

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA (DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS)**

#### **2.1. Review Hasil Penelitian Terdahulu**

Untuk dapat membandingkan kejelasan, kebenaran dan keakuratan suatu penelitian berkaitan dengan masalah yang diteliti, diperlukan suatu alat banding yaitu hasil-hasil penelitian terdahulu, dimana hasil tersebut perlu direview untuk mengetahui apa saja yang pernah dibahas yaitu tentang pengaruh independensi, integritas, profesionalisme dan skeptisisme professional terhadap ketepatan opini yang diberikan oleh auditor eksternal.

1. Penelitian dilakukan oleh Arfin Adrian dengan judul “Pengaruh Skeptisme Profesional, Etika, Pengalaman, dan Keahlian Audit terhadap Ketepatan Pemberian Opini Oleh Auditor (Studi Empiris pada BPK RI Perwakilan Provinsi Riau)” pada tahun 2013, terdapat dalam Jurnal Akuntansi Vol.1, No.3.

Penelitian ini bertujuan untuk membuktikan secara empiris pengaruh masing-masing variabel yaitu Skeptisme Profesional, Etika, Pengalaman, dan Keahlian Audit terhadap Ketepatan Pemberian Opini oleh Auditor.

Penelitian ini termasuk kedalam penelitian kausatif. Populasi pada penelitian ini yaitu seluruh auditor yang bekerja di BPK-RI Perwakilan Provinsi Riau dengan jumlah sebanyak 83 orang. Dikarenakan populasinya tidak mencapai 100 orang, maka teknik sampling yang digunakan adalah total sampling yaitu seluruh populasi dijadikan sampel dalam penelitian ini. Penelitian ini menggunakan data primer dengan teknik pengumpulan data melalui kuisisioner (tertutup). Teknik analisis data yang digunakan yaitu analisis regresi linier berganda dan pengujian hipotesis uji t.

Hasil penelitian yang didapat yaitu: 1) Skeptisme Profesional berpengaruh terhadap Ketepatan Pemberian Opini oleh Auditor, 2) Etika berpengaruh signifikan positif terhadap Ketepatan Pemberian Opini oleh Auditor, 3) Pengalaman berpengaruh signifikan positif terhadap Ketepatan Pemberian Opini oleh Auditor, dan 4) Keahlian Audit berpengaruh signifikan positif terhadap Ketepatan Pemberian Opini oleh Auditor. Sehingga semua hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini dapat diterima.

Penelitian ini mempunyai keterbatasan yaitu hanya dilakukan di lingkungan auditor BPK RI perwakilan Provinsi Riau saja sehingga hasil yang didapat belum tergeneralisasi dengan baik. Terdapat pula saran dalam penelitian ini yaitu: 1) Agar para auditor lebih memperhatikan indikator-indikator yang terdapat pada faktor-faktor terkait dengan ketepatan pemberian opini supaya audit yang dihasilkan berkualitas, 2) Untuk peneliti selanjutnya diharapkan dapat menambah variabel lain yang dapat mempengaruhi ketepatan pemberian opini oleh auditor serta dapat memperluas sampel agar hasil penelitian dapat tergeneralisasi dengan baik.

2. Penelitian kali ini dilakukan oleh Silvia Hellena, mahasiswi Universitas Riau dengan judul penelitian yaitu “Pengaruh Etika Profesi, Independensi, Kecerdasan Intelektual, Kecerdasan Emosional, dan Kecerdasan Spiritual terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Kota Medan Dan Pekanbaru)” pada tahun 2015, terdapat dalam Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi Vol.2, No.2 Oktober 2015, ISSN 2355-6854.

Penelitian ini bertujuan untuk: 1) membuktikan secara empiris pengaruh etika profesi terhadap ketepatan pemberian opini auditor, 2) membuktikan secara empiris pengaruh independensi terhadap ketepatan pemberian opini auditor, 3) membuktikan secara empiris pengaruh kecerdasan intelektual terhadap ketepatan pemberian opini auditor 4) membuktikan secara empiris pengaruh kecerdasan emosional terhadap ketepatan pemberian opini auditor, 5) membuktikan secara empiris pengaruh kecerdasan spiritual terhadap ketepatan pemberian opini auditor.

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik kota Medan dan Pekanbaru. Teknik sampling yang digunakan yaitu metode *nonprobability sampling* dengan teknik *purposive sampling*. Sampel dalam penelitian ini yaitu auditor independen yang bekerja pada KAP kota Pekanbaru dan Medan dengan total sampel yaitu sebanyak 104 auditor. Jenis penelitian ini menggunakan data primer dengan teknik pengumpulan data menggunakan kuesioner. Metode analisis data yang digunakan yaitu 1. Uji kualitas data (Validitas data dan Realibilitas data), 2. Uji normalitas data, 3. Uji asumsi klasik (Uji multikolinieritas dan Uji herokskedasitas), 4. Uji hipotesis (Uji model regresi).

Dengan hasil penelitian yaitu terdapat pengaruh antara etika profesi, kecerdasan intelektual, kecerdasan emosional, kecerdasan spiritual terhadap ketepatan pemberian opini auditor. Namun, berbeda halnya dengan Independensi yang tidak memiliki pengaruh terhadap ketepatan pemberian opini auditor. Variabel independen secara bersama-sama berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Terdapat saran dalam penelitian ini yaitu 1) Peneliti selanjutnya dapat memperoleh data kuesioner yang baik, bila perlu mengunjungi secara langsung karena tingkat pengembaliannya lebih jelas dan dapat dipantau secara langsung, dan 2) Peneliti berikutnya dapat melakukan penelitian diprovinsi lain khususnya diluar pulau sumatera, sehingga nantinya hasil bisa digeneralisasi untuk lingkup yang lebih luas serta mencantumkan waktu pengambilan kuesioner.

3. Penelitian selanjutnya dilakukan oleh Oon Feriyanto dan Susilawati keduanya selaku Dosen STIE STEMBI serta Dadang Peneliti Junior STIE STEMBI dengan judul yaitu “Pengaruh Profesionalisme Auditor dan Pertimbangan Tingkat Materialitas terhadap Ketepatan Pemberian Opini” yang terdapat dalam STAR – Study & Accounting Research, Vol XIV No.1 – 2017, ISSN : 1693-4482.

