

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Ruang Lingkup *Auditing*

2.1.1.1 Pengertian *Auditing*

Auditing merupakan suatu tindakan yang membandingkan antara fakta atau keadaan yang sebenarnya (kondisi) dengan keadaan yang seharusnya ada (kriteria). Pada dasarnya audit bertujuan untuk menilai apakah pelaksanaan yang dilakukan telah sesuai dengan apa yang telah ditetapkan dan untuk menilai atau melihat apakah yang ada telah sesuai dengan apa yang diharapkan.

Menurut Mulyadi (2014:9) audit adalah:

“Suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

Menurut Messier, Clover dan Prawitt yang diterjemahkan oleh Linda Kusumaning

Wedari (2014:12) pengertian *auditing* adalah:

“*Auditing* adalah proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi-asersi tentang kegiatan dan peristiwa ekonomi untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi-asersi tersebut dengan kriteria yang ditetapkan dan mengkomunikasikan hasil-hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan”.

Menurut Soekrisno Agoes (2015:4) pengertian *auditing* adalah:

“*Auditing* adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut”.

Menurut Hery (2016:10) pengertian *auditing* adalah:

“Pengauditan (*auditing*) didefinisikan sebagai suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi (secara obyektif) bukti yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan-tindakan dan kejadian ekonomi, dalam rangka menentukan tingkat kepatuhan antara asersi dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta mengkomunikasikan kepada pihak-pihak yang berkepentingan”.

Berdasarkan definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa audit atau pemeriksaan harus dilakukan oleh orang yang independen dan kompeten terhadap laporan keuangan yang disajikan kliennya atau manajemen untuk mengumpulkan dan mengevaluasi bukti-bukti kesesuaiannya dengan kriteria yang telah ditetapkan dengan tujuan memberikan pendapat mengenai kewajaran atas laporan keuangan.

2.1.1.2 Jenis-jenis *Auditing*

Auditing dapat dibagi dalam beberapa jenis yang dimaksudkan untuk menentukan tujuan atau sasaran yang ingin dicapai dengan adanya audit tersebut.

Menurut Soekrisno Agoes (2014:9), ditinjau dari jenis pemeriksaan maka jenis-jenis audit dapat dibedakan atas:

1. Audit Operasional (*Management Audit*), yaitu suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditetapkan oleh manajemen dengan maksud untuk mengetahui apakah kegiatan operasi telah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis.
2. Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Audit*), yaitu suatu pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan telah menaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak *intern* perusahaan maupun pihak *ekstern* perusahaan.
3. Pemeriksaan Internal (*Intern Audit*), yaitu pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan yang mencakup laporan keuangan

dan catatan akuntansi perusahaan yang bersangkutan serta ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan.

4. Audit Komputer (*Computer Audit*), yaitu pemeriksaan yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) terhadap perusahaan yang melakukan proses data akuntansi dengan menggunakan system *Electronic Data Processing* (EDP).

Terdapat tiga jenis audit menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S.

Beasley yang dialih bahasakan oleh Amir Abadi Jusuf (2014:16) yaitu sebagai berikut:

1. Audit Operasional (*Operational Audit*)
Audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi. Sebagai contoh, auditor mungkin mengevaluasi efisiensi dan akurasi pemrosesan transaksi penggajian dengan system computer yang baru dipasang. Mengevaluasi secara objektif apakah efisiensi dan efektivitas operasi sudah memenuhi kriteria yang ditetapkan jauh lebih sulit dari pada audit ketaatan dan audit keuangan. Selain itu, penetapan kriteria untuk mengevaluasi informasi dalam audit operasional juga bersifat sangat subjektif.
2. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)
Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil dari audit ketaatan biasanya dilaporkan kepada manajemen, bukan kepada pengguna luar, karena manajemen adalah kelompok utama yang berkepentingan dengan tingkat ketaatan terhadap prosedur dan peraturan yang digariskan. Oleh karena itu, sebagian besar pekerjaan jenis ini sering kali dilakukan oleh auditor yang bekerja pada unit organisasi itu.
3. Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)
Audit atas laporan keuangan dilaksanakan untuk menentukan apakah seluruh laporan keuangan (informasi yang divertifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP), walaupun auditor mungkin saja melakukan audit atas laporan keuangan yang disusun dengan menggunakan akuntansi dasar kas atau beberapa dasar lainnya yang cocok untuk organisasi tersebut. Dalam menentukan apakah laporan keuangan telah dinyatakan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum, auditor mengumpulkan bukti untuk menetapkan apakah laporan keuangan itu mengandung kesalahan yang vital atau saji lainnya.

2.1.1.3 Tujuan Auditing

Perusahaan perlu memiliki suatu pengendalian intern untuk menjamin tercapainya tujuan yang telah direncanakan. Untuk dapat mencapai tujuan tersebut maka dalam pelaksanaan kegiatan harus diawasi dan sumber ekonomi yang dimiliki harus dikerahkan dan digunakan sebaik mungkin. Berdasarkan beberapa definisi audit yang telah dikemukakan di atas, dapat diketahui bahwa tujuan audit pada umumnya adalah menyatakan pendapat atas kewajaran, dalam semua hal yang material posisi keuangan dan hasil usaha serta arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Untuk mencapai tujuan ini auditor perlu menghimpun bukti kompeten yang cukup, serta mengidentifikasi dan menyusun sejumlah tujuan audit spesifik untuk setiap akun laporan keuangan. Dengan demikian tujuan audit menghendaki akuntan memberi pendapat mengenai kelayakan dari pelaporan keuangan yang sesuai *standards auditing*.

Menurut Tuanakotta Theodorus M (2014:84) tujuan audit adalah:

“Mengangkat tingkat kepercayaan dari pemakai laporan keuangan yang dituju, terhadap laporan keuangan itu. Tujuan itu dicapai dengan pemberian opini oleh auditor mengenai apakah laporan keuangan disusun dalam segala hal yang material sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.”

Menurut Arens dkk (2015:168) tujuan audit adalah:

“Tujuan audit adalah untuk menyediakan pemakai laporan keuangan suatu pendapat yang diberikan oleh auditor tentang apakah laporan keuangan disajikan secara wajar dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka kerja akuntansi keuangan yang berlaku. Pendapat auditor ini menambah tingkat keyakinan pengguna yang bersangkutan terhadap laporan keuangan.”

2.1.1.4 Standar *Auditing*

Untuk melakukan *auditing* diperlukan standar yang dapat menjadi acuan dalam audit. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) adalah kodifikasi berbagai pernyataan standar teknis yang merupakan panduan dalam memberikan jasa bagi Akuntan Publik di Indonesia, SPAP merupakan hasil pengembangan berkelanjutan standar profesional akuntan publik yang dimulai sejak 1973. SPAP dikeluarkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik Institut Akuntan Publik Indonesia (Rachmianty, 2015).

Standar *auditing* yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia dalam Sukrisno Agoes (2014:33) adalah sebagai berikut:

1. Standar Umum

Standar umum bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan auditor dan mutu pekerjaannya, dan berbeda dengan standar yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan lapangan dan pelaporan. Isi dari standar umum adalah sebagai berikut:

- a. Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor
- b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan, independen dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor
- c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan seksama

2. Standar Pekerjaan Lapangan

Standar pekerjaan lapangan berkaitan dengan pelaksanaan pemeriksaan akuntan di lapangan (*audit field work*), mulai dari perencanaan audit dan supervisi, pemahaman dan evaluasi pengendalian intern, pengumuman bukti-bukti audit *compliance test*, *substantive test*, *analytical review*, sampai selesai *audit field work*.

- a. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya
- b. Pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan
- c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan pengajuan pertanyaan dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan

3. Standar pelaporan

Standar pelaporan merupakan pedoman bagi auditor independen dalam menyusun laporan auditnya.

- a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum
- b. Laporan audit harus menunjukkan keadaan yang didalamnya prinsip akuntansi tidak secara konsisten diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dalam hubungannya dengan prinsip akuntansi yang diterapkandalam periode sebelumnya
- c. Pengungkapan informative dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit
- d. Laporan audit harus memuat sesuatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal yang sama nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan auditor, jika ada dan tingkat tanggung yang dipikulnya

Standar ini mengatur auditor untuk menyatakan apakah laporan keuangan yang diperiksa sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum atau pernyataan mengenai ketidak konsistenan penerapan prinsip akuntansi yang berlaku umum, pengungkapan invormatif dalam laporan keuangan, dan pernyataan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan.

2.1.1.5 Pengertian dan Jenis-jenis 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 suatu ketidakwajaran terkait dengan informasi yang disajikan.

Menurut Mulyadi (2008:1) auditor adalah:

“Auditor adalah akuntan publik yang memberikan jasa audit kepada auditee untuk memeriksa laporan keuangan agar bebas dari salah saji”.

Menurut Arens, Elder, dan Beasley (2008:4) auditor adalah:

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

Dari beberapa pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa auditor merupakan orang yang sangat memegang peranan penting dalam aktivitas audit dan memiliki kemampuan dalam melaksanakan audit sesuai dengan standar profesionalnya.

Menurut Arens, Beasley, dan Elder yang diterjemahkan oleh Herman Wibowo (2011:19-21) jenis-jenis auditor yaitu:

1. Kantor Akuntan Publik
Kantor akuntan publik bertanggungjawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan perusahaan lain yang cukup besar dan banyak perusahaan serta organisasi non komersial yang lebih kecil. Kantor akuntan publik biasa disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal.
2. Auditor Internal Pemerintah
Auditor internal pemerintah adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), guna melayani pemerintah. Porsi utama upaya audit BPKP adalah dikerahkan untuk mengevaluasi efektifitas dan efisiensi operasional berbagai program pemerintah.
3. Auditor Badan Pemeriksa Keuangan
Auditor padan 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.
4. Auditor Pajak
Direktorat Jenderal (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 audit ketaatan. Auditor yang melakukan pemeriksaan disebut auditor pajak.
5. Auditor Internal
Auditor internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen, sama seperti BPK mengaudit DPR. Tanggungjawab auditor internal sangat beragam, tergantung pada yang mempekerjakan mereka.

Sedangkan menurut Sukrisno Agoes dan Jan Hoesada (2012:54) jenis-jenis auditor dibagi menjadi 7 macam, yaitu:

1. Akuntan Publik (*Public Accounting Firm*)
Akuntan publik adalah akuntan yang telah memperoleh izin dari menteri keuangan untuk memberikan jasa sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik.
2. Auditor Intern (Internal Auditor)
Auditor yang bekerja dalam perusahaan yang tugas pokoknya menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen telah dipatuhi, menentukan efektivitas dan efisiensi prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan berbagai organisasi.
3. *Operational Audit* (Manajemen Auditor)
Manajemen audit disebut juga *operational audit*, *functional audit*, *systems audit* yang merupakan pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis. Manajemen audit bertujuan menghasilkan perbaikan dalam pengelolaan aktivitas objek yang diterima dengan membuat rekomendasi tentang cara-cara pelaksanaan yang lebih baik dan efisien.
4. Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)
Badan pemeriksaan keuangan adalah lembaga tinggi negara dalam system ketatanegaraan Indonesia yang memiliki wewenang memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara. Menurut UUD 1945, BPK merupakan lembaga bebas dan mandiri. Anggota BPK dipilih oleh Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) dengan memperhatikan pertimbangan Dewan Perwakilan Daerah (DPD) dan diresmikan oleh Presiden. Nilai-nilai dasar yang dipegang teguh oleh BPK RI adalah sebagai berikut:
 - a. Independensi
 - b. Integritas
 - c. Profesionalisme
5. Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP)
Badan Pemeriksaan Keuangan dan Pembangunan atau yang disingkat BPKP adalah lembaga pemerintah non-departemen Indonesia yang bertugas melaksanakan tugas pemerintahan dibidang pengawasan keuangan dan pembangunan.
6. Inspektorat Jenderal (Itjen) di Departemen
Dalam Kementrian Negara Republik Indonesia, Inspektorat Jenderal (Itjen) adalah unsur pembantu yang ada disetiap departemen/kementrian yang bertugas melaksanakan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas di lingkungan departemen kementriannya.
7. Badan Pengawasan Daerah (Bawasda)

Badan pengawas daerah adalah sebuah badan/lembaga fungsional yang ada dalam lingkungan pemerintah daerah di Indonesia baik pada tingkat Provinsi maupun Kabupaten/Kota. Pelaksanaan tugasnya didasarkan pada keahlian dan atau keterampilan dibidang pengawasan dan bersifat mandiri. Badan pengawas daerah dibentuk untuk melakukan pengawasan penggunaan anggaran pemerintah daerah Provinsi dan Kabupaten/Kota dalam rangka mendukung peningkatan kinerja instansi pemerintah daerah.

