

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS PENELITIAN

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Ruang Lingkup Audit

2.1.1.1 Pengertian *Auditing*

Mulyadi (2008:8) menyatakan bahwa:

“Pemeriksaan (*auditing*) adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta menyampaikan hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

Menurut Soekrisno Agoes (2012:4):

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

Menurut Konrath (2002) dalam Soekrisno Agoes (2012:2):

“Suatu proses sistematis untuk secara objektif mendapatkan dan mengevaluasi bukti mengenai asersi tentang kegiatan-kegiatan dan kejadian-kejadian ekonomi untuk meyakinkan tingkat keterkaitan antara asersi tersebut dan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan”.

Dari beberapa definisi di atas dapat diketahui bahwa audit pada dasarnya adalah membandingkan keadaan sebenarnya (di lapangan) dengan keadaan seharusnya melalui suatu proses sistematis dan menilai suatu bukti apakah sudah

memiliki tingkat kesesuaian dengan kriteria yang telah ditetapkan kemudian menyampaikan hasil pemeriksaannya kepada pihak yang berkepentingan.

2.1.1.2 Jenis-jenis Audit dan Auditor

Menurut Alvin, Elder dan Beasley (2012:17) jenis-jenis audit yaitu:

1. **Audit Oprasional**
Audit oprasional megevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit oprasional, manajemen biasanya mengharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi.
2. **Audit Ketaatan**
Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi.
3. **Audit Laporan Keuangan**
Audit laporan keuangan dilaksanakan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) yang dinyatakan sesuai dengan kriteria yang tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP).

Menurut Soekrisno Agoes (2012:11-13), jenis pemeriksaan (audit) bisa dibedakan atas:

1. Manajemen Audit (*Operational Audit*)
2. Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Audit*)
3. Pemeriksaan Internal (*Internal Audit*)
4. Audit Komputerisasi (*Computer Audit*)

Penjelasan:

1. **Manajemen Audit (*Operational Audit*)**
Suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditemukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis. Pengertian efisien adalah dengan biaya tertentu dapat mencapai hasil atau manfaat yang telah ditetapkan atau berdaya guna. Efektif adlaah dapat mencapai tujuan atau sasaran sesuai dengan waktu yang telah ditentukan atau dapat bermanfaat

sesuai dengan waktu yang telah ditentukan. Ekonomis adalah dengan pengirbanan yang serendah-rendahnya dapat mencapai hasil yang optimal atau dilaksanakan secara hemat.

2. Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Audit*)
Pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah mentaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan (Manajemen, Dewan Komisaris) maupun pihak eksternal (Pemerintah, Bapepam, Bank Indonesia, Direktorat Jendral Pajak, dan lain-lain). Pemeriksaan bisa dilakukan oleh KAP maupun bagian internal audit.
3. Pemeriksaan Internal (*Internal Audit*)
Pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan. Pemeriksaan umum yang dilakukan internal auditor biasanya lebih rinci dibandingkan dengan pemeriksaan umum yang dilakukan oleh KAP. Internal auditor biasanya tidak memberikan opini terhadap kewajaran laporan keuangan, karena pihak-pihak luar perusahaan menganggap bahwa internal auditor, yang merupakan orang dalam perusahaan, tidak independen. Laporan internal auditor berisi temuan pemeriksaan audit (*audit finding*) mengenai penyimpangan dan kecurangan yang ditemukan, kelemahan pengendalian intrn, beserta saran-saran perbaikannya (*recommendations*).
4. Audit Komputerisasi (*Computer Audit*)
Pemeriksaan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan *Electronic Data Processing (EDP)* sistem.

Auditor merupakan salah satu profesi dalam bidang akuntansi yang memiliki kualifikasi tertentu dalam melakukan audit serta menilai kewajaran atas laporan keuangan perusahaan atau organisasi.

Menurut Arens (2012:12) “auditor adalah seorang yang menyatakan pendapat kewajaran dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas yang sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum”.

Menurut Mulyadi (2013:1) “auditor adalah akuntan publik yang memberikan jasa audit kepada auditan untuk memeriksa laporan keuangan agar bebas dari salah saji”.

Menurut Indra Bastian (2014:5) “auditor merupakan sebutan bagi orang yang melakukan pemeriksaan eksternal di sektor publik, seperti Badan Pemeriksa Keuangan dan Kantor Akuntan Publik”.

Dari penjelasan di atas maka penulis mempresepsikan bahwa auditor adalah seseorang yang kompeten dan independen dalam memberikan jasa auditan untuk memeriksa laporan keuangan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Menurut Mardiasmo (2009:186) untuk menjadi seorang auditor sektor publik diperlukan beberapa syarat, yaitu:

1. Seorang auditor harus telah diakui dapat melakukan pemeriksaan (audit)
 - a. Mempunyai pemahaman tentang akun-akun yang ada, sesuai dengan peraturan yang berlaku serta mantaati undang-undang yang ada.
 - b. Auditor telah diakui mempunyai kemampuannya dalam melakukan praktik audit.
 - c. Auditor harus dapat memahami apakah pemerintah telah memanfaatkan sumber daya yang dimiliki secara ekonomis, efisien, dan efektif.
2. Seorang auditor harus mematuhi kode etik yang berlaku.
3. Seorang auditor harus dapat melaksanakan audit dengan tanggung jawab, karena terdorong oleh kesadaran bahwa audit yang akan dilaksanakannya pada organisasi-organisasi sektor publik, terutama untuk memenuhi kepentingan masyarakat.

Menurut Alvin, Elder dan Beasley (2012:19-21) jenis-jenis auditor yaitu:

1. Kantor akuntan publik.
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 nonkomersial yang lebih kecil. KAP biasa disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditro internal.
2. Auditor Internal Pemerintahan
Auditor Internal Pemerintahan adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), guna melayani pemerintah. Porsi utama upaya audit BPKP adalah dikerahkan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektifitas operasional berbagai program pemerintah.
3. Auditor Badan Pemeriksa Keuangan

Auditor Badan Pemriksa Keuangan adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia, badan yang didirikan berdasarkan konstitusi Indonesia, dipimpin oleh seorang kepala, BPK melaporkan dan bertanggung jawab sepenuhnya kepada DPR.

4. Auditor Pajak
Irektorat Jendral (Ditjen) Pajak bertanggung jawab 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 audit ketaatan. Auditor yang melakukan pemeriksaan disebut auditor pajak.
5. Auditor Internal
Auditor internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemn, sama seperti BPK mengaudit DPR. Tanggung jawab auditor internal sangat beragam, tergantung pada yang mempekerjakan mereka

Jenis-jenis auditor memiliki ruang lingkup pekerjaan dan kekhususan masing-masing. Pembagian jenis auditor ini memudahkan bagi auditor untuk memahami ruang lingkup pekerjaannya.

2.1.2 Audit Sektor Publik

2.1.2.1 Definisi Audit Sektor Publik

Istilah audit berasal dari kata “*audere*” yang berarti mendengar, diambil dari praktek Raja-raja pada zaman dahulu, yang melakukan pemeriksaan terhadap keuangan negaranya dengan cara mendengarkan laporan yang dibacakan oleh Bendahara/Menteri Keuangannya. Lama kelamaan kata *audere* yang semula berarti mendengar itu berubah menjadi audit dan diartikan sebagai pemeriksaan.

(<http://elib.unikom.ac.id>)

Menurut Indra Bastian (2014:10)

“Auditor sektor publik dapat didefinisikan sebagai suatu proses sistematis secara objektif untuk melakukan pengujian keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam suatu laporan keuangan organisasi sektor publik.”

Menurut I Gusti Agung Rai (2008:29)

“Audit sektor publik adalah kegiatan yang ditunjukkan terhadap entitas yang menyediakan pelayanan dan penyediaan barang yang pembiayaannya berasal dari penerimaan pajak dan pemerintahan negara lainnya dengan tujuan untuk membandingkan antara kondisi yang ditemukan dengan kriteria yang ditetapkan”.

Dari pernyataan di atas, penulis mempersepsikan bahwa audit sektor publik adalah suatu proses kegiatan dalam pelayanan secara objektif dengan pengujian akurat dan lengkap yang disajikan dalam suatu laporan dengan tujuan untuk membandingkan kondisi yang ditemukan dengan suatu kriteria oleh proses sistematis yang ditetapkan.

2.1.2.2 Jenis-Jenis Audit Sektor Publik

Pada audit sektor publik berbeda dengan audit pada sektor bisnis/ swasta. Audit sektor publik dilakukan pada organisasi pemerintahan yang bersifat nirlaba seperti sektor pemerintahan daerah (PEMDA), BUMN, BUMD, dan instansi lain yang berkaitan dengan pengelolaan aset kekayaan negara. Sedangkan, audit sektor bisnis dilakukan pada perusahaan milik swasta yang bersifat mencari laba. Audit sektor publik dan audit bisnis (swasta) sama-sama terdiri dari audit keuangan (*financial audit*), audit kinerja (*performance audit*), dan audit investigasi (*special audit*). (Indra Bastian 2014:16).

Indra Bastian (2014:14) menyebutkan bahwa jenis-jenis audit sektor publik sebagai berikut:

1. **Audit Kepatuhan**
Audit kepatuhan didesain untuk memastikan bahwa pengendalian internal yang digunakan atau diandalkan oleh auditor dalam praktiknya dapat

berjalan dengan baik, dan sesuai sistem, prosedur dan peraturan keuangan yang telah ditetapkan. Sifat dari pengujian ini sangat tergantung pada sifat pengendalian. Secara esensial, pengujian ini meliputi pengecekan implementasi prosedur transaksi sebagai bukti kepatuhan.

2. **Audit Keuangan Program Publik**
Audit keuangan meliputi audit atas laporan keuangan dan audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan. Audit atas laporan keuangan dari entitas yang diaudit telah menyajikan secara wajar tentang posisi keuangan, hasil operasi atau usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Audit atas laporan keuangan yang disusun berdasarkan standar audit yang dikeluarkan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).
3. **Audit Kinerja Sektor Publik**
Audit kinerja adalah pemeriksaan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/ kegiatan pemerintah yang diaudit. Dengan audit kinerja, peningkatan tingkat akuntabilitas pemerintah dalam proses pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggung jawab akan mendorong pengawasan dan kemudian tindakan koreksi.
4. **Audit Investigasi**
Audit investigasi adalah kegiatan pemeriksaan dengan lingkup tertentu, periodenya tidak dibatasi, lebih spesifik pada area-area pertanggungjawaban yang diduga mengandung inefisiensi atau indikasi penyalahgunaan wewenang, dengan hasil audit berupa rekomendasi untuk ditindak lanjuti tergantung pada derajat penyimpangan wewenang yang dilakukan.

Menurut Ihyaul Ulum M.D (2012:104-106) ditinjau dari perspektif audit sektor publik sesuai dengan perkembangan dan tuntutan kebutuhannya, serta sifat, tujuan, dan ruang lingkungnya, dapat diklasifikasikan ke dalam tiga jenis, yaitu 1. Audit keuangan, 2. Audit kinerja atau audit operasional, dan 3. Audit investigasi.