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui seberapa besar pengaruh Profesionalisme Auditor dan Pertimbangan Tingkat Materialitas Terhadap Ketepatan Pemberian Opini secara simultan maupun parsial pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Kota Bandung.

Dalam penelitian ini data hasil penelitian merupakan data kuantitatif dan termasuk kedalam jenis penelitian survey. Populasi dalam penelitian ini yaitu Auditor Eksternal tingkat senior auditor pada Kantor Akuntan Publik di Bandung, yang berjumlah 75 senior auditor di 14 KAP di Kota Bandung. Teknik penarikan sampel yang digunakan adalah *nonprobability sampling* dengan jumlah sampel yang diteliti yaitu Senior Auditor yang bekerja di KAP yang berada di wilayah Bandung yang berjumlah 75 orang dari 14 KAP. Data dalam penelitian ini adalah data primer dan menggunakan metode analisis jalur (*path analysis*) untuk menganalisis data.

Dengan hasil penelitian yaitu menunjukkan bahwa variable Profesionalisme auditor berpengaruh signifikan terhadap Ketepatan Pemberian Opini sebesar 0,32 sedangkan Pertimbangan Tingkat Materialitas terhadap ketepatan pemberian opini sebesar 0,51. Untuk peneliti selanjutnya sebaiknya menambahkan referensi yang lebih banyak lagi dan lebih memperluas obyek penelitian serta disarankan untuk menggunakan variabel lain diluar variabel yang telah diteliti antara lain independensi, kompetensi, dan opini.

4. Penelitian dilakukan oleh Putu Sukendra, Gede Adi Yuniarta, dan Anantawikrama Tungga Atmadja dengan judul “Pengaruh Skeptisme Profesional, Pengalaman Auditor, dan Keahlian Audit terhadap Ketepatan Pemberian Opini Oleh Auditor (Studi Empiris pada Inspektorat Kabupaten Buleleng, Kabupaten Bangli dan Kabupaten Karangasem) pada tahun 2015 yang terdapat dalam e-Journal Universitas Pendidikan Ganesha Jurusan Akuntansi Program S1 (Volume 3, No.1 - 2015).

Penelitian ini menggunakan data kuantitatif dengan sumber data yaitu data primer yang berasal dari jawaban responden dari kuesioner yang telah disebar. Populasi yang digunakan dalam penelitian ini yaitu seluruh auditor yang bekerja di Inspektorat Kabupaten Buleleng, Kabupaten Bangli dan Kabupaten Karangasem, dengan metode sampling yang digunakan yaitu *total sampling*, dimana seluruh populasi digunakan sebagai sampel dengan responden sebanyak 33 auditor. Metode pengumpulan data dilakukan dengan cara membagikan kuesioner kepada responden. Analisis data dalam penelitian ini diolah

menggunakan program SPSS V.19 dengan metode analisis data sebagai berikut:  
1) Uji validitas dan reabilitas, 2) Uji asumsi klasik, dan 3) Uji hipotesis.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa seluruh variabel yang diuji yaitu skeptisme profesional, pengalaman auditor dan keahlian audit berpengaruh signifikan positif terhadap ketepatan pemberian opini oleh auditor. Dimana variabel skeptisme profesional dalam penelitian ini memiliki hasil pengaruh yang paling dominan terhadap ketepatan pemberian opini oleh auditor. Terdapat saran dalam penelitian ini untuk para peneliti selanjutnya yaitu: 1) Agar dilakukannya penelitian dengan waktu yang cukup serta tidak terburu-buru, agar mendapat hasil yang lebih tergeneralisasi, 2) Diberikannya waktu yang cukup kepada responden untuk menjawab seluruh pernyataan dalam kuesioner agar jawaban yang didapat merupakan jawaban yang sebenarnya dan 3) Menambah variabel independen yang lebih banyak yang dapat mempengaruhi ketepatan pemberian opini oleh auditor, sehingga akan menghasilkan data yang lebih baik.

5. Penelitian selanjutnya dilakukan oleh Cresensia Anggela Merici, Abdul Halim dan Retno Wulandari, mahasiswa/i Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomika Dan Bisnis Universitas Kanjuruhan, Malang dengan judul “Pengaruh Skeptisisme Profesional, Pengalaman Audit, Keahlian Audit, Independensi, dan Kompetensi Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor Pada KAP Kota Malang” yang terdapat dalam Journal Riset Mahasiswa Akuntansi (JRMA) ISSN: 2337-5663, Vol.4, No.1 tahun 2016.

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menjelaskan pengaruh secara simultan, parsial, dan dominan dari variabel independen yaitu skeptisisme profesional, pengalaman audit, keahlian audit, independensi, dan kompetensi terhadap variabel dependen yaitu ketepatan pemberian opini auditor.

Penelitian ini merupakan penelitian penjelasan atau *explanatory research*, jenis penelitian yang dilakukan berupa survey. Data yang digunakan berupa data primer dengan menyebarkan kuesioner kepada para responden. Dengan responden yaitu seluruh auditor yang bekerja di KAP Kota Malang. Teknik pengambilan sampel yang digunakan yaitu *purposive sampling*, dengan menggunakan kriteria

yaitu senior auditor, supervisor, manajer, dan partner dengan jumlah sampel sebanyak 95 responden. Analisis yang digunakan dalam penelitian ini yaitu analisis regresi linier berganda dan juga melakukan uji validitas, uji reliabilitas, uji multikolinieritas, uji heterokedastisitas, dan uji normalitas.

Hasil penelitian yang dapat disimpulkan yaitu variabel independen yang diuji dalam penelitian ini yaitu skeptisisme profesional, pengalaman audit, keahlian audit, independensi, dan kompetensi berpengaruh terhadap variabel dependen yaitu ketepatan pemberian opini auditor. Dimana variabel skeptisisme profesional berpengaruh paling dominan terhadap ketepatan pemberian opini auditor. Dapat disarankan untuk penelitian selanjutnya yang menggunakan kuesioner dengan auditor eksternal sebagai responden untuk melakukan penelitian pada waktu KAP sedang low season, untuk memudahkan peneliti dalam mengumpulkan data.

