

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1 Review Hasil-hasil Penelitian Terdahulu

Puti Ayu Seruni (2011:6) yang berjudul “ Pengaruh Pengalaman Dan Pertimbangan Profesional Auditor Terhadap *Kualitas Bahan Bukti Audit Yang Dikumpulkan* ”. Sampel dari penelitian ini adalah auditor yang bekerja di 10 Kantor Akuntan Publik wilayah Bandung. Metode yang digunakan adalah deskriptif *explanatory* dengan pendekatan survei, dan menggunakan kuesioner sebagai pengumpulan data.

Nono Supriatna dan Denavi Fridayani (ISSN : 2086-2563) dengan judul “ Pengaruh Kompetensi Dan Pertimbangan Profesional Auditor Internal Terhadap Kualitas Audit Yang Dikumpulkan “ metode yang digunakan adalah metode deskriptif,

Meiko Eli Suhesti Lubis (2015:2) dengan judul “ Pengaruh Pengalaman Auditor, Kompetensi, Risiko Audit, Etika, Tekanan Ketaatan, Dan Gender Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor Dengan Skeptisme Profesional Auditor Sebagai Variabel Intervening “ Penelitian ini dilakukan di Kantor Akuntan Publik Kota Pekanbaru dan Kantor Akuntan Publik Kota Medan. Sampel diperoleh secara acak sebanyak 79 responden. Data dianalisis menggunakan teknik Partial Least Square (PLS) dengan versi Smart PLS 2.0 M3,

Patriandari Soedarso (2018:16) dengan judul “ Pengaruh Profesionalisme, Matrealistis Dan Risiko Audit Terhadap Pengendalian Intern Serta Implikasinya Terhadap Opini Audit ” Pengambilan sampel dengan tujuan teknik yang digunakan dalam penelitian ini, dan 140 responden, yang merupakan auditor dan bekerja di kantor akuntan publik di Jakarta Selatan, telah memenuhi kriteria sampel. Analisis Metode yang digunakan adalah analisis Path.

Ira Sari Pratiwi dan Hetti Herawati (2017:2) dengan judul “ Pengaruh Risiko Audit Terhadap Pertimbangan Tingkat Materialitas “ Penelitian dilakukan pada enam kantor akuntan Publik yang ada di wilayah Bandung Utara. Populasi dari penelitian ini sebanyak 63 orang dengan level partner dan supervisor. Dengan menggunakan purposive sampling diperoleh jumlah sampel sebanyak 33

orang. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode deskriptif kausal, dan sumber data diperoleh dari sumber primer dengan instrumen Kuesioner.

Eze Gbalam Peter (2013: 4) with the title "Audit Risk Assessment and Detection of Misstatement in Financial Statements". This paper discusses audit risk assessment and detection of misstatements in annual reports. To achieve this goal, data is collected from primary and secondary sources. Secondary sources come from books and scientific journals while the main sources involve structured questionnaires with an average reliability of 0.91. Data collected from questionnaires were analyzed using relevant diagnostic tests, granger causality tests and multiple regression models.

Taylan Altıntaş, Ph.D (2010:1) with the title "Attitudes To Audit Risk Model And Materiality " The audit process is significantly influenced by the audit evidence collected, in other words, accumulating and evaluating sufficient and ap-proprate evidence are crucial in order to obtain an appropriate audit opin-ion. The amount of audit evidence to be collected in an audit engagement depends on the degree of detection risk. Therefore, using audit risk model and deciding on materiality in the planning phase of an audit play impor-tant role in conducting audit efficiently and effectively

Reza Abaszadeh ISSN: 1692-343X With the title " The Effect Off Audit Fees And Risk On The Quality Of Financial Reporting " The purpose of current study was investigating the effect of audit fees and risk on the quality of financial reporting of the family firms listed on the Tehran Stock Exchange by using Litigation and report delay as the financial reporting quality criteria. To this end, data of 39 family firms listed on the Tehran stock Exchange for the period of 2012 to 2017 were used. Multivariate regression technique in the form of panel data was used to test research hypotheses. The research results revealed that there is a positive and significant relationship between the audit risk, litigation and reporting delay, a positive and significant relationship between the audit fees and litigation and a negative and significant relationship between the audit fees and delay in audit reports.

2.2 Landasan Teori

2.2.1 Audit

Komite Konsep Audit Dasar dalam Messier (2014:12) (*Committee on Basic Auditing Concepts*) telah merumuskan definisi umum dari audit: “Audit (*auditing*) adalah suatu proses sistematis mendapatkan dan mengevaluasi bukti-bukti secara objektif, sehubungan dengan asersi atas tindakan dan peristiwa ekonomi untuk memastikan tingkat kesesuaian antara asersi-asersi tersebut dan menetapkan kriteria, serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan”.

Pengertian lain mengenai audit dikemukakan oleh Arens (2013:4) audit adalah pengumpulan dan evaluasi bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.

Berdasarkan pengertian-pengertian mengenai audit diatas, peneliti dapat menyimpulkan bahwa audit adalah suatu jasa yang diberikan oleh auditor yang melakukan suatu proses sistematis dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti-bukti yang didapatkan dari manajemen, kemudian membandingkan semua informasi yang didapatkan dengan kriteria yang telah ditetapkan sesuai dengan prinsip yang berlaku umum.

2.2.2 Jenis Audit

Mayangsari (2013:10) mengatakan bahwa jenis-jenis audit pada dasarnya dapat dikelompokkan sesuai dengan pelaksanaannya, objeknya, waktu pelaksanaannya, serta tujuan auditing. Penjelasan mengenai masing-masing tinjauan, sebagai berikut:

1) Ditinjau dari Pelaksanaannya

a) Pemeriksaan Intern (*Internal Audit*)

Pemeriksa intern adalah pemeriksa yang dilakukan oleh karyawan perusahaan yang bersangkutan yang disebut auditing intern, yang biasanya

tidak terlibat dalam kegiatan pencatatan akuntansi dan kegiatan operasi perusahaan.

b) Auditing Ekstern (*External Audit*)

Pemeriksa ekstern adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh pihak luar yang bukan merupakan karyawan perusahaan, yang berkedudukan bebas tidak memihak baik terhadap kliennya maupun terhadap pihak-pihak yang berkepentingan dengan kliennya (pemakai laporan keuangan).

c) Pemeriksaan Pemerintah (*Governmental Audit*)

Pemeriksa pemerintah adalah audit yang dilakukan oleh auditor pemerintah (governmental auditor). Pada Departemen Keuangan terdapat pengelolaan keuangan instansi pemerintah dan perusahaan-perusahaan Negara, yaitu Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP).

2) Ditinjau dari Objek yang Diaudit

a) Pemeriksaan Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)

Pemeriksaan laporan keuangan adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor independen terhadap laporan keuangan yang disajikan oleh kliennya untuk menyatakan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

b) Pemeriksaan Kinerja (*Management Audit or Operational Audit*)

Pemeriksaan kinerja merupakan penelaahan (review) secara sistematis kegiatan organisasi, atau bagian daripadanya, dalam hubungannya dengan tujuan tertentu. Tujuannya untuk mengevaluasi kinerja, mengidentifikasi kesempatan untuk peningkatan, dan membuat rekomendasi untuk perbaikan atau tindakan lebih lanjut.

c) Pemeriksaan Kepatuhan atau Kesesuaian (*Compliance Audit*)

Pemeriksaan kepatuhan adalah pemeriksaan yang tujuannya untuk menentukan apakah yang diaudit (perusahaan klien atau satuan kerja pemerintah) sesuai dengan kondisi atau mengikuti prosedur-prosedur khusus atau peraturan-peraturan yang ditetapkan oleh pihak berwenang.

d) Auditing Investigasi (*Investigation/Forensic/Fraud Audit*)

Pemeriksaan investigasi (*fraud examination*) adalah suatu metodologi untuk menyelesaikan dengan jelas permasalahan yang berkaitan dengan

adanya indikasi tindak kecurangan dari awal sampai akhir. Dengan kata lain, pemeriksaan investigasi merupakan suatu penyelidikan yang berlandaskan pada hukum dan rasa keadilan untuk mencari kebenaran dengan tingkat kebenaran yang tinggi (*high level assurance*) mengenai suatu permasalahan.

2.2.3 Standar Auditing

Standar auditing atau lebih dikenal Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) merupakan pedoman bagi auditor dalam menjalankan tanggung jawab profesionalnya (IAI, 2001). Arens et al.(2012: 42) menyatakan bahwa :

“Auditing standards are general guidelines to aid auditors in fulfilling their professional responsibilities in the audit of historical financial statements.”