Berikut ini penjelasannya sebagai berikut:

1. **Audit Keuangan**
Secara tradisional adalah pemeriksaan keuangan dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku (*compliance test*).
2. **Audit Kinerja**
Diartikan sebagai sebuah pengujian secara sistematis, terorganisasi, dan objektif atas suatu entitas untuk menilai pemanfaatan sumber daya dalam memberikan pelayanan publik secara efisien dan efektif dalam memenuhi harapan *stakeholder* dan memberikan rekomendasi guna peningkatan kinerja. Audit kinerja adalah bagian integral dari manajemen terhadap

hasil-hasil (*managing for results*) yang meliputi: perencanaan stratejik, perencanaan kinerja tahunan, anggaran berbasis kinerja, sistem pengindikator kinerja, analisis dan pelaporan capaian kinerja, serta audit kinerja.

3. **Audit Investigasi**

Didefinisikan sebagai audit dengan tujuan khusus, yaitu membuktikan dugaan penyimpangan dalam bentuk: kecurangan (*fraud*), ketidakteraturan (*irregularities*), pengeluaran ilegal (*illegal expenditures*) atau penyalahgunaan kewenangan (*abuse of power*) di bidang pengelolaan keuangan negara, yang memenuhi: unsur-unsur Tindak Pidana Korupsi (TPK), dan Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (KKN) yang harus diungkapkan oleh auditor serta ditindaklanjuti oleh instansi yang berwenang.

2.1.2.3 Standar Audit Sektor Publik

Standar merupakan kriteria atau ukuran mutu kinerja yang harus dicapai, berbeda dengan prosedur yang merupakan urutan tindakan yang harus dilaksanakan untuk mencapai suatu standar tertentu. Standar audit menjadi bimbingan dan ukuran kualitas kinerja auditor.

Standar audit merupakan ukuran mutu pekerjaan audit yang diterapkan oleh organisasi profesi audit, yang merupakan syarat-syarat minimum yang harus dicapai auditor dalam melaksanakan pemeriksaannya. Standar audit diperlukan agar hasil pemeriksaan audit berkualitas.

Menurut Ihyaul Ulum (2012:108) ada empat standar audit sektor publik yang ditetapkan oleh instansi yang berwenang, yaitu sebagai berikut:

1. Standar Audit Aparat Pengawas Fungsional Pemerintah (APFP) yang ditetapkan oleh Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP).
2. Standar Audit Pemerintah (*Government Auditing Standards*) yang ditetapkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).
3. Standar Audit Perbankan diterbitkan oleh Bank Indonesia (BI).
4. Standar Audit Perpajakan yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan RI.

Dalam Undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara, diatur tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara yang dilakukan oleh dan atau atas nama Badan Pemeriksa keuangan (pasal 1 butir 3). Badan Pemeriksa Keuangan yang menyatakan dalam melaksanakan tugasnya Badan Pemeriksa keuangan berwenang/berkewajiban menetapkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara setelah berkonsultasi dengan Pemerintah Pusat/Pemerintah Daerah yang wajib digunakan dalam pemeriksaan pengelolaan dan tanggungjawab Keuangan Negara.

Menurut Ihyaul Ulum (2012: 112-123) Standar Audit untuk Audit Eksternal Sektor Publik terbagi dalam 7, berikut penjelasannya yaitu:

1. Standar Umum
 - a. Pemeriksa secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan.
 - b. Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya.
 - c. Dalam pelaksanaan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesional secara cermat dan seksama.
 - d. Setiap organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan harus memiliki sistem pengendalian mutu yang memadai, dan sistem pengendalian mutu tersebut harus direviu oleh pihak lain yang kompeten (pengendalian mutu ekstern).
2. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan
 - a. Pekerjaan harus dilaksanakan dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan tenaga asisten harus disupervisi dengan semestinya.
 - b. Pemahaman yang memadai pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan pemeriksaan dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
 - c. Bukti audit yang kompeten harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, dan informasi sebagai dasar

memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

Untuk pemeriksaan keuangan, Standar Pemeriksaan menetapkan Standar pemeriksaan lapangan tambahan, berikut ini:

- a. Pemeriksa harus mengomunikasikan informasi yang berkaitan dengan sifat, saat, lingkup pengujian, pelaporan yang direncanakan, dan tingkat keyakinan kepada manajemen entitas yang diperiksa dan atau pihak yang meminta pemeriksaan.
 - b. Pertimbangan hasil terhadap hasil pemeriksaan sebelumnya, Pemeriksaan harus mempertimbangkan hasil pemeriksaan sebelumnya serta tindak lanjut atas rekomendasi yang signifikan dan berkaitan dengan tujuan pemeriksaan yang sedang berjalan.
 - c. Pemeriksa harus merencanakan pemeriksaan untuk memberikan keyakinan yang memadai guna mendeteksi salah saji material yang disebabkan oleh ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan.
 - d. Pemeriksa harus merencanakan dan melaksanakan prosedur pemeriksaan untuk mengembangkan unsur-unsur temuan pemeriksaan.
 - e. Pemeriksa harus mempersiapkan dan memelihara dokumentasi pemeriksaan dalam bentuk kertas kerja pemeriksaan.
3. Standar Pelaporan Pemeriksaan Keuangan Menyatakan:
- a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau prinsip akuntansi lain yang berlaku secara komprehensif.
 - b. Laporan auditor harus menunjukkan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut periode sebelumnya.
 - c. Pengungkapan informasi dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.
 - d. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan maka alasannya harus dinyatakan. Dalam nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor.

Untuk pemeriksaan keuangan, Standar pelaporan menetapkan standar tambahan, berikut ini:

- a. Laporan pemeriksaan harus menyatakan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan standar pemeriksaan.

- b. Laporan hasil pemeriksaan atau laporan keuangan harus mengungkapkan bahwa pemeriksa telah melakukan pengujian atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh keuangan.
 - c. Laporan atas pengendalian intern harus mengungkapkan kelemahan dalam pendalian intern atas pelaporan keuangan yang dianggap sebagai “konsider yang dapat dilaporkan”.
 - d. Laporan pemeriksaan yang memuat adanya kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan, dan ketidakpatuhan, harus dilengkapi tanggapan dari pimpinan atau pejabat yang bertanggungjawab pada entitas yang diperiksa, mengenai temuan dan rekomendasi serta tindakan koreksi yang direncanakan.
 - e. Informasi rahasia yang dilarang oleh ketentuan peraturan perundang-undangan untuk diungkapkan dalam laporan hasil pemeriksaan. Namun, laporan hasil pemeriksaan harus mengungkapkan sifat informasi yang tidak dilaporkan tersebut dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang menyebabkan tidak dilaporkannya informasi tersebut.
4. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja
- a. Pekerjaan harus direncanakan secara memadai.
 - b. Staf harus disupervisi dengan baik.
 - c. Bukti yang cukup, kompeten, dan relevan harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan rekomendasi pemeriksaan.
 - d. Pemeriksa harus mempersiapkan dan memelihara dokumen pemeriksa dalam bentuk kertas kerja pemeriksa.
5. Standar Pelaporan Pemeriksaan Kinerja Menyatakan:
- a. Pemeriksa harus membuat laporan hasil pemeriksaan untuk mengomunikasikan setiap hasil pemeriksaan.
 - b. Laporan hasil pemeriksaan harus mencakup:
 - 1) Pernyataan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan standar pemeriksaan;
 - 2) Tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan;
 - 3) Hasil pemeriksaan berupa temuan pemeriksaan, simpulan dan rekomendasi;
 - 4) Tanggapan pejabat yang bertanggung jawab atas hasil pemeriksaan;
 - 5) Pelaporan informasi rahasia bila ada;
 - 6) Pernyataan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan standar pemeriksaaan.
 - c. Laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, serta jelas, dan ringkas mungkin.
 - d. Laporan hasil pemeriksaan diserahkan kepada lembaga perwakilan, entitas yang diperiksa, pihak yang mempunyai kewenangan untuk mengatur entitas yang diperiksa, pihak yang bertanggung jawab untuk

melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kepada pihak lain yang diberi kewenangan untuk menerima laporan hasil pemeriksaan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

6. Standar Pelaksanaan Pemeriksaan dengan Tujuan Tertentu
 - a. Pengendalian intern yang berkaitandengan laporan keuangan satu entitas.
 - b. Ketaatan entitas terhadap ketentuan dan peraturan perundang-undangan yang berlaku
 - c. Penyajian Analisis dan Pembahasan Manajemen (APM).
 - d. Laporan Keuangan Prospektif dan Informasi Keuangan Proforma.
 - e. Keandalan ukuran-ukuran kinerja.
 - f. Biaya kontrak.
 - g. Kewajaran proposal kontrak.

7. Standar Pelaporan Pemeriksaan dengan Tujuan Tertentu
 - a. laporan harus menyebutkan asersi yang dilaporkan dan menyatakan sifat perikatan asersi yang bersangkutan.
 - b. Laporan harus menyatakan simpulan praktisi mengenai apakah asersi disajikan sesuai dengan standar yang telah ditetapkan atau kinerja yang dinyatakan dipakai sebagai alat pengukur.
 - c. Laporan harus menyatakan semua keberatan praktisi yang signifikan tentang perikatan dan penyajian asersi.
 - d. Laporan suatu perikatan untuk mengevaluasi suatu asersi yang disusun berdasarkan kriteria yang disepakati atau berdasarkan suatu perikatan untuk melaksanakan prosedur yang disepakati harus berisi suatu pernyataan tentang keterbatasan pemakaian laporan hanya oleh pihak-pihak yangmenyepakati kriteria atau prosedur tersebut.

2.1.2.4 Tujuan Audit Sektor Publik

Tujuan umum audit adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran dalam semua hal yang material posisi keuangan dan hasil usaha serta arus kas sesuai dengan prinsip keuangan yang berlaku, mengetahui informasi laporan keuangan telah sesuai dengan aktivitas di lapangan, serta memberikan nilai tambah terhadap hasil dari laporan keuangan yang telah diaudit kepada pihak pemakaian laporan keuangan.

Menurut I Gusti Agung Rai (2008:30) tujuan audit sektor publik sebagai berikut:

“Informasi yang diperoleh dari hasil audit sektor publik dapat digunakan oleh pihak internal (entitas yang diaudit) untuk melaksanakan perbaikan internal. Di samping itu, hasil audit juga diperlukan oleh pihak eksternal (di luar entitas yang diaudit) untuk mengevaluasi apakah:

1. Sektor publik mengelola sumber daya publik dan menggunakan kewenangannya secara tepat dan sesuai dengan ketentuan dan peraturan;
2. Program yang dilaksanakan mencapai tujuan dan hasil yang diinginkan;
3. Pelayanan publik diselenggarakan secara efektif, efisien, ekonomis, etis, dan berkeadilan”.

Tujuan audit sektor publik dipertegas dalam UU No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Undang-undang ini menyatakan bahwa pemeriksaan berfungsi untuk mendukung keberhasilan upaya pengelolaan keuangan negara secara tertib dan taat pada peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Dari penjelasan di atas maka penulis mempersepsikan bahwa tujuan audit sektor publik adalah untuk memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan suatu entitas sesuai dengan kenyataan yang sebenarnya sehingga dapat memberikan nilai tambah laporan keuangan suatu entitas.