6. Penelitian dilakukan oleh Gunasti Hudiwinarsih dengan judul *“Auditors’ Experience, Competency, and Their Independency as The Influencial Factors In Professionalism”* pada tahun 2010.

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan beberapa perspektif bagi auditor baik di bawah kantor akuntan publik dan akademisi untuk meningkatkan kualitas profesionalisme auditor. Penelitian ini untuk menguji hipotesis dan menggambarkan fenomena dalam bentuk hubungan antara beberapa variabel independen yang mempengaruhi variabel dependen.

Populasi dalam penelitian ini yaitu auditor yang bekerja di kantor akuntan publik (KAP) di Surabaya, dengan total KAP yaitu sebanyak 59 KAP. Penelitian ini memiliki empat puluh satu (41) kuesioner dan ini diambil sebagai sampel penelitian. Pengambilan sampel dilakukan dengan cara kuesioner dengan sampel probabilitas yang dilakukan dengan sampling acak sistematis. Analisis teknis menggunakan uji asumsi klasik. Dalam menggunakan regresi, beberapa asumsi dasar dapat ditegaskan. Asumsi ini dapat menghasilkan estimator linear bias yang terbaik di antara model regresi.

Hasil regresi berganda menunjukkan bahwa pengalaman, kompetensi, dan independensi berpengaruh signifikan terhadap profesionalisme auditor. Namun, pengalaman dan kemandirian tidak berpengaruh secara signifikan pada profesionalisme mereka. Sebaliknya, kompetensi berpengaruh secara signifikan dan positif terhadap profesionalisme auditor. Terdapat beberapa keterbatasan dalam penelitian ini yaitu dinyatakan bahwa “ *The number of research samples obtained is still very limited (only 41%) so that the findings can not be generalized for all conditions. This is due to the distribution of the questionnaires which was conducted at the end of the year. As such, the auditor's level of activity is so high that most of them were reluctant to fill in or do not return the questionnaire.*”

7. Penelitian dilakukan oleh Husnianto, Endar Pituringsih, dan Animah dengan judul “*Influences Of The Auditor's Professional Skepticism, Competence, and Ethical Judgment Towards Audit Quality*” yang terdapat dalam International Conference and Call for Papers, Jember, 2017.

Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris pengaruh skeptisisme profesional auditor, kompetensi, dan penilaian etika terhadap kualitas audit. Penelitian dilakukan dengan sampel sebanyak 124 responden yang mewakili 71,26% populasi. Kelompok responden dipilih berdasarkan metode *purposive sampling* yaitu *Functional Officer Auditor* (PFA) dan Pejabat Fungsional Pengawas Pelaksanaan urusan Pemerintahan Daerah (P2UPD) di Inspektorat Kabupaten / Kota Pulau Sumbawa. Metode pengumpulan data menggunakan teknik kuesioner dan untuk analisis data menggunakan pendekatan regresi linier berganda.

Hasil dari penelitian menunjukkan bahwa skeptisisme profesional auditor tidak secara signifikan mempengaruhi kualitas audit, kompetensi dan penilaian etika sementara efek positif yang signifikan pada kualitas audit. Implikasi dari penelitian ini memberikan informasi tentang kualitas audit dapat ditingkatkan oleh auditor yang memiliki kompetensi tinggi, dan mempertahankan penilaian etika

yang kuat, serta pertimbangan untuk kepemimpinan inspektorat dalam rangka menerapkan kebijakan untuk mempertahankan dan meningkatkan kompetensi dan penilaian etis yang dimiliki oleh auditor dengan membuat program pendidikan dan pelatihan berkelanjutan sesuai dengan hierarki yang diinginkannya.

8. Review penelitian terakhir dilakukan oleh Kendall O. Bowlin, Jessen L. Hobson, dan M. David Piercey pada tahun 2015 dengan judul “*The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality*” yang terdapat dalam AAA The Accounting Review Vol. 90, No. 4, pp. 1363-1393.

*Their examine whether the effect of mandatory auditor rotation on audit quality depends on the mental frame auditors adopt in evaluating management representations. In practice, auditors can alternately frame their assessments of management representations in terms of their potential dishonesty (what we term skepticism) or potential honesty. Using psychology theory and a laboratory experiment, we predict and find that mandatory rotation improves audit quality when an auditor takes an honesty frame, but that this effect reverses when an auditor takes a skeptical frame. Thus, the benefit of using a skeptical frame occurs when auditors do not rotate, but requiring rotation can reduce audit effort for auditors using a skeptical frame. An implication of our study is that focusing auditors on a skeptical assessment frame rather than mandating auditor rotation may be a less costly way to reduce low-effort audits and aggressive reporting.*

## 2.2. Landasan Teori

### 2.2.1. Auditing

Randal J. Elder *et al* (2013:2) menjelaskan bahwa :

“Audit ialah pengumpulan dan evaluasi bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Dimana audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.”

Sedangkan menurut Mautz dan Sharaf dalam Tuanakotta (2011:47), auditing bersifat analitikal, tidak bersifat menyusun atau membangun, bersifat kritikal (mempertanyakan), *investigative* (menyelidik), berurusan dengan dasar-dasar pengukuran dan asersi akuntansi. Serta auditing berhubungan dengan *verification* (memeriksa keakuratan atau ketelitian), pemeriksaan data keuangan untuk menilai kejujurannya dalam mencerminkan peristiwa dan kondisi.

Konrath (2002) dalam Sukrisno.A (2014:1) mendefinisikan audit ialah “Suatu proses yang sistematis untuk secara objektif mendapatkan dan mengevaluasi bukti mengenai asersi tentang kegiatan-kegiatan dan kejadian-kejadian ekonomi untuk meyakinkan tingkat keterkaitan antara asersi tersebut dan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan”.

