

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1. Review Hasil-hasil Penelitian Terdahulu

Utami dan Nugroho (2014) melakukan penelitian untuk memberikan bukti empiris tentang seberapa besar pengaruh dan hubungan profesionalisme auditor, etika profesi dan pengalaman auditor terhadap pertimbangan tingkat materialitas. Selain itu, juga kaitannya efek moderasi dari kredibilitas klien pada pengaruh ketiga variabel independen pada pertimbangan tingkat materialitas. Sampel dalam penelitian ini adalah seluruh auditor yang bekerja di KAP wilayah DIY. Dengan jenis penelitian *descriptive and explanatory research*, penelitian ini menggunakan data kuantitatif berupa data primer dari jawaban kuesioner yang diberikan pada subjek penelitian, dan teknik analisis data yang digunakan merupakan analisis deskriptif. Pengukuran tingkat validitas menggunakan 2 (dua) tahapan, pertama, validitas diskriminan dan yang kedua, konvergen. Hipotesis yang diajukan diuji menggunakan analisis jalur dengan *partical least square* dengan uji T, dan diterima apabila memiliki nilai t-statistik $\geq 1,96$. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Profesionalisme auditor berpengaruh signifikan dan negatif pada pertimbangan tingkat materialitas, yang ditunjukkan oleh nilai t-statistik $\geq 1,96$, yakni sebesar 4,112, dengan koefisiennya menunjukkan angka -0,419. Tidak terdapat pengaruh signifikan etika profesi pada pertimbangan tingkat materialitas, yang ditunjukkan dengan nilai t-statistik $< 1,96$ yakni 1,691, sedangkan koefisiennya menunjukkan angka 0,231. Pengalaman auditor tidak berpengaruh pada pertimbangan tingkat materialitas, yang ditunjukkan dengan nilai t-statistik $< 1,96$ yakni 1,727, sedangkan koefisiennya menunjukkan angka 0,119. Kredibilitas klien secara signifikan memoderasi pengaruh antara profesionalisme auditor pada pertimbangan tingkat materialitas yang ditunjukkan dengan nilai t-statistik $\geq 1,96$ yakni 4,209, sedangkan koefisiennya menunjukkan angka 0,415. Kredibilitas klien secara signifikan memoderasi pengaruh etika profesi terhadap pertimbangan tingkat materialitas, yang ditunjukkan dengan nilai t-statistik $\geq 1,96$

yakni 2,456, sedangkan koefisiennya menunjukkan angka -0,314. Kredibilitas klien tidak memoderasi pengaruh pengalaman auditor terhadap pertimbangan tingkat materialitas, yang ditunjukkan oleh nilai t-statistik <1,96 yakni 1,580, sedangkan koefisiennya menunjukkan angka 0,121. Kekuatan dalam penelitian ini adalah menggunakan data kuantitatif berupa data primer dari jawaban kuesioner yang diberikan pada subjek penelitian sehingga data didapat langsung tanpa perantara. Namun, kekurangannya, kurangnya sampel yang dipakai, karena untuk menghindari bias dan informasi yang kurang representative. Dalam penelitian ini profesionalisme auditor dipakai peneliti sebagai variabel independen, sedangkan dalam penelitian peneliti dipakai sebagai variabel dependen.

Muttaqin (2012) dalam penelitiannya melakukan analisis untuk memperoleh bukti empiris mengenai hubungan antara rasio keuangan (likuiditas, profitabilitas, aktivitas, leverage, pertumbuhan penjualan, nilai pasar) dan faktor non keuangan (ukuran perusahaan, reputasi akuntan publik, laporan audit sebelumnya, auditor-client tenure, opinion shopping, audit lag) dalam pengaruhnya terhadap penerimaan opini audit going concern. Penelitian ini memilih perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2008-2010 sebagai populasi, dan untuk pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Kriteria untuk sampel yang dipilih yaitu perusahaan yang memiliki *earning after tax* (EAT) minimal dua periode laporan keuangan. Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan regresi logistik yang variabel bebasnya merupakan kombinasi *matric* dan *non matric*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa profitabilitas, nilai pasar, laporan audit sebelumnya, audit client tenure dan opini belanja berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini audit going concern. Sedangkan likuiditas, aktivitas, leverage, pertumbuhan penjualan, ukuran perusahaan, reputasi akuntan publik, audit lag tidak berpengaruh terhadap penerimaan opini audit going concern. dalam penelitian ini audit tenure digunakan sebagai variabel independen dan menggunakan regresi logistik untuk menganalisis data.

Ulfah dan Triani (2019) melakukan penelitian dengan tujuan memberikan bukti empiris mengenai analisis pengaruh karakteristik auditee dan auditor terhadap audit delay. Dalam penelitian ini, Profitabilitas, solvabilitas dan ukuran

perusahaan digunakan sebagai objek penelitian untuk karakteristik auditee sedangkan ukuran KAP, opini auditor, dan masa kerja audit digunakan sebagai objek penelitian untuk karakteristik auditor. Subjek Penelitian ini adalah perusahaan sektor perdagangan, jasa, dan investasi yang terdaftar di BEI periode 2013-2017. Sampel yang dipakai sebanyak 370 sampel yang ditentukan dengan metode *purposive sampling*. Data dianalisis menggunakan teknik analisis regresi berganda. Hasil dari penelitian menunjukkan bahwa profitabilitas dan opini auditor memiliki pengaruh positif terhadap audit delay dan untuk ukuran KAP memiliki pengaruh negatif terhadap audit delay. Sedangkan untuk solvabilitas, ukuran perusahaan, dan audit tenure tidak berpengaruh signifikan terhadap audit delay. Kekurangan dari penelitian ini yaitu keterbatasan lingkup yang diteliti yang tidak dilakukan pada perusahaan sektor pertambangan dan infrastruktur. Kelebihan penelitian ini yaitu menggunakan indikator variabel independen yang bisa didapat dari data sekunder berupa laporan tahunan perusahaan di BEI, sehingga mengefektifkan waktu, biaya dan tenaga dalam melakukan penelitian. Dalam penelitian ini variabel independen hampir sama dengan variabel independen penelitian yang sedang dilakukan, namun variabel dependen dalam penelitian ini berupa audit delay sedangkan peneliti menggunakan audit tenure sebagai dimensi untuk profesionalisme auditor yang digunakan sebagai variabel dependen.

Purnamawati dan Adnyani (2019) dalam penelitiannya memberikan tujuan penelitian yakni untuk menganalisa tingkat profesionalisme auditor pemerintah di Provinsi Bali. Dengan jenis penelitian eksplanatori. Sampel ditentukan sebanyak 30 responden. Subjek penelitian yang dipilih merupakan semua auditor yang ada di Inspektorat Kabupaten Buleleng, Inspektorat Kota Denpasar dan Inspektorat Provinsi Bali. Sedangkan untuk objek penelitian yang dipakai yakni Motivasi, Budaya Kerja, Gaya Kepemimpinan, Jenis Kelamin, dan independensi terhadap Profesionalisme Pemeriksa Pemerintahan. Data yang digunakan berupa data kuantitatif dengan teknik pengumpulan data menggunakan kuesioner. Metode analisis data menggunakan uji validitas dan reliabilitas, asumsi klasik, dan hipotesis diuji dengan menggunakan analisis uji F dan analisis uji t dan kemudian dilakukan analisis menggunakan analisis regresi linier berganda. Pengukuran keseluruhan variabel menggunakan skala likert 1-5, Jawaban yang diperoleh akan

dinilai berdasarkan kriteria skor (1) untuk jawaban sangat tidak setuju, nilai (2) untuk jawaban tidak setuju, nilai (3) untuk jawaban netral, nilai (4) untuk jawaban tidak setuju. jawaban setuju dan nilai (5) untuk jawaban sangat setuju (Ghozali, 2011). Hasil yang didapat dari penelitian ini menunjukkan bahwa Motivasi, Budaya Kerja, Gaya Kepemimpinan, Jenis Kelamin, dan independensi memiliki hubungan pengaruh positif dan signifikan terhadap profesionalisme auditor pemerintah. Oleh karenanya, agar auditor internal pemerintah lebih meningkatkan sikap profesionalismenya dalam melakukan pekerjaannya guna peningkatan efisiensi dan efektivitas untuk meningkatkan kinerja pada sektor publik. Kekurangan dalam penelitian ini yaitu tidak diketahuinya jumlah populasi sehingga tidak dapat mengetahui sejauh mana representatif sampel yang dipilih dengan jumlah 30 responden. Kelebihan dari penelitian ini yaitu data primer yang didapat secara langsung berupa jawaban kuesioner dari sampel yang dipilih, juga menggunakan skala likert sehingga jawaban yang didapat tidak bias karena berdasarkan kriteria skor. Dalam penentuan objek penelitian sudah cukup baik, hanya saja perlu ditambahkan lagi berupa latar belakang auditor. Penelitian ini menentukan faktor yang melekat dalam diri manusia sebagai objek penelitian.