2.1.3 Skeptisisme Profesional Auditor

2.1.3.1 Pengertian Skeptisisme

Menurut Ajeng Qind (2014:47-48) pengertian skeptisisme adalah sebagai berikut:

“Suatu sikap yang selalu curiga akan hal yang diamatinya. Kecurigaan tersebut tentunya akan membawa atau menimbulkan banyak pertanyaan yang kemudian mengarahkan pada penemuan sebuah jawaban”.

Menurut Eko Feri Anggriawan (2014) skeptisisme adalah sebagai berikut:

“Skeptisisme adalah sikap kritis dalam menilai kehandalan asersi atau bukti yang diperoleh, sehingga dalam melakukan proses audit seorang auditor memiliki keyakinan yang cukup tinggi atas suatu asersi atau bukti yang telah diperolehnya dan juga mempertimbangkan kecukupan dan kesesuaian bukti yang diperoleh”.

Islahuzzaman (2012:429) mendefinisikan skeptisisme sebagai berikut:

“Skeptisisme adalah bersikap ragu-ragu terhadap pernyataan-pernyataan yang belum cukup kuat dasar-dasar pembuktiannya. Tidak begitu percaya saja, tapi perlu pembuktian.”

Dalam Wikipedia Skeptisisme atau mempertanyakan, ketidakpercayaan, berasal dari bahasa Yunani *skeptomai*. Dalam penggunaan umumnya adalah untuk melihat sekitar dan untuk mempertimbangkan. Jika dilihat dari perbedaan ejaan kata merujuk kepada:

1. Suatu sikap keraguan atau disposisi untuk keraguan baik secara umum atau menuju objek tertentu
2. Doktrin yang benar ilmu pengetahuan atau terdapat di wilayah tertentu belum pasti

3. Metode ditangguhkan pertimbangan atau keraguan sistematis.

Dalam filsafat, skeptisisme adalah merujuk lebih bermakna khusus untuk suatu atau dari beberapa sudut pandang, termasuk sudut pandang tentang:

1. Sebuah pertanyaan
2. Metode mendapatkan pengetahuan melalui keraguan sistematis dan terus menerus pengujian
3. Kesembarangan, relativitas, atau subyektivitas dari nilai-nilai moral
4. Keterbatasan pengetahuan
5. Metode intelektual kehati-hatian dan pertimbangan yang ditangguhkan.

Skeptisisme menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia adalah aliran paham yang memandang sesuatu selalu tidak pasti, meragukan, dan mencurigakan. (Sumber: kamus.sabda.org/kamus/skeptisisme Tanggal 04 Februari 2017 Pukul 21.40 WIB).

Dalam penelitian Quadackers, Groot, dan Wight mengutip pengertian skeptisisme menurut ahli filosofi Kurtz (2009:11) sebagai berikut:

“Skeptics means to consider of examine, skeptis means inquiry and doubt, skeptics means seeking clarifications and definition, demanding reason, evidence, or proof”.

Dari pengertian di atas dapat dipersepsikan 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.

2.1.3.2 Pengertian Skeptisisme Profesional Auditor

Auditor merupakan salah satu profesi dalam bidang akuntansi yang memiliki kualifikasi tertentu dalam melakukan audit atas laporan keuangan dan kegiatan suatu perusahaan atau organisasi, dan juga suatu aktivitas audit dilakukan oleh seorang auditor untuk menemukan ketidakwajaran terkait dengan informasi yang disajikan.

Menurut Mulyadi (2013:1) “auditor adalah akuntan publik yang memberikan jasa audit kepada auditan kepada untuk memeriksa laporan keuangan agar bebas dari salah saji”.

Menurut Rai dalam Aldil Syahputra, M. Arfan, dan Hasan Basri (2015) “auditor adalah seseorang yang memiliki kualifikasi tertentu dalam melakukan audit atas laporan keuangan dan kegiatan suatu perusahaan atau organisasi”.

Menurut Wibowo dalam Elisha M. Singgih dan Icuk R. Bawono (2010):

“Auditor adalah seseorang yang mengumpulkan dan mengevaluasi 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”.

Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisme profesional. Skeptisme profesional adalah sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit. Pengumpulan dan penilaian bukti secara obyektif menuntut auditor mempertimbangkan kompetensi dan kecukupan bukti tersebut. Karena bukti dikumpulkan dan dinilai selama proses audit, skeptisisme profesional harus digunakan selama proses tersebut (Sumber: Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati, 2010:42).

Menurut Arens, Elder, dan Beasley (2013:43) 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.

Menurut Theodorus M.Tuanakotta (2013:321):

“Skeptisisme profesional adalah kewajiban auditor untuk menggunakan dan mempertahankan skeptisisme profesional, sepanjang periode penugasan. Terutama kewaspadaan atas kemungkinan terjadinya kecurangan”.

Arens, Elder, dan Beasley (2013:109) mendefinisikan skeptisisme profesional sebagai berikut:

“Skeptisisme profesional adalah suatu perilaku pemikiran yang secara kritis dan penilaian kritis atas bahan bukti audit, auditor tidak harus menganggap bahwa manajemen telah berlaku tidak jujur, namun kemungkinan bahwa adanya ketidakjujuran harus dipertimbangkan”.

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:42) skeptisisme profesional adalah “sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit”.

Menurut Standar Umum SPKN BPK-RI (2007:30) skeptisisme profesional auditor adalah sebagai berikut:

”Sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti pemeriksaan. pemeriksa menggunakan pengetahuan, keahlian dan pengalaman yang dituntut oleh profesinya untuk melaksanakan pengumpulan bukti dan evaluasi obyektif mengenai kecukupan, kompetensi dan relevansi waktu.”

Organisasi akuntan publik di Amerika, *American Institute of Certified*

Public Accountants (AICPA) mendefinisikan skeptisisme sebagai berikut:

“An attitude that includes a questioning mind and a critical assesment of audit evidence. The auditor should conduct the engagement with a mindset that recognizes the possibility that a material misstatement due to fraud could be present, regard- less of any experience with the entity and regardless of the auditor’s belief about management’s honesty and integrity.”

International Federation of Accountans (IFAC) mendefinisikan profesional skepticism dalam konteks *evidence assessment* atau penilaian atas bukti audit. Menurut IFAC pengertian Skeptisisme Profesional audit adalah sebagai berikut:

“Necessary to the critical assessment of audit evidence. This includes questioning contradictory audit evidence and the reability of documents and responses to inquiries and other information obtained from management and those charged with governance.” (ISA, 2009, 200:15)

Lebih spesifiknya sikap skeptisisme profesional berarti bahwa auditor membuat penilaian kritis, dengan mempertanyakan pikiran, dari kebsahan bukti yang diperoleh dan waspada terhadap bukti bahwa bertentangan atau mempertanyakan keandalan dokumen dan tanggapan terhadap pertanyaan dan Informasi lainnya yang diperoleh dari manajemen dan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. Quadackers, (2009) menyatakan skeptisisme merupakan manifestasi dari obyektifitas. Skeptisisme tidak berarti bersikap sinis, terlalu banyak mengkritik, atau melakukan penghinaan. Auditor yang memiliki sikap skeptisisme yang memadai akan berhubungan dengan pertanyaan berikut:

1. Apa yang perlu saya ketahui?
2. Bagaimana cara saya agar dapat mendapatkan informasi dengan baik?

3. Apakah informasi yang saya peroleh masuk akal?

Skeptisisme profesional auditor akan mengarahkannya untuk menanyakan setiap isyarat yang menunjukkan kemungkinan terjadinya kecurangan. (Lawerence, 2005 dalam Noviyanti, 2008).

Dari penjelasan di atas, terdapat poin-poin penting yang merupakan prinsip utama skeptisisme profesional auditor dalam penugasan audit di antaranya sebagai seorang profesional, auditor di minta untuk bersikap skeptis profesional dengan selalu mempertanyakan dan menilai secara kritis atas bukti audit. Seorang auditor juga diminta bersikap skeptis profesional dalam proses audit untuk mempertimbangkan dan mengevaluasi kompetensi dari bukti audit yang sudah dikumpulkan secara objektif. Auditor tidak boleh mengasumsikan bahwa manajemen entitas yang diperiksa tidak jujur, tapi juga tidak boleh menganggap bahwa kejujuran manajemen entitas tersebut tidak diragukan lagi. Dalam menggunakan skeptisme profesional, pemeriksa tidak boleh puas dengan bukti yang kurang meyakinkan walaupun menurut anggapannya manajemen entitas yang diperiksa adalah jujur.

2.1.3.3 Karakteristik Skeptisisme Profesional Auditor

Karakteristik skeptisisme profesional auditor menurut Hurt, Eining, dan Plumplee (2008:48) dalam Quadakers (2009) sebagai berikut:

1. Memeriksa dan menguji bukti (*Examination of Evidence*)
Karakteristik yang berhubungan dengan pemeriksaan dan pengujian bukti (*Examination of Evidence*) diantaranya:

- a. Pikiran yang selalu bertanya (*Question Mind*) yaitu karakteristik yang mempertanyakan alasan, penyesuaian dan pembuktian atas sesuatu. karakteristik skeptic ini dibentuk dari beberapa indikator:
 - a) Menolak suatu pernyataan atau statement tanpa pembuktian yang jelas;
 - b) Mengajukan banyak pertanyaan untuk pembuktian akan suatu hal.
 - b. Suspensi pada penilaian (*Suspension on judgement*) yaitu karakteristik yang mengindikasikan seseorang butuh waktu yang lebih lama untuk membuat pertimbangan yang matang dan menambah informasi tambahan untuk mendukung pertimbangan tersebut.
 - a) Seseorang butuh waktu yang lebih lama
 - b) Membutuhkan informasi pendukung untuk mencapai penilaian
 - c) Tidak akan membuat keputusan jika semua informasi belum lengkap
 - c. Pencarian Pengetahuan (*Search for Knowledge*) yaitu karakteristik yang didasari oleh rasa ingin tau (*curiosity*) yang tinggi. Memahami penyediaan informasi (*Understanding Evidence Providers*)
 - a) Berusaha untuk mencari tahu
 - b) Sesuatu yang menyenangkan apabila menemukan informasi baru
2. Memahami penyediaan informasi (*Understanding Evidence Providers*) karakteristik yang berhubungan adalah pemahaman interpersonal (*interpersonal understanding*) yaitu karakter *skeptic* seseorang yang dibentuk dari pemahaman tujuan, motivasi, dan integritas dari penyedia informasi. Karakteristik skeptis ini dibentuk dari beberapa indikator:
- a) Berusaha untuk memahami perilaku orang lain
 - b) Berusaha untuk memahami alasan mengapa seseorang berperilaku
3. Mengambil tindakan atas bukti (*acting on the Evidence*) Karakteristik yang berhubungan diantaranya adalah:
- a. Percaya Diri (*Self Confidence*) yaitu percaya diri secara profesional untuk bertindak atas bukti yang sudah dikumpulkan.
 - b. Penentuan Sendiri (*Self Determination*) yaitu sikap seseorang untuk menyimpulkan secara objektif yang sudah dikumpulkan.