Standar auditing berkaitan dengan kriteria dan ukuran mutu pelaksanaan audit serta dikaitkan dengan tujuan yang hendak dicapai. Standar auditing merupakan pedoman bagi auditor dalam menjalankan tanggung jawab profesionalnya. Standar ini meliputi pertimbangan kualitas profesional auditor, seperti keahlian dan independensi, persyaratan pelaporan, dan bahan bukti. Standar auditing terdiri dari sepuluh standar yang dikelompokkan menjadi tiga kelompok besar, yaitu standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan (IAI, 2001).

1. Standar Umum
 - a. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
 - b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
 - c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
2. Standar pekerjaan lapangan
 - a. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.

- b. Pemahaman memadai atas 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, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan.
3. Standar Pelaporan
- a. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
 - b. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip tersebut dalam periode sebelumnya.
 - c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
 - d. Laporan auditor harus memuat pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

Standar auditing inilah yang menjadi pedoman bagi auditor dalam menjalankan tanggung jawab profesionalnya. Standar-standar ini merupakan dan meliputi pertimbangan mengenai kualitas profesional mereka seperti keahlian dan independensi, persyaratan dan pelaporan serta bahan bukti.

2.2.4 Profesi Akuntan Publik

Semakin pesatnya perkembangan ekonomi dunia saat ini menyebabkan hampir tidak adanya tapal batas di antar Negara. Dengan perkembangan ekonomi yang begitu pesatnya, dibutuhkan ekonomi yang sehat dan fair. Sehingga terjadi transparansi dan pertumbuhan ekonomi menjadi semakin berkualitas, optimal dan bisa dipertanggungjawabkan secara sosial. Berdasarkan Undang-Undang No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik, pengertian akuntan publik adalah seseorang yang telah memperoleh izin untuk memberikan jasa audit atas informasi keuangan historis, jasa revidu atas informasi keuangan historis dan jasa assurance lainnya.

Profesi akuntan publik atau yang biasa kita sebut auditor, adalah pihak ketiga yang menjadi perantara antara manajemen perusahaan, para investor dan pihak lain yang berkepentingan. Berkembangnya profesi ini sejalan dengan berkembangnya perusahaan-perusahaan dan permintaan akan pemeriksaan laporan keuangan yang andal. Dalam menilai laporan keuangan, auditor dituntut untuk bisa memberikan keyakinan bahwa pendapat yang dikeluarkan atas kondisi laporan keuangan perusahaan adalah benar, dapat dipercaya, dan tidak memihak pada siapapun.

Profesi akuntan publik menghasilkan berbagai macam jasa bagi masyarakat, seperti diterangkan oleh Mulyadi (2014:4) bahwa profesi akuntan publik memberikan jasa antara lain:

1) Jasa Penjaminan (*Assurance Services*)

Jasa penjaminan adalah jasa profesional independen yang meningkatkan mutu informasi bagi pengambil keputusan. Contoh dari jasa penjaminan adalah penjaminan tentang peramalan keuangan perusahaan.

2) Jasa Atestasi (*attestation services*)

Jasa atestasi (*attestation services*) adalah salah satu jenis jasa penjaminan yang dilakukan profesi akuntan publik atau auditor dengan menerbitkan suatu laporan tertulis yang menyatakan kesimpulan tentang keandalan pernyataan tertulis yang dibuat oleh pihak lain. Tiga bentuk jasa atestasi yaitu audit atas, pemeriksaan (*examination*), penelaahan (*review*), dan prosedur yang disepakati (*agreed-upon procedures*).

3) Jasa Bukan Penjaminan (*Non-Assurance Services*)

Jasa bukan penjaminan adalah jasa yang dihasilkan oleh akuntan publik atau auditor yang didalamnya ia tidak memberikan suatu pendapat, keyakinan negatif, ringkasan temuan, atau bentuk lain keyakinan.

2.2.5 Asersi Manajemen

Manajemen perusahaan memiliki kewajiban untuk membuat pelaporan keuangan yang wajar dan dapat dipertanggungjawabkan. Hal ini biasa disebut dengan asersi. Asersi adalah pernyataan manajemen secara langsung atau tidak langsung yang terkandung di dalam komponen laporan keuangan. Menurut Mulyadi (2010:72) asersi manajemen terbagi atas:

a. Asersi Keberadaan atau Keterjadian

Asersi tentang keberadaan atau keterjadian berhubungan dengan apakah aktiva atau utang entitas ada pada tanggal tertentu, dan apakah transaksi yang dicatat telah terjadi selama periode tertentu. Sebagai contoh, manajemen membuat asersi bahwa persediaan produk jadi yang tercantum dalam neraca adalah tersedia untuk dijual pada tanggal neraca.

b. Asersi Kelengkapan

Asersi tentang kelengkapan berhubungan dengan, apakah semua transaksi dan akun yang seharusnya telah disajikan dalam laporan keuangan. Sebagai contoh, manajemen membuat asersi bahwa seluruh pembelian barang dan jasa dicatat dan dicantumkan dalam laporan keuangan.

c. Asersi Hak dan Kewajiban

Asersi tentang hak dan kewajiban berhubungan dengan apakah aktiva merupakan hak perusahaan dan utang merupakan kewajiban perusahaan pada tanggal tertentu. Sebagai contoh, manajemen membuat asersi bahwa uumlah sewa guna usaha (lease) yang ada di neraca mencerminkan nilai perolehan hak perusahaan atas kekayaan yang disewa guna usahakan (leased), dan utang sewa guna usaha yang bersangkutan mencerminkan suatu kewajiban perusahaan pada tanggal neraca tersebut.

d. Asersi Penilaian atau Alokasi

Asersi tentang penilaian atau alokasi berhubungan dengan apakah komponen-komponen aktiva, kewajiban, pendapatan dan biaya sudah dicantumkan dalam laporan keuangan pada jumlah yang semestinya.

e. Asersi Penyajian dan Pengungkapan

Asersi tentang penyajian dan pengungkapan berhubungan dengan apakah komponen-komponen tertentu laporan keuangan diklasifikasikan, dijelaskan, dan diungkapkan dengan semestinya. Asersi manajemen berhubungan dengan tujuan audit, karena dasar dari tujuan audit adalah untuk menilai dan menyatakan pendapat atas laporan keuangan perusahaan, yang dinyatakan oleh manajemen (asersi). Tujuan audit sendiri akan tercapai jika terdapat bukti-bukti audit yang andal. Sehingga, ketiga unsur ini sangat berhubungan, diawali dengan adanya asersi manajemen, kemudian dibuatnya tujuan audit berdasarkan asersi manajemen, selanjutnya, diperlukannya bukti-bukti yang andal untuk mencapai tujuan audit tersebut.

2.2.6 Kompetensi Auditor

Standar umum pertama (SA seksi 210 dalam SPAP) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor, sedangkan standar umum ketiga (SA seksi 230 dalam SPAP) menyebutkan bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalitasnya dengan cermat dan seksama.

Berdasarkan uraian di atas dapat ditarik kesimpulan bahwa kompetensi auditor adalah auditor yang dengan pengetahuan dan pengalaman yang cukup dan eksplisit dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama.

Dalam Kamus Besar Indonesia, kompetensi diartikan sebagai kewenangan (kekuasaan) untuk menentukan (memutuskan sesuatu). Sehingga dapat disimpulkan Kompetensi merupakan pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan yang berhubungan dengan pekerjaan, serta kemampuan yang dibutuhkan untuk pekerjaan-pekerjaan non-rutin.

a. Pengetahuan

SPAP tentang standar umum, menjelaskan bahwa dalam melakukan audit, auditor harus memiliki keahlian dan struktur pengetahuan yang cukup. Pengetahuan diukur dari seberapa tinggi pendidikan seorang auditor karena dengan demikian auditor akan mempunyai semakin banyak pengetahuan (pandangan) mengenai bidang yang digelutinya sehingga dapat mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam, selain itu auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks.

Dalam semua penugasan dan dalam semua tanggung jawabnya, setiap auditor harus melakukan upaya untuk mencapai tingkatan kompetensi yang akan meyakinkan bahwa kualitas jasa yang diberikan memenuhi tingkatan profesionalisme tinggi seperti disyaratkan pada Prinsip Etika. Kompetensi profesional dapat dibagi menjadi 2 (dua) fase yang terpisah:

1. Pencapaian Kompetensi Profesional

Pencapaian kompetensi profesional pada awalnya memerlukan standar pendidikan umum yang tinggi, diikuti oleh pendidikan khusus, pelatihan dan ujian profesional dalam subyek-subyek yang relevan, dan pengalaman kerja. Hal ini harus menjadi pola pengembangan yang normal untuk auditor.