Arfiansyah (2017) melakukan penelitian untuk memberikan penilaian atas kualitas audit di Indonesia yang dilakukan dengan menggunakan Kerangka Audit IFAC yang diterbitkan oleh International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Dalam studi ini, data yang digunakan berupa data sekunder yang merupakan hasil pemeriksaan PPPK terhadap Akuntan Publik dan KAP dari tahun 2012 sampai dengan 2014. Teknik analisis dilakukan dengan cara pemetaan hasil pemeriksaan terhadap kerangka Audit IFAC. Dari hasil pemetaan yang dilakukan, kemudian diidentifikasi mengenai kualitas audit di Indonesia. Hasil pemetaan dari data yang dipakai yaitu hasil pemeriksaan PPPK terhadap Kerangka Audit IFAC, didapatkan kesimpulan yang menyatakan bahwa kualitas audit di Indonesia cukup baik, berdasarkan rata-rata tingkat kepatuhan Akuntan Publik dan KAP terhadap elemen dalam Kerangka Audit IFAC adalah sebesar 63,04%. Yang berarti sebesar 63,04% akuntan Publik dan KAP yang berada di Indonesia telah memenuhi 16 elemen yang diminta oleh IFAC sebagai syarat yang harus dipenuhi oleh Akuntan Publik dan KAP. Kekurangan dalam penelitian ini

yakni keterbatasan data yang digunakan yang berupa data sekunder hasil pemeriksaan PPPK selama tahun 2012 sampai dengan 2014. Kelebihan dalam penelitian ini yaitu walaupun hanya memakai satu kriteria berupa kerangka audit IFAC, namun mampu penelitian ini dapat menjabarkannya dan cukup dapat dipahami. Penelitian ini dapat menjadi pandangan tersendiri bagi penelitian yang sedang dilakukan dalam melihat kondisi kualitas audit di Indonesia, untuk mencapai hasil penelitian. Teknik analisis yang digunakan berbeda dengan penelitian yang sedang dilakukan karena tidak mencari hubungan antara variabel bebas dan variabel terikat.

Arsih dan Anisykurlillah (2015) melakukan penelitian dengan tujuan untuk menganalisis pengaruh opini going concern, ukuran KAP dan profitabilitas terhadap auditor switching. Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan Real Estate and Property yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2008-2013 yang terdiri dari 45 perusahaan. Teknik pengambilan sampel adalah metode purposive sampling yang menghasilkan sampel sebanyak 13 perusahaan. Metode analisis data menggunakan analisis statistik deskriptif dan analisis regresi logistik. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variabel opini going concern, ukuran KAP dan profitabilitas tidak berpengaruh terhadap auditor switching. Saran bagi penelitian selanjutnya agar memiliki informasi yang luas mengenai objek penelitian, menggunakan ukuran lain pada variabel yang sama, serta menambah variabel lain untuk penelitian selanjutnya. Dalam penelitian variabel dependen yaitu pergantian auditor hampir sama dengan audit tenure, juga ukuran KAP dan profitabilitas digunakan sebagai variabel independen. Namun, penelitian ini menggunakan analisis regresi logistik untuk mengolah data.

Apriyana (2017) melakukan penelitian yang bertujuan untuk mengetahui pengaruh Profitabilitas, Solvabilitas, Ukuran Perusahaan, dan Ukuran KAP terhadap Audit Delay pada Perusahaan Properti dan Real Estate yang Terdaftar di BEI periode 2013-2015. Dalam penelitian ini menggunakan metode purposive sampling dan dipilih sampel sebanyak 35 perusahaan. Teknik analisis data yang digunakan adalah statistik deskriptif, uji prasyarat analisis, analisis regresi linear sederhana dan berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Profitabilitas tidak berpengaruh terhadap audit delay yang ditunjukkan dengan koefisien regresi -

5,739 dan nilai signifikansi 0,862. Solvabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap audit delay yang ditunjukkan dengan koefisien regresi 27,008 dan nilai signifikansi 0,001. Ukuran perusahaan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap audit delay yang ditunjukkan dengan koefisien regresi -9,643 dan nilai signifikansi 0,001. Ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap audit delay yang ditunjukkan dengan koefisien regresi 7,732 dan nilai signifikansi 0,001. Profitabilitas, solvabilitas, ukuran perusahaan, dan ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap audit delay yang ditunjukkan nilai signifikansi 0,000 dan nilai Adjusted R2 sebesar 0.187.

Penelitian Zulaikha (2014) bertujuan untuk menguji pengaruh masa kerja audit, ukuran perusahaan audit dan diversifikasi geografis terhadap manajemen laba pada perusahaan manufaktur. Dalam penelitian ini untuk mengukur Masa audit digunakan jumlah tahun hubungan kerja antara auditee dan kantor akuntan publik terakhir. Kemudian untuk mengukur ukuran perusahaan audit digunakan variabel dummy. Sedangkan untuk KAP menggunakan pengklasifikasian berupa KAP yang berafiliasi dengan KAP Big Four dan KAP non Big Four. Dan diversifikasi geografis diukur dengan jumlah perusahaan di segmen geografis. penelitian ini menggunakan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2012 sebagai populasi dengan sampel sebanyak 94 perusahaan. Namun ditemukan 16 sampel karena outlier harus dikeluarkan dari sampel observasi. Jadi sampel akhir dari penelitian ini adalah 78 perusahaan. Teknik yang dipakai dalam pengambilan sampel yaitu Metode purposive sampling. Dan teknik regresi berganda digunakan untuk analisis data.. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa audit tenure berpengaruh positif signifikan terhadap manajemen laba, ukuran KAP berpengaruh signifikan negatif terhadap manajemen laba. Sedangkan diversifikasi geografis tidak berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba. Dalam penelitian ini audit tenure digunakan sebagai variabel independen.

Aprila, Fachruzzaman, dan Pratiwi (2017) melakukan penelitian dengan tujuan penelitian yaitu untuk menguji pengaruh opini audit dan kualitas auditor terhadap audit delay pada pemerintah daerah di Indonesia. Teknik pengambilan sampel menggunakan metode purposive sampling dan diperoleh 419 pemerintah

daerah pada tahun anggaran 2015. Data penelitian diambil dari laporan keuangan audit BPK. Metode analisis data menggunakan regresi linier berganda. Hasil dari penelitian menunjukkan bahwa Opini audit dan kecakapan profesional auditor memiliki pengaruh negatif yang signifikan terhadap audit delay. Dan latar belakang pendidikan akuntansi auditor tidak berpengaruh terhadap audit delay.

Nurhayati dan Dwi (2015) dalam penelitiannya bertujuan menjelaskan keharusan rotasi KAP, masa kerja audit, dan reputasi KAP terhadap kualitas audit yang diukur dengan *discretionary accruals*. Penelitian ini menggunakan sampel berupa perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia untuk tahun 2008 hingga 2012 dengan total observasi 819 perusahaan-tahun dengan menggunakan metode *purposive sampling*. Dengan teknik analisis Regresi berganda sebagai alat pengujian hipotesis, hasil penelitian menunjukkan bahwa hubungan antara rotasi wajib KAP terhadap Kualitas audit tidak memiliki pengaruh yang signifikan. Perusahaan audit dan auditee dapat dikatakan terkenal berdasar dari PMK 17 / PMK.01 / 2008. Sedangkan untuk audit tenur dan reputasi KAP memiliki hubungan pengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Untuk masa kerja audit dapat dianggap membuat kompetensi auditor meningkat, sedangkan reputasi KAP yang memiliki afiliasi dengan KAP besar memunculkan perspektif kemungkinan dalam memiliki integritas yang baik. Kelemahan dalam penelitian ini yaitu Seluruh penjelasan cenderung berupa dugaan secara konseptual, didukung pula oleh penelitian terdahulu. Dengan menggunakan *purposive sampling* penelitian ini lebih mendekati *representative*, karena sampel yang dipilih hanya yang memiliki kriteria yang ditentukan dan dibutuhkan.