Sedangkan, menurut Abdul Halim (2015:11-12) jenis-jenis auditor dibagi menjadi 3 (tiga) kelompok, diantaranya ialah:

1. Auditor Internal

Auditor internal merupakan karyawan suatu perusahaan tempat mereka melakukan audit. Tujuan audit internal adalah untuk membantu manajemen dalam melaksanakan tanggung jawabnya secara efektif. Auditor internal terutama berhubungan dengan auditor operasional dan audit kepatuhan. Meskipun demikian, pekerjaan auditor internal dapat mendukung audit atas laporan keuangan yang dilakukan auditor independen.

2. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas utamanya adalah melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan dari berbagai organisasi dalam pemerintah. Audit ini dilaksanakan oleh auditor pemerintah yang bekerja di BPKP dan BPK. Disamping itu, ada auditor pemerintah yang bekerja di Direktorat Jenderal Pajak. Tugas auditor perpajakan ini adalah memeriksa pertanggungjawaban keuangan para wajib pajak baik perseorangan maupun yang berbentuk organisasi kepada pemerintah.

3. Auditor Independen

Auditor independen adalah para praktisi individual atau anggota kantor akuntan publik yang memberikan jasa audit kepada klien. Klien tersebut merupakan perusahaan bisnis yang berorientasi laba, organisasi nirlaba, badan-badan pemerintahan, maupun individu perseorangan. Auditor harus independen terhadap klien pada saat melaksanakan audit maupun saat pelaporan hasil audit. Audit independen menjalankan pekerjaannya di bawah suatu kantor akuntan publik.

2.1.2 Tindakan Supervisi dalam Audit

2.1.2.1 Pengertian Tindakan Supervisi

Menurut Sukrisno Agoes (2012:143) tindakan supervisi adalah:

“Tindakan supervisi adalah pengarahan kepada asisten yang terkait dalam pencapaian tujuan dan menentukan apakah tujuan tersebut tercapai. Unsur-

unsur supervisi mencakup tentang pemberian instruksi kepada asisten, tetap menjaga penyampaian informasi masalah penting yang ditemukan dalam audit, *me-review* pekerjaan yang dilaksanakan mengenai apakah hasilnya sejalan dengan kesimpulan yang disajikan dalam laporan audit, menyelesaikan perbedaan pendapat antara staf audit dan KAP.”

Dalam PSA No.5 Tahun 2001 (SA Seksi 311: 311.1):

“Pekerja harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya. Unsur supervisi adalah memberikan instruksi kepada asisten, tetap menjaga penyampaian informasi masalah-masalah penting yang dijumpai dalam audit, *me-review* pekerjaan yang dilaksanakan, dan menyelesaikan perbedaan pendapat diantara para staf auditor.”

Tindakan supervisi merupakan bagian dari aktifitas monitoring yang dilakukan manajer di dalam organisasi. Salah satu aktifitas yang dilakukan supervisor adalah melakukan pengawasan terhadap aktifitas audit.

2.1.2.2 Manfaat dan Tujuan Tindakan Supervisi

Apabila tindakan supervisi dapat dilakukan dengan baik, maka akan memperoleh banyak manfaat. Menurut Suarli & Bachtihar (2009) manfaat tindakan supervisi adalah sebagai berikut:

1. Tindakan supervisi dapat meningkatkan efektifitas kerja. Peningkatan efektifitas kerja ini erat hubungannya dengan peningkatan pengetahuan dan keterampilan bawahan, serta makin terbinanya hubungan dan suasana kerja yang lebih harmonis antara atasan dan bawahan.
2. Tindakan supervisi dapat lebih meningkatkan efisiensi kerja. Peningkatan efisiensi kerja ini erat kaitannya dengan makin berkurangnya kesalahan yang dilakukan bawahan, sehingga pemakaian sumber daya (tenaga, harga dan sarana) yang sia-sia akan dapat dicegah.

Apabila kedua peningkatan ini dapat diwujudkan, sama artinya dengan telah tercapainya tujuan suatu organisasi. Tujuan pokok dari tindakan supervisi adalah menjamin pelaksanaan berbagai kegiatan yang telah direncanakan secara

benar dan tepat, dalam arti lebih efektif dan efisien, sehingga tujuan yang telah ditetapkan organisasi dapat dicapai dengan memuaskan (Suarli & Bachtiar, 2009).

2.1.2.3 Pelaksanaan Tindakan Supervisi

Dalam pelaksanaan supervisi terhadap karyawan, supervisor terlibat dalam setiap kegiatan manajemen seperti yang dikemukakan oleh Agus Dharma (2001:5) adalah sebagai berikut:

1. Perencanaan
Yaitu menetapkan tujuan, memutuskan cara pencapaian tujuan, menetapkan cara tindakan, serta menetapkan kebijakan dan prosedur.
2. Pengorganisasian
Yaitu menetapkan pembagian kerja, penugasan kerja, pengelompokan kerja untuk koordinasi serta menetapkan wewenang dan tanggung jawab.
3. Pendayagunaan Tenaga
Yaitu penyeleksian orang untuk melaksanakan pekerjaan serta melatih dan menilai kinerja karyawan.
4. Pembinaan
Yaitu memberikan contoh, memotivasi dan pemberdayaan karyawan. Termasuk disini adalah upaya untuk menciptakan lingkungan kerja yang kondusif bagi karyawan untuk berkinerja bagus.
5. Pengendalian
Yaitu penghimpunan informasi tentang pencapaian hasil, membandingkannya dengan rencana, standard an melakukan tindakan perbaikan jika perlu.

2.1.2.4 Prinsip-prinsip Pokok dalam Supervisi

Kegiatan supervisi mengusahakan seoptimal mungkin kondisi kerja yang kondusif dan nyaman yang mencakup lingkungan fisik, atmosfer kerja, dan jumlah sumber yang dibutuhkan untuk memudahkan pelaksanaan tugas. Untuk itu diperlukan beberapa prinsip pokok pelaksanaan supervisi. Menurut Suarli dan Bahtiar (2009) prinsip-prinsip pokok dalam supervisi adalah sebagai berikut:

1. Tujuan utama supervisi adalah untuk lebih meningkatkan kinerja bawahan, bukan untuk mencari kesalahan. Peningkatan kinerja ini dilakukan dengan melakukan pengamatan langsung terhadap pekerjaan bawahan, kemudian apabila ditemukan masalah, segera diberikan petunjuk atau bantuan untuk mengatasinya.
2. Sejalan dengan tujuan utama yang ingin dicapai, sifat supervisi harus edukatif dan suportif, bukan otoriter.
3. Supervisi harus dilakukan secara teratur atau berkala. Supervisi yang hanya dilakukan sekali bukan supervisi yang baik.
4. Supervisi harus dapat dilaksanakan sedemikian rupa sehingga terjalin kerja sama yang baik antara atasan dan bawahan, terutama pada saat proses penyelesaian masalah, dan untuk lebih mengutamakan kepentingan bawahan.
5. Strategi dan tata cara supervisi yang akan dilakukan harus sesuai dengan kebutuhan masing-masing bawahan secara individu. Penerapan strategi dan tata cara yang sama untuk semua kategori bawahan, bukan merupakan supervisi yang baik.
6. Supervisi harus dilaksanakan secara fleksibel dan selalu disesuaikan dengan perkembangan.

2.1.2.5 Tindakan Supervisi dalam Audit

Menurut SPAP (SPM Seksi 100, PSPM No.01):

“Supervisi yang memberikan keyakinan memadai bahwa pelaksanaan perikatan memenuhi standar mutu yang diterapkan. Lingkup supervisi dan *review* yang sesuai pada suatu kondisi tertentu, tergantung atas beberapa faktor, antara lain kerumitan masalah, kualifikasi staf pelaksana perikatan dan lingkup konsultasi yang tersedia dan yang digunakan. Tanggung jawab kantor akuntan publik untuk menetapkan prosedur mengenai supervisi dengan tanggung jawab staf secara individual untuk merencanakan dan melakukan supervisi secara memadai dan perikatan tertentu”.

Menurut Ignasia Niken (2005) tindakan supervisi dalam audit merupakan:

“Tindakan yang dilakukan oleh atasan kepada bawahan yang mengarahkan dalam pencapaian tujuan dan menentukan apakah tujuan tersebut telah tercapai”.

AECC (*Accountant Education Change Commision*) *Issue Statement* No. 4 mendefinisikan tindakan supervisi adalah sebagai berikut:

“Tindakan supervisi adalah pengarahan kepada asisten dalam mencapai tujuan audit dan penentuan apakah tujuan tersebut tercapai.”

Dalam bidang pemeriksaan akuntan, supervisi diatur dalam *Statement on Auditing Standard (SAS) Nomor 22* tentang standar pekerjaan lapangan yang menyatakan bahwa “Pekerjaan harus direncanakan dengan sebaik-baiknya dan jika menggunakan asisten, harus disupervisi dengan semestinya”.

Berdasarkan definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa tindakan supervisi dalam audit merupakan tindakan pengawasan dan pengontrolan yang dilakukan oleh atasan dalam hal ini auditor senior kepada bawahan (auditor pemula) yang bertujuan untuk melaksanakan pengawasan dan pengendalian terhadap kualitas tugas yang telah ditentukan.

Melakukan tugas dengan baik dibutuhkan keterampilan bukan hanya keterampilan teknis melainkan juga keterampilan dalam supervisi. Dengan adanya tindakan supervisi akan memberikan inspirasi kepada bawahan untuk bersama-sama menyelesaikan tugas atau pekerjaan dengan jumlah yang lebih banyak, waktu yang lebih cepat, cara yang lebih mudah dan hasil yang lebih baik dari pada jika dikerjakan sendiri. Demikian pula dengan seseorang manajer atau supervisor, ia harus bisa membawa timnya ke target yang telah ditetapkan.

Auditor senior diharuskan memberikan instruksi kepada asisten, tetap menjaga penyampaian informasi masalah-masalah penting yang dijumpai dalam audit, *me-review* pekerjaan yang dilaksanakan dan menyelesaikan perbedaan

pendapat diantara staf auditor akuntan. Hal-hal yang kemungkinan berpengaruh terhadap sifat, lingkup dan prosedur yang harus dilaksanakan.

Pekerjaan yang dilaksanakan oleh asisten harus *direview* untuk menentukan apakah pekerjaan tersebut telah dilaksanakan secara memadai dan auditor harus menilai apakah hasilnya sejalan dengan kesimpulan yang disajikan dalam laporan keuangan.

2.1.2.6 Aspek-aspek Utama Tindakan Supervisi dalam Audit

Di Amerika Serikat AECC (*Accountant Education Change Commission*) menerbitkan *Issue Statement* No. 4 salah satu pembahasannya adalah AECC, *Recommendation for Supervisor of Early Experience*. Isi dari AECC adalah rekomendasi AECC kepada supervisor akuntan pemula atau auditor junior untuk melakukan supervisi dengan tepat khususnya dalam tiga aspek utama tindakan supervisi sebagaimana yang disarankan oleh AECC, sebagai berikut:

1. Supervisor hendaknya menunjukkan sikap kepemimpinan atau mentoring yang kuat. Rincian aktivitas yang disarankan:
 - a. Supervisor sering memberikan *feedback* yang jujur, terbuka, dan interaktif kepada junior di bawah supervisinya.
 - b. Supervisor memperhatikan keluhan atau masalah yang dihadapi junior auditor, secara langsung supervisor menanyakan keadaan dan penyebabnya.
 - c. Supervisor meningkatkan konseling dan mentoring, misalnya memberikan pujian terhadap yang baik, memperlakukan junior auditor sebagai profesional, membantu junior auditor untuk menentukan peluang kerja dan memperdulikan minat serta rencana junior auditor.
 - d. Supervisor dituntut mampu menjadi panutan sebagai profesional di bidangnya, mampu menumbuhkan kebanggaan akan profesi yang di gelutinya.
2. Supervisor hendaknya menciptakan kondisi kerja yang mendorong terjadinya kesuksesan. Rincian aktivitas yang disarankan:
 - a. Menumbuhkan sikap mental pada junior auditor untuk bekerja dengan benar sejak awal dan menciptakan kondisi yang memungkinkan hal itu terjadi. Hal itu bisa dilaksanakan dengan menjelaskan suatu

- penugasan kepada junior auditor secara gambling, mengalokasikan waktu yang cukup dalam penugasan yang rumit sehingga bisa terselesaikan dengan baik, menampung semua keluhan akan hambatan yang dihadapi termasuk diantaranya hambatan *budgeter* dan menjelaskan bagaimana suatu bagian penugasan sesuai dengan penugasan keseluruhan serta senantiasa mengawasi junior auditor sampai penugasan selesai.
- b. Mendistribusikan tugas dan beban secara adil dan sesuai dengan tingkat kemampuan junior auditor.
 - c. Meminimalkan stress yang berkaitan dengan pekerjaan.
3. Supervisor hendaknya memberikan tugas yang menantang dan mempercepat terselesaikannya tugas. Rincian aktivitas yang disarankan:
- a. Supervisor mendelegasikan tanggung jawab sesuai dengan kemampuan dan kesiapan junior auditor.
 - b. Memaksimalkan kesiapan junior auditor untuk menggunakan kemampuan verbal baik lisan maupun tulisan, berpikiran kritis dan menggunakan teknik analitis serta membantu junior auditor untuk meningkatkan kemampuan tersebut.