Agoes.S (2014:3) juga menyatakan pendapat tentang pengertian auditing yaitu suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut

Dari beberapa penjelasan diatas, dapat disimpulkan bahwa auditing merupakan suatu sistem yang sistematis dalam mengumpulkan dan mengevaluasi seluruh bukti audit yaitu berupa catatan dan pembukuan, dengan tujuan untuk memastikan apakah seluruh aktifitas yang dilakukan oleh manajemen suatu instansi telah berjalan dan sesuai dengan pedoman serta standar yang berlaku

umum yang pada akhir penugasan akan diberikan suatu pendapat atas laporan keuangan instansi yang bersangkutan tersebut.

### **2.2.2. Auditor Pemerintah**

Auditor profesional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unit organisasi atau entitas pemerintahan yang ditujukan kepada pemerintah. BPK merupakan auditor pemerintah. BPK adalah lembaga tinggi negara yang tugasnya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan presiden RI dan aparat dibawahnya kepada DPR. Mereka juga melakukan evaluasi efisiensi dan efektivitas operasi berbagai program pemerintah dan BUMN.

### **2.2.3 Badan Pemeriksa Keuangan**

Badan Pemeriksa Keuangan adalah lembaga negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Dalam aktifitasnya, BPK berpedoman pada Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Pengelolaan Keuangan Negara adalah keseluruhan kegiatan pejabat pengelola keuangan negara sesuai dengan kedudukan dan kewenangannya, yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, dan pertanggungjawaban. Sedangkan Tanggung Jawab Keuangan Negara adalah kewajiban Pemerintah untuk melaksanakan pengelolaan keuangan negara secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, dan transparan, dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan (BPK, 2017:8).

#### 2.2.4. Independensi

Independensi adalah suatu sikap dan tindakan dalam melaksanakan pemeriksaan untuk tidak memihak kepada siapapun dan tidak dipengaruhi oleh siapapun (BPK, 2017:16). Dimana pemeriksa harus objektif dan bebas dari benturan kepentingan (*conflict of interest*) dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya. Menurut Kumaat (2010:9) independensi itu haruslah memihak (bukannya netral), tetapi keberpihakan pada hal yang benar.

Dalam Arens (2014:103) disebutkan bahwa pemeriksa harus mempertahankan independensi dalam dua hal yaitu independensi dalam pemikiran (*independence of mind*) yaitu auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang audit dan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*) yaitu hasil dari interpretasi lain atas independensi ini. Bahwa seorang anggota yang berpraktik untuk perusahaan publik harus independen dalam pelaksanaan jasa profesionalnya sebagaimana disyaratkan oleh standar yang dirumuskan lembaga yang dibentuk oleh dewan (Arens, 2014:106).

BPK perlu memperhatikan gangguan pribadi terhadap independensi pemeriksanya (BPK, 2017:33). Gangguan pribadi yang disebabkan oleh suatu hubungan dan pandangan pribadi mungkin mengakibatkan pemeriksa membatasi lingkup pertanyaan dan pengungkapan atau melemahkan temuan dalam segala bentuknya. Pemeriksa bertanggung jawab untuk memberitahukan kepada pejabat yang berwenang di BPK apabila memiliki gangguan pribadi terhadap independensi.

Gangguan pribadi dari pemeriksa secara individu antara lain:

- a) Memiliki hubungan pertalian darah ke atas, ke bawah, atau semenda sampai dengan derajat kedua dengan jajaran manajemen entitas atau program yang diperiksa;
- b) Memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung maupun tidak langsung pada entitas atau program yang diperiksa;
- c) Pernah bekerja atau memberikan jasa kepada entitas atau program yang diperiksa dalam kurun waktu 2 (dua) tahun terakhir;

- d) Mempunyai hubungan kerja sama dengan entitas atau program yang diperiksa; dan
- e) Terlibat baik secara langsung maupun tidak langsung dalam kegiatan objek pemeriksaan, seperti memberikan asistensi, jasa konsultasi, pengembangan sistem, menyusun dan/atau mereview laporan keuangan entitas atau program yang diperiksa.

Menurut Mautz dan Sharaf dalam Tuanakotta (2011:54), dimensi dari independensi terbagi atas tiga, yaitu:

1. *Programming independence* adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih teknik dan prosedur audit dan berapa dalamnya teknik dan prosedur audit itu diterapkan.
2. *Investigative independence* adalah kebebasan untuk memilih area, kegiatan, hubungan pribadi dan kebijakan manajerial yang akan diperiksa. Ini berarti tidak boleh ada sumber informasi yang legitimate (sah) yang tertutup bagi auditor.
3. *Reporting independence* adalah kebebasan untuk menyajikan fakta yang terungkap dari pemeriksaan atau pemberian rekomendasi atau opini sebagai hasil pemeriksaan.

#### **2.2.5. Integritas**

BPK (2017:16) menjelaskan bahwa integritas merupakan mutu, sifat, atau keadaan yang menunjukkan kesatuan yang utuh, dimilikinya sifat jujur, kerja keras, serta kompetensi yang memadai. Para auditor harus memiliki integritas yang tinggi agar masyarakat dapat terus percaya terhadap jasa yang mereka berikan. Seorang anggota profesional tidak boleh dengan sengaja membuat kesalahan penyajian atas fakta atau menyerahkan penilaiannya pada orang lain (Arens, 2014:113).

Integritas antara lain diwujudkan dalam sikap jujur, objektif, dan tegas dalam menerapkan prinsip, nilai, dan keputusan (BPK, 2017:33). Gangguan terhadap integritas meliputi antara lain (Ref:Para.7):

- a) Meminta dan/atau menerima uang, barang, dan/atau fasilitas lainnya baik langsung maupun tidak langsung dari pihak yang terkait dengan pemeriksaan;
- b) Menghambat pelaksanaan tugas pemeriksaan untuk kepentingan pribadi, seseorang, dan/atau golongan;
- c) Memaksakan kehendak pribadi kepada pihak yang diperiksa; dan
- d) Mengubah temuan atau memerintahkan untuk mengubah temuan pemeriksaan, opini, kesimpulan, dan rekomendasi hasil pemeriksaan yang tidak sesuai fakta dan/atau bukti-bukti dalam pemeriksaan.