Studi kasus oleh Hooda, Bawa dan Rana (2018) yang dilakukan dengan mengunjungi perusahaan audit eksternal untuk mengeksplorasi fungsi dari algoritma pembelajaran mesin yang digunakan untuk meningkatkan tingkat kualitas pekerjaan audit. Penelitian ini menggunakan data tahunan dari 777 perusahaan dari 14 sektor yang berbeda. Algoritma Particle Swarm Optimization (PSO) dipakai untuk metode pemilihan fitur. Model klasifikasi yang digunakan merupakan Sepuluh model klasifikasi canggih yang berbeda, yang kemudian dibandingkan dalam hal akurasi, tingkat kesalahan, sensitivitas, spesifisitas, pengukuran F, Koefisien Korelasi (MCC) Mathew, kesalahan Tipe-I, kesalahan

Tipe-II, dan Area Under the Curve (AUC) menggunakan metode Multi-Criteria Decision-Making seperti Simple Additive Weighting (SAW) dan Technique for Order of Preference by Similarity to Ideal Solution (TOPSIS). Hasil Bayes Net dan J48 menunjukkan akurasi 93% untuk klasifikasi perusahaan yang mencurigakan. Dengan munculnya kasus penipuan keuangan yang berkembang pesat, pembelajaran mesin akan memainkan peran besar dalam meningkatkan kualitas pekerjaan lapangan audit di masa depan. Walaupun penelitian ini lebih cenderung eksperimen yang berfokus pada kegunaan algorithm pembelajaran mesin, namun dari hasil yang didapat kita mengetahui adanya sebanyak 723 perusahaan yang diklasifikasikan mencurigakan yang telah dilakukan audit. Meskipun tidak dijelaskan secara spesifik, namun tidak menutup kemungkinan profesionalitas auditor menjadi penyebabnya.

Ismael (2019) melakukan sebuah studi dengan tujuan mencari tahu tentang bagaimana karakteristik yang dimiliki perusahaan yang mampu memberi pengaruh terhadap karakteristik kualitas Internal Audit Function (IAF) : ukuran, independensi, metodologi, dan kompetensi. Motivasinya adalah bahwa biaya agensi dan ekonomi perusahaan dapat mempengaruhi cara berinvestasi dalam kualitas IAF. Dalam studi ini, penggunaan kuesioner dikirim melalui pos kepada kepala audit internal (HIA) di 213 perusahaan non-keuangan Inggris dengan IAF sumber, selain itu, digunakan pula data sekunder berupa arsip yang didapat dari laporan tahunan perusahaan responden. Seperti disebutkan di atas, penelitian ini berpendapat bahwa teori keagenan dan teori TCE membantu menjelaskan determinan karakteristik kualitas IAF. Selain menggunakan tes univariat, penelitian ini menggunakan model regresi multinomial untuk menyelidiki hubungan antara faktor perusahaan yang dihipotesiskan dan karakteristik kualitas IAF. Studi ini menemukan bahwa ukuran perusahaan dan proporsi arus kas dari operasinya secara positif terkait dengan karakteristik kualitas IAF, sebuah saran bahwa IAF yang berkualitas tinggi merupakan cara penting untuk mengkompensasi hilangnya kendali langsung dan mengelola risiko keagenan internal. Selain itu, ditemukan bukti bahwa memiliki IAF berkualitas tinggi adalah proses yang mahal; tingkat hutang memiliki hubungan negatif yang signifikan dengan karakteristik kualitas IAF. Lebih lanjut, regresi OLS pendukung

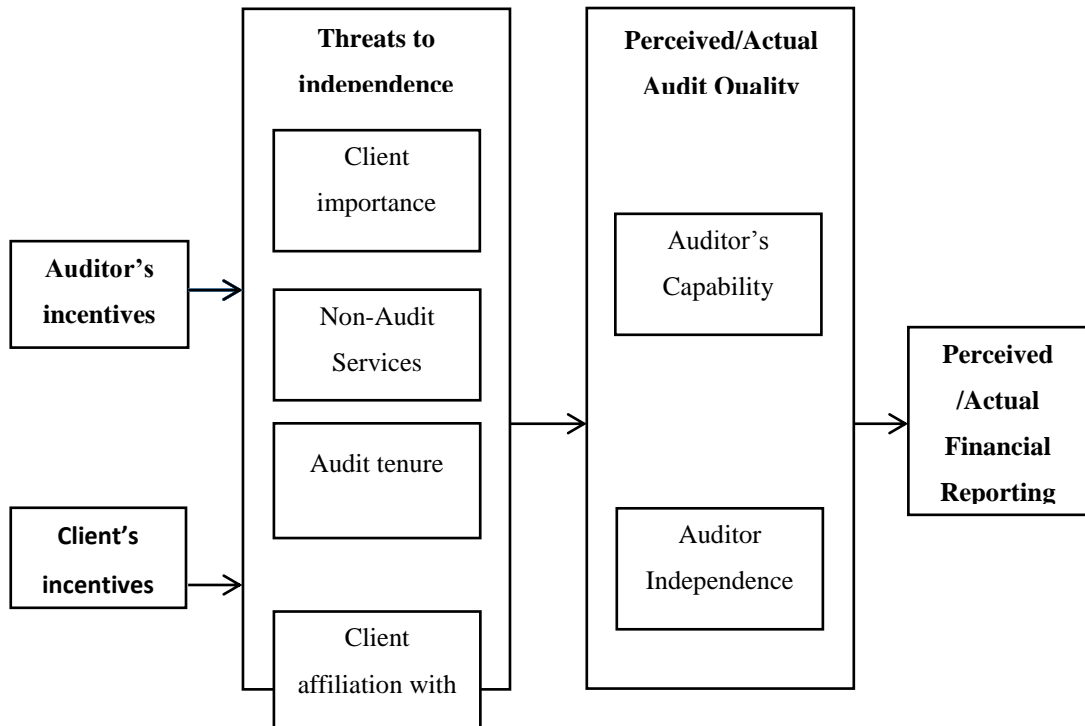
menunjukkan adanya hubungan positif yang signifikan antara efektivitas komite audit dan karakteristik kualitas IAF. Studi ini memiliki implikasi penting untuk praktik dan penelitian audit internal di masa depan dan memberikan ukuran komposit yang dapat digunakan untuk menilai kualitas IAF. Dari hasil penelitian tersebut mengatakan ukuran perusahaan dengan proporsi arus kas dari operasinya berpengaruh signifikan dengan kualitas IAF (Internal Audit Function), yang dapat dikatakan keprofesionalan IAF dapat dipengaruhi juga oleh ukuran perusahaan yang termasuk dalam karakteristik perusahaan klien. Namun, keefektifan dari komite audit juga secara signifikan memiliki pengaruh.

Dalam studi ini Dennis, Reilly, Reisch dan Leitch (2017) melakukan pengujian eksperimental mengenai apakah auditor yang sudah memiliki banyak pengalaman menunjukkan preferensi untuk bukti konfirmasi dalam pekerjaannya pada bagian pekerjaan yang rutin dari audit laporan keuangan. Mereka memiliki sebuah teori bahwa informasi yang mereka temukan dan terima lebih awal ketika melakukan audit membentuk keyakinan awal mereka perihal benarnya saldo akun. Kemudian auditor dapat membiarkan pilihan bukti mereka dengan cara menegaskan keyakinan awal mereka. Penelitian ini menggunakan desain faktorial 2x2 between-subject, dan sampel sebanyak 97 auditor yang telah memiliki pengalaman. Dalam penelitian ini mereka melakukan manipulasi apakah informasi awal berasal dari CFO klien atau mitra perusahaan dan apakah itu mendukung saldo akun seperti yang dinyatakan saat ini atau tidak. Hasil yang mereka temukan yaitu bahwa auditor memilih lebih banyak bukti konfirmasi setelah menerima informasi positif dari mitra audit dibandingkan dengan menerima informasi yang sama dari CFO klien. Mereka juga menemukan bahwa auditor yang telah memiliki pengalaman memilih lebih banyak bukti konfirmasi ketika CFO memberikan informasi negatif dibandingkan ketika CFO memberikan informasi positif.