2.1.3 Risiko Audit

2.1.3.1 Pengertian Risiko Audit

Dalam SA seksi 312 (PSA No.25) mendefinisikan risiko audit sebagai berikut:

“Risiko audit adalah risiko yang timbul karena auditor, tanpa disadari tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya, atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material”.

Menurut Guy, dan M, yang diterjemahkan oleh Sugiyarto (2002):

“Risiko audit (*audit risk*) merupakan risiko kesalahan auditor dalam memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian atas laporan keuangan yang salah saji secara material.”

Menurut J.Elder, Mark S. Beasley, Alvin A.Arens yang dialih bahasakan oleh Herman Wibowo (2011:148):

“Risiko audit merupakan kemungkinan bahwa auditor akan salah menyimpulkan setelah melaksanakan audit yang memadai bahwa laporan keuangan telah dinyatakan secara wajar sedangkan dalam kenyataannya mengandung salah saji yang material. Risiko audit tidak dapat dihindari karena auditor mengumpulkan bukti hanya atas dasar pengujiannya dan karena kecurangan yang disembunyikan dengan baik sangat sulit dideteksi. Seorang auditor mungkin saja menaati seluruh standar *auditing* namun masih gagal mengungkapkan salah saji yang material akibat kecurangan.”

Risiko dalam *auditing* berarti bahwa auditor menerima suatu tingkat ketidakpastian tertentu dalam pelaksanaan audit. Auditor menyadari misalnya bahwa ada ketidakpastian mengenai kompetensi bahan bukti, efektifitas struktur pengendalian intern klien dan ketidakpastian apakah laporan keuangan memang telah disajikan secara wajar setelah audit selesai (Ida Suraida, 2005).

2.1.3.2 Jenis-jenis Risiko Audit

Cara audit menangani masalah risiko dalam tahap perencanaan pengumpulan bahan bukti dalam tiap siklus adalah dengan menggunakan model risiko audit. Menurut Alvin A. Arens, J. Elder, Mark S. Beasley (2015:305) terdapat 3 komponen atau jenis risiko penilaian sebagai berikut:

1. *Planned Detection Risk* (Risiko deteksi yang direncanakan)
Risiko penemuan yang direncanakan adalah risiko bahwa bukti audit untuk suatu tujuan audit akan gagal mendeteksi salah saji yang melebihi salah saji yang ditoleransi. *Detection risk* dipengaruhi oleh banyaknya bahan bukti yang akan dikumpulkan. Bahan bukti yang harus dikumpulkan oleh auditor seperti melakukan konfirmasi dengan pihak ketiga, melakukan perhitungan fisik pada kas investasi, persediaan, aktiva tetap dan jumlah sampel audit yang akan digunakan. Jika *detection risk* diperkecil, maka auditor harus mengumpulkan bahan bukti yang banyak.
2. *Inherent Risk* (Risiko Bawaan)
Risiko bawaan mengukur penilaian auditor atas kemungkinan adanya salah saji material (kekeliruan atau kecurangan) dalam segmen, sebelum memperhitungkan keefektifan pengendalian internal. Menurut Arens (2002:264) terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi auditor dalam menetapkan risiko bawaan yaitu:

- a. Bentuk atau jenis usaha klien
Auditor harus memperoleh pemahaman yang memadai tentang entitas dan lingkungannya, termasuk pengendalian internalnya, untuk menilai risiko salah saji yang material pada laporan keuangan baik karena kekeliruan atau kecurangan, dan baik untuk merancang sifat, penetapan waktu serta luas prosedur audit selanjutnya.
 - b. Pertimbangan yang diperlukan untuk mengoreksi pencatatan berbagai saldo dan transaksi akun
Beberapa saldo akun memerlukan sejumlah estimasi dan suatu pertimbangan yang besar dari pihak manajemen. Contoh atas jenis akun ini adalah cadangan atas piutang tak tertagih, nilai persediaan yang usang, kewajiban atas pembayaran *warrant* serta cadangan kerugian kredit bank. Serupa dengan itu, berbagai transaksi atas perbaikan utama atau penggantian sejumlah aktiva merupakan contoh-contoh dimana sejumlah pertimbangan yang diperlukan agar dapat mencatat transaksi tersebut dengan benar.
 - c. Temuan audit yang diperoleh dari audit-audit sebelumnya
Salah saji yang dikemukakan pada audit tahun sebelumnya kemungkinan besar akan ditemukan kembali pada penugasan tahun berjalan. Hal ini diakibatkan karena sebagian besar jenis salah saji umumnya bersifat sistematis atau teratur, serta organisasi-organisasi seringkali mengalami keterlambatan dalam melakukan sejumlah perubahan dalam menghapuskan salah saji tersebut. Oleh karena itu, auditor akan dianggap ceroboh jika ia mengabaikan temuan audit yang diperoleh pada tahun sebelumnya, pada saat ia melakukan penyusunan program audit atas penugasan audit tahun berjalan.
 - d. Transaksi yang tidak rutin
Berbagai transaksi yang tidak umum dilakukan oleh klien memiliki kemungkinan lebih besar akan dicatat secara tidak benar oleh pihak klien dari pada pencatatan atas berbagai transaksi yang rutin karena pihak klien kurang memiliki pengalaman dalam melakukan pencatatan atas transaksi tersebut.
3. *Control Risk* (Risiko Pengendalian)
Risiko pengendalian merupakan penilaian auditor mengenai apakah salah saji yang melebihi jumlah yang dapat ditoleransi dalam suatu segmen akan dicegah atau terdeteksi secara tepat waktu oleh pengendalian internal klien. *Control risk* dipengaruhi oleh efektivitas desain dan operasi pengendalian intern untuk mencapai tujuan entitas yang relevan dengan penyusunan laporan keuangan entitas yaitu:
 - a. Keandalan pelaporan keuangan
 - b. Kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku
 - c. Efektivitas dan efisiensi operasi
 4. *Acceptable Audit Risk* (Risiko audit yang dapat diterima)
Risiko audit yang dapat diterima adalah ukuran kesediaan auditor untuk menerima bahwa laporan keuangan mungkin mengandung salah saji yang

material setelah audit selesai, dan pendapat wajar tanpa pengecualian telah dikeluarkan.

Terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi risiko audit yang dapat diterima:

- a. Derajat ketergantungan pemakai eksternal pada laporan keuangan
Jika pemakai eksternal sangat bergantung pada laporan keuangan, maka tepat untuk mengurangi risiko audit yang dapat diterima. Jika laporan keuangan sangat diandalkan, mungkin saja timbul kerugian sosial yang besar jika salah saji yang signifikan dalam laporan keuangan tetap tidak terdeteksi. Auditor dapat dengan lebih mudah menjelaskan biaya yang timbul untuk memperoleh bukti tambahan jika kerugian yang diderita para pemakai akibat salah saji yang material ini cukup besar.
- b. Kemungkinan bahwa klien akan mengalami kesulitan keuangan setelah laporan audit dikeluarkan
Dalam situasi ini di mana auditor yakin bahwa peluang terjadinya kegagalan atau kerugian keuangan cukup tinggi sehingga risiko penugasan juga meningkat, risiko audit yang dapat diterima harus dikurangi.
- c. Evaluasi auditor atas integritas manajemen
Jika klien memiliki integritas yang meragukan, auditor mungkin akan menilai risiko audit yang dapat diterima lebih rendah. Perusahaan yang memiliki integritas yang rendah akan menimbulkan konflik dengan para pemegang saham, pembuat peraturan, serta pelanggan. Konflik tersebut sering kali mempengaruhi pandangan para pemakai laporan atas mutu audit.

2.1.3.3 Model Risiko Audit

Cara utama yang dipergunakan oleh auditor untuk mempertimbangkan risiko yang ada dalam merencanakan bukti audit yang akan dikumpulkan adalah melalui penerapan model risiko audit (*audit risk model*). Sumber dari model risiko audit ini adalah literature yang terdapat dalam *Statement on Auditing Standards* 39 (AU 350) tentang *sampling* audit serta dalam SAS 47 (312) tentang materialitas dan risiko (IAI, 2011).

Model risiko audit ini umumnya dipergunakan bagi berbagai tujuan perencanaan untuk memutuskan berapa banyak bukti audit yang akan

dikumpulkan pada setiap siklusnya. Model ini umumnya dinyatakan sebagai berikut:

Dimana:

$$AR = IR \times CR \times DR$$

AR : *audit risk* (risiko audit)

DR : *detection risk* (risiko deteksi)

IR : *inherent risk* (risiko bawaan)

CR : *control risk* (risiko pengendalian)

Model risiko audit menunjukkan hubungan yang erat antara risiko bawaan dan risiko pengendalian. Kombinasi risiko bawaan dan risiko pengendalian ini dapat dianggap sebagai suatu ekspektasi atau nilai salah saji setelah mempertimbangkan pengaruh dari pengendalian *intern*. Sama dengan yang terjadi pada risiko bawaan, hubungan antara risiko pengendalian dan risiko deteksi adalah saling berlawanan, sementara hubungan risiko pengendalian dan bukti substantif merupakan hubungan yang searah (Arens et al, 2011).

Penaksiran risiko berlangsung selama proses audit dilaksanakan. Pada tahap perencanaan audit, auditor menaksir risiko bawaan, yaitu risiko yang muncul dari sifat bisnis dan transaksinya. Pada tahap pemahaman dan pengujian *intern*, auditor menaksir risiko pengendalian yaitu risiko dalam mendeteksi salah saji material dalam laporan keuangan. Pada tahap pelaksanaan pengujian

substantif, auditor menaksir risiko deteksi yaitu risiko tidak diperolehnya bukti yang memadai dengan menerapkan berbagai prosedur audit yang cukup.

Pada hakikatnya pemeriksaan dimaksudkan untuk menilai kewajaran laporan keuangan yang didasarkan pada ketaatannya terhadap prinsip akuntansi berlaku umum. Artinya laporan keuangan yang disajikan bebas dari kemungkinan kesalahan material. Namun akuntan diwajibkan untuk melakukan usaha-usaha pemeriksaan untuk memastikan bahwa laporan keuangan tidak mengandung kesalahan material.

2.1.3.4 Identifikasi dan Penilaian Risiko Audit

Identifikasi risiko merupakan fondasi dari suatu audit. Identifikasi risiko merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari prosedur yang dilaksanakan auditor untuk memahami entitas dan lingkungannya. Tanpa pemahaman yang mendalam tentang entitas, auditor akan mengabaikan faktor risiko tersebut.

Tujuan tahap penilaian risiko (tahap pertama dalam proses audit) adalah mengidentifikasi sumber-sumber risiko, dan kemudian menilai apakah risiko-risiko ini mungkin menjadi penyebab salah saji yang material dalam laporan keuangan. Langkah ini dilakukan agar auditor mendapatkan informasi yang diperlukan untuk mengarahkan upaya auditnya langsung pada area yang risikonya tinggi, dan menjauhi area yang risikonya rendah. Berdasarkan *International Standards on Auditing (ISA)*, (315:26) dalam penilaian risiko, auditor wajib melakukan penilaian risiko sebagai berikut:

1. Mengidentifikasi risiko melalui proses memperoleh pemahaman mengenai entitas dan lingkungannya, termasuk pengendalian yang relevan dengan

risiko tersebut, dan dengan mempertimbangkan jenis transaksi, saldo akun, dan pengungkapan dalam laporan keuangan.