2.1.3.4 Unsur-unsur Skeptisisme Profesional

Unsur-unsur skeptisisme profesional dalam definisi IFAC (dalam Theodorus, 2011:78) yaitu:

1. *A critical assesment.* Ada penilaian yang kritis, tidak menerima begitu saja.
2. *With a questioning mind.* Dengan cara berfikir yang terus menerus bertanya dan mempertanyakan.
3. *Of the validity of audit evidence obtained.* Kesahihan dari bukti audit yang diperoleh.
4. *Alert to audit evidence that contracdict.* Waspada terhadap bukti audit yang kontradiktif.
5. *Brings to questions the realibility of documents and resonses to inquires and other information.* Mempertanyakan keandalan dokumen dan jawaban atas jawaban atas pertanyaan serta informasi lain.
6. *Obtained form management and those charged with governance.* Yang diperoleh dari manajemen dan mereka yang berwenang dalam pengelolaan (perusahaan).

2.1.4 Pengalaman Auditor

2.1.4.1 Pengertian Pengalaman Auditor

Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik pendidikan formal maupun non formal atau bisa diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi. Suatu pembelajaran juga mencakup perubahan yang relatif tepat dari perilaku yang diakibatkan pengalaman, pemahaman dan praktek.

Menurut Foster, (2001:40) dalam A.Basit (2012) definisi pengalaman sebagai berikut:

“Pengalaman adalah sebagai suatu ukuran tentang lama waktu atau masa kerjanya yang telah ditempuh seseorang dalam memahami tugas-tugas suatu pekerjaan dan telah melaksanakannya dengan baik”.

Menurut Knoers dan Haditono (1999) dalam Elisa M. Singgih dan Ick R. Bawono (2010):

“Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa juga diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi.”

Auditor merupakan salah satu profesi dalam bidang akuntansi yang memiliki kualifikasi tertentu dalam melakukan audit atas laporan keuangan dan kegiatan suatu perusahaan atau organisasi, dan juga suatu aktivitas audit dilakukan oleh seorang auditor untuk menemukan suatu ketidakwajaran terkait dengan informasi yang disajikan.

Standar auditing merupakan pedoman untuk membantu auditor dalam melaksanakan tanggungjawab profesinya dalam melakukan audit atas laporan keuangan. Untuk memenuhi persyaratan sebagai seorang profesional, auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup. Pelatihan ini harus secara memadai mencakup aspek teknis maupun pendidikan umum dan diperluas dengan pengalaman-pengalaman dalam praktik audit. Salah satu Standar auditing dalam Siti Rahayu Kurnia dan Ely Suhayati (2010:41) yaitu keahlian, pendidikan dan pelatihan teknis yang memadai diantaranya pelatihan/ pengalaman.

Menurut Ida Suraida (2005) “Pengalaman auditor adalah pengalaman auditor dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu, maupun banyaknya penugasan yang pernah dilakukan.”

Menurut Siti Rahayu Kurnia dan Ely Suhayati (2010:41) “Pengalaman auditor merupakan keahlian yang dimiliki seorang auditor yang dipengaruhi oleh pendidikan dan pelatihan teknis yang cukup”.

Dalam keterampilan dan pengetahuan auditor harus memiliki *skill* dan kemampuan yang sudah memadai, serta pengalaman yang luas, lamanya bekerja, jumlah pemeriksaan dan banyaknya pelatihan yang dimiliki oleh seorang auditor mempengaruhi atau berkaitan dalam pengalaman kerja seorang auditor.

Menurut Sukrisno Agoes (2012 : 33):

“Pengalaman auditor merupakan auditor yang mempunyai pemahaman yang lebih baik, mereka juga lebih mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasari.”

Menurut Niskanen *et al.* dalam Elisa M. Singgih dan Icuk R. Bawono (2010) “pengalaman auditor adalah suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal”.

Berdasarkan penjelasan di atas, maka penulis mempersepsikan bahwa pengalaman auditor tersebut merupakan keterampilan dan pengetahuan yang dimiliki oleh seorang auditor yang diikuti dengan pendidikan dan pelatihan teknis yang cukup.

2.1.4.2 Ciri-ciri Pengalaman Auditor

Menurut Hughes dalam Ginda Bella (2012) Ciri Pengalaman auditor yaitu:

1. Variasi Bekerja sebagai Auditor
Pengalaman tidak hanya dipengaruhi oleh apa yang terjadi pada kita, tetapi dipengaruhi pula oleh bagaimana kita menanggapi tugas auditnya.
2. Pendidikan Berkelanjutan
Keterampilan auditor dituntut untuk berkembang, salah satu cara untuk meningkatkan kemampuan profesionalnya agar tidak tertinggal oleh berbagai kemajuan teknologi adalah mulai program pendidikan dan pelatihan berkesinambungan. Tidak dapat dipungkiri auditor merupakan pelatihan dalam bidang akuntansi dan auditing, serta bidang-bidang operasional lain yang dibutuhkan oleh auditor dalam menjalankan tugasnya. Selain itu, kemampuan auditor harus ditingkatkan untuk mengantisipasi semua keadaan yang mungkin dihadapi akibat kemajuan yang begitu pesat.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia No.25/PMK.01/2014

bagian keempat pengalaman di Bidang Akuntansi Pasal 5 menjelaskan bahwa :

1. Pengalaman di bidang akuntansi, sebagaimana dimaksud dalam pasal 2 ayat (3) huruf b meliputi:
 - a. Pengalaman praktik di bidang akuntansi, termasuk bekerja yang tugas utamanya di bidang akuntansi; atau
 - b. Pengalaman sebagai pengajar di bidang akuntansi.
2. Pengalaman di bidang akuntansi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) paling sedikit 3 (tiga) tahun yang diperoleh dalam 7 (tujuh) tahun terakhir.
3. Disertakan telah memiliki pengalaman di bidang akuntansi selama 1 (satu) tahun bagi seseorang yang telah menyelesaikan pendidikan profesi akuntansi, magister (S-2), atau doctor (S-3) yang menekankan penerapan prinsip-prinsip akuntansi.

2.1.4.3 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Pengalaman Auditor

Menurut Ismiyati (2012) dalam Iwan Iriyuwono, Muhammad Achsin (2014) faktor-faktor yang mempengaruhi pengalaman kerja adalah sebagai berikut:

1. Lamanya Bekerja Sebagai Auditor
Semakin banyak pengalaman kerja, semakin objektif auditor melakukan

pemeriksaan dan semakin tinggi tingkat kompetensi yang dimiliki auditor, maka semakin meningkat atau semakin baik kualitas hasil pemeriksaan yang dilakukannya.

2. Jumlah Penugasan Audit
Semakin banyak tugas audit yang dikerjakan semakin mengasah keahlian seorang auditor untuk dapat menemukan salah saji material.

Menurut Johnson dan Kell (2003) dalam Netty H.Saripudin dan Rahayu

(2012) faktor-faktor yang mempengaruhi pengalaman auditor sebagai berikut:

1. Lamanya bekerja
2. Banyaknya penugasan audit
3. Banyaknya pelatihan yang telah diikutinya

Penjelasan:

1. Lamanya bekerja
Semakin banyak pengalaman kerja, semakin objektif auditor melakukan pemeriksaan dan semakin tinggi tingkat kompetensi yang dimiliki auditor, maka semakin meningkat atau semakin baik kualitas hasil pemeriksaan yang dilakukannya.
2. Banyaknya penugasan audit
Secara teknis, semakin banyak tugas yang dia kerjakan, akan semakin mengasah keahliannya dalam mendeteksi suatu hal yang memerlukan *treatment* atau perlakuan khusus yang banyak dijumpai dalam pekerjaannya dan sangat bervariasi karakteristiknya. Jadi dapat dikatakan bahwa seseorang jika melakukan pekerjaan yang sama secara terus-menerus, maka akan menjadi lebih cepat dan lebih baik dalam menyelesaikannya.
3. Banyaknya pelatihan yang telah diikutinya.
Semakin banyak pelatihan yang telah diikuti maka akan membuat pengalaman auditor bertambah dan dapat menghasilkan kualitas audit yang baik. Auditor harus mengikuti perkembangan dunia bisnis mutakhir dan juga perkembangan dunia profesi audit melalui *training* (pelatihan, *workshop*, simposium, dan lainnya) baik yang diselenggarakan oleh kantor sendiri, organisasi profesi, atau organisasi bisnis lainnya.

Ada beberapa hal yang menentukan berpengalaman atau tidaknya seorang karyawan, menurut Foster (2001:43) dalam A.Basit (2012) pengalaman kerja auditor dapat di ukur melalui :

1. Lama waktu atau masa kerja
Ukuran tentang lama waktu atau masa kerja yang telah ditempuh seseorang dapat memahami tugas-tugas suatu pekerjaan dan telah melaksanakan dengan baik.
2. Tingkat pengetahuan dan keterampilan yang dimiliki
Pengetahuan merujuk pada konsep, prinsip, prosedur, kebijakan atau informasi lain yang dibutuhkan oleh karyawan. Pengetahuan juga mencakup kemampuan untuk memahami dan menerapkan informasi pada tanggungjawab pekerjaan. Sedangkan keterampilan merujuk pada kemampuan fisik yang dibutuhkan untuk mencapai atau menjalankan suatu tugas atau pekerjaan.
3. Penguasaan terhadap pekerjaan dan peralatan
Tingkat penguasaan seseorang dalam pelaksanaan aspek-aspek teknik peralatan dan teknik pekerjaan.

2.1.5 Keahlian Audit

2.1.5.1 Pengertian Keahlian Audit

Semua organisasi pemeriksa bertanggung jawab untuk memastikan bahwa setiap pemeriksaan dilaksanakan oleh para pemeriksa yang secara kolektif memiliki pengetahuan, keahlian dan pengalaman yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas tersebut. Oleh karena itu, organisasi harus memiliki prosedur rekrutmen, pengangkatan, pengembangan berkelanjutan, dan evaluasi atas pemeriksa untuk membantu organisasi pemeriksa dalam mempertahankan pemeriksa yang memiliki kompetensi yang memadai (SPKN, 2007:22).

Definisi auditing menurut Arens, et al (2013:4) adalah:

“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 dan independent person.”

Kutipan tersebut menyatakan bahwa auditing adalah akumulasi dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat

kesesuaian antara informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh auditor yang kompeten dan independen.

Definisi auditor ahli menurut *International Standard on auditing* 620

(2009) adalah:

“An individual or organization possessing expertise in a field other than accounting or auditing, whose work in that field is used by the auditor to assist the auditor in obtaining sufficient appropriate audit evidence.”

Kutipan tersebut menyatakan bahwa auditor ahli adalah individu atau organisasi yang memiliki keahlian dalam bidang akuntansi atau audit, yang bekerja dalam bidang tersebut yang digunakan oleh bidang audit, untuk membantu auditor dalam mendapatkan bukti audit yang tepat dan memadai.

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:41) menyatakan bahwa auditor ahli adalah “Auditor yang harus memiliki latar belakang pendidikan formal bidang auditing dan bidang akuntansi, diperluas melalui pengalaman kerja dalam profesi akuntan publik, dan selalu mengikuti pendidikan profesi berkelanjutan”.