Menurut Bahrullah Akbar (2013) untuk mempertahankan dan memperluas kepercayaan publik, auditor harus melaksanakan seluruh tanggung jawab profesionalnya dengan derajat integritas yang tinggi dengan cara bersikap profesional, objektif, berdasarkan fakta, tidak berpihak, bersikap jujur dan terbuka kepada entitas yang diperiksa namun tetap memperhatikan batasan kerahasiaan yang dimuat dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku.

#### **2.2.6. Profesionalisme**

Profesionalisme yang dijelaskan dalam BPK (2017:16) adalah kemampuan, keahlian, dan komitmen profesi dalam menjalankan tugas disertai prinsip kehati-hatian (*due care*), ketelitian, dan kecermatan, serta berpedoman kepada standar dan ketentuan peraturan perundang-undangan. Sikap profesional pemeriksa diwujudkan dengan selalu bersikap skeptisisme profesional (*professional skepticism*) selama proses pemeriksaan dan mengedepankan prinsip pertimbangan profesional (*professional judgment*).

Pemeriksa harus menggunakan kemahiran profesional (Ref:Para.8) secara cermat dan seksama dalam menentukan jenis pemeriksaan yang akan dilaksanakan, menentukan lingkup pemeriksaan, memilih metodologi, menentukan jenis dan jumlah bukti yang akan dikumpulkan, atau dalam memilih pengujian dan prosedur untuk melaksanakan pemeriksaan, serta dalam melakukan penilaian dan pelaporan hasil pemeriksaan (BPK, 2017:34).

### 2.2.7. Skeptisisme Profesional

Skeptisisme profesional berarti bahwa pemeriksa tidak menganggap bahwa pihak yang bertanggung jawab adalah tidak jujur, tetapi juga tidak menganggap bahwa kejujuran pihak yang bertanggung jawab tidak dipertanyakan lagi (BPK, 2017:17). Auditor bertanggung jawab menegakkan skeptisisme profesional disemua perencanaan serta pelaksanaan audit, singkatnya auditor harus tetap waspada terhadap kemungkinan adanya salah saji yang material apakah karena kecurangan atau kesalahan di semua perencanaan serta pelaksanaan audit.

International Federation of Accountants (IFAC) mendefinisikan skeptisisme profesional dalam konteks *evidence assessment* atau penilaian atas bukti audit. Menurut IFAC dalam Tuanakotta (2011:71) yaitu “*skepticism means the auditor makes a critical assessment, with a questioning mind, of the validity of audit evidence obtained and is alert to audit evidence that contradicts or brings into question the reliability of documents and responses to inquiries and other information obtained from management and those charged with governance.*” (ISA 200.16)

Unsur-unsur skeptisisme profesional dalam definisi IFAC (Tuanakotta, 2011:72) yaitu:

- a. *a critical assessment* - ada penilaian yang kritis, tidak menerima begitu saja;
- b. *with a questioning mind* – dengan cara berfikir yang terus menerus bertanya dan mempertanyakan;

- c. *of the validity of audit evidence obtained* – kesahihan dari bukti audit yang diperoleh;
- d. *alert to audit evidence that contradicts* – waspada terhadap bukti audit yang kontradiktif;
- e. *brings into question the reliability of documents and responses to inquiries and other information* – mempertanyakan keandalan dokumen dan jawaban atas pertanyaan serta informasi lain;
- f. *obtained from management and those charged with governance* – yang diperoleh dari manajemen dan mereka yang berwenang dalam pengelolaan (perusahaan).

Pemeriksa harus merencanakan, melaksanakan, dan melaporkan pemeriksaan dengan sikap skeptisisme profesional. Pemeriksa mengakui bahwa keadaan tertentu dapat menyebabkan hal pokok menyimpang dari kriteria. Sikap skeptisisme profesional berarti pemeriksa membuat penilaian kritis dengan pikiran yang selalu mempertanyakan kecukupan dan ketepatan bukti yang diperoleh selama pemeriksaan. Pemeriksa harus menggunakan skeptisisme profesional dalam menilai risiko terjadinya kecurangan yang secara signifikan untuk menentukan faktor-faktor atau risiko-risiko yang secara signifikan dapat mempengaruhi pekerjaan pemeriksa apabila kecurangan terjadi atau mungkin telah terjadi (BPK, 2017:34).

Pemeriksa harus menggunakan skeptisisme profesional terhadap hal-hal, antara lain, sebagai berikut:

- i. Bukti pemeriksaan yang bertentangan dengan bukti pemeriksaan lain yang diperoleh;
- ii. Informasi yang menimbulkan pertanyaan tentang keandalan dokumen dan tanggapan terhadap permintaan keterangan yang digunakan sebagai bukti pemeriksaan;
- iii. Keadaan yang mengindikasikan adanya kecurangan dan/atau ketidakpatutan; dan

- iv. Kondisi yang memungkinkan perlunya prosedur pemeriksaan tambahan selain prosedur yang dipersyaratkan dalam pedoman pemeriksaan.

Berdasarkan pengembangan model yang dilakukan oleh Fullerton dan Durtschi (2003:17) dalam Harta Hanum (2016:25) terdapat enam karakteristik yang dapat dijadikan tolak ukur dalam skeptisisme profesional, yaitu:

1. Karakteristik yang berkaitan dengan pengujian bukti audit.

- a) *Questioning mind*, yaitu karakter skeptis seseorang untuk mempertanyakan alasan, penyesuaian, dan pembuktian akan suatu objek. Karakter ini dibentuk dari beberapa indikator, yaitu:

- i. Menolak suatu pernyataan atau statement tanpa pembuktian yang jelas.
- ii. Memberikan pertanyaan untuk pembuktian suatu objek tertentu kepada auditor lain.
- iii. Auditor memiliki kemampuan dalam mendeteksi kecurangan.