2. Menilai risiko yang diidentifikasi dan mengevaluasi apakah risiko tersebut berhubungan lebih pervasif dengan laporan keuangan secara keseluruhan dan berpotensi mempunyai dampak terhadap banyak asersi.
3. Menghubungkan risiko yang diidentifikasi dengan yang salah pada tingkat asersi, dengan memperhitungkan pengendalian yang relevan dengan apa yang ingin diuji oleh auditor.
4. Mempertimbangkan kemungkinan salah saji, termasuk kemungkinan salah saji ganda, dan apakah besaran dari salah saji yang potensial ini dapat mengakibatkan salah saji yang material.

2.1.4 Penghentian Prematur atas Prosedur Audit

2.1.4.1 Pengertian Prosedur Audit

Menurut Sukrisno Agoes (2016:147) audit prosedur adalah:

“Langkah-langkah yang harus dijalankan auditor dalam melaksanakan pemeriksaan dan sangat diperlukan agar tidak melakukan penyimpangan dan dapat bekerja secara efektif dan efisien”.

Menurut Arens et al. (2011:157) prosedur audit adalah:

“Rincian instruksi untuk pengumpulan jenis bukti audit yang diperoleh pada waktu tertentu saat berlangsungnya proses audit”.

Menurut Mulyadi (2014:14) prosedur audit antara lain:

“Prosedur audit yang disebutkan dalam standar meliputi inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, konfirmasi, penelusuran, pemeriksaan bukti pendukung, perhitungan, *scanning*, pelaksanaan ulang, dan teknik audit berbantuan komputer”.

Berdasarkan definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa prosedur audit merupakan langkah-langkah yang digunakan oleh auditor untuk mengumpulkan dan mengevaluasi bahan bukti yang mencukupi dan kompeten.

2.1.4.2 Prosedur Audit yang Ditetapkan dalam Standar Profesi Akuntan Publik

Standar *auditing* (SPAP, 2011) mengatur bahwa auditor dalam melaksanakan tugasnya harus mendapatkan bukti audit kompeten yang cukup melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan.

Prosedur audit yang digunakan dalam penelitian ini ialah prosedur audit yang dilaksanakan pada tahap perencanaan audit dan tahap pekerjaan lapangan yang telah ditetapkan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang mudah untuk dilakukan praktik penghentian prematur atas prosedur audit. Prosedur audit tersebut yang dilaksanakan pada tahap perencanaan dan tahap pekerjaan lapangan tersebut mudah untuk dilakukan praktik penghentian prematur, antara lain:

1. Pemahaman bisnis dan industri klien
Auditor harus memperoleh pengetahuan dan pemahaman bisnis klien yang cukup tentang industri dan hak kepemilikan, manajemen dan operasi entitas yang akan diaudit untuk memungkinkan auditor mengidentifikasi dan memahami peristiwa, transaksi dan praktik yang menurut pertimbangan auditor kemungkinan berdampak signifikan atas laporan keuangan atau atas laporan pemeriksaan atau laporan audit (PSA No.67 SA Seksi 318, 2011).
2. Pertimbangan pengendalian internal
Suatu proses yang dijalankan oleh dewan komisaris, manajemen, dan personel lain entitas yang didesain untuk memberikan keyakinan memadai tentang pencapaian keandalan pelaporan keuangan, efektivitas dan efisiensi operasi, dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku. Auditor harus memperoleh pemahaman tentang pengendalian *intern* yang memadai untuk merencanakan audit dengan melaksanakan prosedur untuk memahami desain pengendalian yang relevan dengan audit atas laporan keuangan dan apakah pengendalian *intern* tersebut dioperasikan (PSA No.69 SA Seksi 319, 2011).
3. Pertimbangan auditor atas fungsi audit *intern*

Auditor mempertimbangkan banyak faktor dalam menentukan sifat dan lingkup prosedur audit yang harus dilaksanakan dalam suatu audit atas laporan keuangan entitas. Salah satu faktor adalah eksistensi fungsi audit *intern*. Tanggung jawab penting fungsi audit *intern* adalah memantau kinerja pengendalian entitas. Oleh karena itu auditor harus berusaha memahami fungsi audit *intern* yang cukup untuk mengidentifikasi aktivitas audit *intern* yang relevan dengan perencanaan audit (PSA No.33 SA Seksi 322, 2011).

4. Informasi asersi manajemen

Asersi adalah pernyataan manajemen yang terkandung di dalam komponen laporan keuangan. Asersi manajemen diklarifikasikan menjadi lima yaitu: keberadaan (*existence or occurrence*), kelengkapan (*completeness*), hak dan kewajiban (*right and obligation*), penilaian (*valuation*), serta penyajian dan pengungkapan (*presentation and disclosure*). Informasi manajemen digunakan auditor untuk memperoleh bukti audit yang mendukung asersi dalam laporan keuangan (PSA No.7 SA Seksi 326, 2011).

5. Prosedur analitik

Prosedur analitik merupakan bagian penting dalam proses audit dan terdiri dari evaluasi terhadap informasi keuangan yang dibuat dengan mempelajari hubungan yang masuk akal antara data keuangan yang satu dengan data keuangan yang lainnya atau antara data keuangan dengan data non keuangan. Tujuan penggunaan prosedur analitik adalah membantu auditor dalam merencanakan sifat dan lingkup prosedur analitik lainnya, sebagai pengujian substantive untuk memperoleh bukti tentang asersi tertentu yang berhubungan saldo akun dan sebagai *review* menyeluruh informasi keuangan pada *review* akhir audit (PSA No.22 SA Seksi 329, 2011).

6. Proses konfirmasi

Proses konfirmasi adalah proses pemerolehan dan penilaian suatu komunikasi dari pihak ketiga sebagai jawaban atas suatu permintaan informasi tentang unsur tertentu yang berdampak terhadap asersi laporan keuangan. Proses konfirmasi mencakup pemilihan unsur yang dimintakan konfirmasi, pendesainan permintaan konfirmasi, pengkomunikasian permintaan konfirmasi kepada pihak ketiga yang bersangkutan, pemerolehan jawaban dari pihak ketiga dan penilaian terhadap informasi, atau tidak adanya informasi yang disediakan oleh pihak ketiga mengenai tujuan audit, termasuk keandalan informasi tersebut (PSA No.07 SA Seksi 330,2011).

7. Representasi manajemen

Representasi manajemen merupakan bagian dari bukti audit yang diperoleh auditor. Representasi tertulis dari manajemen biasanya menegaskan representasi lisan yang disampaikan oleh manajemen kepada auditor dan menunjukkan serta mendokumentasikan lebih lanjut ketepatan representasi tersebut, dan mengurangi kemungkinan salah paham mengenai masalah yang direpresentasi (PSA No.17 SA Seksi 333, 2011).

8. Pengujian pengendalian teknik audit berbantuan komputer
Auditor harus mempertimbangkan suatu kombinasi semestinya teknik audit secara manual dan Teknik Audit Berbantuan Komputer (TABK). Beberapa manfaat penggunaan TABK adalah tidak adanya dokumen masukan atau tidak adanya jejak audit (*audit trail*) dapat mengharuskan auditor menggunakan TABK dalam penerapan pengujian pengendalian dan pengujian substansif dan efektivitas dan efisiensi prosedur audit dapat meningkatkan dengan penggunaan TABK. Penggunaan TABK dikendalikan auditor untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa tujuan audit dan spesifikasi rinci TABK telah dipenuhi serta TABK tidak dimanipulasi semestinya oleh staf entitas (PSA No.59 SA Seksi 327, 2011).
9. *Sampling* audit
Sampling audit adalah penerapan prosedur audit terhadap kurang dari seratus persen unsur saldo akun atau kelompok transaksi dengan tujuan untuk menilai beberapa karakteristik saldo akun atau kelompok transaksi tersebut. *Sampling* audit digunakan auditor untuk mengetahui saldo-saldo akun dan transaksi yang mungkin sekali mengandung salah saji. Langkah yang diperlukan dalam *sampling* audit untuk pengujian atas rincian saldo adalah menyusun rencana pemilihan sampel, kemudian menerapkan prosedur audit atas sampel yang telah ditetapkan dan menilai sampel audit dari kesimpulan hasil audit yang telah dilakukan oleh auditor (PSA No.26 SA Seksi 350, 2011).
10. Perhitungan fisik persediaan dan kas
Perhitungan fisik berkaitan dengan pemeriksaan auditor melalui pengamatan, pengujian, dan permintaan keterangan yang memadai atas efektivitas metode perhitungan fisik persediaan atau kas dan mengukur keandalan atas kuantitas dan kondisi persediaan atau kas klien (PSA No.07 SA Seksi 331, 2011).

2.1.4.3 Pengertian Penghentian Prematur atas Prosedur Audit

Menurut Surya dan Mertha (2014:15) penghentian prematur atas prosedur audit adalah:

“Penghentian prematur didefinisikan sebagai suatu keadaan yang menunjukkan auditor menghentikan satu atau beberapa langkah audit yang

diperlukan dalam prosedur audit tanpa menggantikan dengan langkah yang lain.”

Menurut Maulina (2010:2) penghentian prematur atas prosedur audit adalah:

“Penghentian prematur atas prosedur audit adalah auditor tidak melakukan prosedur audit seperti yang disyaratkan dengan lengkap dan melakukan penghentian prosedur secara sengaja, tetapi auditor tersebut masih memberikan opini dan menarik kesimpulan tanpa adanya peninjauan mendalam yang sesuai dengan prosedur audit yang ada.”

Menurut Haryanto, 2015 penghentian prematur atas prosedur audit adalah:

“*Prematur sign off* (penghentian prematur prosedur audit) diartikan sebagai suatu praktik ketika auditor mendokumentasikan prosedur audit secara lengkap tanpa benar-benar melakukannya atau mengabaikan atau tidak melakukan beberapa prosedur audit yang disyaratkan tetapi auditor dapat memberikan opini atas suatu laporan keuangan.”

Penghentian prematur merupakan pengurangan mutu dalam pelaksanaan audit yang dilakukan secara sengaja oleh auditor. Pengurangan mutu ini dapat dilakukan melalui tindakan seperti mengurangi jumlah sampel dalam audit, melakukan *review* dangkal terhadap dokumen klien, tidak memperluas pemeriksaan ketika terdapat item yang dipertanyakan dan pemberian opini saat semua prosedur audit yang disyaratkan belum dilakukan dengan lengkap. Ketika melakukan pengabaian, auditor akan memiliki kecenderungan untuk memilih prosedur yang paling tidak beresiko di antara semua prosedur audit di dalam standar yang telah ditetapkan (Weningtyas, 2006).

Berdasarkan definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa penghentian prematur atas prosedur audit merupakan suatu kondisi di mana dalam melaksanakan prosedur audit, auditor tidak melakukan pekerjaan secara lengkap tetapi berani mengeluarkan opini terhadap laporan keuangan yang diauditnya.

