP 2013, Seksi 290 paragraf 2). Dalam perikatan *assurance*. Praktisi menyatakan pendapat yang bertujuan untuk meningkatkan tingkat keyakinan pengguna hasil pekerjaan perikatan *assurance* yang dituju, selain pihak yang bertanggung jawab atas hal pokok, mengenai hasil pengevaluasian atau hasil pengukuran yang dilakukan atas hal pokok berdasarkan suatu kriteria tertentu (SPAP 2013, Seksi 290: Paragraf 3).

### **2.1.5.7 Pentingnya Kode Etik Profesional**

Menurut Methews & Perrera (1991) terdapat beberapa keuntungan dari

adanya kode etik yaitu :

- “1. Para professional akan lebih sadar tentang aspek moral dari pekerjaannya.
2. Kode etik berfungsi sebagai acuan yang dapat diakses secara lebih mudah.
3. Ide-ide abstrak dari kode etik akan ditranslasikan ke dalam istilah yang konkret dan dapat diaplikasikan ke segala situasi.
4. Anggota sebagai suatu keseluruhan akan bertindak dalam cara yang lebih standar pada garis profesi.
5. Menjadi suatu standar pengetahuan untuk menilai perilaku anggota dan kebijakan profesi.
6. Anggota akan menjadi dapat lebih baik menilai kinerja dirinya sendiri.
7. Profesi dapat membuat anggotanya dan juga publik sadar sepenuhnya atas kebijakan-kebijakan etisnya.
8. Anggota dapat menjustifikasi perilakunya jika dikritik”.

## **2.1.6 Skeptisisme Auditor**

### **2.1.6.1 Pengertian Skeptisisme Profesional**

Menurut Alvin A. Arens, Elder, Randal, dan Beasley, Mark S (2008: 43) yang dialih bahasa oleh Herman Wibowo kecermatan mencakup pertimbangan mengenai kelengkapan dokumentasi audit, kecukupan bukti audit, serta ketepatan laporan audit. Sebagai profesional auditor tidak boleh bertindak ceroboh atau dengan niat buruk tetapi mereka juga tidak diharapkan bersikap sempurna.

Shaub dan Lawrence (1996) mengartikan skeptisisme profesional auditor sebagai berikut:

*“Professional scepticism is a choice to fulfill the professional auditor’s duty to prevent or reduce or harmful consequences of another person’s behavior...”*.

Secara spesifik berarti adanya suatu sikap kritis terhadap bukti audit dalam bentuk keraguan, pertanyaan atau ketidaksetujuan dengan pernyataan klien atau

kesimpulan yang dapat diterima umum. Auditor menunjukkan skeptisisme profesionalnya dengan berfikir skeptis atau menunjukkan perilaku meragukan. Audit tambahan dan menanyakan langsung merupakan bentuk perilaku auditor dalam menindak lanjuti keraguan auditor terhadap klien.

Selain itu, penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama berarti pengguna pertimbangan sehat dalam penetapan lingkup, alam pemilihan metodologi, dan dalam pemilihan pengujian dan prosedur untuk mengaudit . pertimbangan sehat juga harus ditetapkan dalam pelaksanaan pengujian dan prosedur serta dalam mengevaluasi dan melaporkan hasil audit. (Mulyadi 2010:27)

Skeptisisme profesional auditor yang dimaksud disini adalah sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit (IAPI, 2013:SA Seksi 230).

Theodorus (2011:77) juga mengungkapkan bahwa Salah satu penyebab dari suatu gagal audit (*audit failure*) adalah rendahnya skeptisisme profesional. Skeptisisme profesional yang rendah menumpulkan kepekaan auditor terhadap kecurangan baik yang nyata maupun yang berupa potensi, atau terhadap tanda-tanda bahaya (*red flags, warning signs*) yang mengindikasi adanya kesalahan (*accounting error*) dan kecurangan (*fraud*) . Skeptisisme professional akan membantu auditor dalam menilai dengan kritis risiko yang dihadapi dan memperhitungkan risiko tersebut dalam bermacam-macam keputusan (seperti menerima atau menolak klien; memilih metode dan teknik audit yang tepat; menilai bukti-bukti yang dikumpulkan, dan seterusnya)

*International Federation of Accountants (IFAC)*

mendefinisikan skeptisisme profesional atas bukti audit dalam konteks sebagai berikut:.

*”skepticism means the auditor makes a critical assessment, with a questioning mind, of the validity of audit evidence that contradicts or brings into question the reliability of documents and responses to inquiries and other information obtained from management and those charged with governance” (ISA 200.16 Theodorus 2011:78) .*

Dari kutipan di atas skeptisisme adalah auditor membuat assessment kritis, dengan pikiran yang mempertanyakan, validitas audit buktinya diperoleh dan waspada untuk mengaudit buktinya yang bertentangan atau membawa mempertanyakan keandalan dokumen dan tanggapan terhadap pertanyaan dan informasi lainnya yang diperoleh dari manajemen dan orang yang bertanggung jawab.