- b) *Suspension on judgment*, yaitu karakter skeptis yang mengindikasikan seseorang butuh waktu lebih lama untuk membuat pertimbangan yang lebih matang, dan menambahkan informasi tambahan untuk mendukung pertimbangan tersebut. Karakter ini dibentuk oleh beberapa indikator, yaitu:

- i. Membutuhkan informasi yang lebih lama.
- ii. Tidak secara terburu-buru dalam pengambilan keputusan.
- iii. Tidak akan membuat keputusan jika informasi belum valid.

- c) *Search for knowledge*, karakter ini mengindikasikan seseorang yang didasari oleh rasa ingin tahu yang tinggi. Karakter ini dibentuk oleh beberapa indikator, yaitu:

- i. Berusaha untuk mencari dan menemukan informasi baru.
- ii. Menyenangkan jika menemukan informasi baru.
- iii. Menyenangkan bila dapat membuktikan informasi baru tersebut.

2. Karakteristik yang berkaitan dengan pemahaman bukti audit.
  - a) *Interpersonal understanding*, yaitu karakter seseorang yang dibentuk dari pemahaman tujuan, motivasi, dan integritas dari penyedia informasi. Karakter ini dibentuk oleh beberapa indikator:
    - i. Berusaha untuk memahami perilaku orang lain.
    - ii. Berusaha untuk memahami alasan seseorang berperilaku demikian.
  
3. Karakteristik yang berkaitan dengan inisiatif seseorang untuk bersikap skeptisisme berdasarkan bukti audit yang diperoleh.
  - a) *Self confidence*, yaitu karakter skeptis seseorang untuk percaya diri secara profesional dalam bertindak terhadap bukti yang sudah dikumpulkan. Karakter ini terdiri dari beberapa indikator, yaitu:
    - i. Mempertimbangkan penjelasan dari orang lain.
    - ii. Memecahkan informasi yang tidak konsisten.
  - b) *Self determination*, yaitu karakter skeptis seseorang dalam menyimpulkan secara objektif atas bukti yang sudah dikumpulkan. Karakter ini dibentuk oleh beberapa indikator, yaitu:
    - i. Tidak langsung menerima atau membenarkan pernyataan dari orang lain.
    - ii. Tidak mudah untuk dipengaruhi oleh orang lain atau suatu hal.

#### **2.2.8. Ketepatan Pemberian Opini Audit**

Pada akhir penugasan, auditor harus mengeluarkan laporan audit, yang didalamnya terdapat opini atau pendapat mengenai seluruh laporan keuangan yang telah diperiksanya. Auditor harus bertanggung jawab untuk menyatakan suatu pendapat dalam bentuk laporan tertulis mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar sesuai dengan bukti dan catatan yang benar-benar menunjukkan keadaan perusahaan yang sebenarnya, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka kerja pelaporan keuangan yang berlaku. Dimana pendapat ini didasarkan pada evaluasi bukti audit yang diperoleh dan temuan

auditor. Jika pendapat tidak dapat diberikan, laporan auditor harus menyatakan kesimpulan tersebut.

SA 700 menjelaskan bahwa perumusan suatu opini atas laporan keuangan sesuai dengan ketentuan (Paragraf):

10. Auditor harus merumuskan suatu opini tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.
11. Untuk merumuskan opini tersebut, auditor harus menyimpulkan apakah auditor telah memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan. Kesimpulan tersebut harus memperhitungkan:
  - a) Kesimpulan auditor, berdasarkan SA 450, apakah bukti audit yang cukup dan tepat telah diperoleh.
  - b) Kesimpulan auditor, berdasarkan SA 450, apakah kesalahan penyajian yang tidak dikoreksi adalah material, baik secara individual maupun secara kolektif; dan
  - c) Evaluasi yang diharuskan oleh paragraf 12-15.
12. Auditor harus mengevaluasi apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan ketentuan dalam kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Pengevaluasian tersebut harus mencakup pertimbangan atas aspek kualitatif praktik akuntansi entitas, termasuk indikator kemungkinan penyimpangan dalam pertimbangan manajemen.
13. Secara khusus, auditor harus mengevaluasi apakah dari sudut pandang ketentuan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku:
  - a) Laporan keuangan mengungkapkan kebijakan akuntansi signifikan yang dipilih dan diterapkan secara memadai;
  - b) Kebijakan akuntansi yang dipilih dan diterapkan konsisten dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku dan sudah tepat;

- c) Estimasi akuntansi yang dibuat oleh manajemen adalah wajar;
  - d) Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan adalah relevan, dapat diandalkan, dapat diperbandingkan, dan dapat dipahami;
  - e) Laporan keuangan menyediakan pengungkapan yang memadai untuk memungkinkan pengguna laporan keuangan yang dituju memahami pengaruh transaksi dan peristiwa material terhadap informasi yang disampaikan dalam laporan keuangan; (Ref: Para A4)
  - f) Terminologi yang digunakan dalam laporan keuangan, termasuk judul setiap laporan keuangan yang sudah tepat.
14. Ketika laporan keuangan disusun berdasarkan suatu kerangka penyajian wajar, pengevaluasian yang diharuskan oleh paragraf 12-13 juga harus mencakup apakah laporan keuangan mencapai penyajian wajar. Pengevaluasian auditor tentang apakah laporan keuangan mencapai penyajian wajar harus mencakup pertimbangan-pertimbangan sebagai berikut:
- a) Penyajian, struktur, dan isi laporan keuangan secara keseluruhan; dan
  - b) Apakah laporan keuangan, termasuk catatan atas laporan keuangan terkait, mencerminkan transaksi dan peristiwa yang mendasarinya dengan suatu cara yang mencapai penyajian wajar.
15. Auditor harus mengevaluasi apakah laporan keuangan merujuk secara memadai pada, atau menjelaskan, kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. (Ref: Para A5-A10).