2.1.4.4 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penghentian Prematur atas Prosedur Audit

Menurut Indarto (2011) faktor-faktor yang mempengaruhi penghentian prematur atas prosedur audit yaitu:

1. *Time Pressure*
Dalam melaksanakan proses audit, auditor harus dapat mempertimbangkan biaya dan waktu yang tersedia. Pertimbangan tersebut menimbulkan *time pressure* atau tekanan waktu. Jika waktu yang dialokasikan tidak cukup, auditor akan bekerja dengan cepat, sehingga hanya melaksanakan sebagian prosedur audit yang disyaratkan.
2. Risiko Audit
Dalam perencanaan audit, auditor juga harus mempertimbangkan risiko audit. Auditor memberikan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan berdasarkan bukti yang diperoleh melalui pemeriksaan atas asersi-asersi yang berhubungan dengan setiap saldo rekening atau kelompok transaksi. Jika seorang auditor tidak dapat mendeteksi adanya salah saji yang material maka auditor hanya melaksanakan sebagian prosedur yang telah ditetapkan.
3. Materialitas
Besarnya salah saji dari salah saji informasi akuntansi, yang mana dalam kondisi tertentu akan berpengaruh terhadap perubahan pengambilan keputusan yang diambil atas informasi yang mengandung salah saji tersebut. Saat auditor menetapkan bahwa materialitas yang melekat pada suatu prosedur audit rendah, maka terdapat kecenderungan bagi auditor untuk mengabaikan prosedur audit tersebut.
4. Prosedur *Review* dan Kontrol Kualitas
Prosedur *review* merupakan proses memeriksa atau meninjau ulang hal atau pekerjaan untuk mengatasi terjadinya indikasi ketika staf auditor telah menyelesaikan tugasnya, padahal tugas yang diisyaratkan tersebut gagal dilakukan. Prosedur ini berperan dalam memastikan bahwa bukti pendukung telah lengkap dan juga melibatkan pertimbangan ketika terdapat sugesti bahwa penghentian prematur atas prosedur audit telah terjadi. Fokus dari prosedur *review* ini terutama pada permasalahan yang terkait pada pemberian opini, sedangkan kontrol kualitas lebih fokus pada pelaksanaan audit sesuai standar audit. Pelaksanaan prosedur *review* yang baik akan meningkatkan kemungkinan terdeteksinya perilaku penyimpangan dalam audit seperti praktik penghentian prematur atas prosedur audit. Kemudahan pendeteksian ini akan membuat auditor berpikir dua kali ketika melakukan tindakan penghentian prematur atas prosedur audit.
5. Komitmen Organisasi

Komitmen organisasi adalah bagaimana seseorang memiliki dorongan dalam dirinya untuk berbuat sesuatu agar menunjang keberhasilan organisasi tempatnya bekerja sesuai dengan tujuan dan kepentingan organisasi. Komitmen organisasi yang tinggi menjadikan seorang individu merasa memiliki organisasi dan ingin selalu memajukan organisasi. Komitmen organisasi yang kuat akan mendorong individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi. Individu yang tidak memiliki komitmen organisasi akan bekerja apa adanya tanpa upaya inovatif dan kreatif dalam mencapai tujuan organisasi, sehingga hanya melaksanakan sebagian prosedur audit yang ditetapkan.

6. Komitmen Profesional

Komitmen profesional dapat diartikan sebagai intensitas identifikasi dan keterlibatan individu dengan profesi tertentu. Identifikasi ini membutuhkan beberapa tingkat kesepakatan antara individu dengan tujuan dan nilai profesi termasuk nilai moral dan etika. Komitmen profesional digambarkan sebagai suatu format fokus karir pada komitmen pekerjaan yang menekankan pentingnya suatu profesi di masa hidup seseorang. Individu berkomitmen pada suatu profesi apabila menganggap profesi tersebut merupakan suatu kewajiban dan tanggung jawabnya dan jika ditinggalkan maka akan kehilangan hal-hal yang berkaitan dengan profesi tersebut misalnya keahlian, status, dan penghargaan, sehingga menyebabkan tindakan penghentian prematur atas prosedur audit ini dilakukan.

7. Pengalaman Audit

Pengalaman menciptakan struktur pengetahuan, yang terdiri atas suatu sistem dari pengetahuan yang sistematis dan abstrak. Pengetahuan ini tersimpan dalam memori jangka panjang dan dibentuk dari lingkaran pengalaman langsung masa lalu. Pengalaman auditor dapat memperoleh pengetahuan dan mengembangkan struktur pengetahuannya. Auditor yang berpengalaman akan lebih memiliki banyak pengetahuan dan struktur memori lebih baik dibandingkan dengan auditor yang belum berpengalaman. Semakin banyak pengalaman auditor maka auditor semakin bisa menghasilkan berbagai macam dugaan dalam temuan audit, dan juga tidak melakukan tindakan penghentian prematur atas prosedur audit.

8. Kesadaran Etis

Kesadaran etis adalah tanggapan atau penerimaan seseorang terhadap suatu peristiwa moral tertentu melalui suatu proses penentuan yang kompleks sehingga dia dapat memutuskan apa yang dia lakukan pada situasi tertentu. Motif kesadaran akan membantu auditor dalam memprediksi suatu keputusan yang tidak terencana maupun ketika dihadapkan pada keputusan yang terencana dengan baik, agar dapat menghadapi risiko dan ketidakpastian dalam mengambil suatu tindakan, sehingga kemungkinan untuk terjadinya penghentian premature atas prosedur audit dapat dihindarkan.

2.1.4.5 Tindakan Auditor yang Berpotensi Penghentian Prematur atas Prosedur Audit

Berbagai bentuk tindakan yang dilakukan auditor dalam pelaksanaan program audit yang berpotensi mengurangi kualitas audit menurut Herrbach (2001) dan Pierce Sweeney (2004) dalam Silaban (2009) tindakan-tindakan tersebut adalah sebagai berikut:

1. *Review* yang dangkal terhadap dokumen klien
Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak memberi perhatian yang memadai atas keakuratan dan validitas dokumen klien.
2. Pengujian terhadap sebagian item sampel
Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak melaksanakan prosedur audit pada seluruh item sampel yang didesain dalam program audit.
3. Tidak menginvestigasi lebih lanjut item yang diragukan
Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak memperluas *scope* pengujian ketika terdeteksi suatu transaksi atau pos yang mencurigakan.
4. Penerimaan atas penjelasan klien yang lemah
Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan menerima penjelasan klien sebagai substitusi atau pengganti suatu bukti audit yang tidak diperoleh selama pelaksanaan audit.
5. Tidak meneliti prinsip akuntansi yang diterapkan klien
Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak meneliti lebih lanjut kesesuaian perlakuan akuntansi yang ditetapkan klien dengan prinsip akuntansi.
6. Pengurangan pekerjaan audit pada level yang lebih rendah dari yang disyaratkan dalam program audit
Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan mengurangi pekerjaan audit yang dilakukan dari yang seharusnya dilaksanakan sesuai dengan program audit.
7. Penggantian prosedur audit dari yang ditetapkan dalam program audit
Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak mengikuti prosedur yang ditetapkan dalam program audit.
8. Pengendalian berlebihan terhadap hasil pekerjaan klien
Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan mengandalkan bukti audit atas hasil pekerjaan yang dilakukan klien.
9. Pendokumentasian bukti audit yang tidak sesuai dengan kebijakan kantor akuntan publik
Suatu tindakan yang dilakukan auditor dengan tidak mendokumentasikan bukti audit atas pelaksanaan suatu prosedur audit yang disyaratkan sesuai program audit yang ditetapkan oleh kantor akuntan publik.

Dari pernyataan tersebut maka dapat diketahui tindakan-tindakan auditor yang dapat berpotensi untuk melakukan tindakan penghentian prematur atas prosedur audit yang secara langsung berpengaruh terhadap opini yang akan diberikan kepada auditee.

2.1.4.6 Dampak Tindakan Penghentian Prematur atas Prosedur Audit

Pengurangan kualitas audit yang banyak terjadi saat ini adalah tidak dilakukannya semua prosedur audit yang disyaratkan, sehingga dapat berpengaruh terhadap pendapat yang akan diberikan oleh auditor. Bukan tidak mungkin pendapat yang diberikan salah dan tidak menggambarkan situasi sebenarnya yang terjadi (Rikarbo, 2012). Melakukan pengurangan jumlah sampel dari yang seharusnya, melakukan *review* dangkal dan meninggalkan satu atau beberapa prosedur audit yang disyaratkan merupakan tindakan yang terindikasi sebagai penghentian prematur atas prosedur audit (Liantih, 2010).

Profesi akuntan publik merupakan profesi kepercayaan masyarakat, dari profesi akuntan publik inilah masyarakat mengharapkan penilaian yang bebas tidak memihak terhadap informasi yang disajikan oleh manajemen perusahaan dalam laporan keuangan. Dengan adanya perilaku tindakan penghentian prematur atas prosedur audit ini menjadi ancaman serius terhadap kualitas audit karena bukti-bukti audit yang dikumpulkan selama pelaksanaan prosedur audit tidaklah kompeten dan cukup sebagai dasar bagi auditor untuk menyatakan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diaudit. Penyimpangan ini dapat menyebabkan menurunnya kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor dan akhirnya berdampak pada rendahnya kepercayaan pemakai terhadap laporan audit

yang dihasilkan oleh auditor. Sehingga rendahnya kepercayaan pemakai laporan audit menjadi ancaman bagi profesi auditor (Trinaldi, 2014).

Akibat maraknya perilaku pengurangan kualitas audit maka dibutuhkan pengendalian yang ketat pada prosedur audit yang dilakukan auditor. Penghentian sebelum semua prosedur audit dilakukan oleh auditor bisa terjadi lantaran pengaruh dari faktor internal maupun situasional yang dialami oleh auditor. Tindakan tersebut dapat berpengaruh langsung terhadap kualitas laporan audit yang dihasilkan auditor, apabila salah satu langkah dalam prosedur audit dihilangkan, maka kemungkinan auditor membuat *judgment* yang salah akan semakin tinggi (Andani dan Mertha, 2014).

2.1.5 Ketepatan Opini Audit

2.1.5.1 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 yang 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)”.

Dalam Wikipedia disebutkan bahwa opini (*opinion*) adalah pendapat, ide atau pikiran untuk menjelaskan kecenderungan 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.

Menurut Mulyadi (2014:19) pengertian opini audit adalah:

“Opini audit merupakan opini yang diberikan auditor tentang kewajaran penyajian laporan keuangan perusahaan tempat auditor melakukan audit”.

Berdasarkan definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa opini audit merupakan hasil atau output dari proses audit yang dilakukan oleh auditor independen untuk menyatakan hasil penilaiannya mengenai kewajaran atas laporan keuangan yang diperiksa.

2.1.5.2 Jenis-jenis Opini Audit

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 di mana 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 system 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).

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 Penjelasan**
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 system akuntansi yang ada.
5. Tidak Memberikan Pendapat atau *Disclaimer Opinion*
Keadaan tidak memberikan pendapat (*disclaimer opinion*) diberikan auditor karena beberapa faktor, yaitu auditor terganggu independensinya dan 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. Pendapat ini diberlakukan bila dalam kondisi-kondisi berikut ini:
 - a. Seluruh laporan keuangan telah lengkap
 - b. Semua aspek dalam standar umum SPAP telah dipatuhi dalam penugasan aspek tersebut
 - c. Bukti audit yang cukup memadai telah terkumpul dan auditor telah melaksanakan penugasan audit ini dengan sedemikian rupa sehingga membuatnya mampu menyimpulkan bahwa standar pekerjaan lapangan telah dipenuhi
 - d. Laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku
 - e. Tidak terdapat situasi yang membuat auditor merasa perlu untuk menambahkan sebuah paragraf penjelasan atau memodifikasi kalimat dalam laporan audit
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 jika:
- 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 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 audit, kata-kata seperti disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, jika dibaca sehubungan dengan catatan 1 mempunyai kemungkinan untuk disalah tafsirkan dan oleh karena itu pemakaiannya harus dihindari.

4. Pendapat Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Suatu pendapat tidak wajar menyatakan 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 semua alasan yang mendukung pendapat tidak wajar, dan 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 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 lingkungannya 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.

Beberapa pendapat para ahli tersebut memberikan batasan-batasan yang cukup jelas bagi auditor dalam bekerja. Dengan demikian diharapkan hasil audit dari auditor sesuai dengan standar yang telah ditentukan.

Menurut Soekrisno Agoes (2012:75) bukti-bukti yang kompeten dan cukup adalah sebagai berikut:

1. Relevansi
Bahan bukti yang dikumpulkan harus selaras dengan tujuan audit.
2. Independensi Penyedia Data
Bahan bukti atau data yang berasal dari sumber luar lebih dapat dipercaya daripada data yang berasal dari dalam perusahaan.
3. Efektifitas Pengendalian Intern
Bahan bukti yang diperoleh dari suatu perusahaan yang memiliki pengendalian intern yang efektif lebih dapat diandalkan daripada jika pengendalian intern lemah.
4. Pemahaman langsung yang diperoleh auditor
Informasi yang diperoleh langsung oleh auditor lebih dapat diandalkan daripada jika informasi tersebut berasal dari orang lain.
5. Kualifikasi orang yang menyediakan informasi
Informasi dari orang yang memiliki kualifikasi lebih dapat dipercaya daripada informasi yang berasal dari orang yang tidak memiliki kualifikasi.
6. Tingkat obyektifitas
Bahan bukti obyektif adalah bahan bukti yang bersumber dari luar atau ekstern perusahaan, seperti konfirmasi, faktur pembelian dan lain-lain. Bahan bukti subyektif adalah bahan bukti yang bersumber dari intern perusahaan, seperti salinan faktur penjualan, ayat-ayat jurnal dan lain-lain.
7. Ketepatan waktu
Ketepatan waktu ini mengacu baik pada kapan bahan bukti tersebut dikumpulkan, dan periode akuntansi yang dicakup oleh audit.