2. Pemeliharaan Kompetensi Profesional

- a. Kompetensi harus dipelihara dan dijaga melalui komitmen untuk belajar dan melakukan peningkatan profesional secara berkesinambungan selama kehidupan profesional auditor.
- b. Pemeliharaan kompetensi profesional memerlukan kesadaran untuk terus mengikuti perkembangan profesi akuntansi, termasuk di antaranya pernyataan-pernyataan akuntansi, auditing dan peraturan lainnya, baik nasional maupun internasional yang relevan.
- c. Anggota harus menerapkan suatu program yang dirancang untuk memastikan terdapatnya kendali mutu atas pelaksanaan jasa profesional yang konsisten dengan standar nasional dan internasional.

b. Pengalaman

Audit menuntut keahlian dan profesionalisme yang tinggi. Keahlian tersebut tidak hanya dipengaruhi oleh pendidikan formal tetapi banyak faktor lain yang mempengaruhi antara lain adalah pengalaman. Kompetensi seorang auditor dapat diukur melalui banyaknya ijazah atau sertifikat yang dimiliki serta banyaknya keikutsertaan yang bersangkutan dalam pelatihan-pelatihan, seminar. Semakin banyak sertifikat yang dimiliki dan semakin sering mengikuti pelatihan atau seminar diharapkan auditor yang bersangkutan akan semakin cakap dalam melaksanakan tugasnya.

Pemeriksaan atau audit harus dilaksanakan oleh seorang atau beberapa orang akuntan publik yang memiliki keahlian dalam bidangnya dan telah menjalani latihan teknis yang cukup. Pencapaian keahlian dimulai dengan pendidikan formal, yang selanjutnya diperluas melalui pengalaman dalam praktik audit. Selain itu, akuntan publik harus menjalani pelatihan teknis yang cukup. Pelatihan ini harus secara memadai mencakup aspek teknis maupun pendidikan umum SPAP atau audit harus dilaksanakan oleh seorang atau beberapa orang akuntan publik yang memiliki keahlian dalam bidangnya dan telah menjalani latihan teknis yang cukup.

Pencapaian keahlian dimulai dengan pendidikan formal, yang selanjutnya diperluas melalui pengalaman dalam praktik audit. Selain itu, akuntan publik harus menjalani pelatihan teknis yang cukup. Pelatihan ini harus secara memadai mencakup aspek teknis maupun pendidikan umum SPAP.

2.2.7 Bukti Audit

Menurut Mulyadi (2014:74) bukti audit adalah segala informasi yang mendukung angka-angka atau informasi lain yang disajikan dalam laporan keuangan, yang dapat digunakan oleh auditor sebagai dasar yang layak untuk menyatakan pendapatnya.

Menurut Arens (2013:5) bukti audit adalah segala informasi yang digunakan oleh auditor untuk menentukan apakah informasi yang sedang diaudit telah dinyatakan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Messier (2014:141) dalam bukunya mengatakan, bukti audit adalah informasi yang digunakan oleh auditor, sehingga sampai pada kesimpulan yang menjadi dasar opini audit, dan mencakup informasi yang terkandung dalam catatan akuntansi yang mendasari laporan keuangan dan informasi lainnya. Berdasarkan pengertian di atas, dapat disimpulkan, bukti audit adalah seluruh informasi yang digunakan oleh auditor sebagai dasar untuk menyatakan pendapat, informasi ini akan dilihat apakah telah sesuai dengan kriteria yang ditetapkan atau tidak.

Arens, Elder dan Beasley (2008 : 225) mendefinisikan bukti audit “sebagai setiap informasi yang digunakan oleh auditor untuk menentukan apakah informasi yang diaudit telah dinyatakan sesuai dengan kriteria yang ditetapkan”. Informasi ini sangat bervariasi sesuai kemampuannya dalam meyakinkan auditor bahwa laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip – prinsip akuntansi yang berlaku umum. Bukti audit mencakup informasi yang sangat persuasif, misalnya perhitungan auditor atas sekuritas yang diperjualbelikan dan informasi yang kurang persuasif, misalnya respons atas pertanyaan – pertanyaan dari para karyawan klien. Penggunaan bukti bukan hal yang aneh bagi auditor. Bukti juga digunakan secara ekstensif oleh para ilmuwan, pengacara dan ahli sejarah. Tujuan audit laporan keuangan adalah menyatakan pendapat atas kewajaran laporan keuangan klien. Untuk mendasari pemberian pendapat tersebut, maka auditor harus menghimpun dan mengevaluasi bukti – bukti yang mendukung laporan keuangan tersebut.

Dengan demikian, pekerjaan audit adalah pekerjaan mengumpulkan dan mengevaluasi bukti, dan sebagian besar waktu audit sebenarnya tercurah pada perolehan atau pengumpulan dan pengevaluasian bukti tersebut. Buku harian, buku besar dan buku pembantu, memo, dan catatan tidak resmi seperti daftar lembaran kerja (work sheet) yang mendukung alokasi biaya, perhitungan dan rekonsiliasi secara keseluruhan merupakan bukti yang mendukung laporan keuangan. Informasi pendukung lainnya meliputi semua dokumen seperti cek, faktur, surat kontrak, notulen rapat, konfirmasi dan pernyataan tertulis dari pihak yang kompeten, informasi yang diperoleh auditor melalui tanya jawab, pengamatan, inspeksi dan pemeriksaan fisik, serta informasi lain yang dihasilkan

atau tersedia bagi auditor yang memungkinkannya untuk menarik kesimpulan dengan alasan kuat. Bukti audit merupakan suatu konsep yang fundamental di dalam audit, dan hal itu dinyatakan dalam standar pekerjaan lapangan ketiga.

Ikatan Akuntan Indonesia (2001 : 326 pr. 1) menyatakan bahwa : “ Standar pekerjaan lapangan ketiga berbunyi : Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pernyataan, dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan.” Bukti audit sangat besar pengaruhnya terhadap kesimpulan yang ditarik oleh auditor dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan yang diauditnya. Oleh karena itu auditor harus mengumpulkan dan mengevaluasi bukti yang cukup dan kompeten agar kesimpulan yang diambilnya tidak menyesatkan bagi pihak pemakai dan juga untuk menghindari tuntutan pihak – pihak yang berkepentingan di kemudian hari apabila pendapat yang diberikannya tidak pantas.

2.2.8 Jenis Bukti Audit

Arens (2013:158) mengatakan dalam menentukan prosedur audit mana yang akan digunakan, auditor dapat memilih dari 8 (delapan) jenis-jenis bukti audit, diantaranya:

1. Pemeriksaan Fisik

Pemeriksaan fisik merupakan pemeriksaan atau perhitungan yang dilakukan oleh auditor atas aset berwujud. Jenis bukti ini sering kali dikaitkan dengan persediaan dan kas, namun dapat pula diterapkan untuk memverifikasi surat-surat berharga, pitang dagang dan aset tetap. Pemeriksaan fisik merupakan sarana langsung untuk memverifikasi apakah suatu aset benar-benar ada (tujuan keberadaan), dan ke tingkat yang lebih kecil adalah apakah aset-aset yang ada telah dicatat (tujuan kelengkapan). Pemeriksaan fisik dianggap sebagai salah satu bukti audit yang paling andal dan berguna. Umumnya pemeriksaan fisik merupakan alat yang objektif untuk menentukan kuantitas maupun gambaran aset tersebut. Dalam beberapa kasus, pemeriksaan fisik juga merupakan metode yang berguna untuk mengevaluasi kondisi atau kualitas suatu aset.

2. Konfirmasi

Konfirmasi merupakan jawaban lisan atau tertulis yang diterima dari pihak ketiga yang independen untuk melakukan verifikasi atas kakuratan informasi yang diminta oleh auditor. Permintaan tersebut diberikan pada klien, dan klien meminta pihak ketiga yang independen untuk menjawab langsung kepada auditor tersebut. Namun demikian, konfirmasi ini relatif mahal untuk didapatkan dan dapat menimbulkan ketidaknyamanan bagi mereka yang diminta untuk menjawab. Sehingga konfirmasi tidak dapat digunakan dalam segala kondisi yang tidak memungkinkan. Informasi yang biasa dimintai konfirmasi adalah informasi aset, liabilitas, ekuitas pemilik, dan informasi lainnya.