Tepalagul dan Lin (2014) dengan menggunakan tinjauan pustaka yang berdasar pada artikel yang dipublikasikan selama periode 1976-2013 di sembilan jurnal terkemuka terkait audit, membuat artikel ini dengan tujuan menyajikan tinjauan komprehensif penelitian akademis yang berkaitan dengan independensi auditor dan kualitas audit. Dalam penelitian ini, digunakan 4 ancaman utama

terhadap independensi auditor, yaitu kepentingan klien, layanan non-audit, masa jabatan auditor, dan afiliasi klien dengan firma audit. Berikut framework yang dipakai dalam penelitian ini :

Gambar 2.1. Kerangka penilaian dampak independensi auditor terhadap kualitas audit.



Dari gambar kerangka penilain diatas, dijelaskan untuk setiap ancaman peneliti membahas temuan yang terkait dengan insentif, persepsi, dan perilaku auditor dan klien, serta efek dari setiap ancaman terhadap kualitas audit dan laporan keuangan aktual dan yang dipersepsikan. Hasil dari penelitian ini menyimpulkan bahwa bukti campuran, bersama dengan perubahan peraturan terbaru, memberikan peluang untuk penelitian masa depan tentang independensi auditor dan kualitas audit. Penelitian ini hanya memberikan tinjauan komperhensif mengenai peluang penelitian masa yang akan datang tentang independensi auditor dan kualitas audit.

2.2. Landasan Teori

2.2.1. Karakteristik Auditee

Perusahaan yang beroperasi pasti memiliki laporan keuangan yang disusun oleh mereka sebagai catatan aktivitas operasi, keuangan dan pendanaannya guna mengevaluasi kinerja perusahaan selama satu periode siklus akuntansi. Menurut PSAK No. 1 (2015: 1), “Laporan keuangan adalah penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas”. Laporan ini menampilkan sejarah entitas yang dikuantifikasi dalam nilai moneter. Dari laporan keuangan yang mereka buat memiliki banyak informasi untuk digunakan baik pihak internal maupun eksternal perusahaan, juga dari laporan keuangan tersebut dapat kita amati karakter dari perusahaan tersebut. Dalam audit perusahaan klien disebut dengan auditee. Menurut Shidarta dan Christanti (2007) karakteristik perusahaan adalah ciri khas atau sifat yang melekat dalam suatu entitas usaha. Karakteristik yang dimiliki oleh tiap perusahaan diklasifikasikan menjadi dimensi non keuangan dan dimensi keuangan. Beberapa bidang dari dimensi non keuangan yaitu antara lain: bidang industri perusahaan, produk yang dihasilkan, ukuran perusahaan, tipe kepemilikan perusahaan (keluarga atau publik), status hukum perusahaan (perseorangan, perseroan terbatas, firma, atau CV) dan lain-lain. Sedangkan yang termasuk dalam dimensi keuangan yaitu terdapat bermacam-macam rasio keuangan, antara lain: rasio profitabilitas, rasio likuiditas, rasio solvabilitas dan rasio rentabilitas.

Puspitasari dan Sari (2012) menjelaskan “Karakteristik auditee merupakan sifat yang secara spesifik dimiliki oleh perusahaan dan menjadi ciri khas tersendiri.” Dalam penelitian ini digunakan profitabilitas dan solvabilitas sebagai objek penelitian dari karakteristik auditee yang termasuk dalam dimensi keuangan. Dimensi keuangan sebagai ringkasan aktivitas perusahaan yang dapat menjelaskan kondisi realitas ekonomi perusahaan dengan alat analisis yang ada. Penggunaan rasio profitabilitas dipilih karena merupakan alat analisis yang memperlihatkan seberapa mampu perusahaan menghasilkan laba dari kegiatan operasinya. Menurut Subramanyam (2014: 53) dalam bukunya Analisis Laporan Keuangan menjelaskan bahwa “Ukuran profitabilitas ini memiliki beberapa keunggulan dibandingkan ukuran kekuatan keuangan jangka panjang lainnya.”

Pihak eksternal yang berkepentingan bahkan akan cenderung melihat rasio profitabilitas karena erat kaitannya dengan imbal hasil yang mereka inginkan. Lebih lanjut Subramanyam (2014: 53) dalam bukunya menjelaskan “Ukuran ini juga dapat menyampaikan imbal hasil atas modal investasi secara efektif dari berbagai perspektif dari kontributor pendanaan yang berbeda (kreditor dan pemegang saham).” Sedangkan penggunaan rasio solvabilitas dipilih karena merupakan alat analisis untuk mengetahui bagaimana hubungan perusahaan dengan kreditor dan investor kaitannya dengan utang jangka pendek dan jangka panjang. Menurut Riyanto (2004), pengertian solvabilitas adalah “menunjukkan kemampuan perusahaan untuk memenuhi segala kewajiban finansialnya apabila sekiranya perusahaan tersebut itu dilikuidasikan.” Dari penjelasan singkat mengenai kedua rasio tersebut memperlihatkan pentingnya memperlihatkan kondisi keuangan yang baik untuk pengguna eksternal, dan disini peran auditor dalam menemukan dan membuat opini atas laporan keuangan yang diaudit sangat diperlukan guna menerapkan dan menilai sikap profesional mereka dalam pekerjaannya.

2.2.1.1. Pengertian Profitabilitas

Laba atau keuntungan merupakan hal yang dipandang dapat menjelaskan kondisi perusahaan secara sementara, karena sebenarnya banyak faktor untuk menilai kondisi suatu perusahaan secara akurat dan relevan. Oleh karenanya manajemen perusahaan yang cerdas diperlukan agar mampu mencapai target sesuai dengan apa yang direncanakan. Menurut Sutrisno (2009 : 222) “rasio keuntungan digunakan untuk mengukur seberapa besar tingkat keuntungan yang dapat diperoleh perusahaan, dimana semakin besar tingkat keuntungan menunjukkan semakin baik manajemen dalam mengelola perusahaan.” Dari pendapat Sutrisno dapat kita pahami bahwa pihak eksternal seperti investor jangka panjang sangat memerlukan dan berkepentingan dengan analisis profitabilitas ini guna menjadi acuan dalam mereka mengambil keputusan. Menurut Kasmir (2014:115) definisi “rasio profitabilitas merupakan rasio untuk menilai

kemampuan perusahaan dalam mencari keuntungan”. Selain dapat menilai tingkat efektivitas manajemen, rasio ini juga memperlihatkan efisiensi perusahaan. Untuk mengetahuinya dapat dilakukan dengan membandingkan laba yang didapatkan perusahaan dengan aktiva atau modal yang digunakan untuk memperoleh laba tersebut. Profitabilitas dapat diartikan sebagai kemampuan suatu perusahaan untuk memperoleh laba yang berhubungan dengan penjualan, total aktiva, maupun hutang jangka panjang (Syamsudin, 2000).

Perusahaan ketika akan menentukan alternatif pembiayaan, dapat menggunakan profitabilitas sebagai tolak ukurnya, yang dapat dinilai dengan bermacam-macam cara dan sangat tergantung pada laba dan aktiva atau modal yang akan dibandingkan dari laba yang berasal dari operasi perusahaan atau laba netto sesudah pajak dengan modal sendiri. Oleh karena itu, terdapat perbedaan ketika menentukan alternatif dalam menghitung profitabilitas yang dilakukan beberapa perusahaan. Salah satunya Return On Asset (ROA), ROA merupakan rasio keuangan dengan maksud menilai kemampuan perusahaan untuk menghasilkan laba (keuntungan) sekaligus menggambarkan efisiensi kinerja suatu perusahaan secara keseluruhan. Dengan menilai aset produktif dengan sumber yang sebagian berasal dari dana pihak ketiga menjadikan rasio ini menjadi penting. Selain itu ROA mampu memproyeksikan laba di masa lampau kedalam masa yang akan datang. Assets atau aktiva yang dimaksud adalah keseluruhan harta perusahaan, yang diperoleh dari modal sendiri maupun dari modal asing yang telah diubah perusahaan menjadi aktiva-aktiva perusahaan yang digunakan untuk kelangsungan hidup perusahaan.