2.1.5.3 Tahapan-tahapan Opini Audit

Laporan keuangan yang disampaikan oleh perusahaan kepada pengguna merupakan laporan keuangan yang telah diaudit oleh akuntan publik. Perusahaan melakukan audit terhadap laporan keuangannya untuk menjadi jaminan bagi pihak

eksternal atau pengguna hasil laporan audit bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh perusahaan tersebut telah dibuat sesuai dengan standar yang berlaku, di mana proses audit tersebut dilakukan oleh auditor. Proses audit yang dilakukan oleh auditor akan menghasilkan laporan audit, yang mengandung opini auditor tersebut tentang laporan keuangan yang telah dibuat oleh perusahaan kliennya.

Sebelum auditor memberikan pendapat (opini), seorang auditor harus melaksanakan tahapan-tahapan audit. Menurut Arens et.al yang diterjemahkan oleh Herman Wibowo (2008) tahapan-tahapan opini audit adalah sebagai berikut:

1. Perencanaan dan perancangan pendekatan audit
2. Pengujian pengendalian dan transaksi
3. Pelaksanaan prosedur analitis dan pengujian terinci atas saldo
4. Penyelesaian dan penerbitan laporan audit

2.1.5.4 Dasar Pertimbangan Perumusan Opini

Menurut Yulianto (2010:2) terdapat tiga konsep pokok yang menjadi dasar perumusan opini, yaitu sebagai berikut:

1. Kecukupan Bukti Audit
Dalam pelaksanaan tugasnya, auditor wajib mengumpulkan bukti yang kompeten melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, dan konfirmasi sebagai dasar untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit. Auditor dapat menyatakan bahwa ia tidak mampu mengumpulkan bukti atau menyimpulkan tidak ada bukti lain yang diperoleh selama penugasan karena tiga hal, yaitu:
 - a. Keadaan di luar kendali entitas, contohnya seperti catatan akuntansi telah disita oleh aparat pemerintah dalam waktu yang tidak dapat ditentukan (misalnya kejaksaan atau kepolisian).
 - b. Keadaan terkait sifat dan waktu penugasan, contohnya seperti auditor yang menentukan bahwa penerapan prosedur substantif saja tidak cukup, tapi pengendalian entitas tidak efektif.
 - c. Pembatasan oleh manajemen, contohnya seperti manajemen yang melarang auditor untuk menghitung persediaan.
2. Salah Saji

Dalam pendahuluan standar pemeriksaan dinyatakan bahwa yang menjadi inti pemeriksaan keuangan adalah soal penilaian mengenai ada tidaknya salah saji (*misstatement*) dalam pelaporan keuangan. Adanya pengertian ini, banyak auditor keuangan kemudian secara terang-terang berusaha mengumpulkan kesalahan perhitungan dan pencatatan akuntansi, yang merupakan bentuk salah saji, dan temuan-temuan lain yang terkait salah saji dalam laporan keuangan yang tengah mereka audit.

3. Materialitas

Hal yang ketiga yang dipertimbangkan auditor dalam menyimpulkan opini atas laporan keuangan di samping kecukupan bukti dan salah saji, adalah materialitas. Materialitas merupakan konsep sentral dalam audit keuangan karena menjadi tolak ukur dalam menentukan derajat salah saji yang terjadi dalam pelaporan keuangan. Sebuah salah saji dapat mempengaruhi keputusan yang diambil oleh pengguna laporan.

2.1.5.5 Ketepatan Opini Auditor

Penetapan 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.

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP, 2013):

“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 harus didukung oleh bukti audit kompeten yang cukup yang sesuai dengan standar pelaporan dalam SPAP. Bukti kompeten adalah bukti audit yang berkaitan dengan kuantitas atau mutu dari bukti-bukti tersebut, bukti yang dapat dipercaya, obyektif dan relevan (Gusti dan Ali, 2008).

Begitu pentingnya opini yang diberikan oleh auditor bagi sebuah perusahaan, maka seorang auditor harus mempunyai keahlian dan kompetensi

yang baik untuk mengumpulkan dan menganalisa bukti-bukti audit sehingga bisa memberikan opini yang tepat.

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Hubungan Tindakan Supervisi dan Risiko Audit

Tindakan supervisi merupakan bagian dari aktifitas monitoring yang dilakukan manajer di dalam organisasi, salah satu aktivitas yang dilakukan adalah melakukan pengawasan atau monitoring (Rapina, 2011). Supervisor yang berorientasi pada pekerjaan, ikut menentukan tujuan yang dicapai, membantu memecahkan masalah, menyediakan dukungan sosial dan material serta memberikan umpan balik atas kinerja bawahan, akan membantu mengurangi kebingungan peran dan ketidakpastian yang dialami bawahan sehingga kepuasan kerja bawahannya akan meningkat (Maulina, dkk, 2010). Ketika pelaksanaan tindakan supervisi kurang baik maka akan menimbulkan tindakan atau keinginan auditor untuk melakukan kesalahan. Kesalahan yang mungkin terjadi adalah auditor tidak memodifikasi pendapatnya maka auditor akan salah menyimpulkan hasil audit setelah melaksanakan audit yang memadai bahwa laporan keuangan telah dinyatakan secara wajar sedangkan dalam kenyataannya mengandung salah saji yang material (Marina, 2017).

2.2.2 Pengaruh Tindakan Supervisi terhadap Penghentian Prematur atas Prosedur Audit

Berdasarkan penelitian Andi Tri J (2016) tindakan supervisi berpengaruh positif terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Peranan dari supervisi yang baik akan dapat meningkatkan kemungkinan terdeteksinya penghentian prematur atas prosedur audit yang merupakan sebagai salah satu bentuk penyimpangan perilaku audit (Fifi, 2015:2).

Supervisi biasanya dilakukan oleh manajer yang umumnya berada pada koordinasi manajer menengah. Supervisor merupakan manajer tingkat pertama yang berhubungan langsung dengan para karyawannya (Maulina,dkk, 2010). Penelitian terdahulu seperti Marina F Sitorus (2017) menyatakan bahwa badan instansi yang pelaksanaan supervisinya kurang baik, tidak melakukan prosedur review dan kontrol kualitas berakibat pada tindakan atau keinginan auditor untuk melakukan penghentian prematur atas prosdur audit semakin tinggi.

Semakin ketat proses pengawasan atau monitoring yang dilakukan oleh supervisor akan semakin rendah keinginan dari auditor untuk melakukan penghentian prematur atas prosedur audit (Rapina, 2011).

2.2.3 Pengaruh Risiko Audit terhadap Pengehentian Prematur atas Prosedur

Audit

Menurut Messier, et al, (2008:88), risiko audit adalah risiko yang timbul bahwa auditor tanpa disadari tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana

mestinya atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material. Ketika auditor menginginkan risiko audit yang rendah berarti auditor ingin semua bahan bukti yang terkumpul dapat mendeteksi adanya salah saji yang material. Supaya bahan bukti tersebut dapat mendeteksi adanya salah saji yang material maka diperlukan pengendalian internal yang efektif untuk melakukan audit karena dengan begitu auditor mendapatkan jumlah bahan bukti yang banyak pula (Weningtyas, et al, 2006).

Penelitian-penelitian terdahulu seperti Nisa dan raharja (2013) menyatakan bahwa risiko audit berpengaruh terhadap terjadinya penghentian prematur atas prosedur audit, karena ketika risiko audit tinggi, auditor harus lebih banyak melakukan prosedur audit sehingga kemungkinan melakukan penghentian prematur atas prosedur audit semakin rendah. Menurut Budiman (2013), Andani & Mertha (2014) dan Putriana, *et al.* (2015), semakin besar risiko audit semakin tinggi kemungkinan auditor melakukan penghentian prematur atas prosedur audit. Penelitian tersebut menunjukkan bahwa auditor yang melakukan penghentian prematur atas prosedur audit, cenderung menilai bahwa terdapat risiko audit yang besar pada prosedur audit yang tidak dilaksanakan.

Penelitian di atas menjelaskan bahwa risiko audit yang besar mencerminkan auditor tidak mengumpulkan bukti audit secara luas, artinya auditor tidak melakukan prosedur secara lengkap sesuai standar yang berlaku. Hal tersebut karena keyakinan yang tinggi bahwa, tanpa melaksanakan prosedur audit tersebut, bukti yang ada dirasa cukup untuk memberikan opini audit dengan tepat.

2.2.4 Pengaruh Tindakan Supervisi dan Risiko audit terhadap Penghentian Prematur atas Prosedur Audit

Tindakan supervisi adalah tindakan mengawasi dan mengarahkan penyelesaian pekerjaan yang dilakukan oleh auditor senior yang diukur dari sikap kepemimpinan dan *mentoring*, kondisi kerja, dan penugasan. Tindakan supervisi merupakan hal yang penting, tindakan supervisi mencakup pengarahan kepada asisten yang terkait dalam pencapaian tujuan audit dan penentuan apakah tujuan tersebut tercapai. Peranan dari tindakan supervisi yang baik akan dapat meningkatkan kemungkinan terdeteksinya penghentian prematur atas prosedur audit yang merupakan sebagai salah satu bentuk penyimpangan perilaku audit (Wianto, 2018).

Risiko audit adalah risiko yang terjadi dalam hal auditor tanpa sadar tidak memodifikasi pendapat sebagaimana mestinya, atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material. Ketika auditor menginginkan risiko audit yang rendah, berarti auditor ingin semua bahan bukti yang terkumpul dapat mendeteksi adanya salah saji yang material. Supaya bahan bukti tersebut dapat mendeteksi adanya salah saji yang material, maka diperlukan jumlah bukti yang lebih banyak dan jumlah prosedur yang lebih banyak pula. Dengan demikian ketika auditor menginginkan risiko audit rendah, auditor akan lebih banyak melakukan prosedur audit sehingga kemungkinan melakukan penghentian prematur atas prosedur audit akan semakin rendah (Weningtyas, 2006).

2.2.5 Pengaruh Penghentian Prematur atas Prosedur Audit terhadap Ketepatan Opini Audit

Berdasarkan penelitian Herningsih (2001) menyatakan bahwa prosedur *review* dan kontrol kualitas yang dilakukan oleh auditor berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Penghentian prematur atas prosedur audit akan meningkatkan probabilitas kesalahan dalam pembuatan opini audit sehingga risiko litigasi (tuntutan hukum) akan meningkat pula.

Dalam penghentian prematur atas prosedur audit, auditor tidak melakukan semua prosedur audit yang sudah direncanakan, namun tetap menarik kesimpulan dan memberikan opini. Hal ini layak untuk mendapatkan perhatian karena tindakan tersebut dapat berpengaruh langsung terhadap kualitas laporan audit yang dihasilkan. Apabila salah satu langkah dalam prosedur audit dihilangkan, maka kemungkinan auditor membuat judgment yang salah akan semakin tinggi (Weningtyas dkk., 2006).

2.2.6 Pengaruh Tindakan Supervisi terhadap Ketepatan Opini Audit

Tindakan supervisi sangat penting dalam audit karena banyaknya pekerjaan yang harus dikerjakan oleh junior auditor. Sebagian besar pekerjaan lapangan dilakukan oleh junior auditor, oleh karena itu untuk menjaga agar audit yang dilaksanakan memenuhi standar yang telah ditetapkan maka perlu dilakukan supervisi (Arens et al, 2008). Tujuan tindakan supervisi untuk meningkatkan

produktivitas tenaga kerja yang bersangkutan, selain untuk menjamin bahwa perencanaan akan dilaksanakan sebagaimana nyatanya.

Dalam pelaksanaan audit, junior auditor diberi tugas untuk melaksanakan berbagai prosedur audit yang telah ditetapkan sebelumnya. Agar pelaksanaan prosedur audit tersebut sesuai dengan yang direncanakan maka harus ada senior auditor yang mengawasi pelaksanaan pekerjaan yang dilakukan oleh auditor tersebut. Jika pelaksanaan tindakan supervisinya kurang baik maka akan berakibat pada keinginan seorang auditor untuk melakukan tindakan kecurangan atau tidak melaksanakan pekerjaannya dengan baik, maka hal ini akan berpengaruh pada ketepatan opini audit yang akan diberikan.