3. Dokumentasi

Dokumentasi merupakan pemeriksaan auditor atas dokumen-dokumen dan catatan klien untuk membuktikan informasi yang harus, atau sebaliknya, dimasukkan dalam laporan keuangan. Dokumen yang diuji oleh auditor adalah catatan-catatan yang digunakan oleh klien untuk memberikan informasi untuk menjalankan usahanya dengan cara yang terstruktur, dan dapat tersaji secara tertulis diatas kertas, dalam bentuk elektronik atau media lainnya. Dokumen dapat dibagi menjadi 2 (dua) diantaranya:

- a. **Dokumen internal**, adalah sebuah dokumen yang telah disiapkan dan digunakan di dalam organisasi klien dan disimpan tanpa pernah keluar ke pihak lain. Contoh dokumennya adalah salinan faktur penjualan, catatan waktu kerja karyawan, dan laporan penerimaan persediaan.
- b. **Dokumen external**, adalah sebuah dokumen yang telah ditangani oleh seseorang di luar organisasi klien dan berakhir di tangan klien. Contoh dokumennya adalah tagihan pemasok, wesel bayar yang dibatalkan, dan polis asuransi.

4. Prosedur Analitis

Prosedur analitis menggunakan perbandingan dan keterkaitan untuk menilai apakah saldo-saldo akun atau data lain yang muncul telah disajikan secara wajar dibandingkan dengan pemeriksaan auditor. Sebagai

contoh seorang auditor dapat membandingkan persentase laba kotor di tahun berjalan dengan tahun sebelumnya. Dewan standar audit menyimpulkan bahwa prosedur analitis sangat penting sehingga prosedur ini diharuskan selama fase perencanaan dan penyelesaian atas semua audit. Tujuan lain atas prosedur analitis dalam pengauditan adalah sebagai berikut:

a. Memahami Industri Klien dan Usaha Klien

Auditor harus memiliki pengetahuan mengenai industri dan bisnis klien sebagai bagian dari perencanaan audit. Dengan melakukan prosedur analitis dimana informasi tahun berjalan yang belum diaudit dibandingkan dengan informasi tahun sebelumnya yang sudah diaudit atau data industri, perubahan-perubahan yang terjadi dapat diamati. Perubahan-perubahan tersebut dapat menggambarkan tren penting atau kejadian khusus, yang akan berpengaruh pada perencanaan audit.

b. Menilai Kemampuan Entitas untuk Melanjutkan Usaha Sebagai Sesuatu yang Berjalan Baik (Going Concern)

Prosedur analitis sering kali menjadi indikator yang berguna untuk menentukan apakah perusahaan klien memiliki masalah-masalah keuangan. Beberapa prosedur analitis dapat membantu auditor dalam menilai kemungkinan kegagalan usaha. Sebagai contoh, jika rasio utang jangka panjang terhadap ekuitas yang lebih tinggi dari normal digabungkan dengan rasio laba terhadap total aset yang lebih rendah dari rata-rata, maka dapat mengindikasikan adanya risiko kegagalan keuangan yang cukup tinggi. Hal tersebut tidak hanya akan berpengaruh pada perencanaan audit, namun juga dapat mengindikasikan adanya keraguan besar terhadap kemampuan entitas untuk melangsungkan usaha sebagai sebuah perusahaan yang berjalan baik (Going Concern).

c. Mengindikasikan Adanya Kemungkinan Salah Saji dalam Laporan Keuangan

Adanya perbedaan yang signifikan dalam data keuangan tahun berjalan yang belum diaudit dengan data lain yang digunakan sebagai perbandingan biasanya dinamakan fluktuasi yang tidak biasa. Fluktuasi yang tidak biasa tersebut terjadi ketika perbedaan yang signifikan yang tidak diperkirakan ternyata terjadi, atau ketika perbedaan signifikan yang telah diperkirakan ternyata tidak terjadi. Di kedua kasus tersebut, adanya salah saji pembukuan merupakan suatu penyebab yang mungkin atas adanya fluktuasi luar biasa tersebut. Jika fluktuasi yang tidak biasa ini besar, auditor harus menentukan alasannya dan yakin bahwa penyebab fluktuasi tersebut merupakan akibat dari kejadian ekonomi yang sebenarnya dan bukan merupakan salah saji.

d. Mengurangi Pengujian Audit Terperinci

Ketika suatu prosedur analitis tidak mengungkapkan adanya fluktuasi yang tidak biasa, hal ini menandakan adanya kemungkinan salah saji material dapat diminimalkan. Dalam kasus demikian, prosedur analitis menghasilkan bukti penting yang mendukung pelaporan secara wajar atas saldo akun yang terkait, sehingga memungkinkan untuk melakukan lebih sedikit pengujian yang terperinci terkait dengan akun-akun tersebut.

5. Tanya Jawab dengan Klien

Tanya jawab merupakan diperolehnya jawaban tertulis atau informasi dari klien sebagai jawaban atas pertanyaan yang diberikan auditor. Meskipun bukti yang cukup andal diperoleh dari klien melalui tanya jawab, namun biasanya bukti ini tidak cukup untuk menarik kesimpulan karena tidak berasal dari sumber yang independen dan dapat bisa sesuai dengan keinginan klien. Oleh karena itu, ketika auditor mendapatkan bukti melalui tanya jawab, biasanya juga penting untuk mendapatkan bukti-bukti pendukung lainnya melalui prosedur lain.

6. Perhitungan Ulang

Perhitungan ulang mencakup pengecekan ulang atas contoh-contoh perhitungan yang dilakukan oleh klien. Pengecekan ulang atas perhitungan

klien terdiri dari pengujian atas keakuratan matematis klien dan mencakup prosedur-prosedur seperti peningkatan faktor-faktor penjualan dan persediaan, penambahan jurnal-jurnal dan catatan pendukung, dan pengecekan atas perhitungan beban depresiasi dan beban-beban dibayar dimuka. Sebagian besar perhitungan ulang yang dilakukan auditor saat ini dilakukan dengan program komputer audit.

7. Pengerjaan Ulang

Pengerjaan ulang merupakan pengujian yang dilakukan oleh seorang auditor independen terhadap prosedur pembukuan atau pengendalian yang awalnya dilakukan sebagai bagian dari pembukuan entitas dan sistem pengendalian internal. Penghitungan ulang mencakup pengecekan ulang atas perhitungan matematis, sedangkan pengerjaan ulang mencakup pengecekan atas prosedur lain.

8. Pengamatan

Pengamatan adalah penggunaan panca indra untuk menilai aktivitas-aktivitas klien. Auditor dapat melakukan kunjungan ke pabrik untuk mendapatkan gambaran umum tentang fasilitas yang dimiliki klien, atau mengamati bagaimana setiap orang yang melakukan tugas-tugas pembukuan untuk menentukan apakah orang yang ditugaskan tersebut melaksanakan tanggung jawabnya dengan benar.

2.2.9 Persuasivitas Bukti

Standar pekerjaan lapangan ketiga mewajibkan auditor untuk mengumpulkan bukti audit yang tepat dan mencukupi untuk mendukung pendapat yang akan diterbitkan. Karena sifat bukti audit serta pertimbangan biaya dalam melaksanakan audit, tidak mungkin bagi auditor untuk memperoleh keyakinan 100% bahwa pendapatnya benar. Namun, auditor harus yakin bahwa pendapatnya benar dengan tingkat kepastian yang tinggi. Dengan menggabungkan semua bukti yang diperoleh dari suatu audit, auditor akan mampu memutuskan kapan ia merasa yakin untuk menerbitkan suatu laporan audit. Dua penentu persuasivitas bukti audit adalah ketepatan dan mencukupi yang langsung diambil dari standar pekerjaan lapangan ketiga.

Persuasivitas bukti hanya dapat dievaluasi setelah mempertimbangkan kombinasi antara ketepatan dan kecukupan, termasuk pengaruh faktor – faktor yang mempengaruhi ketepatan dan kecukupan tersebut. Sejumlah besar sampel bukti audit yang disediakan oleh pihak independen tidak bersifat persuasif kecuali bukti tersebut relevan dengan tujuan audit yang sedang diuji. Sejumlah besar sampel bukti yang relevan tetapi tidak objektif juga tidak persuasif. Demikian pula, sampel yang sedikit yang hanya terdiri dari satu atau dua bukti yang sangat tepat biasanya juga kurang memiliki persuasivitas. Ketika menentukan persuasivitas bukti, auditor harus mengevaluasi apakah tingkat ketepatan dan kecukupan, termasuk semua faktor yang mempengaruhi kedua hal tersebut telah dipenuhi.

Menurut Arens (2013:154) dua penentu keandalan bahan bukti audit yaitu ketepatan dan kecukupan, yang diambil langsung dari standar ketiga pekerjaan lapangan. Berikut penjelasannya:

1. Ketepatan

Ketepatan bukti merupakan pengukuran terhadap kualitas bahan bukti, yang berarti bahan bukti tersebut relevan dan andal dalam memenuhi tujuan audit untuk kelompok-kelompok transaksi, saldo-saldo, akun dan pengungkapan yang terkait. Jika bshsn bukti dianggap sangat tepat, akan sangat membantu dalam meyakinkan auditor bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Ketepatan bahan bukti dapat ditingkatkan hanya dengan cara memilih prosedur audit yang paling relevan atau memberikan bahan bukti yang paling andal.