Dalam hal ini, BPK mengeluarkan lima tipe laporan audit, yaitu:

1. Laporan yang berisi Opini “Wajar Tanpa Pengecualian”, auditor menyatakan bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas suatu entitas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
2. Laporan yang berisi Opini “Wajar Tanpa Pengecualian Dengan Paragraf Penekanan Suatu Hal”, pendapat ini diberikan jika terdapat keadaan tertentu yang mengharuskan auditor menambahkan paragraf penjelasan dalam laporan

audit, meskipun tidak mempengaruhi pendapat wajar tanpa pengecualian yang dinyatakan oleh auditor.

3. Laporan yang berisi Opini “Wajar Dengan Pengecualian”, dinyatakan bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, kecuali untuk dampak hal yang berkaitan dengan yang dikecualikan.
  - i. Karena pembatasan ruang lingkup, pendapat ini dinyatakan, apabila adanya ketiadaan bukti kompeten yang cukup atau adanya pembatasan terhadap lingkup audit yang mengakibatkan auditor berkesimpulan bahwa ia tidak dapat menyatakan pendapat wajar tanpa pengecualian dan ia berkesimpulan bahwa tidak menyatakan tidak memberikan pendapat.
  - ii. Karena adanya penyimpangan standar akuntansi, pendapat ini dinyatakan apabila auditor yakin, atas dasar auditnya, bahwa laporan keuangan berisi penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, yang berdampak material dan ia berkesimpulan untuk tidak menyatakan pendapat tidak wajar.
4. Laporan yang berisi Opini “Tidak Wajar”, auditor memberikan pendapat ini jika laporan keuangan tidak disusun berdasarkan prinsip-prinsip akuntansi berterima umum sehingga tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas. Dalam memberikan opini ini, auditor tidak dibatasi ruang lingkup auditnya, sehingga ia dapat mengumpulkan bukti kompeten yang cukup untuk mendukung pendapatnya.
5. Laporan yang berisi Opini “Tidak Menyatakan Pendapat”, kondisi yang menyebabkan auditor tidak memberikan pendapat, yaitu: adanya pembatasan yang luar biasa sifatnya terhadap lingkup audit dan auditor tidak independen dalam hubungannya dengan klien. Opini ini diberikan apabila auditor tidak dapat meyakinkan dirinya sendiri bahwa laporan keuangan secara keseluruhan telah disajikan secara wajar.

### **2.3. Hubungan antar Variabel Penelitian**

#### **2.3.1. Hubungan Independensi dengan Ketepatan Pemberian Opini**

Independensi merupakan sifat yang diharapkan dan seharusnya dimiliki oleh seorang auditor, mereka tidak dapat mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya yang bertentangan dengan etika profesi auditor. Oleh karena itu, untuk dapat memberikan opini yang tepat dalam sebuah proses audit, sikap independensi dari auditor sangatlah dibutuhkan. Jika auditor kehilangan independensinya, maka ketepatan pemberian opini yang dinyatakan sangat diragukan, tidak dapat dipercaya oleh para pengguna laporan keuangan serta tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan.

Prasetya dan Sari (2013:280) memiliki hasil penelitian bahwa independensi memiliki pengaruh yang positif signifikan terhadap ketepatan pemberian opini yang memiliki arti bahwa semakin independen atau semakin bebas auditor dari pengaruh pihak lain sehingga pertimbangan pemberian opini pun akan bebas dari pihak lain dan opini yang diberikan akan sesuai dengan keadaan yang sebenarnya. Sedangkan Dewi (2015:17) dalam penelitiannya menyebutkan bahwa independensi tidak memiliki pengaruh terhadap ketepatan pemberian opini yang berarti bahwa ada atau tidaknya sikap independensi seorang auditor tidak akan berpengaruh terhadap ketepatan opini yang akan diberikan.

#### **2.3.2. Hubungan Integritas dengan Ketepatan Pemberian Opini**

Integritas adalah sikap jujur, transparan, berani, bijaksana, bertanggung jawab dan memiliki rasa percaya diri dalam tugasnya namun tetap memiliki norma (Ayuningtyas, 2012). Auditor yang bersikap jujur, berani, bijaksana dan bertanggung jawab mampu melaksanakan proses audit dan memberikan opini atau pendapat sesuai dengan yang seharusnya. Auditor yang mempunyai integritas yang tinggi dalam dirinya akan memberikan opini yang tepat sesuai dengan keadaan yang sebenarnya.

Dalam penelitiannya, Diah Inggino *et al* (2015:14) menjelaskan bahwa integritas yang termasuk dalam etika profesi memiliki pengaruh positif signifikan terhadap ketepatan pemberian opini oleh auditor. Semakin seorang auditor menerapkan integritas dalam dirinya maka hal itu juga akan berpengaruh terhadap opini yang mereka berikan. Lain halnya dengan penelitian yang dilakukan oleh Sukriah *et al* (2009:21) yang memiliki hasil bahwa integritas tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan dimana hasil dari suatu pemeriksaan audit yaitu opini audit yang diberikan oleh auditor.

### **2.3.3. Hubungan Profesionalisme dengan Ketepatan Pemberian Opini**

Sebagai profesional, auditor mengakui adanya tanggung jawab terhadap masyarakat, klien, dan rekan se-profesi, termasuk untuk berperilaku yang terhormat, sekalipun ini merupakan pengorbanan pribadi. Auditor profesional dalam mendeteksi kekeliruan memiliki pengaruh positif terhadap tingkat materialitas yang pada akhirnya akan berdampak terhadap ketepatan pemberian opini audit oleh auditor. Hal ini menyatakan bahwa, semakin seorang auditor memiliki sifat profesional dalam dirinya terkait dengan tugas yang dijalankan dengan mempertimbangkan seluruh aspek yang ada maka ketepatan serta keandalan dalam memberikan opini akan semakin baik.

Terdapat hasil yang menunjukkan bahwa profesionalisme memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap ketepatan pemberian opini oleh auditor dalam penelitian Prasetya dan Sari (2013:280), semakin profesional auditor dalam menjalankan tugasnya maka opini yang diberikan akan semakin tepat atau sesuai dengan keadaan yang sebenarnya.