2.2.7 Pengaruh Risiko Audit terhadap Ketepatan Opini Audit

Auditor menyadari bahwa ada ketidakpastian mengenai kompetensi bahan bukti, efektivitas struktur pengendalian intern klien dan ketidakpastian apakah laporan keuangan memang telah disajikan secara wajar setelah audit selesai. Auditor yang efektif akan mengakui bahwa memang ada risiko dan akan menangani risiko tersebut dengan cara yang tepat. Sebagian besar risiko yang dihadapi auditor sulit diukur serta membutuhkan pertimbangan yang cermat sebelum auditor dapat merespon dengan cepat. Merespon risiko-risiko dengan baik sangat menentukan dalam mencapai kualitas audit yang tinggi (Tuanakotta, 2011:150).

Faktor pencegah kegagalan dalam pengaruh sebuah opini audit adalah dengan menelaah secara terfokus pada pembuatan opini audit dari mulai

perencanaan hingga terbentuknya sebuah opini audit yang sesuai dengan kode etik dan standar pembuatan laporan audit. Berbagai macam risiko audit menjadikan alat perhitungan dalam menentukan faktor kegagalan pada saat pengambilan keputusan, serta cara yang lebih tepat untuk pembentukan opini audit tersebut. Apabila tingkat risiko audit lebih kecil maka tingkat salah saji pada opini audit akan lebih terkontrol secara maksimal.

2.2.8 Pengaruh Tindakan Supervisi dan Risiko Audit terhadap Ketepatan Opini Audit

Tindakan supervisi dan risiko audit yang dapat menentukan opini audit dalam meminimalisir terjadinya faktor kegagalan audit. Adanya tindakan supervisi yang baik maka auditor dapat memberikan opini audit yang tepat, bukan rekayasa atau hal lainnya yang dapat merusak citra profesi akuntan publik atau auditor. Dari bermacam-macam bentuk risiko audit dapat diambil keterangan yang lebih tepat untuk memecahkan permasalahan dalam pembentukan opini audit, yaitu dengan tindakan supervisi yang diperlukan dari berbagai aspek kategori risiko audit (Yogi Arifiyanto, 2009).

2.2.9 Pengaruh Tindakan Supervisi terhadap Ketepatan Opini Audit melalui Penghentian Prematur atas Prosedur Audit

Peranan dari tindakan supervisi yang baik akan dapat meningkatkan kemungkinan terdeteksinya penghentian prematur atas prosedur audit. Jika semakin tinggi tindakan supervisi maka akan dapat mendeteksi dan mengurangi terjadinya tindakan penghentian prematur atas prosedur audit yang dilakukan oleh auditor (Maulina dkk, 2010).

Badan instansi yang pelaksanaan tindakan supervisinya kurang baik akan berakibat pada tindakan atau keinginan auditor untuk melakukan penghentian prematur atas prosedur audit semakin tinggi. Praktik penghentian prematur atas prosedur audit berpengaruh terhadap kualitas laporan audit yang dihasilkan auditor, apabila salah satu langkah dalam prosedur audit dihilangkan, maka kemungkinan auditor melakukan kesalahan pembuatan opini semakin tinggi (Wianto, 2018).

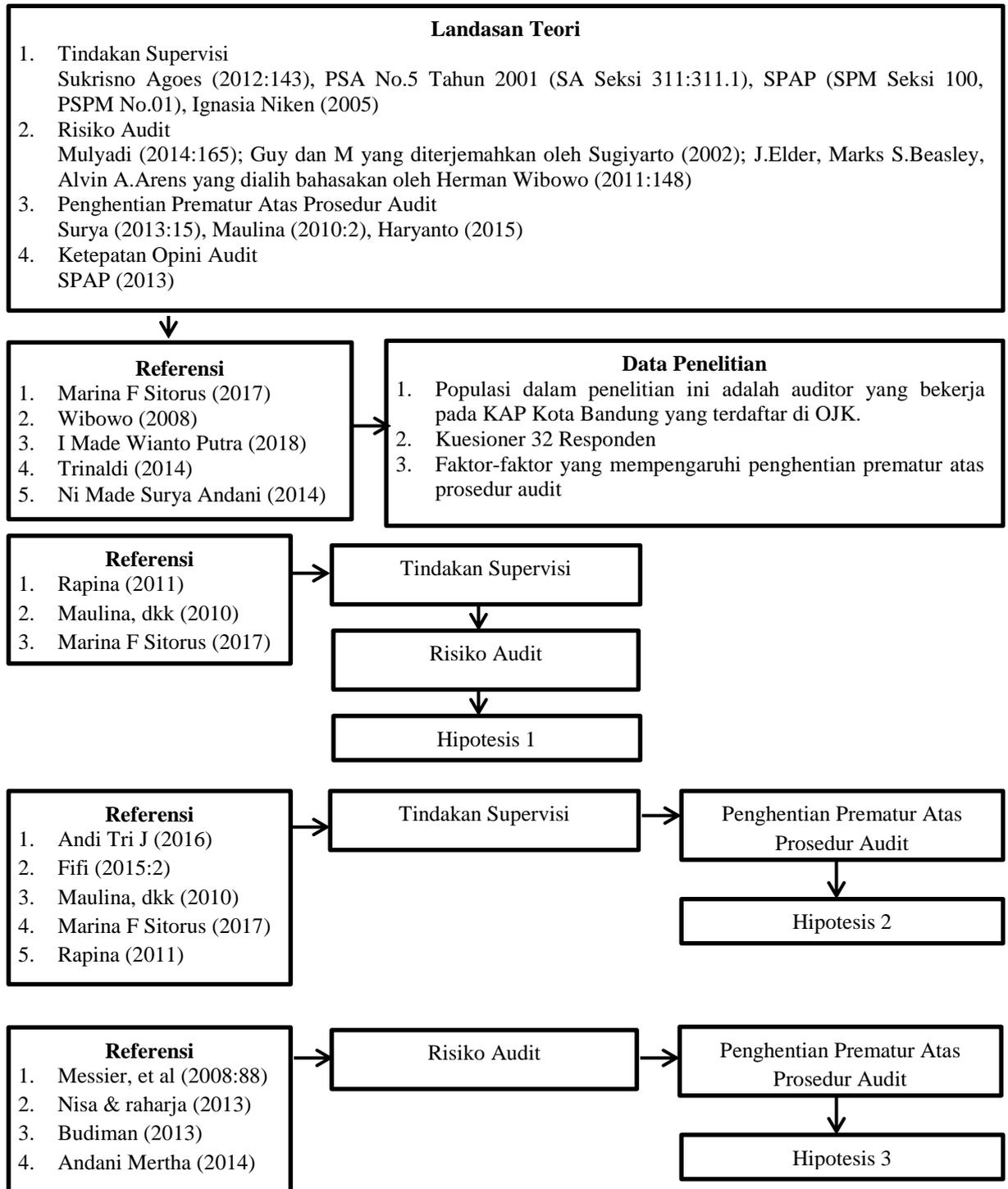
2.2.10 Pengaruh Risiko Audit terhadap Ketepatan Opini Audit melalui Penghentian Prematur atas Prosedur Audit

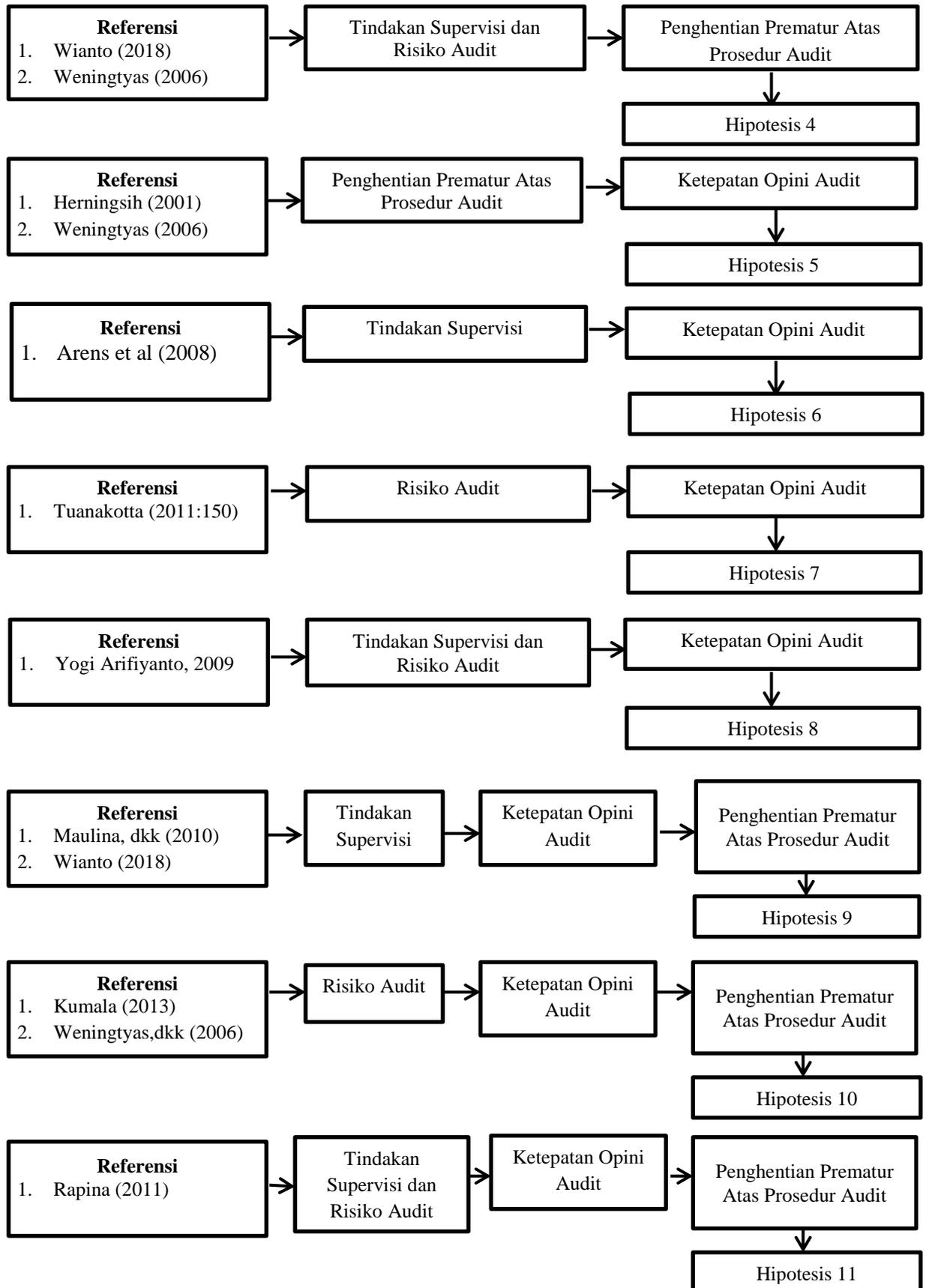
Risiko audit terindikasi sebagai faktor eksternal yang berpengaruh terhadap ketepatan opini audit. Risiko yang timbul karena auditor tanpa disadari tidak melakukan modifikasi pada pendapatnya sebagaimana mestinya atas salah saji sebuah laporan keuangan (Kumala, 2013). Ketika risiko audit rendah, maka auditor harus lebih banyak melakukan prosedur audit sehingga kemungkinan melakukan penghentian prematur atas prosedur audit akan semakin rendah (Weningtyas, dkk, 2006).