1. Relevansi Bukti

Bahan bukti harus terkait dengan atau relevan terhadap tujuan audit yang telah diuji sebelumnya oleh auditor sebelum bahan bukti tersebut dapat dikatakan tepat. Relevansi hanya terkait dengan tujuan audit khusus, karena bahan bukti dapat menjadi relevan untuk satu tujuan audit namun tidak untuk tujuan lain.

2. Keandalan Bukti

Keandalan bukti mengacu pada tingkat di mana bukti dapat dipercaya atau layak dipercaya. Seperti relevansi, jika bukti dianggap meyakinkan akan

sangat membantu auditor untuk yakin bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Enam karakteristik keandalan bahan bukti audit, diantaranya:

1. Independensi Pemberi Informasi

Bahan bukti yang didapatkan dari pihak luar entitas klien lebih andal dibandingkan dengan bahan bukti yang didapatkan dari dalam. Komunikasi dengan bank, penasihat hukum atau pelanggan biasanya dianggap lebih andal dibandingkan dengan jawaban yang diterima dari hasil tanya jawab dengan klien. Demikian pula, dokumen yang berasal dari pihak luar organisasi klien, misalnya polis asuransi, dianggap lebih dapat diandalkan daripada dokumen-dokumen yang berasal dari dalam perusahaan.

2. Efektivitas Pengendalian Internal Klien

Jika pengendalian internal klien efektif, bahan bukti yang didapatkan menjadi lebih andal dibandingkan dengan jika pengendalian internal lemah. Sebagai contoh, jika pengendalian internal atas penjualan dan penagihan efektif, auditor dapat memperoleh bahan bukti yang lebih andal dari faktur penjualan dan dokumen pengiriman dibandingkan jika pengendalian tidak memadai.

3. Pengetahuan Langsung Auditor

Bahan bukti yang didapatkan langsung oleh auditor melalui pemeriksaan fisik, pengamatan, perhitungan ulang, dan pemeriksaan lebih andal daripada informasi yang diperoleh secara tidak langsung. Misalnya, jika auditor menghitung laba kotor sebagai presentase penjualan dan membandingkannya dengan periode sebelumnya, bahan bukti lebih dapat diandalkan dibandingkan jika auditor hanya mengandalkan hasil perhitungan dari kontroler.

4. Kualifikasi Individu yang Memberikan Informasi

Meskipun sumber informasinya independen, bahan bukti tidak akan andal kecuali individu yang memberikan informasi tersebut merupakan orang yang kompeten dibidangnya. Dengan demikian, komunikasi dari penasihat hukum dan konfirmasi bank biasanya lebih andal dibandingkan dengan konfirmasi piutang dagang dari orang yang tidak memahami dunia bisnis.

Demikian pula, bahan bukti yang didapatkan secara langsung oleh auditor dapat menjadi tidak andal jika auditor kurang memiliki kemampuan untuk mengevaluasi bahan bukti tersebut.

5. Tingkat Objektivitas

Bahan bukti objektif lebih dapat diandalkan dibandingkan dengan bahan bukti yang memerlukan penilaian untuk menentukan apakah bahan bukti tersebut benar adanya contoh objektivitas bahan bukti misalnya konfirmasi piutang dagang dan saldo bank, perhitungan fisik atas surat-surat berharga dan kas, dan menjumlah ke bawah (footing) sebuah daftar utang dagang untuk menentukan apakah jumlah tersebut sesuai dengan saldi di buku besar.

6. Ketepatan Waktu

Ketepatan waktu dalam bukti audit mengacu pada kapan bahan bukti tersebut dikumpulkan atau periode yang dicakup dalam audit tersebut. Bahan bukti biasanya lebih andal untuk akun-akun neraca ketika bahan bukti tersebut didapatkan saat mendekati tanggal neraca. Misalnya, perhitungan auditor atas surat-surat berharga di tanggal neraca lebih andal dibandingkan dengan perhitungan yang dilakukan 2 bulan sebelumnya. Untuk akun-akun laba rugi, bahan bukti lebih andal jika terdapat sampel dari seluruh periode pengauditan, misalnya sampel acak atas transaksi penjualan untuk sepanjang tahun, dibandingkan dengan hanya dari bagian periode tertentu, misalnya sampel yang dibatasi hanya dari 6 bulan pertama.

2. Kecukupan

Kuantitas bahan bukti yang didapatkan mencerminkan kecukupan. Kecukupan bahan bukti umumnya diukur berdasarkan sampel yang dipilih oleh auditor, berikut penjelasannya mengenai ukuran sampel yang memadai. Untuk suatu prosedur audit yang dipilih, bahan bukti yang didapatkan dari sampel yang berjumlah 100 biasanya dianggap lebih memadai dari pada sampel yang berjumlah 50. Dua faktor penting dalam menentukan kecukupan ukuran sampel adalah ekspektasi auditor terhadap salah saji dan efektifitas pengendalian internal

klien. Sebagai contoh, anggaplah dalam melakukan pengauditan atas PT X auditor menyimpulkan kemungkinan adanya keusangan persediaan adalah rendah. Demikian pula, jika auditor menyimpulkan bahwa pengendalian internal klien terhadap pencatatan aset tetap adalah efektif, maka dapat diambil ukuran sampel yang lebih kecil dalam pengauditan atas perolehan aset tetap. Selain ukuran sampel, setiap unsur yang diuji akan mempengaruhi kecukupan bahan bukti. Sampe yang berisi unsur-unsur populasi dengan nilai nominal (rupiah) yang tinggi, unsur-unsur yang memiliki kemungkinan salah saji yang tinggi, dan unsur-unsur yang mewakili populasi biasanya dianggap memadai. Ketika menentukan keandalan bahan bukti, auditor harus mengevaluasi tingkat ketepatan dan kecukupan, termasuk semua faktor yang mempengaruhinya, telah terpenuhi.

Menurut Boynton, Johnson dan Kell (2002 : 206) ada empat faktor – faktor yang mempengaruhi kecukupan bukti audit, yaitu :

- a). **Materialitas** Materialitas adalah pertimbangan utama dalam menentukan laporan audit yang harus dikeluarkan. Karena bertanggungjawab menentukan apakah laporan keuangan salah saji secara material, auditor harus, berdasarkan temuan salah saji yang material, menyampaikan hal itu kepada klien sehingga bisa dilakukan tindakan koreksi. Jika klien menolak untuk mengoreksi laporan keuangan itu, auditor harus mengeluarkan pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar, tergantung pada seberapa material salah saji tersebut. Terdapat hubungan terbalik antara tingkat materialitas dengan kuantitas bukti audit yang diperlukan. Semakin rendah tingkat materialitas maka akan semakin banyak kuantitas bukti audit yang diperlukan dan juga demikian sebaliknya. Rendahnya salah saji yang dapat ditoleransi mengharuskan auditor untuk mengumpulkan lebih banyak bukti sehingga auditor yakin tidak ada salah saji material yang terjadi. Auditor harus dapat membedakan dengan jelas antara tingkat materialitas saldo akun dengan akun yang material. Pada umumnya akun yang material terhadap laporan keuangan memerlukan bukti yang lebih banyak daripada akun yang tidak material, dan akun yang mempunyai resiko tinggi terhadap

salah saji dalam laporan keuangan juga memerlukan lebih banyak bukti daripada akun yang beresiko rendah terjadi salah saji.

b). Resiko audit Terdapat hubungan erat antara resiko audit dengan materialitas. Untuk mendukung pendapat auditor atas laporan keuangan. Rendahnya resiko audit berarti juga tingginya tingkat kepastian yang diyakini auditor mengenai ketepatan pendapatnya sehingga bukti yang dikumpulkan juga harus lebih banyak. Semakin rendah tingkat resiko audit yang dapat diterima auditor maka semakin banyak juga kuantitas bukti yang diperlukan. Hubungan terbalik juga terdapat antara resiko deteksi dengan jumlah bukti yang diperlukan, dan sebaliknya terdapat hubungan searah antara resiko bawaan dan resiko pengendalian dengan kuantitas bukti yang diperlukan, dimana semakin tinggi tingkat resiko bawaan maka semakin banyak bukti yang diperlukan. Demikian juga jika semakin tinggi tingkat resiko pengendalian maka semakin banyak bukti yang diperlukan. Standar pekerjaan lapangan kedua mengharuskan auditor memahami entitas dan lingkungannya, termasuk pengendalian internalnya, untuk menilai resiko salah saji yang material dalam laporan keuangan klien. Auditor menggunakan model resiko audit untuk mengidentifikasi lebih jauh salah saji yang potensial dalam laporan keuangan secara keseluruhan serta saldo akun khusus, kelas transaksi, dan pengungkapan di mana salah saji paling mungkin terjadi.