Surtiana, (2014) menyatakan tentang pengertian keahlian audit sebagai berikut:

“Keahlian audit adalah keahlian yang dimiliki oleh seorang individu (auditor) dalam bidang auditing, dalam proses pengumpulan dan evaluasi bukti informasi audit untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi bukti audit dan kriteria yang telah ditetapkan dalam audit agar dapat menghasilkan bukti audit yang berkualitas.”

Webster’s Ninth New Collegiate Dictionary (1983) dalam Adrian (2013) mendefinisikan keahlian adalah ketrampilan dari seorang ahli. Dimana ahli

didefinisikan sebagai seseorang yang memiliki tingkat ketrampilan tertentu atau pengetahuan yang tinggi dalam subyek tertentu yang diperoleh dari pelatihan dan pengalaman.

Menurut Jafar dan Sumiyati (2005) pengertian keahlian audit sebagai berikut:

“Keahlian audit meliputi keahlian mengenai pemeriksaan maupun penugasan masalah yang diperiksanya ataupun pengetahuan yang dapat menunjang tugas pemeriksaan. keahlian tersebut mencakup: merencanakan pemeriksaan, menyusun Program Kerja Pemeriksaan (PKP), melaksanakan Program Kerja Pemeriksaan (LHP), mendistribustikan Laporan Hasil Pemeriksaan, memonitor Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLHP)”.

Berdasarkan penjelasan di atas, penulis mempersepsikan keahlian audit adalah keterampilan yang dimiliki seorang auditor dalam bidang akuntansi dan auditing, dalam proses pengumpulan dan evaluasi bukti informasi audit untuk melaporkan dan menentukan kesesuaian antara informasi bukti audit dan kriteria yang telah ditetapkan dalam audit agar dapat menghasilkan bukti audit yang berkualitas.

2.1.5.2 Persyaratan Pendidikan Berkelanjutan

Menurut Standar Umum SPKN BPK-RI (2007:22) menyatakan bahwa pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus memelihara kompetensinya melalui pendidikan profesional berkelanjutan. Oleh karena itu, setiap pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan, setiap 2 tahun harus menyelesaikan paling tidak 80 jam pendidikan yang secara langsung meningkatkan kecakapan profesional pemeriksa untuk

melaksanakan pemeriksaan. sedikitnya 24 jam dari 80 jam pendidikan tersebut harus dalam hal yang berhubungan langsung dengan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara di lingkungan pemerintah atau lingkungan yang khusus dan unik di mana entitas yang diperiksa beroperasi. Sedikitnya 20 jam dari 80jam tersebut harus diselesaikan dalam 1 tahun dari periode 2 tahun.

Organisasi pemeriksa bertanggung jawab untuk memastikan bahwa pemeriksa memenuhi persyaratan pendidikan berkelanjutan tersebut dan harus menyelenggarakan dokumentasi tentang pendidikan yang sudah diselesaikan.

Pendidikan profesional berkelanjutan dimaksud dapat mencakup topik, seperti: perkembangan mutakhir dalam metodologi dan standar pemeriksaan, prinsip akuntansi, penilaian atas pengendalian intern, prinsip manajemen atau supervisi, pemeriksaan atas sistem informasi, sampling pemeriksaan, analisis laporan keuangan, manajemen keuangan, statistik, desain evaluasi, dan analisis data. Pendidikan dimaksud dapat juga mencakup topik tentang pekerjaan pemeriksaan di lapangan, seperti administrasi negara, struktur dan kebijakan pemerintah, teknik industri, keuangan, ilmu ekonomi, ilmu sosial, dan teknologi informasi.

Tenaga ahli intern dan ekstern yang membantu pelaksanaan tugas pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus memiliki kualifikasi atau sertifikasi yang diperlukan dan berkewajiban untuk memelihara kompetensi profesional dalam bidang keahlian mereka, tetapi tidak diharuskan untuk memenuhi persyaratan pendidikan berkelanjutan di atas. Akan tetapi, pemeriksa

yang menggunakan hasil pekerjaan tenaga ahli intern dan ekster harus yakin bahwa tenaga ahli tersebut memenuhi kualifikasi dalam bidang keahlian mereka dan harus mendokumentasikan keyakinan tersebut.

2.1.5.3 Persyaratan Kemampuan/ Keahlian Pemeriksa

Menurut Standar Umum SPKN BPK-RI (2007:23) menyebutkan bahwa pemeriksaan yang ditugasi untuk melaksanakan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus secara kolektif memiliki:

1. Pengetahuan tentang Standar Pemeriksaan yang dapat diterapkan terhadap jenis pemeriksaan yang ditugaskan serta memiliki latar belakang pendidikan, keahlian dan pengalaman untuk menerapkan pengetahuan tersebut dalam pemeriksaan yang dilaksanakan.
2. Pengetahuan umum tentang lingkungan entitas, program, dan kegiatan yang diperiksa (obyek pemeriksaan).
3. Keterampilan berkomunikasi secara jelas dan efektif, baik secara lisan maupun tulisan.
4. Keterampilan yang memadai untuk pemeriksaan yang dilaksanakan.
Misalnya:
 - a. Apabila pemeriksa dimaksud memerlukan penggunaan sampling statistik, maka dalam tim pemeriksa harus ada pemeriksa yang mempunyai keterampilan di bidang sampling statistik.
 - b. Apabila pemeriksa memerlukan revidu yang luas terhadap suatu sistem informasi, maka dalam tim pemeriksa harus ada pemeriksa yang mempunyai keahlian dibidang pemeriksaan atas teknologi informasi.
 - c. Apabila pemeriksa meliputi revidu atas data teknik yang rumit, maka tim pemeriksa perlu melibatkan tenaga ahli di bidang tersebut.
 - d. Apabila pemeriksa menggunakan metode pemeriksaan yang sangat khusus seperti penggunaan instrumen pengukuran yang sangat rumit, estimasi aktuarial atau pengujian analisis statistik, maka tim pemeriksa perlu melibatkan tenaga ahli di bidang tersebut.

Selain itu, pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan keuangan harus memiliki keahlian di bidang akuntansi dan auditing, serta memahami prinsip akuntansi yang berlaku umum yang berkaitan dengan entitas yang diperiksa. Maka dari itu, pemeriksa yang ditugaskan untuk melaksanakan pemeriksaan

keuangan secara kolektif harus memiliki keahlian yang dibutuhkan serta memiliki sertifikasi keahlian yang berterima umum (SPKN, 2007:24).

2.1.5.4 Komponen Keahlian Auditor

Abdolmohammadi & Shentau (1991) dalam Gina Surtiana (2014) menjelaskan komponen-komponen yang berperan membentuk suatu keahlian audit, beberapa komponen dalam membentuk keahlian audit adalah:

1. Pengetahuan (*Knowledge*), meliputi seperti:
 - a. Tingkat pendidikan formal minimal S-1
 - b. Melakukan audit berdasarkan pada prinsip akuntansi dan standar auditing yang berlaku secara umum
 - c. Mengetahui kondisi manajemen entitas
2. Komunikasi (*Communication*), meliputi seperti:
 - a. Ditujukan dalam komunikasi, keahlian bahasa yang baik dan benar, efektif, efisien dan cermat dalam melakukan proses audit dan menyampaikan hasil audit dengan jelas
 - b. Mampu bekerjasama dengan orang lain
3. Kepercayaan Diri (*Self- Confidence*), meliputi seperti:
 - a. Memiliki etos kerja yang tinggi
 - b. Mampu mendeteksi kecurangan dengan kemampuan yang dimiliki
4. Tanggung Jawab (*Responsibility*), meliputi seperti:
 - a. Mempertanggungjawabkan hasil audit
 - b. Mengungkapkan kesalahan yang tidak wajar atau penyimpangan yang ditemukan dalam laporan keuangan.

Keahlian auditor bisa juga diukur melalui banyaknya ijazah/sertifikat yang dimiliki serta jumlah atau banyaknya keikutsertaan yang bersangkutan dalam pelatihan-pelatihan, seminar atau simposium. Semakin banyak sertifikat yang dimiliki dan semakin sering mengikuti seminar/ simposium diharapkan auditor yang bersangkutan akan semakin cakap dalam melaksanakan auditnya.

2.1.6 Ketepatan Pemberian Opini Auditor

2.1.6.1 Pengertian Opini Auditor

Tahap akhir dalam proses pemeriksaan audit, yaitu auditor menyatakan pendapatnya mengenai kewajaran laporan keuangan yang didasarkan atas kesesuaian penyusunan laporan keuangan tersebut dengan prinsip akuntansi dan standar auditing berterima umum.

Opini audit disampaikan dalam paragraf pendapat yang termasuk dalam bagian laporan audit. Oleh karena itu, opini audit merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan audit. Laporan audit penting sekali dalam suatu pemeriksaan atau proses attestasi lainnya karena laporan tersebut menginformasikan kepada pengguna informasi tentang apa yang dilakukan auditor dan kesimpulan yang diperolehnya. Opini audit yang tepat harus didasarkan atas standar auditing dan temuan-temuannya (IAI, 2001:SA Seksi 508, paragraf 03).

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP, 2013) menyatakan Ketepatan pemberian opini auditor sebagai berikut:

“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)”.

Ketepatan Pemberian opini auditor harus tepat dan akurat karena hal ini berkaitan 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.

Langkah terakhir dalam proses audit adalah mengevaluasi bukti audit yang diperoleh, mempertimbangkan dampak salah saji yang ditemukan, merumuskan opini audit, dan membuat laporan audit dengan perumusan kalimat yang tepat (Tuanakotta, 2013:507).

Dalam Wikipedia Opini (inggris: *Opinion*) adalah pendapat, ide atau pikiran untuk menjelaskan kecenderungan atau prefensi tertentu terhadap perspektif dan ideologi akan tetapi bersifat tidak objektif karena belum mendapatkan pemastian atau pengujian, dapat pula merupakan sebuah pernyataan tentang sesuatu yang berlaku pada masa depan dan kebenaran atau kesalahannya serta tidak dapat langsung ditentukan misalnya menurut pembuktian melalui induksi.

Opini audit menurut kamus standar akuntansi (Ardiyos, 2007) adalah laporan yang diberikan seorang akuntan publik terdaftar sebagai hasil penilaiannya atas kewajaran laporan keuangan yang disajikan perusahaan. Sedangkan menurut kamus istilah akuntansi (Tobing, 2004) sebagai berikut:

“Opini audit merupakan suatu laporan yang diberikan oleh auditor terdaftar yang menyatakan bahwa pemeriksaan telah dilakukan sesuai dengan norma atau aturan pemeriksaan akuntan disertai dengan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa.”

Opini audit adalah opini auditor yang merupakan sumber informasi bagi pihak di luar perusahaan sebagai pedoman untuk pengambilan keputusan (Praptitorini dan Januarti, 2011). Sedangkan menurut Alichia (2013), opini audit (pendapat auditor) merupakan bagian dari laporan audit yang merupakan informasi utama dari laporan audit.

Jadi opini audit adalah hasil/output dari proses audit yang dilakukan oleh auditor independen untuk menyatakan hasil penilaiannya mengenai kewajaran atas laporan keuangan yang diperiksa.