Riyanto (2001) menyebut istilah ROA dengan Net Earning Power Ratio (Rate of Return on Investment / ROI) yaitu kemampuan dari modal yang diinvestasikan dalam keseluruhan aktiva untuk menghasilkan keuntungan neto. Keuntungan neto yang beliau maksud adalah keuntungan neto sesudah pajak. Dari pengertian dan penjelasan yang dipaparkan diatas disimpulkan bahwa ROA dalam penelitian ini adalah mengukur perbandingan antara (Earning After Tax/EAT) dengan total aktiva yang ditunjukkan dalam persentase.

2.2.1.2. Pengertian Solvabilitas

Menurut Sugiarto (2006:115), mendefinisikan “Solvabilitas adalah kemampuan perusahaan untuk membayar hutang-hutangnya, baik utang jangka pendek maupun utang jangka panjang”. Rasio solvabilitas atau leverage adalah rasio untuk menilai kemampuan perusahaan dalam melunasi semua kewajibannya baik jangka pendek maupun jangka panjang dengan jaminan aktiva atau kekayaan yang dimiliki perusahaan hingga perusahaan tutup atau dilikuidasi (Kasmir, 2012). Perusahaan dapat dikatakan dalam kondisi ideal, apabila perusahaan dapat memenuhi kewajiban jangka pendeknya (Likuid) dan juga dapat memenuhi kewajiban jangka panjangnya (Solvable). Tujuan dari analisis ini adalah guna menilai seberapa mampu harta yang dimiliki perusahaan mampu menunjang kegiatan dalam perusahaan tersebut. Pengguna laporan keuangan baik internal maupun eksternal dimudahkan dalam menganalisa tingkat risiko pada struktur modal dengan rasio solvabilitas melalui catatan atas laporan keuangan. Jika pada kondisi dimana aktiva perusahaan secara dominan dimiliki kreditor atau pemberi utang, maka perusahaan tersebut memiliki tingkat solvabilitas yang tinggi.

Menurut Kasmir (2013:153) ada 8 tujuan perusahaan dengan menggunakan rasio solvabilitas, yaitu:

1. Untuk mengetahui posisi perusahaan terhadap kewajiban kepada pihak lainnya (kreditor);
2. Untuk menilai kemampuan perusahaan dalam memenuhi kewajiban yang bersifat tetap (seperti angsuran pinjaman termasuk bunga);
3. Untuk menilai keseimbangan antara nilai aktiva khususnya aktiva tetap dengan modal;
4. Untuk menilai seberapa besar aktiva perusahaan dibiayai oleh utang;
5. Untuk menilai seberapa besar pengaruh utang perusahaan terhadap pengelolaan aktiva;
6. Untuk menilai atau mengukur berapa bagian dari setiap rupiah modal sendiri yang dijadikan jaminan utang jangka panjang;
7. Untuk menilai berapa dana pinjaman yang segera akan ditagih, terdapat sekian kalinya modal sendiri yang dimiliki;
8. Tujuan lainnya.

Selain tujuan, Kasmir (2013:154) menjelaskan juga 8 manfaat perusahaan menggunakan rasio solvabilitas, yaitu:

1. Untuk menganalisis kemampuan posisi perusahaan terhadap kewajiban kepada pihak lainnya;
2. Untuk menganalisis kemampuan perusahaan memenuhi kewajiban yang bersifat tetap (seperti angsuran pinjaman termasuk bunga);
3. Untuk menganalisis keseimbangan antara nilai aktiva khususnya aktiva tetap dengan modal;
4. Untuk menganalisis seberapa besar aktiva perusahaan dibiayai oleh hutang;
5. Untuk menganalisis seberapa besar utang perusahaan berpengaruh terhadap pengelolaan aktiva;
6. Untuk menganalisis atau mengukur berapa bagian dari setiap rupiah modal sendiri yang dijadikan jaminan utang jangka panjang;
7. Untuk menganalisis berapa dana pinjaman yang segera akan ditagih ada terdapat sekian kalinya modal sendiri;
8. Manfaat lainnya.

Dari beberapa definisi di atas dapat disimpulkan bahwa Solvabilitas merupakan alat untuk mengukur sejauh mana perusahaan mampu melunasi hutang-hutang jangka pendek maupun jangka panjangnya dengan jaminan aktiva atau kekayaan yang dimiliki perusahaan hingga perusahaan tutup atau dilikuidasi. Cara yang digunakan yaitu dengan membandingkan antara total aktiva dengan total utang.

2.2.2.Karakteristik Auditor

Perusahaan audit atau Kantor Akuntan Publik (KAP) menjadi sebuah perantara antara perusahaan auditee dan pihak pengguna eksternal untuk memberikan setidaknya keyakinan informasi mengenai apa yang terkandung dalam isi sebuah laporan keuangan. Opini yang diberikan oleh seorang auditor merupakan hasil dari serangkaian proses yang dilakukan auditor dari mulai melakukan perencanaan sampai laporan audit dibuat dan diberikan kepada klien, oleh karena itu menjadi penting untuk melihat dan membaca laporan audit karena dari laporan tersebut pihak pengguna laporan keuangan mengetahui kewajaran atas isi dari laporan yang dibuat oleh perusahaan auditee.

Dalam menjalankan pekerjaannya auditor memiliki pedoman dan aturan yang dibuat untuk meminimalkan penyimpangan yang dilakukan selama proses audit berlangsung , beberapa diantaranya yaitu Standar Profesional Akuntan Publik

(SPAP) dan Kode Etik Profesi Akuntan Publik. Selain itu juga menjadi salah satu alat untuk melihat kinerja seorang auditor dalam pekerjaannya. Meskipun memiliki aturan namun dalam prakteknya masih saja terjadi kasus yang melibatkan profesi akuntan publik. Karena itu, penting untuk menilai profesionalisme auditor, selain menjaga kualitas laporan keuangan untuk penggunaannya, juga menjaga nama baik profesi akuntan publik. Dalam penelitian ini peneliti menggunakan ukuran KAP dan opini audit yang diberikan sebagai dimensi non keuangan untuk karakteristik auditor. Sedangkan profesionalisme auditor diukur dengan audit tenure.

2.2.2.1. Opini Audit

Opini merupakan suatu produk dari proses pengauditan terhadap perusahaan auditee atas wajar atau tidaknya suatu laporan keuangan yang didasarkan pada standar akuntansi keuangan yang berlaku. Opini audit ini menjadi penting karena memiliki manfaat memberikan keyakinan kepada pengguna laporan keuangan untuk keberlangsungan perusahaan atau instansi pemerintah.

Menurut Kamus Standar Akuntansi (Ardiyos, 2007) mengemukakan pengertian Opini adalah “suatu laporan yang diberikan seseorang akuntan publik terdaftar ialah sebagai hasil penilaiannya dari kewajaran laporan keuangan yang disajikan oleh suatu perusahaan.” Sedangkan dalam Kamus Istilah Akuntansi (Tobing, 2004) opini audit adalah “suatu laporan yang diberikan oleh auditor terdaftar yang menyatakan ialah bahwa pemeriksaan sudah dilakukan sesuai dengan norma atau juga aturan pemeriksanaan akuntan yang diikuti dengan pendapat tentang kewajaran laporan keuangan yang diperiksa.” Adapun jenis-jenis opini audit yang diberikan oleh auditor kepada perusahaan kliennya yang masing-masing digunakan berdasarkan temuan-temuan dan bukti-bukti yang auditor temukan selama melakukan pemeriksaan.

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik per 31 Maret 2011 (PSA 29 SA seksi 508), ada lima jenis pendapat akuntan yaitu :

1. Pendapat wajar tanpa pengecualian (*Unqualified opinion*)

2. Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan yang ditambahkan dalam laporan audit bentuk baku (*Unqualified opinion with explanatory language*)
3. Pendapat wajar dengan pengecualian (*Qualified opinion*)
4. Pendapat tidak wajar (*Adverse opinion*)
5. Pernyataan tidak memberikan pendapat (*Disclaimer opinion*) .

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

Pendapat ini diberikan tidak adanya penyimpangan akuntansi dari prinsip yang berlaku umum dan tidak ditemukannya salah saji yang material oleh auditor serta laporan keuangan disajikan sesuai ketentuan SAK yang berlaku umum.