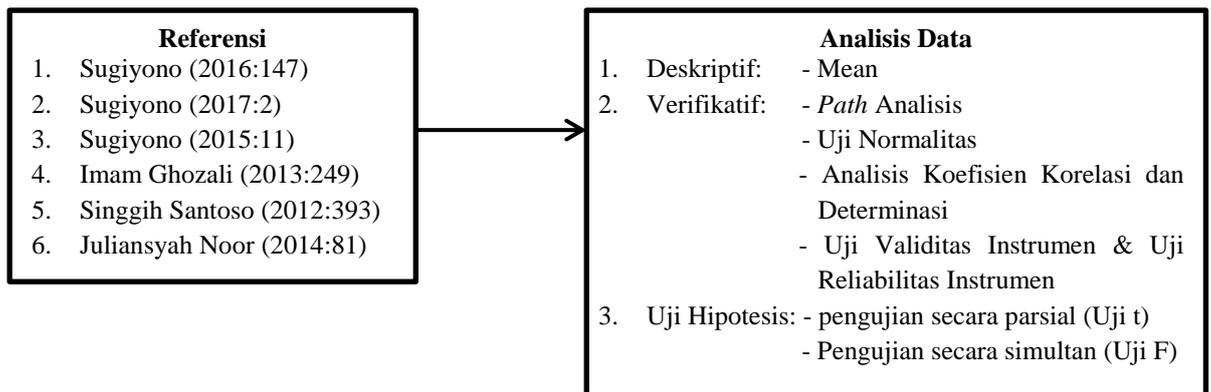
2.2.11 Pengaruh Tindakan Supervisi dan Risiko Audit terhadap Ketepatan Opini Audit melalui Penghentian Prematur atas Prosedur Audit

Auditor melakukan penghentian prematur atas prosedur audit disebabkan oleh tindakan supervisi yang kurang ketat dalam melakukan monitoring terhadap aktivitas audit, sehingga auditor cenderung untuk melakukan penghentian prematur atas prosedur audit. Selain itu risiko audit meningkat, karena auditor akan salah dalam memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian atas laporan keuangan yang diaudit sehingga menyebabkan terjadinya salah saji yang material. Permasalahan ini akan memberikan dampak yang signifikan terhadap ketepatan opini audit dimana auditor akan memberikan informasi yang tidak tepat yang dapat mempengaruhi pengambilan keputusan perusahaan yang diauditnya, karena auditor tidak memenuhi kriteria dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang berlaku (Rapina, 2011).

2.2.12 Bagan Kerangka Pemikiran







Gambar 2.1

Bagan Kerangka Pemikiran Secara Keseluruhan

2.2.13 Hasil Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu ini dapat berfungsi sebagai dasar pendukung dalam melakukan penelitian. Tujuannya yaitu untuk mengetahui hasil yang dilakukan oleh peneliti terdahulu, selain itu juga untuk melihat persamaan dan perbedaan dari penelitian sebelumnya. Ringkasan tabel dari penelitian terdahulu yang mendukung penelitian penulis adalah sebagai berikut:

Tabel 2.1

Penelitian Terdahulu

No	Nama Peneliti/Tahun	Judul Penelitian	Variabel Yang Diteliti	Hasil Penelitian
1	I Made Wianto Putra (2018)	Pengaruh <i>time pressure</i> , tindakan supervisi, audit <i>risk</i> , materialitas, prosedur <i>review</i> , dan kesadaran etis terhadap penghentian	Variabel dependen (Y): penghentian prematur atas prosedur audit Variabel independen (X): <i>time pressure</i> , tindakan supervisi,	<i>Time pressure</i> , audit <i>risk</i> , materialitas, dan berpengaruh positif signifikan terhadap penghentian

		prematur atas prosedur audit	audit <i>risk</i> , materialitas, prosedur <i>review</i> , dan kesadaran etis	prematur atas prosedur audit sedangkan tindakan supervisi, prosedur <i>review</i> , dan kesadaran etis berpengaruh negatif signifikan pada penghentian prematur atas prosedur audit
2	Febriana Kusumaningrum (2016)	Pengaruh tekanan waktu, tindakan supervisi, risiko audit, <i>locus of control</i> dan komitmen profesional terhadap penghentian prematur atas prosedur audit	Variabel dependen (Y): penghentian prematur atas prosedur audit Variabel independen (X): tekanan waktu, tindakan supervisi, risiko audit, <i>locus of control</i> dan komitmen profesional	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa risiko audit berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit
3	Ni Made Surya Andani (2014)	Pengaruh <i>time pressure</i> , audit <i>risk</i> , <i>professional commitment</i> dan <i>locus of control</i> pada penghentian prematur atas prosedur audit	Variabel dependen (Y): penghentian prematur atas prosedur audit Variabel independen (X): <i>time pressure</i> , audit <i>risk</i> , <i>professional commitment</i> dan <i>locus of control</i>	<i>Time pressure</i> dan audit <i>risk</i> berpengaruh positif signifikan terhadap penghentian prematur atas prosedur audit, sedangkan <i>professional commitment</i> dan <i>locus of control</i> berpengaruh negatif signifikan pada penghentian prematur atas prosedur audit

4	Marina F.Sitorus (2017)	Pengaruh tekanan waktu, tindakan supervisi, prosedur <i>review</i> dan kontrol kualitas, dan komitmen profesional terhadap penghentian prematur atas prosedur audit	Variabel dependen (Y): penghentian prematur atas prosedur audit Variabel independen (X): tekanan waktu, tindakan supervisi, prosedur <i>review</i> dan kontrol kualitas, dan komitmen profesional	Tekanan waktu, tindakan supervisi, prosedur <i>review</i> dan kontrol kualitas berpengaruh signifikan, sedangkan komitmen profesional tidak berpengaruh signifikan terhadap penghentian prematur atas prosedur audit
5	Trinaldi (2014)	Pengaruh risiko audit, materialitas, prosedur <i>review</i> dan kontrol kualitas, dan komitmen profesional terhadap prematur <i>sign off</i>	Variabel dependen (Y): penghentian prematur atas prosedur audit Variabel independen (X): risiko audit, materialitas, prosedur <i>review</i> dan kontrol kualitas, dan komitmen profesional	Risiko audit, materialitas, prosedur <i>review</i> dan kontrol kualitas, dan komitmen profesional berpengaruh signifikan terhadap prematur <i>sign off</i>
6	Andani dan Merta (2011)	Pengaruh <i>time pressure</i> , <i>audit risk</i> , <i>professional commitment</i> dan <i>locus of control</i> pada penghentian prematur atas prosedur audit	Variabel dependen (Y): penghentian prematur atas prosedur audit Variabel independen (X):	<i>Time pressure</i> dan <i>audit risk</i> berpengaruh positif signifikan pada penghentian prematur atas prosedur, sedangkan <i>professional commitment</i> dan <i>locus of control</i> berpengaruh negatif signifikan pada penghentian

				prematur atas prosedur audit
7	Wibowo (2010)	Pengaruh <i>time pressure</i> , risiko audit, materialitas, prosedur <i>review</i> dan kontrol kualitas terhadap penghentian prematur atas prosedur audit		Risiko audit, prosedur <i>review</i> dan kontrol kualitas berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit

Berdasarkan penelitian terdahulu terdapat beberapa faktor-faktor yang diduga mempengaruhi penghentian prematur atas prosedur audit adalah sebagai berikut:

1. Faktor *time pressure* oleh Ni Made Surya Andani (2014), Nita Adriyani Budiman (2013), Febriana Kusumaningrum (2016), I Made Wianto Putra (2018)
2. Faktor tindakan supervisi oleh I Made Wianto Putra (2018), Marina F.Sitorus (2017)
3. Faktor risiko audit oleh I Made Wianto Putra (2018), Trinaldi (2014), Ni Made Surya Andani (2014), Nita Adriyani Budiman (2013), Febriana Kusumaningrum (2016)
4. Faktor materialitas oleh I Made Wianto Putra (2018), Trinaldi (2014), Nita Adriyani Budiman (2013)
5. Faktor prosedur *review* oleh I Made Wianto Putra (2018), Trinaldi (2014), Marina F.Sitorus (2017), Nita Adriyani Budiman (2013)
6. Faktor kontrol kualitas oleh Marina F.Sitorus (2017), Nita Adriyani Budiman (2013), Trinaldi (2014)

7. Faktor *locus of control* oleh Ni Made Surya Andani (2014), Nita Adriyani Budiman (2013)
8. Faktor komitmen profesional oleh Marina F.Sitorus (2017), Trinaldi (2014), Febriana Kusumaningrum (2016)

Tabel 2.2

Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penghentian Prematur atas Prosedur Audit

Peneliti	Tahun	<i>Time Pressure</i>	Tindakan supervisi	Risiko Audit	Materialitas	Prosedur Review	kontrol Kualitas	<i>Locus Of Control</i>	Komitmen Profesional
Wibowo	2010	×	-	√	×	√	√	-	-
Andani dan Merta	2011	√	-	√	-	-	-	×	×
Imam Wahyudi	2012	×	-	×	√	×	×	-	×
Trinaldi	2014	-	-	√	√	√	√	-	-
Ni Made Surya Andani	2014	√	-	√	-	-	-	√	√
Febriana Kusumaningrum	2016	√	-	√	-	-	-	×	√
Marina F.Sitorus	2017	√	√	-	-	√	√	-	√
I Made Wianto Putra	2018	√	√	√	√	×	-	-	-
Dyana Esty	2020	-	√	√	-	-	-	-	-

Keterangan: Tanda √ = Berpengaruh Signifikan

Tanda × = Tidak Berpengaruh Signifikan

Tanda - = Tidak Diteliti

Berdasarkan tabel penelitian terdahulu di atas, terdapat persamaan variabel tindakan supervisi dan risiko audit dengan penelitian Wibowo (2010), Andani dan Merta (2011), Imam Wahyudi (2012), Trinaldi (2014), Ni Made Surya Andani (2014), Febriana Kusumaningrum (2016), Marina F.Sitorus (2017), I Made Wianto Putra (2018).

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian yang dilakukan oleh I Made Wianto Putra (2018) dengan judul Pengaruh *Time Pressure*, Tindakan Supervisi, Audit Risk, Materialitas, Prosedur *Review*, dan Kesadaran etis terhadap Penghentian Prematur atas Prosedur Audit di BPK-RI Perwakilan Bali. Variabel yang diteliti adalah Penghentian Prematur atas Prosedur Audit sebagai variabel dependen, dan variabel independen terdiri dari *Time Pressure*, Tindakan Supervisi, Audit Risk, Materialitas, Prosedur *Review*, dan Kesadaran Etis. Unit analisis pada penelitian tersebut adalah auditor yang bekerja pada BPK RI Perwakilan Bali. Populasi dalam penelitian tersebut adalah 50 kuesioner pada BPK RI Perwakilan Bali. Teknik pengambilan data pada penelitian tersebut menggunakan survey dengan teknik pengumpulan data dengan menggunakan angket (kuesioner). Hasil penelitian menunjukkan bahwa *time pressure*, tindakan supervisi, audit *risk*, dan materialitas berpengaruh signifikan terhadap penghentian prematur atas prosedur audit, sedangkan prosedur *review* tidak berpengaruh signifikan terhadap penghentian prematur atas prosedur audit.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang direplikasi yaitu populasi yang digunakan dan tahun yang digunakan. Pada penelitian I Made Wianto Putra

populasi yang digunakan adalah seluruh auditor yang bekerja pada Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK) Republik Indonesia Wilayah Bali, sedangkan dalam penelitian ini populasi yang digunakan adalah auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik. I Made Wianto Putra meneliti tahun 2018, sedangkan dalam penelitian ini peneliti melakukan penelitian pada tahun 2020.

2.3 Hipotesis Penelitian

Hipotesis adalah jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara karena jawaban yang diberikan baru didasarkan teori yang relevan, belum didasarkan fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data. Jadi hipotesis juga dapat dinyatakan sebagai jawaban teoritis terhadap rumusan masalah penelitian, belum jawaban yang empirik (Sugiyono, 2017:63).

Untuk kesimpulan sementara terkait dengan penelitian ini adalah:

- Hipotesis 1 : Adanya hubungan antara tindakan supervisi dan risiko audit
- Hipotesis 2 : Tindakan supervisi berpengaruh signifikan terhadap penghentian prematur atas prosedur audit
- Hipotesis 3 : Risiko audit berpengaruh signifikan terhadap penghentian prematur atas prosedur audit
- Hipotesis 4 : Tindakan supervisi dan risiko audit berpengaruh signifikan terhadap penghentian prematur atas prosedur audit
- Hipotesis 5 : Penghentian prematur atas prosedur audit berpengaruh signifikan

terhadap ketepatan opini audit

- Hipotesis 6 : Tindakan supervisi berpengaruh signifikan terhadap ketepatan opini audit
- Hipotesis 7 : Risiko audit berpengaruh signifikan terhadap ketepatan opini audit
- Hipotesis 8 : Tindakan supervisi dan risiko audit berpengaruh signifikan terhadap ketepatan opini audit
- Hipotesis 9 : Tindakan supervisi berpengaruh signifikan terhadap ketepatan opini audit melalui penghentian prematur atas prosedur audit
- Hipotesis 10 : Risiko audit berpengaruh signifikan terhadap ketepatan opini audit melalui penghentian prematur atas prosedur audit
- Hipotesis 11 : Tindakan supervisi dan risiko audit berpengaruh signifikan terhadap ketepatan opini audit melalui penghentian prematur atas prosedur audit