c). Faktor – faktor ekonomi Seorang auditor bekerja dalam batasan ekonomi yang menentukan bahwa kecukupan bukti harus diperoleh dalam batasan waktu dan biaya yang memadai. Dengan demikian, seorang auditor seringkali menghadapi keputusan apakah penambahan waktu dan biaya akan memberikan manfaat yang sepadan berupa perolehan bukti yang lebih meyakinkan.

d). Ukuran dan Karakteristik Populasi ukuran populasi berkaitan dengan jumlah item yang terdapat dalam populasi tersebut, seperti jumlah transaksi penjualan dalam jurnal penjualan. Ukuran populasi akuntansi mendasari banyak item laporan keuangan yang digunakan dalam

penarikan sampel yang diperlukan untuk pengumpulan bukti audit. Secara umum, semakin besar populasinya akan semakin besar pula jumlah bukti yang diperlukan untuk memperoleh dasar yang memadai guna menarik kesimpulan tentang hal itu. Hubungan yang pasti antara ukuran populasi, karakteristik populasi dan ukuran sampel bergantung pada tujuan dan sifat rencana penarikan sampel yang sedang digunakan. Auditor akan mengevaluasi kecukupan bukti audit yang dikumpulkannya dengan tahap awal mengevaluasi resiko audit yang dicapai berdasarkan akun dan siklus dan kemudian mengevaluasi laporan keuangan secara keseluruhan dengan menggunakan cara yang sama. Selain itu auditor juga harus mengevaluasi apakah bahan bukti mendukung pendapat auditor dengan cara mengestimasi kekeliruan (salah saji) material dalam masing – masing akun dan kemudian mengestimasiannya untuk keseluruhan laporan keuangan.

2.2.10 Profesionalisme Auditor

Menurut *International Federation of Accountants* yang dimaksud dengan profesi akuntan adalah semua bidang pekerjaan yang mempergunakan keahlian di bidang akuntansi, termasuk bidang pekerjaan akuntan publik, akuntan intern yang berbeda pada perusahaan industri, keuangan atau dagang, akuntan yang bekerja di pemerintah, dan akuntan sebagai pendidik. Dalam arti sempit, profesi akuntan adalah lingkup pekerjaan yang dilakukan oleh akuntan sebagai akuntan publik yang lazimnya terdiri dari pekerjaan audit, akuntansi, pajak dan konsultan manajemen.

Menurut Arens (2013:68) profesional adalah tanggung jawab untuk berperilaku lebih dari sekedar memenuhi tanggung jawab secara individu dan ketentuan dalam peraturan dan hukum di masyarakat.

Menurut Mulyadi (2010:27) mengatakan penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama berarti penggunaan pertimbangan sehat dalam penetapan lingkup, dalam pemilihan metodologi, dan dalam pemilihan pengujian dan prosedur serta dalam mengevaluasi dan melaporkan hasil audit. Auditor harus menggunakan pertimbangan profesional yang sehat dalam

menentukan standar yang diterapkan untuk pekerjaan yang dilaksanakan, termasuk didalamnya melakukan pengumpulan bukti-bukti audit yang andal.

Adapun mengenai kata Profesional, Usman (2006:14) memberikan suatu kesimpulan bahwa suatu pekerjaan yang bersifat profesional memerlukan beberapa bidang ilmu yang secara sengaja harus dipelajari dan kemudian diaplikasikan bagi kepentingan umum. Kata profesional itu sendiri berasal dari kata sifat yang berarti pencaharian dan sebagai kata benda yang berarti orang yang mempunyai keahlian seperti guru, dokter, hakim, dan sebagainya. Dengan kata lain, pekerjaan yang bersifat profesional adalah pekerjaan yang hanya dapat dilakukan oleh mereka yang karena tidak dapat memperoleh pekerjaan lain.

Sedangkan mengenai pengertian profesionalisme itu sendiri adalah, suatu pandangan bahwa keahlian tertentu diperlukan dalam pekerjaan tertentu yang mana keahlian itu hanya diperoleh melalui pendidikan khusus atau latihan khusus (Arifin, 2008:18).

Menurut Yendrawati (2008:76) profesionalisme adalah konsep untuk mengukur bagaimana para profesional memandang profesi mereka yang tercermin dalam sikap dan perilaku mereka. Untuk mengukur tingkat profesionalisme bukan hanya dibutuhkan suatu indikator yang menyebutkan bahwa seorang dikatakan profesional. Tetapi juga dibutuhkan faktor-faktor eksternal seperti bagaimana seseorang berperilaku dalam menjalankan tugasnya. Sehingga ada sebuah gambaran yang menyebutkan bahwa perilaku profesional adalah cerminan sikap profesionalisme. Dalam kaitannya dengan proses pelaksanaan tugas audit, setiap auditor dibekali dengan aturan-aturan serta kode etik yang mengikat. Untuk itu, dibutuhkan namanya sikap auditor yang dapat dijadikan pedoman bagi auditor junior lainnya. Karena sebagai seseorang yang memiliki pekerjaan berat yang bertanggung jawab penuh terhadap hasil opininya. Auditor dituntut untuk bersikap profesional. Maka dari itu, segala bentuk tekanan dan intervensi dari klien hendaknya dijadikan sebagai sebuah tantangan dalam kaitannya dengan pekerjaan sebagai akuntan publik.

Philomena Leung (2007:260) mengatakan

“the audit evidence required to support an opinion is a matter for auditor to determine in the exercise of professional judgment after a careful study of the circumstances of the specific audit engagement.”

Penjelasan ini memiliki arti, bukti audit diperukan untuk mendukung pendapat atau opini yang dikeluarkan, auditorlah yang menentukan dalam pelaksanaan pertimbangan profesionalnya seteah meninjau secara cermat terhadap perikatan audit.

Bukti audit yang andal dikumpulkan dan dievaluasi oleh auditor sebagai suatu proses yang dilakukan untuk mendapatkan dasar yang layak bagi auditor dalam memberikan pendapat atau opini. Besarnya lingkup pengambilan bukti audit, lamanya waktu ditentukan oleh auditor dengan menggunakan pertimbangan profesionalnya. Pertimbangan profesional ini penting dilakukan agar pekerjaan yang dilakukan auditor dalam mengumpulkan bukti audit kemudian mengevaluasinya sehingga dapat menghasila laporan audit yang handal.

2.2.11 Dimensi Profesionalisme

Profesionalisme menjadi syarat utama bagi orang yang bekerja sebagai auditor eksternal. Profesional dalam profesi auditor eksternal oleh Sri Lastanti (2005:168) dinyatakan di dalam 5 dimensi profesionalisme, yaitu:

1. Pengabdian pada profesi

Pengabdian pada profesi dicerminkan dari dedikasi profesionalisme dengan menggunakan pengetahuan dan kecakapan yang dimiliki. Keteguhan untuk tetap melaksanakan pekerjaan meskipun imbalan ekstrinsik kurang memadai. Sikap ini adalah ekspresi dari pencurahan diri yang total terhadap pekerjaan. Pekerjaan didefinisikan sebagai tujuan, bukan hanya sebagai alat untuk mencapai tujuan. Totalitas ini telah menjadi komitmen pribadi, sehingga kompensasi utama yang diharapkan dari pekerjaan adalah kepuasan rohani, baru kemudian materi.

Pengabdian kepada profesi merupakan suatu komitmen yang terbentuk dari dalam diri seseorang profesional, tanpa paksaan dari siapapun, dan secara sadar bertanggungjawab terhadap profesinya (Elisha dan Icuk, 2010 : 108). Seseorang yang melaksanakan sebuah pekerjaan yang ikhlas maka hasil pekerjaan tersebut

akan cenderung lebih baik dari pada seseorang yang melakukannya dengan terpaksa.

2. Kewajiban Sosial

Kewajiban sosial adalah suatu pandangan tentang pentingnya peranan profesi serta manfaat yang diperoleh baik oleh masyarakat maupun oleh para profesional karena adanya pekerjaan tersebut. Kesadaran auditor tentang peran profesinya di masyarakat akan menumbuhkan sikap mental untuk melakukan pekerjaan sebaik mungkin.