### **2.3.4. Hubungan Skeptisisme Profesional dengan Ketepatan Pemberian Opini**

Skeptisisme profesional yaitu adanya sifat selalu waspada terhadap kemungkinan adanya kecurangan dalam suatu proses audit. Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya bahwa auditor tidak boleh menganggap bahwa manajemen adalah pihak yang tidak jujur, namun juga tidak mempertanyakan dan di telaah lebih lanjut kejujuran yang disampaikan oleh manajemen. Auditor tidak boleh pula cepat merasa puas dengan bukti-bukti audit yang telah ada untuk dapat memberikan opini yang tepat. Pemberian opini harus didukung oleh bukti audit kompeten yang cukup, dimana dalam pengumpulan bukti audit, auditor harus senantiasa menggunakan skeptisisme profesionalnya. Kemahiran profesional auditor akan mempengaruhi tingkat ketepatan opini yang akan diberikan, dan hal ini pun menyatakan sikap skeptisisme profesional yang auditor miliki akan mempengaruhi ketepatan pemberian opini oleh auditor.

Dewi (2015:16) menyatakan dalam penelitiannya bahwa skeptisisme profesional memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap ketepatan pemberian opini auditor, semakin seorang auditor menggunakan sikap skeptis selama menjalankan tugasnya maka opini yang diberikan akan semakin tepat. Hasil yang sama juga terdapat dalam penelitian yang dilakukan oleh Prasetya dan Sari (2013:280), dengan hasil penelitian bahwa skeptisisme profesional memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap ketepatan pemberian opini oleh auditor.

## **2.4. Pengembangan Hipotesis**

Hipotesis merupakan jawaban sementara yang dapat disimpulkan berdasarkan data yang ada dan dalam koridor yang benar, maka diperlukan pembuktian atas kebenarannya. Dimana hipotesis bertujuan untuk membuktikan secara empiris mengenai pengaruh dari variabel independen yaitu independensi, integritas, profesionalisme dan skeptisisme profesional terhadap variabel dependen yaitu ketepatan pemberian opini.

Dari tujuan, landasan teori dan hubungan antar variabel yang telah dipaparkan, dapat dirumuskan dan dikembangkan hipotesis sebagai berikut:

- H<sub>1</sub>: Independensi memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap ketepatan pemberian opini.
- H<sub>2</sub>: Integritas memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap ketepatan pemberian opini.
- H<sub>3</sub>: Profesionalisme memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap ketepatan pemberian opini.
- H<sub>4</sub>: Skeptisisme profesional memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap ketepatan pemberian opini.

## **2.5. Kerangka Konseptual Penelitian**

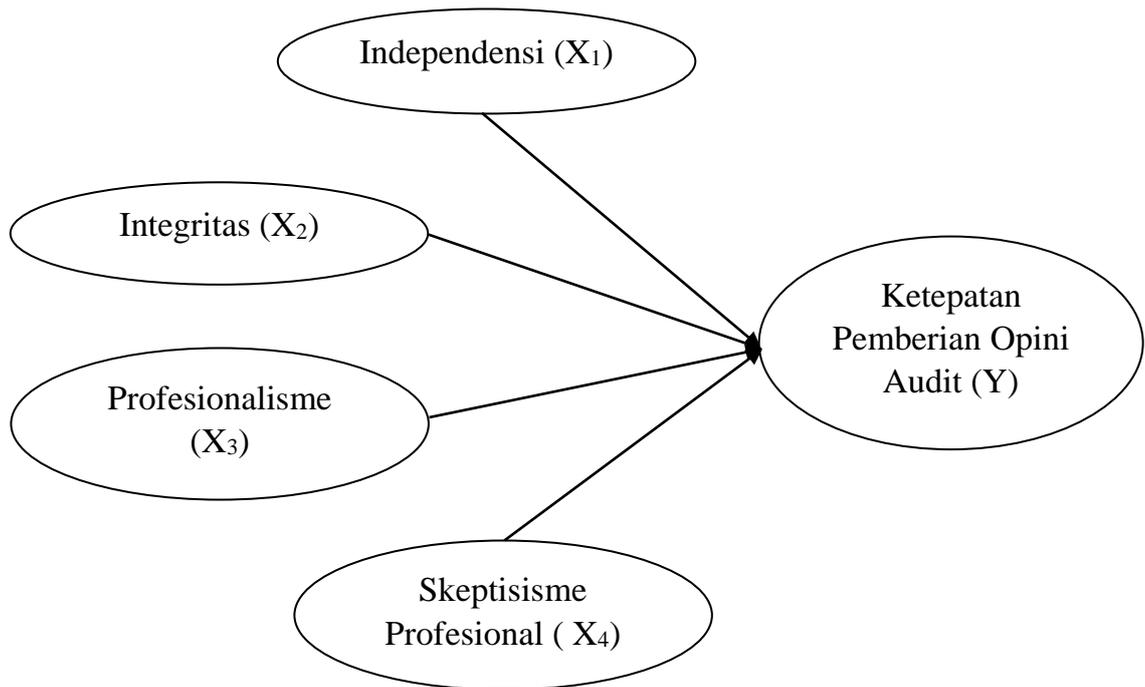
Kerangka pemikiran merupakan model konseptual tentang bagaimana teori yang berhubungan dengan berbagai faktor yang di identifikasikan sebagai masalah.

Dalam penelitian ini, adapun variabel-variabel yang digunakan yaitu:

1. Variabel independen terdiri dari independensi, integritas, profesionalisme dan skeptisisme profesional.
2. Variabel dependennya yaitu ketepatan pemberian opini audit.

Berikut merupakan skema atau kerangka yang menghubungkan hubungan antara variabel independen dan variabel dependen dalam penelitian ini:

**Gambar 2.1.**  
**Kerangka Konseptual Penelitian**



Keterangan:

X<sub>1</sub> : Variabel Independensi

X<sub>2</sub> : Variabel Integritas

X<sub>3</sub> : Variabel Profesionalisme

X<sub>4</sub> : Variabel Skeptisisme Profesional

Y : Variabel Ketepatan Pemberian Opini Audit

→ : Arah Pengaruh