Dalam penelitian Quadackers, Groot, dan Wight yang berjudul “ *A Study of Auditors Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decision*” mengutip pengertian skeptisisme menurut ahli filosofi Kurtz (2009:11) sebagai berikut :

*“sketikos means to consider or examine, skepsis means inquiry and doubt, skeptics means seeking clarifications and definition, demanding reason, evidence, or proof”.*

Dari pengertian di atas dapat diambil kesimpulan skeptisisme merupakan sikap seseorang untuk mempertimbangkan, menilai dari suatu kejadian untuk mencari nilai kebenaran dari kejadian tersebut, berusaha untuk mencari bukti, klarifikasi dan penyesuaian, dengan berbagai perspektif dan argumen.

### 2.1.6.2 Unsur – unsur Skeptisisme

Unsur –unsur skeptisisme professional dalam definisi IFAC ( Theodorus 2011:78)

1. *A critical assessment*  
Dalam IFAC dijelaskan ada penilaian yang kritis, tidak menerima begitu saja.
2. *With a questioning mind*  
Dalam IFAC dijelaskan dengan cara berpikir yang terus-menerus bertanya dan mempertanyakan.
3. *Of the validity of audit evidence obtained*  
Dalam IFAC dijelaskan bahwa auditor harus mensahihkan dari bukti audit yang diperoleh.
4. *Alert to audit evidence that contradicts*  
Dalam IFAC dijelaskan bahwa auditor diharuskan untuk waspada terhadap bukti audit yang kontradiktif.
5. *Brings into question the realibility of documents and responses to inquiries and other information*  
Dalam IFAC menjelaskan bahwa auditor harus mempertanyakan keandalan dokumen dan jawaban atas pertanyaan serta informasi lain
6. *Obtained from management and those charged with governance*  
Dalam IFAC menjelaskan daya yang diperoleh dari manajemen yang berwenang dalam pengelolaan (perusahaan).

### 2.1.6.3 Ciri- ciri Skeptisisme

SAS 1 menyatakan bahwa dalam melaksanakan skeptisisme profesional (*professional skepticisme*), auditor “*tidak mengasumsikan bahwa manajer tidak jujur tetapi juga tidak mengasumsikan kejujuran absolute*” dalam Arens (2008:436-440) yang di alih bahasa oleh Herman Wibowo.

Ciri-ciri skeptisisme yang dikemukakan oleh SAS 99 dalam Arens (2008 :436) yang di alih bahasakan oleh Herman Wibowo yaitu sebagai berikut:

- a. Pikiran yang selalu mempertanyakan  
SAS 99 menekankan pertimbangan atas kecenderungan klien untuk melakukan kecurangan, tanpa mempertimbangkan keyakinan auditor mengenai kemungkinan terjadinya kecurangan serta kejujuran dan integritas manajemen. Selama merencanakan audit dalam setiap

pengauditan, tim kerja harus membahas kebutuhan untuk menjaga pikiran kritis di sepanjang pengauditan untuk mengidentifikasi risiko kecurangan dan secara kritis mengevaluasi bukti-bukti audit.

b. Evaluasi kritis atas bukti

Terhadap informasi yang ditemukan atau kondisi-kondisi lainnya yang mengindikasikan adanya salah saji material yang disebabkan oleh kecurangan mungkin terjadi, auditor harus menginvestigasi masalah-masalah yang ada secara menyeluruh, mendapatkan bukti tambahan jika diperlukan, dan berkonsultasi dengan anggota tim lainnya. Auditor harus berhati-hati untuk tidak membenarkan atau mengasumsikan suatu salah saji merupakan suatu insiden yang terpisah. Sebagai contoh, katakanlah seorang auditor menemukan adanya penjualan di tahun berjalan yang seharusnya secara tepat diakui sebagai penjualan pada tahun berikutnya. Auditor harus mengevaluasi alasan salah saji tersebut, menentukan apakah hal tersebut disengaja atau tidak, dan mempertimbangkan apakah salah saji lainnya mungkin juga telah terjadi.

Pengumpulan dan penilaian bukti audit secara objektif menuntut auditor mempertimbangkan kompetensi dan kecukupan bukti tersebut. Oleh karena bukti dikumpulkan dan dinilai selama proses audit, skeptisme profesional harus digunakan selama proses tersebut (SA seksi 230, paragraf 07). Skeptisme profesional perlu dimiliki oleh auditor terutama pada saat memperoleh dan mengevaluasi bukti audit. Auditor tidak boleh mengasumsikan begitu saja bahwa manajemen tidak jujur, tetapi auditor juga tidak boleh mengasumsikan bahwa manajemen sepenuhnya jujur (SA seksi 230, paragraf 08).

c. Komunikasi di antara tim audit

SAS 99 mewajibkan tim audit mengadakan diskusi untuk berbagi wawasan di antara anggota tim audit yang lebih berpengalaman serta untuk “curah pendapat” menyangkut hal-hal berikut ini :

1. Bagaimana dan dimana menurut keyakinan mereka laporan keuangan entitas mungkin rentan terhadap salah saji yang material akibat kecurangan. Ini harus mencakup pertimbangan tentang faktor-faktor eksternal dan internal yang sudah diketahui yang mempengaruhi entitas dan mungkin :
  - a. Menimbulkan insentif atau tekanan bagi manajemen untuk melakukan kecurangan.
  - b. Membuka kesempatan dilakukannya kecurangan.
  - c. Mengindikasikan budaya atau lingkungan yang memungkinkan manajemen merasionalisasi tindakan kecurangan.
2. Bagaimana manajemen dapat melakukan dan menutupi pelaporan keuangan yang curang.
3. Bagaimana seseorang dapat menyalahgunakan aktiva entitas.
4. Bagaimana auditor menanggapi kerentanan terhadap salah saji

yang material akibat kecurangan.

d. Pengajuan pertanyaan kepada manajemen

Mengharuskan auditor untuk mengajukan pertanyaan spesifik tentang kecurangan dalam setiap audit. Pengajuan pertanyaan kepada manajemen dan pihak-pihak lainnya dalam perusahaan akan membuka kesempatan bagi pegawai untuk menyampaikan kepada auditor informasi yang dalam kondisi lain mungkin tidak akan disampaikan. Di samping itu, jawaban atas pertanyaan auditor sering kali mengungkapkan informasi mengenai kemungkinan kecurangan.