2.1.6.2 Jenis-Jenis Opini Auditor dan Kondisi-Kondisinya

Laporan audit merupakan hal yang sangat penting dalam penugasan audit dan *assurance* karena mengkomunikasikan temuan-temuan auditor. Laporan audit adalah tahap akhir dari keseluruhan proses audit (Arens, 2013:58). Di dalam laporan audit ini terdapat paragraf pendapat yang dikemukakan oleh auditor dimana pendapat ini merupakan suatu hal yang sangat penting bagi manajemen tentang kepastian atas laporan keuangan perusahaan.

Opini audit merupakan pernyataan profesional pemeriksaan mengenai kewajaran informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan yang didasarkan pada empat kriteria yakni kesesuaian dengan standar akuntansi pemerintahan, kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*), kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan efektivitas sistem pengendalian intern. Sebagaimana yang telah diatur di dalam Undang-undang No.15 Tahun 2004 Pasal 16 ayat (1) tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dalam Omar Shazaki (2015), BPK RI memberikan empat jenis opini dengan kondisi-kondisi tertentu untuk memberikan kewajaran atas laporan keuangan, di antaranya sebagai berikut:

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

Pendapat yang menyatakan bahwa laporan keuangan pemerintah pusat/ daerah yang diperiksa menyajikan secara wajar dalam semua hal

yang material, Laporan Realisasi APBN/APBN, Laporan Arus Kas, Neraca dan Catatan Atas Laporan Keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. laporan jenis ini menjelaskan bahwa auditor meyakini berdasarkan bukti-bukti audit yang dikumpulkan, pemerintah pusat/ daerah tersebut dianggap telah menyelenggarakan prinsip akuntansi yang berlaku umum dengan baik, memberikan informasi yang memadai, tidak ada pembatasan ruang lingkup, tekanan ataupun penyimpangan dan walaupun ada kesalahan, kesalahannya dianggap tidak material dan tidak berpengaruh signifikan terhadap pengambilan keputusan.

2. Pendapat Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Pendapat yang menyatakan bahwa laporan keuangan pemerintah daerah yang diperiksa menjajikan secara wajar dalam semua hal yang material, Laporan Realisasi APBN/APBD, Laporan Arus Kas, Neraca dan Catatan Atas Laporan Keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, namun ada hal-hal yang dikecualikan tetapi tidak mempengaruhi kewajaran secara keseluruhan. Opini ini hadir karena adanya penyimpangan dari prinsip akuntansi (salah saji) pemeriksaan, setelah memperoleh bukti pemeriksaan yang cukup memadai, menyimpulkan bahwa salah saji yang terjadi baik secara individual maupun agregat adalah material tapi tidak pervasive terhadap laporan keuangan, atau karena adanya pembatasan lingkup (ketidacukupan bukti) pemeriksa tidak dapat memperoleh bukti pemeriksaan yang cukup memadai untuk dijadikan dasar opini, tetapi pemeriksa menyimpulkan bahwa dampak yang mungkin terjadi (*possible effects*) pada laporan keuangan atas salah saji yang tidak terdeteksi, apabila ada adalah material tetapi tidak pervasive.

3. Pendapat Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Pendapat yang menyatakan bahwa laporan keuangan pemerintah daerah yang diperiksa tidak menjajikan secara wajar Laporan Realisasi APBN/APBD, Laporan Arus Kas, Neraca dan Catatan Atas Laporan Keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Opini ini hadir ketika adanya kondisi yang terjadi penyimpangan terhadap standar akuntansi yang dinilai material, sehingga bisa menyesatkan pengguna laporan keuangan dalam pengambilan keputusan.

4. Pernyataan Menolak Memberikan Pendapat (*Disclaimer Of Opinion*)

Pendapat yang menyatakan bahwa Auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan, jika bukti pemeriksaan/audit tidak cukup membuat kesimpulan. Opini ini diterbitkan ketika auditor mendapatkan tekanan atau pembatasan ruang lingkup ketika melakukan audit. Opini ini juga bisa hadir apabila sistem pengendalian internal pemerintah pusat/daerah yang diperiksa lemah, sehingga auditor tidak dapat memperoleh keyakinan yang memadai.

Menurut Mahmudi (2016:40) terdapat lima jenis pendapat atau opini auditor, yaitu:

1. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian merupakan pendapat yang paling tinggi dilihat dari kualitas laporan yang disajikan. Artinya laporan keuangan yang disajikan pemerintah telah disajikan secara wajar untuk semua pos (akun) yang dilaporkan, tidak terdapat salah saji yang material, dan tidak ada penyimpangan dari standar akuntansi atau prinsip akuntansi.
2. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraf Penjelas. Pendapat ini masih dalam kategori wajar tanpa pengecualian, hanya untuk pos (akun) tertentu perlu penyesuaian agar menjadi wajar.
3. Pendapat Wajar Dengan Pengecualian. Pendapat wajar dengan pengecualian menunjukkan bahwa sebagian besar pos dalam laporan keuangan telah disajikan secara wajar terbebas dari salah saji material dan sesuai dengan standar akuntansi, namun untuk pos (akun) tertentu disajikan tidak wajar.
4. Pendapat Tidak Wajar atau *Adverse Opinion*. Pendapat tidak wajar diberikan apabila pos-pos dalam laporan keuangan nyata-nyata terdapat salah saji yang material dan tidak sesuai dengan standar akuntansi. Keadaan seperti ini bisa terjadi karena buruknya sistem pengendalian internal dan sistem akuntansi yang ada.
5. Tidak Memberikan Pendapat atau *Disclaimer Opinion*. Keadaan tidak memberikan pendapat (*disclaimer opinion*) diberikan auditor karena beberapa faktor, yaitu: a) auditor terganggu independensinya, b) auditor dibatasi untuk mengakses data tertentu.

Sedangkan menurut Sukrisno Agoes (2012:75) terdapat lima jenis pendapat auditor untuk memberikan kewajaran atas laporan keuangan adalah sebagai berikut:

1. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)
Jika auditor telah melaksanakan pemeriksaan sesuai dengan standar auditing yang berlaku ditentukan oleh Ikatan Akuntan Indonesia, seperti yang terdapat dalam standar profesional akuntan publik, dan telah mengumpulkan bahan-bahan pembuktian (*audit evidence*) yang cukup untuk mendukung opininya, serta tidak menemukan adanya kesalahan material atas penyimpangan dari SAK/ETAP/IFRS, maka auditor dapat memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian.
2. Pendapat 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 auditor menambahkan paragraf penjelasan dalam laporan audit, meskipun tidak mempengaruhi pendapat WTP yang dinyatakan oleh auditor.

Keadaan tersebut meliputi:

- a. Pendapat wajar sebagian didasarkan atas laporan auditor independen lain.
 - b. Untuk mencegah agar laporan keuangan tidak menyesatkan karena keadaan-keadaan yang luar biasa, laporan keuangan disajikan menyimpang dari suatu standar akuntansi yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia.
 - c. Jika terdapat kondisi dan peristiwa yang 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.
 - d. Di antara dua periode akuntansi terdapat suatu perubahan material dalam penggunaan standar akuntansi atau dalam metode penerapannya.
 - e. Keadaan tertentu yang berhubungan dengan laporan audit atas laporan keuangan komparatif
 - f. Data keuangan kuartalan tertentu yang diharuskan oleh Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepam) namun tidak disajikan atau tidak di *review*
 - g. Informasi tambahan yang diharuskan oleh Ikatan Akuntan Indonesia Dewan Standar Akuntansi Keuangan telah dihilangkan, yang 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
 - h. 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*)
- Kondisi tertentu mungkin memerlukan pendapat wajar dengan pengecualian. Pendapat wajar dengan pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas sesuai dengan SAK/ETAP/IFRS, kecuali untuk dampak hal yang berkaitan dengan yang dikecualikan. Pendapat ini dinyatakan bilamana:
- a. Ketiadaan bukti kompeten yang cukup atau adanya pembatasan terhadap lingkup audit yang mengakibatkan auditor tidak berkesimpulan bahwa ia tidak dapat menyatakan pendapat wajar tanpa pengecualian dan ia berkesimpulan tidak menyatakan tidak memberikan pendapat.
 - b. Auditor yakin atas dasar auditnya, bahwa laporan keuangan berisi penyimpangan SAK/ETAP/IFRS, yang berdampak material, dan ia berkesimpulan untuk tidak menyatakan pendapat tidak wajar.
 - c. Jika auditor menyatakan pendapat wajar dengan pengecualian, ia harus menjelaskan semua alasan yang menguatkan dalam satu atau lebih

paragraf 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 untuk. Frasa seperti 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 auditor, kata-kata seperti disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, jika dibaca sehubungan dengan catatan 1 mempunyai kemungkinan untuk disalahtafsirkan dan oleh karena itu pemakaiannya harus dihindari.

4. Pendapat Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Suatu pendapat tidak wajarmenyatakan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas sesuai dengan SAK/ETAP/IFRS. Pendapat ini dinyatakan bila menurut pertimbangan auditor, laporan keuangan secara keseluruhan tidak disajikan secara wajar sesuai dengan SAK/ETAP/IFRS.

Apabila auditor menyatakan pendapat tidak wajar, ia harus menjelaskan dalam paragraf terpisah sebelum paragraf pendapat dalam laporannya (a) semua alasan yang mendukung pendapat tidak wajar, dan (b) dampak utama hal yang menyebabkan pemberian pendapat tidak wajar terhadap posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas, jika secara praktis untuk dilaksanakan. Jika dampak tersebut tidak dapat ditentukan secara beralasan, laporan audit harus menyatakan hal itu.

5. Pernyataan Tidak memberikan Pendapat (*Disclaimer Opinion*)

suatu pernyataan tidak memberikan pendapat menyatakan bahwa auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Auditor tidak dapat menyatakan suatu pendapat apabila ia tidak dapat merumuskan atau tidak menyatakan suatu pendapat tentang kewajaran laporan keuangan sesuai dengan SAK/ETAP/IFRS. Jika auditor menyatakan tidak memberikan pendapat, laporan auditor harus memberikan semua alasan substantif yang mendukung pernyataannya tersebut.

Pernyataan tidak memberikan pendapat adalah cocok jika auditor tidak melaksanakan audit yang lingkupnya memadai untuk memungkinkannya memberikan pendapat atas laporan keuangan. Pernyataan tidak memberikan pendapat harus tidak diberikan auditor yakin atas dasar auditnya, bahwa terdapat penyimpangan material dari SAK/ETAP/IFRS. Jika pernyataan tidak memberikan pendapat disebabkan pembatasan lingkup audit, auditor harus menunjukan paragraf terpisah semua alasan substantif yang mendukung pernyataan tersebut. Ia harus menyatakan bahwa lingkup auditnya tidak memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Auditor tidak harus menunjukan prosedur yang dilaksanakan dan tidak harus menjelaskan karakteristik auditnya dalam suatu paragraf (yaitu, paragraf lingkup audit dalam laporan auditor bentuk baku). Jika auditor menjelaskan bahwa auditnya dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. tindakan ini dapat mengakibatkan kaburnya pernyataan tidak

memberikan pendapat. Sebagai tambahan, ia harus menjelaskan keberatan lain yang berkaitan dengan kewajaran penyajian laporan keuangan berdasarkan SAK/ETAP/IFRS.