3. Kemandirian terhadap Profesi

Kemandirian dimaksudkan bahwa sebagai suatu pandangan seseorang yang profesional harus mampu membuat keputusan sendiri tanpa tekanan dari pihak lain (pemerintah, klien, mereka yang bukan anggota profesi). Setiap ada campur tangan dari luar dianggap sebagai hambatan kemandirian secara profesional. Banyak orang yang menginginkan pekerjaan dengan hak-hak istimewa untuk membuat keputusan bekerja tanpa diawasi secara ketat. Rasa kemandirian dapat berasal dari kebebasan melakukan apa yang terbaik menurut yang bersangkutan dalam situasi khusus.

Kebutuhan untuk mandiri (Authonomy demand) merupakan suatu pandangan bahwa seseorang yang profesional harus mampu membuat keputusan sendiri tanpa tekanan dari pihak lain.

4. Keyakinan terhadap Profesi

Keyakina terhadap profesi adalah suatu keyakinan bahwa yang paling berwenang dalam menilai pekerjaan profesional adalah rekan sesama profesi, bukan orang luas yang tidak mempunyai kompetensi dalam bidang ilmu dan pekerjaan.

Keyakinan terhadap peraturan sendiri atau profesi (Belief self-regulation) dimaksud bahwa yang paling berwenang dalam menilai pekerjaan profesional adalah rekan sesama profesi, bukan orang luar yang tidak mempunyai kompetensi dalam bidang ilmu dan pekerjaan mereka.

5. Hubungan sesama Profesi

Hubungan dengan sesama profesi adalah menggunakan ikatan profesi sebagai acuan, termasuk di dalamnya organisasi formal dan kelompok kolega informal

sebagai ide utama dalam pekerjaan. Melalui ikatan para profesional membangun kesadaran profesional.

Dedikasi pada profesi (Dedication) dicerminkan dari dedikasi profesional dengan menggunakan pengetahuan dan kecakapan yang dimiliki, keteguhan untuk tetap melaksanakan pekerjaan meskipun imbalan ekstrinsik berkurang. Sikap ini merupakan ekspresi dari pencurahan diri yang total terhadap pekerjaan. Pekerjaan didefinisikan sebagai tujuan totalitas ini sudah menjadi komitmen pribadi, sehingga kompensasi utama yang diharapkan dari pekerjaan adalah kepuasan rohani dan setelah itu baru materi.

Masyarakat telah memberi arti khusus pada istilah profesional. Mereka diharapkan untuk bertindak pada tingkat yang lebih tinggi dari pada kebanyakan anggota masyarakat. Istilah profesional berarti tanggung jawab yang berperilaku yang lebih dari sekedar memenuhi tanggung jawab yang dibebankan kepadanya dan lebih dari sekedar memenuhi undang-undang dan peraturan masyarakat.

Alasan yang mendasari diperlukannya perilaku profesional yang tinggi pada setiap profesi adalah kebutuhan akan kepercayaan publik terhadap kualitas jasa yang diberikan profesi, terlepas dari yang dilakukan secara perorangan, kepercayaan masyarakat terhadap kualitas jasa profesional meningkat jika profesi mewujudkan standar kerja dan perilaku yang tinggi.

2.2.12 Profesionalisme dalam Standar Umum Auditing

Profesionalisme auditor juga ditetapkan dalam standar auditing yang berlaku umum, yang merupakan pedoman bagi auditor dalam menjalankan tanggung jawab profesionalnya. Ikatan Akuntan Indonesia (2009:167) dengan standar umum yang ketiga berbunyi demikian:

“Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesional secara cermat dan seksama dalam semua aspek audit”.

Secara sederhana, ini berarti auditor wajib melaksanakan tugas-tugasnya dengan kesungguhan dan kecermatan, atau kepedulian profesional, auditor harus

menghindari kelalaian dan ketidakjujuran walaupun tidak dapat diharapkan bertindak sempurna dalam setiap situasi.

2.2.13 Prinsip Dasar Etika Profesional

Kode etik profesional dimaksudkan untuk diterapkan pada seluruh anggota dan bukan hanya mereka yang melakukan praktik publik. Kelima prinsip yang harus diterapkan auditor adalah sebagai berikut:

1. Integritas

Para auditor harus terus terang dan jujur serta melakukan praktik secara adil dan sebenar-benarnya dalam hubungan profesional mereka.

2. Objektivitas

Para auditor harus tidak berkompromi dalam memberikan pertimbangan profesionalnya karena adanya bias, konflik kepentingan atau karena adanya pengaruh dari orang lain yang tidak semestinya. Hal ini mengharuskan auditor untuk menjaga perilaku yang netral ketika menjalankan audit, menginterpretasikan bukti audit dan melaporkan laporan keuangan yang merupakan hasil dari penelaahan yang mereka lakukan.

3. Kompetensi profesional dan kecermatan

Auditor harus menjaga pengetahuan dan keterampilan profesional mereka dalam tingkat yang cukup tinggi, dan tekun dalam menerapkan pengetahuan dan keterampilan mereka ketika memberikan jasa profesional. Sehingga, para auditor harus menahan diri dari memberikan jasa yang mereka tidak memiliki kompetensi dalam menjalankan tugas tersebut, dan harus menjalankan tugas profesional mereka sesuai dengan seluruh standar teknis dan profesi.

4. Kerahasiaan

Para auditor harus menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh selama tugas profesional maupun hubungan dengan klien. Para auditor tidak boleh menggunakan informasi yang sifatnya rahasia dari hubungan profesional mereka, baik untuk kepentingan pribadi maupun demi kepentingan pihak lain. Para auditor tidak boleh mengungkapkan informasi yang bersifat rahasia kepada pihak lain tanpa seizin klien mereka, kecuali jika ada kewajiban hukum yang mengharuskan mereka mengungkapkan informasi tersebut.

6. Perilaku profesional.

Para auditor harus menahan diri dari setiap perilaku yang akan mendiskreditkan profesi mereka, termasuk melakukan kelalaian. Mereka tidak boleh membesar-besarkan kualifikasi atau pun kemampuan mereka, dan tidak boleh membuat perbandingan yang melecehkan atau tidak berdasar terhadap pesaing.

2.2.14 Risiko Audit

Risiko audit (*audit risk*) merupakan Risiko kesalahan auditor dalam memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian atas laporan keuangan yang salah saji secara material. Risiko bisnis (*business risk*) merupakan risiko dimana auditor akan menderita kerugian atau merugikan dalam melakukan praktik profesinya akibat proses pengadilan atau penolakan publik dalam hubungannya dengan audit. (Guy, Dan et al, 2002).

Menurut Peltier dalam Gondodiyoto (2007 : 110), risiko adalah sesuatu yang dapat menciptakan atau menimbulkan bahaya.

Menurut Peltier (2005: 325), *“Risk is the probability that a particular critical infrastructure’s vulnerability is being exploited by a particular threat weighted by the impact of that exploitation.”* Yang diterjemahkan “Risiko adalah kemungkinan adanya kelemahan infrastruktur yang kemudian dimanfaatkan oleh ancaman tertentu yang dipengaruhi eksploitasi tersebut.”

SPAP PSA Seksi 312 mendefinisikan risiko audit sebagai risiko yang timbul karena auditor tanpa disadari tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya, atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material.

Dalam pelaksanaan audit atas laporan keuangan sebuah perusahaan, di samping risiko audit, auditor juga akan menghadapi risiko lainnya seperti risiko kerugian praktek profesionalnya akibat dari tuntutan pengadilan, publikasi negatif, atau peristiwa lain yang mungkin timbul berkaitan dengan audit atas laporan keuangan yang dilakukan. Oleh karena itu, auditor harus selalu mempertimbangkan faktor risiko audit baik dalam tahap perencanaan audit, perancangan prosedur audit maupun dalam tahap evaluasi kewajaran penyajian laporan keuangan perusahaan.