Auditor harus menanyakan apakah manajemen mengetahui setiap kecurangan atau mencurigai adanya kecurangan dalam perusahaan. Auditor juga harus menanyakan tentang proses yang ditempuh manajemen dalam menilai risiko kecurangan, sifat risiko kecurangan yang diidentifikasi oleh manajemen setiap pengendalian internal yang diimplementasikan untuk mengatasi risiko itu, serta setiap informasi tentang risiko kecurangan dan pengendalian terkait yang telah dilaporkan oleh manajemen kepada pihak-pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, seperti komite audit.

Komite audit sering kali berperan aktif dalam mengawasi penilaian risiko kecurangan dan proses respons yang dilakukan manajemen. SAS 99 mengharuskan auditor menanyakan komite audit atau pihak lain yang bertanggung jawab atas tata kelola mengenai pandangan terhadap risiko kecurangan, dan apakah mereka mengetahui kecurangan atau mencurigai adanya kecurangan. Bagi entitas yang mempunyai fungsi audit internal, auditor harus menanyakan tentang pandangan audit internal terhadap risiko kecurangan, dan apakah mereka sudah melakukan setiap prosedur untuk mengidentifikasi atau mendeteksi kecurangan selama tahun berjalan.

SAS 99 juga mengharuskan auditor mengajukan pertanyaan kepada pihak-pihak lain dalam entitas yang tugasnya berada di luar garis tanggung jawab pelaporan keuangan yang normal. Ketika berhubungan dengan personil perusahaan, seperti manajer gudang persediaan atau agen pembelian, auditor dapat bertanya tentang eksistensi atau kecurigaan adanya kecurangan. Selama audit berlangsung, pengajuan pertanyaan kepada eksekutif dan pegawai lainnya membuka kesempatan bagi auditor untuk mempelajari berbagai risiko kecurangan. Jika jawabannya tidak konsisten, auditor harus memperoleh bukti audit tambahan untuk menjelaskan ketidak konsistenan itu dan untuk mendukung atau menyangkal penilaian risiko awal.

e. Faktor risiko

SAS 99 mengharuskan auditor mengevaluasi apakah faktor-faktor risiko kecurangan mengindikasikan adanya insentif atau tekanan untuk melakukan kecurangan, kesempatan untuk berbuat curang, atau sikap atau rasionalisasi yang digunakan untuk membenarkan tindakan yang

curang. Eksistensi faktor risiko kecurangan ini tidak berarti bahwa kecurangan itu ada hanya karena kemungkinan terjadinya lebih tinggi. Auditor harus mempertimbangkan faktor-faktor tersebut beserta semua informasi lain yang digunakan untuk menilai risiko kecurangan.

f. Prosedur analitis

Auditor harus melaksanakan prosedur analitis selama tahap perencanaan dan penyelesaian audit untuk membantu mengidentifikasi transaksi atau peristiwa tidak biasa yang mungkin mengindikasikan adanya salah saji yang material dalam laporan keuangan. Jika hasil dari prosedur analitis itu berbeda dengan ekspektasi auditor, auditor harus mengevaluasi hasil-hasil tersebut dengan memperhitungkan informasi lain yang diperoleh tentang kemungkinan kecurangan untuk menentukan apakah risiko kecurangan menjadi lebih tinggi.

Karena keterjadian pelaporan keuangan yang curang sering kali melibatkan manipulasi pendapatan, SAS 99 mengharuskan auditor melaksanakan prosedur analitis atas akun- akun pendapatan. Tujuannya adalah untuk mengidentifikasi hubungan tidak biasa atau tidak diharapkan yang melibatkan akun- akun pendapatan, yang mungkin mengindikasikan adanya pelaporan keuangan yang curang . dengan membandingkan volume penjualan berdasarkan pendapatan yang tercatat dengan kapasitas produksi aktual misalnya, auditor dapat mengungkapkan pendapatan di luar kemampuan produksi entitas.

Informasi lain auditor harus mempertimbangkan semua informasi yang harus diperoleh dalam setiap tahap atau bagian audit ketika menilai risiko kecurangan. Kebanyakan prosedur penilaian risiko yang dilakukan auditor untuk menilai risiko salah saji yang material selama tahap perencanaan dapat mengindikasikan risiko kecurangan yang lebih tinggi. Sebagai contoh, informasi tentang integritas dan kejujuran manajemen yang diperoleh dalam prosedur penerimaan klien, pengajuan pertanyaan dan prosedur analitis yang dilakukan sehubungan dengan review auditor atas laporan keuangan kuartalan klien, serta informasi yang dipertimbangkan dalam menilai risiko intern dan risiko pengendalian dapat membuat auditor mengkhawatirkan kemungkinan adanya salah saji akibat kecurangan.