2. Opini Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraf Penjelasan (*Modified Unqualified Opinion*)

Suatu pendapat yang diberikan ketika auditor perlu untuk menambahkan paragraf penjelasan meskipun keadaan tersebut tidak berpengaruh kepada pendapat wajar secara langsung. Keadaan yang dimaksud adalah sebagai berikut:

1. Pendapat auditor sebagian didasarkan dari pendapat auditor independen lain.
2. Adanya aturan yang belum jelas yang menyebabkan laporan keuangan tersebut dibuat dengan tidak sesuai SAK.
3. Laporan tersebut dipengaruhi oleh ketidakpastian peristiwa atau kejadian masa yang akan datang hasilnya belum bisa diperkirakan ditanggal laporan audit.

3. Opini Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Auditor memberikan pendapat ini atas kewajaran suatu laporan keuangan dalam hal yang material, namun dikecualikan untuk beberapa hal yang ada dalam SA 508. Menurut SA 508 paragraf 20 (IAI, 2002:508.11), jenis pendapat tersebut diberikan apabila:

1. Tidak adanya bukti kompeten yang cukup dan jelas atau juga adanya pembatasan dalam lingkup audit yang material tetapi tidak mempengaruhi suatu laporan keuangan dengan secara keseluruhan.

2. Auditor yakin bahwa laporan keuangan tersebut berisikan suatu penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku secara umum yang berdampak material namun tetapi tidak mempengaruhi laporan keuangan dengan secara keseluruhan. Penyimpangan tersebut bisa berupa suatu pengungkapan yang tidak memadai, ataupun perubahan didalam prinsip akuntansi.

4. Opini Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Dalam pendapat tidak wajar, auditor harus menambahkan suatu paragraf sebagai penjelasan mengenai ketidakwajaran laporan keuangan yang diauditnya yang didalamnya terdapat akibat dari tidak wajarnya suatu laporan keuangan tersebut.

5. Opini Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer of opinion*)

Sebab terjadinya opini ini yaitu dikarenakan adanya pembatasan lingkup pengauditan yang mengakibatkan auditor tidak dapat melaksanakan pekerjaannya berdasarkan standar yang telah ditetapkan oleh IAI. Sehingga auditor tidak dapat merumuskan suatu pendapat atas kewajaran suatu laporan keuangan yang diauditnya. Jika hal ini terjadi maka auditor harus menyatakan alasan substantif untuk pemberian opini tidak memberikan pendapat tersebut.

2.2.2.2. Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP)

Ukuran biasanya identik dengan besar dan kecil suatu benda. Dan dalam kaitannya dengan KAP berarti besar dan kecilnya suatu kantor akuntan publik. Seperti menurut Andra (2012) yang ditulis Firyana (2014) “Ukuran KAP merupakan ukuran yang digunakan untuk menentukan besar kecilnya suatu Kantor Akuntan Publik. Ukuran Kantor Akuntan Publik dapat dikatakan besar jika KAP tersebut berafiliasi dengan Big 4, mempunyai cabang dan kliennya perusahaan-perusahaan besar serta mempunyai tenaga professional di atas 25 orang. Sedangkan Ukuran Kantor Akuntan Publik dikatakan kecil jika tidak berafiliasi dengan Big 4, tidak mempunyai kantor cabang dan kliennya perusahaan kecil serta jumlah tenaga profesionalnya kurang dari 25 orang. Dari pendapat Andra dapat dipahami dalam istilah besar dan kecil memiliki cara

pandang yang berbeda-beda. Ada yang mengukur dengan banyaknya tenaga profesional yang dimiliki, ada yang mengukur dengan hubungan afiliasi KAP dengan KAP big 4, ada yang mengukur dengan banyaknya kantor cabang dan klien yang bisa dikatakan besar dan ada yang mengukur Ukuran KAP dengan melihat dari berbagai hal yang terkait dengan KAP, seperti jumlah klien dan jumlah pendapatan KAP tersebut (Devianto, 2011).

Ukuran KAP dibedakan dalam dua kelompok yaitu KAP yang berafiliasi dengan Big 4 dan KAP yang tidak berafiliasi dengan Big 4. Ukuran KAP sendiri biasanya dikaitkan dengan kualitas dan reputasi auditor (Kurniasari, 2014). Sedangkan menurut Arsih (2015), “ukuran KAP adalah cerminan besar kecilnya Kantor Akuntan Publik, semakin besar Kantor Akuntan Publik maka semakin tinggi kualitas audit yang dihasilkan, jadi perusahaan akan mengganti auditor dari KAP kecil ke auditor dari KAP besar untuk meningkatkan reputasi dan kualitas laporan keuangannya.” Dari penjelasan diatas dapat disimpulkan bahwa ukuran KAP merupakan cara pandang terhadap suatu kantor akuntan public oleh klien untuk memeriksa laporan keuangannya dalam kaitanya dengan KAP yang ada di Indonesia, kantor akuntan publik dengan afiliasi KAP Big 4 merupakan KAP yang besar.

Menurut Arens et al. (2012:32), kategori ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP) secara internasional adalah sebagai berikut:

1. Kantor Internasional Empat Besar. Keempat KAP terbesar di Amerika Serikat disebut kantor akuntan publik internasional “Big Four”. Keempat kantor ini memiliki cabang di seluruh Amerika Serikat dan seluruh dunia. Kantor “Big Four” mengaudit hampir semua perusahaan besar baik di Amerika Serikat maupun dunia serta banyak juga perusahaan yang lebih kecil juga.
2. Kantor Nasional. Tiga KAP di Amerika Serikat disebut kantor nasional, karena memiliki cabang di sebagian kota besar kota utama. Kantor nasional memberikan jasa yang sama seperti kantor “Big Four” dan bersaing secara langsung dengannya untuk mendapat klien. Setiap kantor nasional berafiliasi dengan kantor-kantor di Negara lain dan karenanya mempunyai kemampuan bertaraf internasional .

3. Kantor Regional dan Kantor Lokal yang Besar. Terdapat kurang dari 200 KAP yang memiliki staf profesional lebih dari 50 orang. Sebagian hanya memiliki satu kantor dan terutama melayani klien–klien dalam jangka yang tidak begitu jauh. KAP yang lainnya memiliki beberapa cabang di satu Negara bagian atau wilayah dan melayani klien dalam radius yang lebih jauh.
4. Kantor Lokal Kecil. Lebih dari 95 persen dari semua KAP mempunyai kurang dari 25 KAP tenaga profesional pada kantor yang hanya memiliki satu cabang, dan entitas nirlaba, meskipun beberapa memiliki satu atau dua klien dengan kepemilikan publik. Banyak kantor lokal kecil tidak melakukan audit dan terutama memberikan jasa akuntansi serta perpajakan bagi klien-kliennya.”

Sedangkan menurut Messier et al. (2014:41): “Kantor akuntan publik sering dikategorikan berdasarkan ukuran. Kantor yang terbesar adalah kantor akuntan publik “Big 4”: Deloitte, Ernst & Young, KPMG, dan Pricewaterhouse Coopers.” Pada Buku Direktori IAI (2011), IAI mengklasifikasikan KAP yang beroperasi di Indonesia menjadi dua, yaitu:

1. KAP yang melakukan kerjasama dengan KAP asing, dan
2. KAP yang tidak melakukan kerjasama dengan KAP asing.

Dari ketiga pengkategorian yang telah dikemukakan di atas, dapat disimpulkan bahwa kategori ukuran KAP di Indonesia, jika dihubungkan dengan keberadaan KAP bertaraf internasional, maka ukuran KAP dapat dikategorikan sebagai berikut:

1. KAP Nasional yang berafiliasi dengan KAP Internasional big four, yaitu KAP asing big four yang membuka KAP cabang di Indonesia atau KAP di Indonesia yang melakukan kerjasama/berafiliasi dengan KAP asing big four, yakni Deloitte, Ernst & Young, KPMG, dan Pricewaterhouse Coopers.
2. KAP Nasional yang berafiliasi dengan KAP internasional non big four, yaitu KAP asing non big four yang membuka KAP cabang di Indonesia atau KAP di Indonesia yang melakukan kerjasama/berafiliasi dengan KAP asing non big four, yakni Kreston International, PKF International, dan sebagainya.