Auditor menangani risiko dalam merencanakan pengumpulan bukti audit terutama dengan menerapkan model resiko audit. Model risiko audit membantu auditor memutuskan seberapa banyak dan jenis bukti apa yang harus dikumpulkan dalam setiap siklusnya. Model ini biasanya dinyatakan sebagai berikut :

$$\text{PDR} = \frac{\text{AAR}}{\text{IR} \times \text{CR}}$$

Keterangan :

PDR = risiko deteksi yang direncanakan (*planned detection risk*)

AAR= risiko audit yang dapat diterima (*acceptable audit risk*)

IR= risiko inheren (*inherent risk*)

CR= risiko pengendalian (*control risk*)

Dari rumusan model risiko audit ada 4 (empat) jenis risiko audit. Masing-masing jenis risiko audit tersebut akan dijelaskan sebagai berikut:

1. *Planned Detection Risk* (Risiko Penemuan yang Direncanakan)

Adalah risiko bahwa bukti yang dikumpulkan dalam segmen gagal menemukan kekeliruan yang melampaui jumlah yang dapat ditolerir. Jika kekeliruan semacam itu timbul. Ada dua hal penting yang harus diperhatikan:

a. *Planned Detection Risk* tergantung pada tiga unsur risiko lainnya dalam model. Jadi risiko penemuan yang direncanakan hanya akan berubah jika auditor mengubah salah satu unsur lainnya.

b. *Planned Detection Risk* menentukan besarnya bukti yang akan dikumpulkan. Hubungan antara PDR dengan bukti berbanding terbalik. Jika nilai risiko penemuan yang direncanakan diperkecil, berarti jumlah bukti yang harus dikumpulkan auditor dalam audit lebih banyak.

2. *Acceptable Audit Risk* (Risiko Audit yang dapat diterima)

Adalah ukuran ketersediaan auditor untuk menerima bahwa laporan keuangan mengandung salah saji material tanpa pengecualian telah

diberikan. Risiko ini ditetapkan secara subyektif bahwa auditor bersedia menerima laporan keuangan tidak disajikan secara wajar setelah audit selesai dan pendapat wajar tanpa pengecualian telah diberikan. Kalau auditor menetapkan tingkat risiko audit yang dapat diterima rendah, berarti ia ingin lebih memastikan bahwa tidak ada kekeliruan yang material dalam laporan keuangan. Tingkat risiko nol berarti kepastian penuh bahwa laporan keuangan tidak mengandung kekeliruan yang material dan tingkat risiko ini 100% berarti auditor sangat tidak yakin kalau laporan keuangan tidak mengandung salah saji atau kekeliruan yang material.

3. *Inherent Risk* (Risiko Bawaan atau Risiko Melekat)

Adalah penetapan auditor akan kemungkinan adanya kekeliruan (salah saji) dalam segmen audit yang melampaui batas toleransi, sebelum memperhitungkan faktor efektivitas pengendalian intern.

Risiko bawaan menunjukkan faktor kerentanan laporan keuangan terhadap kekeliruan yang material dengan asumsi tidak ada pengendalian intern. Bila auditor berkesimpulan bahwa akan banyak kemungkinan terjadi kekeliruan tanpa pengendalian intern, berarti risiko bawaannya tinggi. Faktor pengendalian intern tidak diperhitungkan dalam menetapkan inherent risk (risiko bawaan) karena dalam model risiko audit hal itu akan diperhitungkan tersendiri sebagai risiko pengendalian. Hubungan antara risiko bawaan (*inherent risk*) dengan risiko penemuan (*planned detection risk*) serta rencana pengumpulan bukti adalah bahwa inherent risk sifatnya berbanding terbalik dengan planned detection risk rendah, maka planned detection risk tinggi dan bukti yang harus dikumpulkan pun sedikit.

4. *Control Risk* (Risiko Pengendalian)

Adalah ukuran penetapan auditor akan kemungkinan adanya kekeliruan (salah saji) dalam segmen audit yang melampaui batas toleransi yang tidak terdeteksi atau tercegah oleh struktur pengendalian intern klien. Risiko pengendalian (*control risk*) mengandung unsur:

- a. Apakah struktur pengendalian intern klien cukup efektif untuk mendeteksi atau mencegah kekeliruan.
- b. Keinginan auditor untuk membuat penetapan tersebut di bawah nilai maksimum (100%) dalam rencana audit.

2.3 Hubungan Antara Variabel

2.3.1 Kompetensi Auditor Terhadap *Persuasivitas Bukti Audit*

Hasil yang diperoleh bahwa pengalaman dan pertimbangan auditor secara simultan dan parsial memberikan pengaruh signifikan terhadap kualitas bahan bukti audit yang dikumpulkan. F hitung (55,60) > F tabel (4,24), dan secara individual, pengalaman auditor memberi pengaruh secara signifikan dengan t hitung (2,504) > t tabel (2,05) Putri Ayu Seruni (2016:6).

Hasil penelitian ini dengan tingkat signifikansi 5% menunjukkan secara simulutan kompetensi dan pertimbangan profesional auditor internal memberikan pengaruh signifikan terhadap kualitas bukti audit yang dikumpulkan dimana F hitung (10,110) > F tabel (6,944), dan secara parsial kompetensi memberikan pengaruh yang signifikan terhadap kualitas bukti audit yang dikumpulkan dimana T hitung (3,028) > (2,776) demikian juga dengan pertimbangan profesional auditor internal memberikan pengaruh signifikan dimana T hitung (3,127) lebih besar dari T tabel (2,776) Nono Supriatna dan Denavi Fridayani (ISSN : 2086-2563)

2.3.2 Resiko Auditor Terhadap *Persuasivitas Bukti Audit*

Berdasarkan hasil pengujian (t-test) bahwa pengalaman tidak berpengaruh signifikan secara parsial terhadap bukti audit kompeten yang cukup karena pengalaman memiliki nilai probabilitas $0,568 > 0,05$ dan memiliki thitung $0,577 < t_{tabel} 2,03$. Profesionalisme memiliki nilai probabilitas $0 < 0,05$ dan memiliki thitung $4,623 > t_{tabel} 2,03$. Maka, profesionalisme berpengaruh signifikan secara parsial terhadap bukti audit kompeten yang cukup. Risiko audit memiliki nilai probabilitas $0,037 < 0,05$ dan memiliki thitung $2,174 > t_{tabel} 2,03$. Maka, risiko audit berpengaruh signifikan secara parsial terhadap bukti audit kompeten yang cukup. Berdasarkan test simultan (F-test) pengalaman, profesionalisme dan risiko audit mempunyai nilai Fhitung $17,366 > F_{tabel} 2,64$, yang artinya bahwa pengalaman, profesionalisme dan

risiko audit berpengaruh signifikan secara simultan terhadap bukti audit kompeten yang cukup. Hasil pengujian mengungkapkan bahwa semakin meningkatnya pengalaman, profesionalisme dan risiko audit secara bersama-sama akan memberikan pengaruh semakin tinggi terhadap bukti audit kompeten yang cukup. Peningkatan kinerja auditor akan meningkatkan kemampuan auditor dalam mengumpulkan bukti audit kompeten yang cukup.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa risiko audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap tingkat penilaian risiko. Hal ini ditunjukkan dengan semakin tinggi risiko audit, maka semakin tinggi tingkat materialitasnya dan hasil inipun ditunjang dengan nilai t hitung (6,295) yang lebih besar dari pada t tabel (2,913) menurut Ira Sari Pratiwi dan Hetti Herawati (2017:2).

2.4 Pengembangan Hipotesis

Kompetensi audit mencakup seluruh pengetahuan auditor akan dunia audit itu sendiri, tolak ukurnya adalah tingkat sertifikasi pendidikan dan jenjang pendidikan sarjana formal (Gusti dan Ali, 2008). Auditor yang memiliki tingkat pengetahuan yang tinggi akan berperilaku pantas sesuai dengan persepsi serta ekspektasi orang lain dan lingkungan tempat auditor bekerja. Dari penjelasan di atas dapat diambil hipotesis penelitian yaitu :

H1 : Terdapat pengaruh signifikan *kompetensi* terhadap persuasivitas bukti audit

Landasan teori disonansi kognitif menyatakan bahwa pada dasarnya manusia akan keluar dari situasi yang berisiko menuju situasi yang nyaman. Sikap tersebut akan mempengaruhi bagaimana seseorang tersebut akan menanggapi dengan tindakan selanjutnya (Kushasyandita, 2012).

Oleh karena itu, serangkaian risiko yang dialami auditor membuat auditor akan berusaha mencapai keselarasan antara sikap dan perilakunya agar selaras dengan perilaku yang seharusnya dilakukannya.

Gusti dan Ali (2008), ketepatan pemberian opini auditor oleh akuntan publik. Hal tersebut menjadi dasar yang kuat untuk merumuskan hipotesis pengaruh risiko audit terhadap ketepatan pemberian opini auditor oleh akuntan publik. Dari penjelasan di atas dapat diambil hipotesis penelitian yaitu :

H2 : Terdapat pengaruh signifikan risiko audit terhadap persuasivitas bukti audit.

2.5 Kerangka Konseptual Penelitian

Untuk memperjelas kerangka pemikiran di atas, maka kedua variable tersebut dapat digambarkan dalam paradigma sederhana dengan dua variable bebas (independen) dan satu variable terikat (dependen), sebagai berikut:

Gambar 2.1

Kerangka Konseptual Penelitian