#### **2.1.6.4 Faktor – faktor yang mempengaruhi Skeptisisme**

Kee dan Knox (1970) dalam metode “*Professional Scepticism Auditor*” menyatakan bahwa skeptisisme profesional auditor dipengaruhi oleh beberapa faktor :

1. Faktor Kecondongan Etika

Faktor-faktor kecondongan etika memiliki pengaruh yang signifikan terhadap skeptisisme profesional auditor. *The American Heritage Dictionary* menyatakan etika sebagai suatu aturan atau standar yang menentukan tingkah laku para anggota dari suatu profesi.

## 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.

## 3. Pengalaman

Pengalaman yang dimaksud disini 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 relative lebih baik dalam tugas – tugas profesionalnya, daripada auditor yang lebih berpengalaman. Misalnya Adi seorang auditor yang lebih berpengalaman akan lebih tinggi tingkat skeptisisme profesionalnya dibandingkan dengan auditor yang kurang berpengalaman.

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 (Noviyanti 2008).

### **2.1.7 Ketepatan Pemberian Opini Auditor**

Tahap akhir dalam proses pemeriksaan audit, yaitu auditor menyatakan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang didasarkan atas kesesuaian penyusunan laporan keuangan tersebut dengan prinsip akuntansi berterima umum. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP, 2013) Menyatakan Ketepatan pemberian opini auditor, seorang auditor dianggap tepat dalam memberikan pendapat jika, auditor tersebut telah memenuhi kriteria dalam Standar Profesional Akuntan Publik yang berlaku dan harus didukung oleh bukti yang kompeten dan disusun dengan standar pelaporan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP, 2013 : SA 150.1 & 150.2)

#### **2.1.7.1 Pengertian Opini**

Opini audit merupakan opini yang diberikan oleh auditor tentang kewajaran penyajian laporan keuangan perusahaan tempat auditor melakukan audit. Ikatan Akuntan Indonesia (IAI, 2013) 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.

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, 2010:19)

Ketepatan pemberian opini auditor harus tepat dan akurat karena hal ini berkaitan juga dengan kepercayaan publik akan profesi akuntan. Opini yang disajikan dalam laporan audit dijadikan dasar oleh mereka yang berkepentingan atas laporan keuangan tersebut untuk dasar pengambilan keputusan.

Untuk mendukung Ketepatan Pemberian Opini Auditor diantaranya:

Menurut Surroh Zu'amah, 2009 seorang auditor harus memiliki kompetensi dan independensi yang baik untuk mengumpulkan dan menganalisa bukti-bukti audit, sehingga bisa memberikan opini yang tepat. Pengalaman juga merupakan faktor pendukung ketepatan pemberian opini yang dihasilkan auditor. Seorang auditor yang mempunyai pengalaman lebih banyak dalam pemeriksaan laporan keuangan tentu memiliki beraneka ragam penemuan dalam setiap pemeriksaannya, seperti indikator kecurangan, ketidak lengkapan dokumen, manipulasi data, serta berbagai kasus melibatkan pihak internal perusahaan. Dengan demikian, auditor dapat lebih peka terhadap hal-hal yang bersifat merusak ketepatan pemberian

opini yang diberikan pada pemeriksaan – pemerikaan berikutnya.

Indikator yang digunakan dalam penelitian ini adalah kompetensi dan independensi auditor.

#### **a. Kompetensi**

Standar umum pertama (IAI, 2013) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor. Betapapun tingginya kemampuan seseorang dalam bidang-bidang lain, termasuk dalam bidang bisnis dan keuangan, ia tidak dapat memenuhi persyaratan yang dimaksudkan dalam standar *auditing* ini, jika ia tidak memiliki pendidikan serta pengalaman memadai dalam bidang *auditing*.

Auditor harus memiliki kualifikasi untuk memahami kriteria yang digunakan dan harus kompeten untuk mengetahui jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat setelah memeriksa bukti itu (Arens et al; 2012).

Tuanakotta (2011), kompetensi merupakan keahlian seorang auditor diperoleh dari pengetahuan, pengalaman, dan pelatihan. Setiap auditor wajib memenuhi persyaratan tertentu untuk menjadi auditor.

Kompetensi menurut De Angelo (1981) dapat dilihat dari berbagai sudut pandang yakni: sudut pandang auditor individual, audit tim, dan Kantor Akuntan

Publik (KAP) (Kusharyanti;2003). Masing-masing sudut pandang akan dibahas secara lebih mendetail sebagai berikut ini:

##### 1) Kompetensi Auditor Individual

Ada banyak faktor yang mempengaruhi kemampuan auditor, antara lain

pengetahuan dan pengalaman. Untuk melakukan tugas pengauditan, auditor memerlukan pengetahuan pengauditan (umum dan khusus) dan pengetahuan mengenai bidang pengauditan, akuntansi dan industri klien. Selain itu diperlukan juga pengalaman dalam melakukan audit. Seperti yang dikemukakan oleh Libby dan Frederick (1990) bahwa auditor yang lebih berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik atas laporan keuangan sehingga keputusan yang diambil bisa lebih baik.