Peran utama auditor pemerintah adalah melakukan jasa attestasi, yaitu melakukan pengujian terhadap laporan keuangan yang disajikan oleh pemerintah mengenai kewajaran laporan keuangan dan tingkat kesesuaiannya dengan standar akuntansi pemerintahan yang ditetapkan. Hasil dari pelaksanaan fungsi attestasi itu berupa pendapat atau opini auditor (Mahmudi, 2016:40).

Penyusunan dan penyajian laporan keuangan adalah tanggung jawab entitas, sedangkan tanggung jawab BPK terletak pada pernyataan pendapat/ opini atas laporan keuangan berdasarkan pemeriksaan yang dilakukan secara independen, objektif, dan integritas tinggi.

2.1.6.3 Tantangan Auditor Dalam Memberikan Opini

Tantangan yang dihadapi oleh auditor dalam menyusun laporan auditor independennya antara lain (Tuanakotta, 2011: 168-169) sebagai berikut:

1. Harapan klien untuk menerima opini WTP. Harapan ini dinyatakan secara terbuka kepada auditor, atau merupakan bagian dari suatu perjanjian (*covenant*) dalam perikatan antara klien dengan pihak ketiga (misalnya bank, partner usaha di luar negeri dan lain-lain). Harapan itu dapat dikemukakan sebagai bagian dari *opini shopping* dan ancaman untuk mengganti auditor. Dalam hal ini masalahnya berubah dari masalah standar audit (khususnya standar pelaporan) ke kode etik (independensi dan benturan kepentingan).
2. Auditor dan klien memahami kondisi laporan keuangan yang tidak akan mendapat WTP (Wajar Tanpa Pengecualian/ *Unqualified Opinion*), tetapi klien dan/atau auditornya berupaya menghindari opini TMP (Tidak Memberikan Pendapat/ *Disclaimer of Opinion*) atau TW (Tidak Wajar/ *Adverse Opinion*) dengan menerbitkan opini WDP (Wajar Dengan Pengecualian/ *Qualified Opinion*). Oleh karena itu,

perubahan opini atas laporan keuangan dari tahun ke tahun harus ditelaah dengan kritis.

3. Kondisi laporan keuangan mengharuskan auditor memberikan TW. Namun, auditor memberikan TMP walaupun “alasan” yang diberikannya adalah argumen untuk TW. Kita dapat melihat gejala ini dengan membandingkan “alasan” dan jenis opini-opininya.

Di sektor publik, tantangannya menjadi lebih besar karena: (a) jenis opini dikaitkan dengan tingkat korupsi (kesan TW adalah terkorup, disusul dengan TMP, WDP); (b) kasus-kasus yang berkenaan dengan kewenangan pejabat (kasus Bank Century); dan (c) kasus-kasus yang memerlukan bantuan atau fasilitas (apakah subsidi akan diberikan, apakah suatu lembaga akan di *bailout*) (Tuanakotta, 2011:169). Secara auditing hal ini merupakan kerancuan yang terlanjur diterima di birokrasi pemerintahan.

2.2 Kerangka Pemikiran

Auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja pada sektor pemerintah. Karena bekerja di sektor pemerintah, maka statusnya merupakan Pegawai Negeri Sipil (PNS) dan digaji oleh negara. Auditor pemerintah melakukan semua jenis pekerjaan audit, baik audit laporan keuangan, audit kepatuhan, maupun audit operasional.

Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) adalah salah satu Lembaga Negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara yang disebutkan juga dalam Undang-undang Dasar Republik Indonesia tahun 1945. BPK sebagai salah satu lembaga tinggi Negara yang bebas dan mandiri serta berperan penting dan strategis dalam menilai kinerja keuangan yang

dilakukan oleh Pemerintah pusat, Pemerintah Daerah, Badan Usaha Milik Daerah, Badan Layanan Umum dan Lembaga Negara lainnya yang mengelola keuangan Negara berdasarkan Undang-undang tentang pemeriksaan, pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara. Proses penilaian ini dilakukan dengan cara memeriksa laporan pertanggungjawaban pemerintah daerah yang berupa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LPKD). Untuk meningkatkan kualitas audit, BPK telah menerbitkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) sesuai dengan Peraturan Badan Pemeriksaan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2007.

Standar audit merupakan ukuran mutu pekerjaan audit yang diterapkan oleh organisasi profesi audit, yang merupakan syarat-syarat minimum yang harus dicapai auditor dalam melaksanakan pemeriksaannya. Standar audit diperlukan agar hasil pemeriksaan atau kewajaran atas laporan keuangan yang diberikan tepat dan berkualitas.

Peneliti mengambil faktor skeptisisme profesional, pengalaman auditor dan keahlian audit untuk mengukur ketepatan pemberian opini auditor pemerintahan. Penjelasan mengenai skeptisisme profesional, pengalaman auditor dan keahlian audit terhadap ketepatan pemberian opini auditor yang dapat dilihat secara melalui kerangka pemikiran.

Kerangka pemikiran yang dibuat berupa gambar skema untuk lebih menjelaskan mengenai hubungan antara variabel independen dan variabel dependen sebagai berikut:

2.2.1 Pengaruh Skeptisisme Profesional Auditor Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor

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 skeptisme seorang auditor dalam melakukan audit, maka diduga akan berpengaruh pada ketepatan pemberian opini auditor tersebut (Adrian, 2013).

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

Menurut Shaub *et al*, (1996) auditor yang masa kerjanya lebih lama cenderung lebih skeptis, sehingga opini atas laporan keuangan diberikan dengan tepat. Berdasarkan uraian di atas maka dalam melaksanakan audit, auditor harus bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan auditing.

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 auditor.

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 membuat laporan audit yang berisi tentang opini audit. Dalam SA seksi 508 paragraf ke 04 (SPAP, 2013)

Laporan auditor harus memuat suatu standar pernyataan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan atau membuat suatu asersi, bahwa pernyataan demikian tidak diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat 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 dipikul oleh auditor.

Selain itu pada SA seksi 230 paragraf ke 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 skeptis, 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).

2.2.2 Pengaruh Pengalaman Auditor Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor

Menurut Christiawan (2002) menjelaskan bahwa semakin banyak dan kompleks tugas-tugas yang dilakukan seorang individu akan menyebabkan pengalaman individu tersebut semakin meningkat karena hal ini akan menambah dan memperluas wawasan yang dimiliki. Kriswandari (2006) dan Lawrence (1996) menyatakan bahwa auditor yang berpengalaman mampu menjelaskan hasil audit yang lebih luas.

Azwar (1988) menyatakan bahwa diantara faktor yang mempengaruhi pembentukan sikap adalah pengalaman pribadi, pembentukan sikap penting karena akan berpengaruh pada prosedur audit yang dijalani auditor tersebut sehingga opini yang diberikan akan tepat (dalam Sabrina dan Januarti, 2012).

Menurut Arnan *et.al.*, (2009) dalam Sabrina dan Januarti (2012) auditor harus telah menjalani pendidikan dan pelatihan teknis yang cukup dalam praktik akuntansi dan teknik auditing sehingga mampu menjalankan tugasnya dengan baik dan tepat.

Menurut I Putu Sukendra (2015) Pengalaman yang cukup tinggi akan menunjang kualitas audit yang dihasilkan. Dengan pengalaman yang dimiliki seorang auditor maka pengetahuan yang dimiliki akan semakin luas dan auditor akan terbiasa dalam menghadapi masalah atau pekerjaan yang sejenis

2.2.3 Pengaruh Keahlian Audit Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor

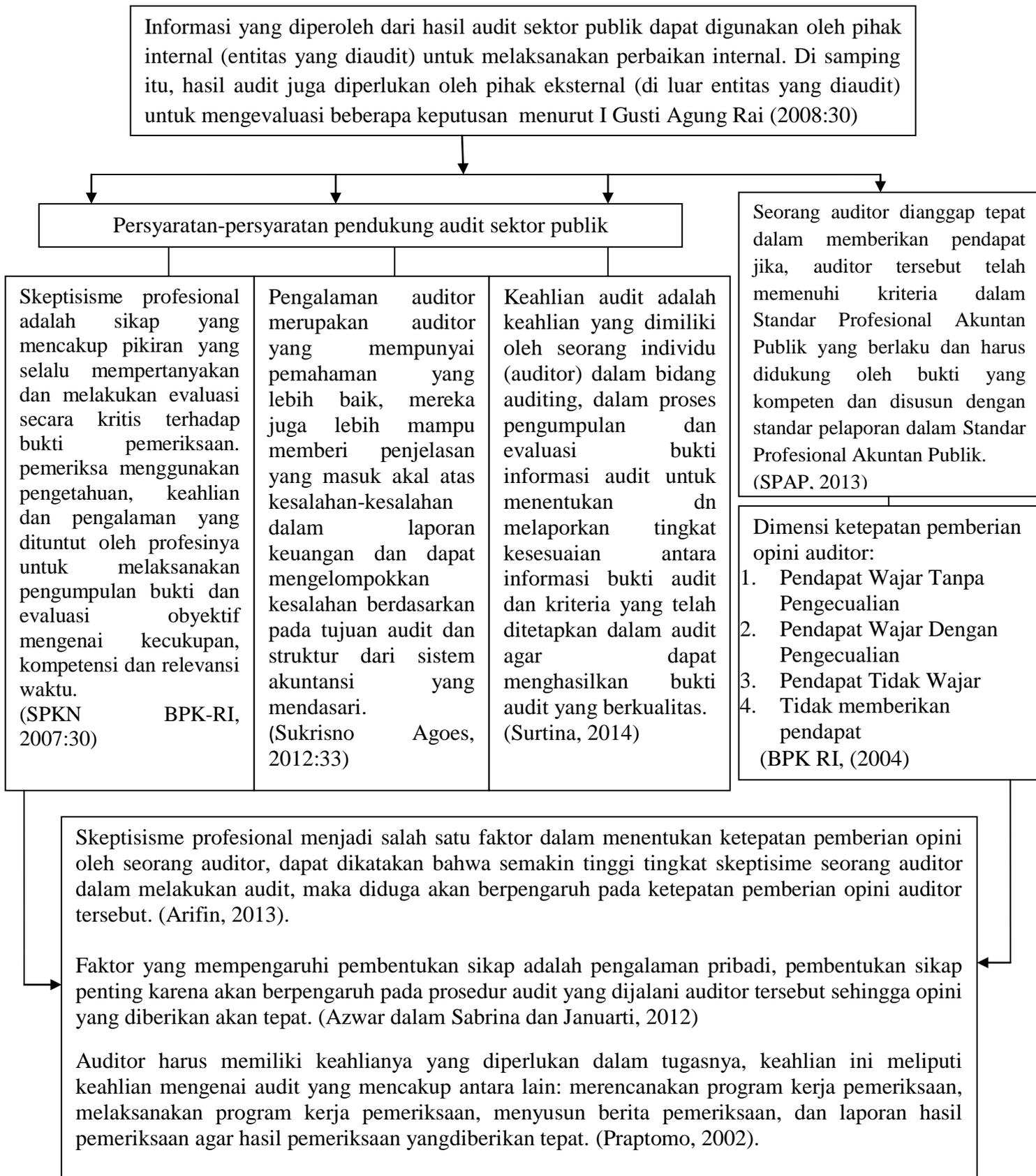
Menurut Praptomo dalam Adrian (2013) menyatakan bahwa auditor harus memiliki keahlian yang diperlukan dalam tugasnya, keahlian ini meliputi keahlian mengenai audit yang mencakup antara lain: merencanakan program kerja pemeriksaan, melaksanakan program kerja pemeriksaan, menyusun berita pemeriksaan, dan laporan hasil pemeriksaan agar hasil pemeriksaan yang diberikan tepat. Dalam standar umum pertama SPKN (2007) menyebutkan bahwa pemeriksaan (auditor) secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan. Dengan pernyataan Standar Pemeriksaan ini semua organisasi pemeriksa bertanggung jawab untuk memastikan bahwa setiap pemeriksaan dilaksanakan oleh para pemeriksa yang secara kolektif memiliki pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas tersebut. Hal ini bertujuan untuk mendapatkan hasil audit yang ideal serta opini yang dikeluarkan menjadi lebih tepat dan handal. Keahlian audit yang mempengaruhi ketepatan pemberian opini oleh auditor ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Ida Suraida (2005).