3. KAP Nasional, yaitu KAP Indonesia yang berdiri sendiri, terletak/berpusat di kota besar di Indonesia dan KAP tersebut membuka cabang di kota-kota besar utama di Indonesia.
4. KAP Regional dan Lokal Besar, yaitu KAP di Indonesia yang berdiri sendiri dan pada umumnya terpusat di suatu wilayah. Sebagian KAP di Indonesia merupakan KAP regional dan lokal besar, terutama yang terpusat di Pulau Jawa. Beberapa diantaranya hanya melayani klien di dalam jangkauan wilayahnya, dan beberapa dari yang lainnya memiliki beberapa kantor cabang di daerah lain tetapi bukan di kota-kota besar di Indonesia.
5. KAP Lokal Kecil, yaitu KAP yang berdiri sendiri, tidak membuka cabang, dan memiliki kurang dari 25 orang tenaga kerja profesional.

2.2.3. Profesionalisme Auditor

Dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia definisi profesional merupakan pekerjaan yang dilandasi oleh pengetahuan atau pendidikan tertentu. profesionalisme sering dikaitkan dengan sikap yang didasarkan pada keahlian, kemampuan serta keahlian khusus untuk melakukan sebuah pekerjaan atau profesi. Arens et al. yang dikutip Kusuma (2012:14) mendefinisikan profesionalisme sebagai tanggung jawab individu untuk berperilaku yang lebih baik dari sekedar mematuhi undang-undang dan peraturan masyarakat yang ada. Menurut pandangan secara umum, keprofesionalan dapat disimpulkan ketika seseorang dengan keahlian dan kemampuannya diterapkan dalam pekerjaan atau profesi sesuai bidangnya dengan memperhatikan etika profesi dan standar serta aturan yang berlaku secara umum.

BPK RI dalam kaitannya dengan etika profesi sebagai suatu badan yang memeriksa independensi terhadap perusahaan sektor publik memiliki standar yang diberlakukan kepada setiap auditornya berkaitan dengan bagaimana melakukan tugas dengan profesional. Standar tersebut diatur dalam Peraturan BPK RI No. 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). Menurut SPKN, “profesionalisme adalah kemampuan, keahlian, dan komitmen profesi

dalam menjalankan tugas disertai dengan prinsip kehati-hatian, ketelitian, dan kecermatan, serta berpedoman kepada standar dan ketentuan peraturan perundang-undangan.” Dari penjelasan diatas dapat dipahami bahwa profesionalisme auditor adalah seorang auditor dengan kemampuan, keahlian dan pemahaman yang berasal dari latihan maupun pendidikan sesuai bidangnya melakukan tugas dan pekerjaannya sesuai prinsip, standar dan etika profesi yang ditetapkan dengan hati-hati, cermat dan penuh ketelitian.

Menurut SPKN, sikap professional auditor diwujudkan dengan selalu bersikap skeptisisme professional selama proses pemeriksaan dan mengedepankan pertimbangan professional. Dengan demikian, auditor diharuskan untuk mempunyai keahlian dan kompetensi yang professional sebagai dasar sikap dalam menjalankan pekerjaannya berupa pemeriksaan. Mulyadi (2014:58) menyebutkan bahwa “pencapaian kompetensi professional akan memerlukan standar pendidikan umum yang tinggi diikuti oleh pendidikan khusus, pelatihan dan uji profesional dalam subyek-subyek (tugas) yang relevan dan juga adanya pengalaman kerja.” Dalam beberapa hal, langkah seperti pendidikan profesi berkelanjutan, review dengan rekan sejawat dan pengendalian mutu auditor yang dilakukan sangat disarankan guna mewujudkan profesionalisme auditor. Dalam pentingnya sikap professional, profesionalisme auditor sangat perlu dilihat dan dinilai guna melihat bagaimana auditor menemukan baik salah saji maupun fraud dan mengungkapkannya atau justru membiarkannya. Deis dan Groux (1992) menjelaskan bahwa :

“probabilitas untuk menemukan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor dan probabilitas melaporkan pelanggaran tergantung pada independensi auditor. Kemungkinan dimana auditor akan menemukan salah saji tergantung pada kualitas pemahaman auditor (kompetensi), sementara tindakan melaporkan salah saji tergantung pada independensi auditor”.

Hal ini rentan dipengaruhi adanya kedekatan bahkan hubungan special dengan klien yang terjadi oleh adanya hubungan yang cukup lama antara auditor dan auditee. Hubungan kedekatan ini bisa terjadi karena lamanya masa kerja antara auditor dan klien atau biasa disebut audit tenure. Oleh karenanya audit tenure digunakan sebagai ukuran profesionalisme auditor dalam pengolahan data.

2.2.3.1. Audit Tenure

Audit tenure merupakan lamanya hubungan dari Kantor Akuntan Publik (KAP) dalam pekerjaannya melakukan jasa audit kepada perusahaan kliennya. Gheiger dan Raghunandan (2002) menyatakan “audit tenure adalah masa perikatan audit antara KAP dan klien, terkait jasa audit yang telah disepakati sebelumnya dan diukur dengan jumlah tahun”. Audit tenure dalam Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 359/KMK.06/2003 pasal 2 dijelaskan mengenai ketentuannya yaitu masa jabatan untuk KAP paling lama 5 tahun berturut-turut. Ketentuan ini membuat perusahaan auditee melakukan rotasi KAP untuk mengaudit laporannya dan ini menimbulkan pro dan kontra terutama mengenai kewajiban rotasi auditor tersebut.

Al-Thuneibat et al., (2011) menyatakan bahwa hubungan yang lama antara auditor dan kliennya berpotensi untuk menciptakan kedekatan antara mereka, cukup untuk menghalangi independensi auditor dan mengurangi kualitas audit. Kemungkinan penurunan kualitas audit dapat terjadi karena munculnya risiko kehilangan klien apabila pihak auditor tidak memilih dan menyetujui pelaporan. Menurut Sumarwoto (2006) menuliskan hubungan kerja yang panjang antara auditor dan klien dapat menciptakan suatu risiko keakraban (*excessive familiarity*) yang dapat mempengaruhi objektivitas dan independensi auditor. Selain itu auditor yang mengaudit perusahaan yang sama dari tahun ke tahun akan kurang kreatif dalam merancang prosedur audit sehingga kualitas yang dihasilkan akan mengalami penurunan dari tahun ke tahun (Efraim, 2010). Sedangkan hasil penelitian Nurhayati dan Dwi (2015) menunjukkan bahwa audit tenur memiliki hubungan pengaruh signifikan terhadap kualitas audit dan dapat dianggap membuat kompetensi auditor meningkat. Beberapa peneliti melakukan penelitian mengenai hubungan antara audit tenure dan audit report lag, Audit report lag berarti keterlambatan auditor dalam menyelesaikan laporan auditnya, yang berarti mengindikasikan ketidakprofesionalan dari auditor. seperti Dao dan Pham (2014) menyatakan bahwa “audit tenure yang singkat menyebabkan audit report lag yang lebih panjang. Sedangkan penelitiann dari Bhoor dan Khamees (2016)

menyatakan bahwa “audit tenure yang singkat tidak menyebabkan audit report lag yang panjang.

Dari penelitian tersebut dapat dipahami bahwa audit tenure memiliki pengaruh untuk hasil audit, bahkan memunculkan kekhawatiran akan adanya ketergantungan keuangan auditor kepada perusahaan yang diaudit jika hubungan yang terjadi terlalu lama sehingga muncul kecenderungan auditor memenuhi apa yang klien inginkan, dan apabila itu terjadi maka sikap profesional auditor menjadi isu yang akan muncul akibat audit tenure. Dalam suatu dokumen *Rebuilding Publik Confidence in Financial Reporting* yang dikeluarkan oleh Federasi Akuntan Internasional (IFAC) Pada bulan Juli 2003, menganggap kekerabatan antara auditor dengan klien sebagai suatu ancaman bagi independensi auditor.