## 2) Kompetensi Audit Tim

Pekerjaan lapangan yang kedua menyatakan bahwa jika jika pekerjaan menggunakan asisten maka harus disupervisi dengan semestinya. Dalam suatu penugasan, satu tim audit biasanya terdiri dari auditor junior, auditor senior, manajer dan partner. Tim audit ini dipandang sebagai faktor yang lebih menentukan kualitas audit (Wooten, 2003). Kerja sama yang baik antar anggota tim, profesionalisme, persistensi, skeptisisme, proses kendali mutu yang kuat, pengalaman dengan klien, dan pengalaman industri yang baik akan menghasilkan tim audit yang berkualitas tinggi. Selain itu, adanya perhatian dari partner dan manajer pada penugasan ditemukan memiliki kaitan dengan kualitas audit.

## 3) Kompetensi Dilihat dari Sudut Pandang KAP

Besaran KAP menurut Deis dan Giroux (1992) diukur dari jumlah klien dan persentase dari audit fee dalam usaha mempertahankan kliennya untuk tidak berpindah pada KAP yang lain. KAP yang besar menghasilkan kualitas audit yang lebih tinggi karena ada insentif untuk menjaga reputasi di pasar. Selain itu, KAP yang besar sudah mempunyai jaringan klien yang luas dan banyak sehingga

mereka tidak tergantung atau tidak takut kehilangan klien (De Angelo, 1981). KAP yang besar biasanya mempunyai sumber daya yang lebih baik untuk melatih auditor mereka, membiayai auditor ke berbagai pendidikan profesi berkelanjutan, dan melakukan pengujian audit dibandingkan dengan KAP kecil.

Berdasarkan uraian yang telah dijelaskan sebelumnya, maka kompetensi dapat dilihat melalui berbagai sudut pandang. Namun dalam penelitian ini akan digunakan kompetensi dari sudut auditor individual, hal ini dikarenakan auditor adalah subyek yang melakukan audit secara langsung dan berhubungan langsung dalam proses audit sehingga diperlukan kompetensi yang baik untuk menghasilkan audit yang berkualitas.

#### 1. Pengetahuan

Standar Profesi Akuntan Publik (IAI ; 2013) 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.

Penelitian yang dilakukan oleh surroh Zu'ammah (2009), Indrawati dan Setiawan (2012) menyatakan bahwa pengetahuan berpengaruh signifikan terhadap

kualitas audit. Hal ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Ilmiyati dan Suhardjo (2012) bahwa pengetahuan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit dengan arah koefisien positif. Hal ini merupakan harapan bahwa akuntan memiliki pengetahuan mengenai auditing yang lebih banyak menggambarkan tingginya tingkat kompetensi profesionalnya dan akan menghasilkan audit yang lebih berkualitas.

## 2. Pengalaman

Dalam bukunya Sukrisno (2012) yang menyatakan seorang akuntan publik harus memiliki pengalaman kerja di bidang audit umum atas laporan keuangan sekurang-kurangnya 1.000 (seribu) jam dalam 5 (lima) tahun terakhir dan sekurang-kurangnya 500 (lima ratus) jam diantaranya memimpin dan mensupervisi perikatan audit umum, yang disahkan oleh pemimpin KAP tempat bekerja atau pejabat setingkat eselon 1 instansi pemerintah yang berwenang di bidang audit umum; (BAB II Akuntan Publik Bagian Pertama tentang Jasa Akuntan Publik Pasal 3 Ayat 1 poin F dalam KMK RI No 423/KMK.06/2002).

Pengalaman audit adalah pengalaman auditor dalam melakukan audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu maupun banyaknya penugasan yang pernah ditangani (Ida: 2005). Dengan demikian, dapat diartikan bahwa dalam melaksanakan audit, auditor harus memiliki keahlian tentang audit dan penelitian teknik auditing dalam melaksanakan auditing dengan tujuan agar dalam pemberian opini atau pendapat, auditor tidak merasa canggung atau ragu (SEM :2013) .

Menurut Butt (1988) memperlihatkan dalam penelitiannya bahwa auditor

yang berpengalaman akan membuat judgement yang relatif lebih baik dalam tugas profesionalnya, daripada auditor yang kurang berpengalaman. Pengalaman auditor adalah pengalaman dalam melakukan audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu, banyaknya penugasan maupun jenis-jenis perusahaan yang pernah ditangani (Asih, 2006:26).

#### **b. Independensi**

Menurut Abdul Halim Dalam Bukunya Auditing (2008:12) mengartikan Independensi Auditor adalah :

“Independensi merupakan suatu sikap mental yang dimiliki auditor untuk tidak memihak dalam melakukan audit”

Dari definisi di atas disimpulkan bahwa sikap independensi harus jujur dalam diri dan tidak memihak dalam melakukan audit.

Menurut Arens, Elder, Beasley yang dialih bahasakan oleh Herman Wibowo:60) (2008)dalam bukunya auditing (2008:51) Independensi adalah :

“Independensi dalam audit berarti cara pandang yang tidak memihak sikap mental independen dalam memenuhi tanggung jawab mereka tetapi penting juga bahwa pemakai laporan keuangan menaruh kepercayaan terhadap independensi tersebut”

Menurut Siti Kurnia Rahayu (2010, 41-42) Independen artinya tidak mudah dipengaruhi, karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun. Untuk memenuhi pertanggung jawaban profesionalnya, akuntan publik harus bersikap independen karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak

memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya. Independensi menghindarkan diri dari hubungan yang bias merusak objektivitas seorang auditor dalam melakukan jasa atestasi. Independensi merupakan sikap pikiran seseorang yang dicirikan oleh pendekatan integritas dan objektivitas tugas profesionalnya terlepas dari kepentingan pribadi yang melekat pada fakta yang dihadapinya. Begitu banyak pihak yang menggantungkan kepercayaan para pemakai laporan keuangan terhadap kelayakan laporan keuangan berdasarkan laporan auditor karena mereka ingin mendapatkan suatu pandangan yang tidak memihak.