Keahlian audit mencakup seluruh pengetahuan auditor akan dunia audit itu sendiri, tolak ukurnya adalah tingkat sertifikasi pendidikan dan jenjang pendidikan sarjana formal (Gusti, 2008). Auditor yang memiliki tingkat pengetahuan yang tinggi akan berperilaku pantas sesuai dengan persepsi serta ekspektasi orang lain dan lingkungan tempat auditor itu bekerja (Kushasyandita,

2012). Auditor yang memiliki keahlian yang tinggi akan menghasilkan opini yang sesuai.

Penelitian Pratiwi (2013) menyatakan bahwa keahlian auditor berpengaruh positif signifikan terhadap ketepatan pemberian opini auditor. Keahlian auditor juga berpengaruh positif dan signifikan terhadap pemberian opini audit atas laporan keuangan dalam penelitian Hasyim, (2013).

Maka dari itu dapat disimpulkan bahwa auditor yang berkeahlian bagus akan melakukan dan menyelesaikan tugasnya secara profesional, dan tentunya akan memberikan hasil opini audit yang handal pula.



Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran

2.2.4 Hasil Penelitian Terdahulu

Berikut ini adalah penelitian yang ada kaitannya dengan pengaruh skeptisisme profesional, pengalaman auditor, keahlian audit terhadap ketepatan pemberian opini auditor

2.1

Tabel Penelitian Terdahulu

No.	Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Topik Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Suraida, Ida (2005)	Pengaruh Etika, Kompetensi, Pengalaman Audit dan Risiko Audit Terhadap Skeptisisme Profesional Auditor dan Ketepatan Pemberian Opini Akuntan Publik	Etika (X1) Kompetensi (X2) Pengalaman Audit (X3) Risiko Audit (X4) Skeptisisme (Y1) Opini Auditor (Y2)	Menganalisis Etika, Kompetensi, Pengalaman Audit dan Risiko Audit Terhadap Skeptisisme Profesional Auditor dan Ketepatan Pemberian Opini Akuntan Publik	Secara parsial pengaruh Etika, Kompetensi, Pengalaman Audit dan Risiko Audit berpengaruh terhadap Skeptisisme Profesional auditor kecil namun secara simultan besar yaitu 61%. Secara parsial pengaruh Etika, Kompetensi, Pengalaman Audit, Risiko Audit, dan Skeptisisme profesional berpengaruh positif terhadap ketepatan ketepatan pemberian opini akuntan publik memiliki pengaruh yang kecil namun secara simultan cukup besar yaitu 74%.
2.	Maghfirah Gusti dan Syahril Ali (2008)	Hubungan Skeptisisme dan Situasi Audit, Etika, Pengalaman Serta Keahlian Audit	Skeptisime (X1) Situasi Audit (X2) Etika (X3) Pengalaman (X4)	Menganalisis Hubungan Skeptisisme dan Situasi Audit, Etika, Pengalaman Serta Keahlian	Skeptisisme profesional auditor mempunyai hubungan yang signifikan dengan ketepatan pemberian opini auditor oleh akuntan publik.

		Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor oleh Akuntan Publik.	Keahlian Audit (X5) Opini Auditor (Y)	Audit Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor oleh Akuntan Publik	Variabel situasi audit mempunyai hubungan yang signifikan dengan ketepatan pemberian opini. Variabel etika, pengalaman dan keahlian audit mempunyai hubungan yang tidak signifikan dengan ketepatan pemberian opini auditor oleh akuntan publik.
3.	Rr. Sabrina K dan Indira Januarti (2012)	Pengaruh Pengalaman, Keahlian, Situasi Audit, Etika dan <i>Gender</i> Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor Melalui Skeptisisme Profesional Auditor	Etika (X1) Pengalaman (X2) Situasi Audit (X3) Keahlian (X4) Gender (X5) Skeptisisme (Y) Opini (Z)	Menganalisis Pengalaman, Keahlian, Situasi Audit, Etika dan <i>Gender</i> Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor Melalui Skeptisisme Profesional Auditor	<i>Gender</i> berpengaruh secara langsung terhadap ketepatan pemberian opini auditor, dan situasi audit berpengaruh positif dengan ketepatan pemberian opini auditor melalui skeptisisme profesional auditor. Faktor lainnya pengalaman, keahlian, situasi dan etika tidak berpengaruh langsung terhadap ketepatan pemberian opini. Faktor pengalaman, etika, keahlian, gender tidak berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini melalui skeptisisme sebagai variabel intervening.
4.	Adrian, Arfin (2013)	Pengaruh Skeptisme Profesional, Etika, Pengalaman, dan Keahlian Audit	Skeptisme Profesional (X1) Etika (X2) Pengalaman (X3) Keahlian Audit	Menganalisis Skeptisme Profesional, Etika, Pengalaman, dan Keahlian Audit	Hasil penelitian ini menunjukkan skeptisme profesional, etika, pengalaman auditor, dan keahlian audit berpengaruh signifikan positif terhadap

		Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Oleh Auditor	(X4) Ketepatan Pemberian Opini (Y)	Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Oleh Auditor	ketepatan pemberian opini oleh auditor.
5.	A.A. Istri Dewi Rharasati dan I. D. G Dharma Suputra (2013)	Faktor-faktor yang mempengaruhi Auditor Dalam Pengambilan Keputusan Untuk Memberikan Opini Audit	Etika (X1) Komitmen (X2) Pengalaman (X3) Independensi (X4) Opini Audit (Y)	Menganalisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Auditor Dalam Pengambilan Keputusan Untuk Memberikan Opini Audit	Etika Profesi Auditor berpengaruh positif terhadap pengambilan keputusan untuk memberikan opini audit. Komitmen profesional auditor berpengaruh positif terhadap pengambilan keputusan untuk memberikan opini audit. Pengalaman kerja auditor berpengaruh positif terhadap pengambilan keputusan untuk memberikan opini audit. Independensi auditor berpengaruh negatif terhadap pengambilan keputusan untuk memberikan opini audit.
6.	Astari Bunga Pratiwi dan Indira Januarti (2013)	Pengaruh Faktor-Faktor Skeptisisme Profesional Auditor Terhadap Pemberian Opini	Etika (X1) Pengalaman (X2) Keahlian Audit (X3) Skeptisisme (Y) Opini (Z)	Menganalisis Faktor-Faktor Skeptisisme Profesional Auditor Terhadap Pemberian Opini	Etika tidak berpengaruh signifikan terhadap pemberian opini melalui skeptisisme profesional auditor. Pengalaman tidak berpengaruh signifikan terhadap pemberian opini melalui skeptisisme profesional auditor. Keahlian tidak berpengaruh signifikan terhadap pemberian

					opini melalui skeptisisme profesional auditor. Etika mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap pemberian opini. Pengalaman tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap pemberian opini. Keahlian mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap pemberian opini.
7.	I Putu Sukendra, Gede Adi Yuniarta dan Anantawikrama Tungga Atmadja (2015)	Pengaruh Skeptisme Profesional, Pengalaman Auditor dan Keahlian Audit Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Oleh Auditor	Skeptisme Profesional (X1) Pengalaman Auditor (X2) Keahlian Audit (X3) Opini Audit (Y)	Menganalisis Skeptisme Profesional, Pengalaman Auditor dan Keahlian Audit Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Oleh Auditor	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa skeptisme profesional, pengalaman auditor, dan keahlian audit berpengaruh signifikan positif terhadap ketepatan pemberian opini oleh auditor. Variabel skeptisme profesional memiliki pengaruh yang paling dominan terhadap ketepatan pemberian opini oleh auditor.
8.	Wahid Hasyim (2013)	Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Auditor Dalam Memberikan Opini Audit Atas Laporan Keuangan	Independensi (X1) Keahlian Audit (X2) Lingkup Audit (X3) Opini Audit (Y)	Menganalisis Independensi, Keahlian Audit, dan Lingkup Audit terhadap Pemberian Opini Audit	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa independensi, keahlian audit dan lingkup audit secara simultan berpengaruh terhadap pemberian opini audit atas laporan keuangan.
9.	Tania Kautsarrahmelia (2013)	Pengaruh Independensi, Keahlian, Pengetahuan Akuntansi dan Auditing serta Skeptisisme	Independensi (X1) Keahlian (X2) Pengetahuan Akuntansi & Auditing (X3) Skeptisisme	Menganalisis Independensi, Keahlian, Pengetahuan Akuntansi dan Auditing serta Skeptisisme	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa independensi dan keahlian tidak berpengaruh signifikan terhadap ketepatan pemberian opini,

		Profesional Auditor Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Audit oleh Akuntan Publik	Profesional (X4) Ketepatan Pemberian Opini Audit (Y)	Profesional Auditor Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Audit oleh Akuntan Publik	sedangkan pengetahuan akuntansi dan auditing serta skeptisisme profesional berpengaruh signifikan dan positif terhadap ketepatan pemberian opini audit. Secara simultan kelima variabel independen berpengaruh dan positif terhadap ketepatan pemberian opini audit.
--	--	--	--	--	--

2.3 Hipotesis Penelitian

Berdasarkan latar belakang masalah, rumusan masalah, landasan teori, dan kerangka konseptual yang dikemukakan maka dikembangkan hipotesis sebagai berikut:

Hipotesis 1 : Terdapat pengaruh skeptisisme profesional auditor terhadap ketetapan pemberian opini auditor

Hipotesis 2 : Terdapat Pengaruh pengalaman auditor terhadap ketetapan pemberian opini auditor

Hipotesis 3 : Terdapat Pengaruh keahlian audit terhadap ketetapan pemberian opini auditor

Hipotesis 4 : Terdapat pengaruh skeptisisme profesional auditor, pengalaman auditor, dan keahlian audit terhadap ketetapan pemberian opini auditor.