2.3. Hubungan Antar Variabel Penelitian

2.3.1. Pengaruh Profitabilitas terhadap Profesionalisme Auditor

Tingkat profitabilitas yang tinggi menjadi keinginan sekaligus kebutuhan bagi tiap perusahaan khususnya manajer, karena akan menarik para pihak eksternal pengguna laporan keuangannya untuk menjalin hubungan dengan perusahaannya. Tidak menutup kemungkinan jika pada suatu kondisi dimana pihak manajemen ternyata tidak berhasil mencapai target laba yang ditentukan, maka manajemen akan memanfaatkan fleksibilitas yang diperbolehkan oleh standar akuntansi dalam menyusun laporan keuangan untuk memodifikasi laba yang dilaporkan (Halim et al.: 2005 dalam Zulaikha:2014). Bahkan auditee akan membayar lebih auditor agar keinginannya tercapai. Seperti penelitian yang dilakukan oleh Caneghem (2010) menjelaskan bahwa perusahaan dengan tingkat manajemen laba yang cenderung lebih tinggi akan membayar auditor eksternalnya dengan biaya yang lebih besar pula. Peran auditor sangat dibutuhkan guna memberikan keyakinan bagi para pengguna laporan keuangan mengenai kewajaran dari sebuah laporan keuangan. Namun, ketika independensi auditor terganggu maka auditor bisa saja menutupi dan tidak melaporkan temuannya pada saat menemukan sebuah ketidakwajaran. Hasil dari penelitian Prabowo (2009), disimpulkan bahwa

intervensi manajemen klien berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor. Hasil penelitian purnamawati dan adnyani (2019) mengungkapkan bahwa independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap profesionalisme auditor. Kebutuhan financial auditor sering dimanfaatkan auditee untuk mendapatkan hasil audit dengan sesuai apa yang mereka inginkan dengan memberi imbalan lebih pada auditor. Hal ini menjadi penting karena dapat mempengaruhi objektivitas dan independensi auditor dan tentu akan mengganggu sikap profesionalisme auditor. Dapat dikatakan sederhana bahwa nilai profitabilitas perusahaan klien berpotensi mengganggu profesionalisme auditor. Dan kondisi seperti ini sering terjadi pada auditor dan auditee ketika memiliki hubungan kerja yang cukup lama.

2.3.2. Pengaruh Solvabilitas terhadap Profesionalisme Auditor

Rasio solvabilitas merupakan rasio yang menggambarkan sejauh mana perusahaan mampu melunasi hutang-hutang jangka pendek maupun jangka panjangnya. Seperti halnya rasio profitabilitas, pihak eksternal pun sangat berkepentingan dengan rasio solvabilitas, tentu karena keinginan mereka untuk mendapatkan return dan pelunasan yang tepat waktu. Tingginya rasio utang merupakan kondisi yang tidak diinginkan bagi manajer dan perusahaan manapun karena dapat menggambarkan keberlangsungan hidup perusahaan yang tidak baik. Hal ini disadari auditor bahwa adanya kebutuhan perusahaan klien akan penyajian laporan keuangan yang baik, karena itu auditor akan memanfaatkannya untuk memperoleh kepentingannya dengan melakukan apa yang perusahaan klien inginkan. Dan juga tingginya rasio utang perusahaan mengharuskan auditor melakukan pemeriksaan lebih teliti dan hati-hati dalam mengumpulkan temuan dan bukti yang cukup yang mana membutuhkan waktu yang lebih lama, disamping itu, adanya tekanan waktu penyelesaian audit membuat auditor mengabaikan beberapa prosedur auditnya. Adanya masa hubungan auditee dan auditor yang cukup lama menjadikan kedekatan diantara mereka mempengaruhi pertimbangan-pertimbangan objektif dalam auditnya. Dalam kondisi ini terjadilah benturan kepentingan yang tentunya dapat mempengaruhi independensi dan

objektivitas auditor dalam melakukan auditnya. Sehingga semakin tinggi atau buruk nilai solvabilitas suatu perusahaan maka semakin rentan terganggunya sikap profesionalisme auditor.

2.3.3. Pengaruh Ukuran KAP terhadap profesionalisme Auditor

Kantor akuntan publik yang termasuk dalam KAP Big Four secara tidak langsung mendapat cara pandang tersendiri dikalangan publik. Seperti menurut Nurhayati dan Dwi (2015) KAP besar memunculkan perspektif kemungkinan dalam memiliki integritas yang baik. KAP Big Four atau afiliasinya bekerja lebih efektif dan efisien karena didukung sumber daya yang besar dan lebih kompeten sehingga produktifitas kerja lebih tinggi yang menyebabkan penyelesaian audit semakin singkat (Evans:2017). Besar dan kecilnya KAP memperlihatkan kinerja dan profesionalisme auditor. KAP besar dianggap dapat mengurangi praktik akuntansi yang meragukan dan melaporkan setiap kesalahan material yang dilakukan manajemen (Zhou dan Elder, 2004 dalam Zulaikha, 2014). Arsih (2015) “ukuran KAP adalah cerminan besar kecilnya Kantor Akuntan Publik, semakin besar Kantor Akuntan Publik maka semakin tinggi kualitas audit yang dihasilkan, jadi perusahaan akan mengganti auditor dari KAP kecil ke auditor dari KAP besar untuk meningkatkan reputasi dan kualitas laporan keuangannya”. Berdasar hasil penelitian-penelitian tersebut dapat dipahami bahwa KAP besar dalam hal ini KAP Big Four ataupun yang berafiliasi dengan KAP Big Four dianggap memiliki reputasi yang baik dan efektif dengan didukung sumber daya yang kompeten serta memadai sehingga mereka akan mengedepankan sikap professional dalam melakukan pekerjaannya untuk menjaga reputasinya.

2.3.4. Pengaruh Opini Auditor terhadap Profesionalisme Auditor

Perusahaan sebesar Enron dan Satyam yang kala itu mendapat opini WTP pun terdapat skandal didalamnya, bahkan dengan KAP yang termasuk dalam big Four yaitu KAP Arthur Anderson dan KAP PWC. Dalam beberapa skandal yang terjadi justru opini WTP yang sering diberikan, karenanya untuk opini WTP perlu untk

lebih dicurigai. Selain itu, Perusahaan yang menerima opini WTP mengalami penyelesaian audit lebih singkat, padahal banyak kriteria-kriteria dan didukung dengan bukti audit yang cukup dan tepat yang harus dievaluasi oleh auditor sebelum memberikan opini WTP (Lestari dan Nuryatno, 2018). Utami dan Nugroho (2014) mengatakan munculnya pandangan skeptis terhadap profesi akuntan publik memang beralasan karena cukup banyak laporan keuangan suatu perusahaan yang mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian, tetapi justru mengalami kebangkrutan setelah opini tersebut dikeluarkan. Disamping itu Payne dan Johnson (2002) dalam Aprila, Fachruzzaman, dan Pratiwi (2017) bahwa opini audit selain WTP menggambarkan adanya tambahan prosedur audit secara substantif apabila sistem pengendalian internal tidak dapat diyakini secara memadai. Oleh karena itu, Auditor dalam memberikan pendapatnya selalu mengedepankan pertimbangan-pertimbangan profesionalnya, baik opini audit wajar tanpa pengecualian maupun opini audit selain WTP. Menurut Bharata dan Wiratmaja (2017) menyatakan bahwa sikap profesionalisme auditor dapat dicerminkan dari ketepatannya dalam memberikan opini audit pada laporan keuangan di perusahaan yang di auditnya. Yang berarti opini yang diberikan auditor berdampak pada profesionalismenya.

2.4. Pengembangan Hipotesis

Berdasarkan paparan rumusan masalah, tinjauan pustaka dan hubungan antar variabel penelitian, maka hipotesis penelitian yang dikembangkan sebagai berikut:

- H1 : Rasio Profitabilitas memiliki pengaruh positif secara langsung terhadap Profesionalisme Auditor.
- H2 : Rasio Solvabilitas memiliki pengaruh positif secara langsung terhadap Profesionalisme Auditor
- H3 : Ukuran KAP memiliki pengaruh positif secara langsung terhadap Profesionalisme Auditor.

- H4 : Opini Audit memiliki pengaruh positif secara langsung terhadap Profesionalisme Auditor.
- H5 : Profitabilitas, Solvabilitas, Ukuran KAP dan Opini Audit secara simultan memiliki pengaruh positif secara langsung terhadap Profesionalisme Auditor.

2.5. Kerangka Konseptual Penelitian

Berdasarkan paparan dari pengembangan hipotesis diatas, dapat digambarkan susunan kerangka Konseptual penelitian sebagai berikut :

Gambar 2.2. Kerangka Konseptual Penelitian