Menurut Haryono Jusup (2010:101) sikap mental independen auditor harus meliputi independen dalam fakta (*independence in fact*) dan independen dalam penampilan (*independence in appearance*). Independen dalam fakta adalah kemampuan auditor untuk bersikap bebas, jujur, dan objektif dalam melakukan penugasan audit. Independen dalam fakta ini merupakan independen dalam diri auditor. Sedangkan independen dalam penampilan adalah independen dipandang dari pihak-pihak yang berkepentingan terhadap perusahaan yang diaudit yang mengetahui hubungan antara auditor dengan kliennya. Independensi penampilan berhubungan dengan persepsi masyarakat terhadap independensi akuntan publik. Independensi sikap mental sulit diketahui oleh masyarakat karena masyarakat lebih cenderung menilai independensi penampilan akuntan publik daripada independensi sikap mental. Sikap auditor yang independen akan sangat mempengaruhi kepercayaan masyarakat umum dan hal ini sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik.

Ada enam faktor yang mempengaruhi independensi menurut persepsi akuntan pemeriksa dan pihak-pihak yang menggunakan jasa-jasanya, yaitu:

1. Kepentingan keuangan dalam perusahaan klien dan hubungan bisnis dengan para kliennya.
2. Persaingan dalam menyediakan jasa audit diantara KAP.
3. Jasa non audit yang diberikan oleh kantor akuntan.
4. Hubungan audit yang lama antara suatu kantor akuntan dengan klien tertentu.
5. Ukuran KAP.
6. Besarnya “*fee*” audit

### 2.1.8 Penelitian Terdahulu

Pencarian dari wacana penelitian terdahulu dilakukan sebagai upaya memperjelas tentang variabel-variabel dalam penelitian ini dengan penelitian sebelumnya. Umumnya kajian yang dilakukan oleh peneliti-peneliti dari kalangan akademis dan telah mempublikasikannya pada beberapa jurnal *online* (internet). Tentang etika audit, skeptisisme professional auditor dan ketepatan pemberian opini. Dengan tabel sebagai berikut ;

**Tabel 2.1**

#### Daftar Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Variabel	Hasil Penelitian
1	Suraida, Ida(2005)	Etika(X1) Kompetensi (X2) pengalaman Audit(X3) Risiko Audit (X4) Skeptisisme (Y) Opini Auditor (Z)	Secara parsial pengaruh etika,kompetensi,pengalaman audit dan risiko audit berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor auditor kecil namun secara simultan cukup besar yaitu 61%. Secara parsial pengaruh etika,kompetensi,pengalaman audit dan risiko audit berpengaruh terhadap skeptisisme profesional

No	Peneliti	Variabel	Hasil Penelitian
			auditor berpengaruh positif terhadap ketepatan pemberian opini akuntan public memiliki pengaruh yang kecil namun secara simultan cukup besar yaitu 74%
2	Magfirah Gusti dan syahril Ali (2008)	Skeptisisme (X1) Situasi Audit (X2) Etika (X3) Pengalaman (X4) Keahlian Audit (X5) Opini Auditor (Y)	Skeptisisme professional auditor mempunyai hubungan yang signifikan dengan ketepatan pemberian opini auditor oleh akuntan public. Variabel situasi audit mempunyai hubungan yang signifikan dengan ketepatan pemberian opini auditor oleh akuntan publik
3	Rr.Sabrina K dan Indira Januarti (2012)	Etika (X1) Pengalaman (X2) Situasi audit (X3) Keahlian (X4) Gender(X5) Skeptisisme (Y) Opini (Z)	Penelitian ini membuktikan situasi audit berpengaruh positif dengan ketepatan pemberian opini auditor melalui skeptisisme professional auditor. Sedangkan faktor lainnya pengalaman, keahlian, situasi dan etika tidak berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini. Faktor pengalaman, etika, keahlian, gender tidak berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini melalui skeptisisme sebagai variabel intervening.

No	Peneliti	Variabel	Hasil Penelitian
5	Shaub et al. (1996)	<p><i>-Ethical dispositional factor (X1)</i>  <i>-Situational Factor (X2)</i>  <i>-Experience (X3)</i>  <i>-professional Skepticism Auditor (Y)</i></p>	<p>-Auditor yang mengendors situasi etik menjadi kurang skeptis  -Auditor yang masa kerjanya lebih lama cenderung lebih skeptis  -Auditor yang bersertifikasi, kurang skeptis dibandingkan dengan auditor yang tidak bersertifikasi</p>
6	Astari Bunga Pratiwi dan Indira Januarti (2013)	<p>Etika (X1)  Pengalaman (X2)  Keahlian Audit(X3)  Skeptisisme (Y)</p>	<p>Etika tidak berpengaruh signifikan terhadap pemberian opini melalui skeptisisme profesional auditor.  Pengalaman tidak berpengaruh signifikan terhadap pemberian opini melalui skeptisisme profesional auditor.</p>
7	Sem Paulus Silalahi (2013)	<p>Etika (X1)  Kompetensi (X2)  Pengalaman Audit (X3)  Situasi Audit (X4)  Skeptisisme (Y)</p>	<p>Etika berpengaruh signifikan terhadap skeptisisme profesional auditor.  Kompetensi berpengaruh signifikan terhadap skeptisisme profesional auditor.  Pengalaman berpengaruh signifikan terhadap skeptisisme profesional auditor.  Situasi berpengaruh signifikan terhadap skeptisisme profesional auditor.</p>
8	Surroh Zu'amah (2009)	<p>Independensi(X1)  Kompetensi(X2)  Opini auditor(Y)</p>	<p>bahwa kompetensi dan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit secara umum.  Kompetensi dan independensi auditor menjadi variabel yang cukup signifikan mempunyai</p>

No	Peneliti	Variabel	Hasil Penelitian
			pengaruh atas kualitas audit secara umum dan hasil opini yang dikeluarkan oleh auditor khususnya.

## 2.2 Kerangka Pemikiran

### 2.2.1 Pengaruh Etika Audit Terhadap Skeptisisme Profesional Auditor

Menurut Kee dan Knox's (1970) model "*Professional Scepticisne Auditor*" dalam Gusti dan Ali, 2008 menyatakan bahwa skeptisisme profesional auditor dipengaruhi oleh beberapa faktor yaitu : Faktor-faktor kecondongan etika: faktor – faktor situasi,dan pengalaman. Faktor-faktor etika memiliki pengaruh yang signifikan terhadap skeptisisme profesional auditor.Pengembangan kesadaran etis/moral memainkan peranan kunci dalam semua area profesi akuntan, termasuk dalam melatih sikap skeptisisme profesional akuntan Louwers(1997).

Selain itu menurut Loebbeck, et al, (1984) faktor-faktor yang mempengaruhi skeptisisme profesional auditor pada akuntan publik menyebutkan bahwa ada beberapa faktor diantaranya sikap etis, pengalaman auditor, situasi audit,kompetensi,independensi auditor dan profesionalisme auditor.

Sabrina dan Januarti (2011) sebagai auditor profesional, harus memiliki moral yang baik,jujur,obyektif, dan transparan. dalam penelitian yang dilakukan oleh Suraida(2005) ia menyatakan bahwa etika profesi berpengaruh terhadap skeptisisme auditor baik secara parsial maupun secara simultan. Dengan beberapa pernyataan diatas bahwa sebagai auditor profesional, harus memiliki moral yang

baik,jujur,obyektif, dan transparan dan etika sebagai suatu aturan atau standar yang menentukan tingkah laku para anggota dari suatu profesi . jadi semakin tinggi etika seorang auditor, maka semakin baik pula sikap skeptisisme profesional auditor.

### **2.2.2 Pengaruh Etika Audit terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor**

Secara umum etika merupakan suatu prinsip moral dan perbuatan yang menjadi landasan bertindaknya seseorang sehingga apa yang dilakukannya dipandang oleh masyarakat sebagai perbuatan yang terpuji dan meningkatkan martabat dan kehormatan seseorang, termasuk didalamnya dalam meningkatkan kualitas audit (Munawir 2007).

Menurut Suraida (2005), etika mempengaruhi ketepatan pemberian opini oleh akuntan publik. Melihat prinsip etika yang harus dimiliki auditor dalam melaksanakan tugasnya sebagai pemberi opini.

Shaub *et al*, 1996 menyatakan bahwa auditor yang kurang menjaga atau mempertahankan etika profesi akan cenderung kurang skeptis dalam pekerjaan audit sehingga akan mempengaruhi audit yang dihasilkan. Setiap orientasi etika individu, pertama-tama ditentukan kebutuhannya. Kebutuhan tersebut berinteraksi dengan pengalaman pribadi dan system nilai individual yang akan menentukan harapan atau tujuan dalam setiap perilakunya sehingga pada akhirnya individu tersebut menentukan.

Menurut Hery dan Merrina Agustiny (2007) seorang auditor dalam membuat keputusan pasti menggunakan lebih dari satu pertimbangan rasional

yang didasarkan pada pemahaman etika berlaku dan membuat suatu keputusan yang adil (*fair*) serta tindakan yang diambil itu harus mencerminkan kebenaran atau keberadaan yang sebenarnya( sesuai dengan pendekatan standar moral). Setiap pertimbangan rasional ini mewakili kebutuhan akan suatu pertimbangan yang diharapkan dapat mengungkapkan kebenaran dan keputusan etis yang telah dibuat.

Oleh karena itu, untuk mengukur tingkat pemahaman auditor atas pelaksanaan etika yang berlaku dan setiap keputusan yang dilakukan memerlukan suatu pengukuran keputusan auditor dilakukan melalui bentuk pendapat (*opinion*) mengenai kewajaran laporan keuangan dalam Meriani (2009)

Auditor memanfaatkan laporan audit untuk mengkomunikasikan opininya terhadap laporan keuangan yang diperiksanya. Akuntan yang profesional dalam menjalankan tugasnya memiliki pedoman-pedoman yang mengikat seperti Kode Etik Akuntan Indonesia sehingga melakukan aktivitasnya akuntan publik memiliki arah yang jelas, dapat memberikan keputusan yang tepat, dan dapat dipertanggung jawabkan kepada masyarakat dan pihak-pihak lain yang menggunakan hasil keputusan auditor dalam Meriani (2009).

### **2.2.3 Pengaruh Skeptisisme Profesional Auditor terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor**

Skeptisisme profesional menjadi salah satu faktor dalam menentukan kemahiran profesional secara 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. 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 dalam Meriani (2009).

Sabrina dan Januarti (2012) skeptisisme profesional auditor adalah sikap yang harus dimiliki oleh auditor dalam melaksanakan tugasnya sebagai akuntan publik yang dipercaya oleh publik dengan selalu mempertanyakan dan tidak mudah percaya atas bukti-bukti audit agar pemberian opini auditor tepat.

Menurut Shaub *et al*,(1996) Auditor yang masa kerjanya lebih lama cenderung lebih skeptis, sehingga opini atas laporan keuangan klien diberikan dengan tepat. Berdasarkan uraian diatas maka dalam melaksanakan audit, auditor harus bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan auditing. Pencapaian keahlian dimulai dengan pendidikan formal. Kusharyanti (2003) mengatakan bahwa untuk melakukan tugas pengauditan, auditor memerlukan pengetahuan mengenai bidang auditing dan akuntansi serta memahami industry klien.

Menurut Gusti dan Ali, (2008) hubungan antara skeptisisme profesional auditor dengan ketepatan pemberian opini auditor ini, diperkuat dengan faktor-faktor, antara lain: faktor etika, faktor situasi audit, pengalaman dan keahlian audit. 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 yang di maksud disini adalah sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit maka auditor harus akan membuat laporan audit yang berisi tentang opini audit. Dalam SA seksi 508 Praragraf ke 04 (SPAP,2013)

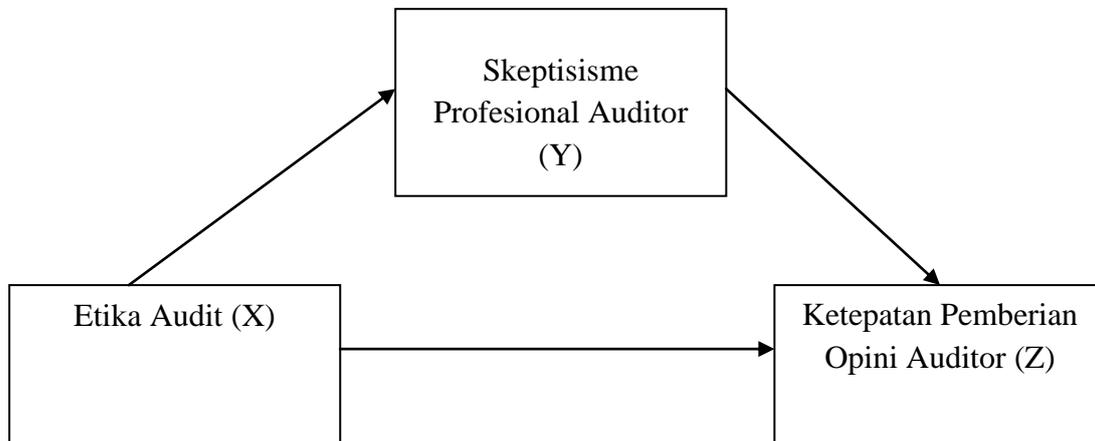
Laporan auditor harus memuat suatu standar pernyataan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan atau memuat suatu asersi, bahwa pernyataan demikian tidak diberikan, maka alasan harus dikemukakan. Dalam hal ini nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan audit harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sikap pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawabnya dipukul oleh auditor.

Selain itu pada SA seksi 230 paragraf 07 dalam SPAP (IAI,2013) menyatakan sebagai berikut :

Pengumpulan dan penilaian bukti audit secara objektif menuntut auditor untuk mempertimbangkan kompetensi dan kecukupan bukti tersebut. Oleh karena bukti yang dikumpulkan dan dinilai secara proses audit, skeptisisme profesional harus digunakan selama proses tersebut. Skeptisisme profesional harus selalu digunakan, karena bukti audit kompeten yang cukup dijadikan sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat audit atau opini yang dikeluarkan oleh akuntan publik.

Seorang auditor yang skeptic, tidak akan menerima begitu saja penjelasan dari auditee, tetapi akan mengajukan pertanyaan untuk memperoleh alasan, bukti dan konfirmasi mengenai obyek yang dipermasalahkan. Tanpa menerapkan skeptisisme profesional, auditor hanya akan menemukan salah saji yang disebabkan oleh kecurangan karena kecurangan biasanya akan disembunyikan oleh pelakunya dalam Meriani (2009).

Berdasarkan kerangka pemikiran uraian kerangka pemikiran di atas maka penulis menggambarkan kerangka pemikiran sebagai berikut



**Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran**

### **2.3 Hipotesis**

Berdasarkan kerangka pemikiran dan penelitian terdahulu maka penulis menyimpulkan hipotesis sebagai berikut :

1. Terdapat pengaruh etika audit terhadap skeptisisme profesional auditor.
2. Terdapat pengaruh etika audit terhadap ketepatan pemberian opini auditor.
3. Terdapat pengaruh skeptisisme professional auditor terhadap ketepatan pemberian opini auditor.