

BAB II

DASAR TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Audit

2.1.1. Pengertian Audit

“Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association” (Accounting Review, vol. 47) memberikan definisi auditing sebagai

“suatu proses sistematis untuk memperoleh serta mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi-aseri kegiatan dan peristiwa ekonomi, dengan tujuan menetapkan derajat kesesuaian antara asersi-aseri tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan”. (Boynton & Johnson, 2006)

Karakteristik penting yang ada di dalam definisi tersebut dapat diuraikan sebagai berikut:

- a. Suatu proses sistematis ; berupa serangkaian langkah atau prosedur yang logis, terstruktur, dan terorganisir.
- b. Memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif ; berarti memeriksa dasar asersi serta mengevaluasi hasil pemeriksaan tersebut tanpa memihak dan berprasangka, baik untuk atau terhadap perorangan (atau entitas) yang membuat asersi tersebut.
- c. Asersi tentang kegiatan dan peristiwa ekonomi ; merupakan subjek pokok auditing.
- d. Derajat kesesuaian ; menunjuk pada kedekatan dimana asersi dapat diidentifikasi dan dibandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan.

- e. Kriteria yang telah ditetapkan ; kriteria ini merupakan standar-standar yang digunakan sebagai dasar untuk menilai asersi atau pernyataan.
- f. Penyampaian hasil ; diperoleh melalui laporan tertulis yang menunjukkan derajat kesesuaian antara asersi dan kriteria yang telah ditetapkan.
- g. Pihak-pihak yang berkepentingan ; merupakan pihak-pihak yang mengandalkan temuan-temuan auditor, seperti para pemegang saham, manajemen, kreditur, kantor pemerintah, dan masyarakat luas.

Menurut Arens, *et. al.* (2008) *auditing* adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.

Agoes (2007) mendefinisikan *auditing* sebagai 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.

2.1.2. Jenis Audit

Menurut Boynton dan Johnson (2006) , jenis-jenis audit yang menunjukkan karakteristik kunci yang tercakup dalam definisi auditing ada tiga yaitu:

- a. Audit laporan keuangan

Audit laporan keuangan (*financial statement audit*) berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan mengevaluasi bukti tentang laporan-laporan

entitas dengan maksud agar dapat memberikan pendapat apakah laporan-laporan tersebut telah disajikan secara wajar sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan, yaitu GAAP. Tujuan utama dari audit laporan keuangan bukan untuk menciptakan informasi baru, melainkan untuk menambah keandalan laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen.

b. Audit kepatuhan

Audit kepatuhan (*compliance audit*) berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan memeriksa bukti-bukti untuk menetapkan apakah kegiatan keuangan atau operasi suatu entitas telah sesuai dengan persyaratan, ketentuan, atau peraturan tertentu. Kriteria yang ditetapkan dalam audit kepatuhan dapat berasal dari berbagai sumber, seperti kebijakan yang diterbitkan oleh manajemen dan kriteria yang ditetapkan oleh kreditur.

c. Audit operasional

Audit operasional (*operational audit*) berkaitan dengan memperoleh dan mengevaluasi bukti-bukti tentang efisiensi dan efektivitas kegiatan operasi entitas dalam hubungannya dengan pencapaian tujuan tertentu. Audit operasional terkadang juga dikenal dengan audit kinerja atau audit manajemen. Audit operasional tidak hanya memuat pengukuran efisiensi dan efektivitas saja, tetapi juga memuat rekomendasi untuk peningkatan kinerja.

2.1.3. Jenis Auditor

Para profesional yang ditugaskan untuk melakukan audit pada umumnya diklasifikasikan ke dalam tiga kelompok yaitu :

a. Auditor independen

Menurut Boynton dan Johnson (2006), auditor independen di Amerika Serikat biasanya adalah CPA yang bertindak sebagai praktisi perorangan ataupun anggota kantor akuntan publik yang memberikan jasa auditing profesional kepada klien. Auditor independen memiliki kualifikasi untuk melaksanakan setiap jenis audit karena didukung oleh pendidikan dan pelatihan yang mereka peroleh, serta pengalaman praktik yang mereka miliki. Meskipun auditor bekerja berdasarkan imbalan (*fee*) dari klien, auditor diharapkan tidak memihak klien yang sedang diaudit.

b. Auditor internal

Menurut Boynton dan Johnson (2006), auditor internal adalah pegawai dari organisasi yang diaudit. Auditor internal melibatkan diri dalam suatu kegiatan penilaian independen, yang dinamakan audit internal dalam lingkungan organisasi sebagai suatu bentuk jasa bagi organisasi. Menurut Arens *et.al.* (2008) tanggung jawab auditor internal sangat beragam, tergantung pada si pemberi kerja. Ada staf audit yang bertugas melakukan audit ketaatan secara rutin, ada pula yang terlibat dalam audit operasional, bahkan memiliki tanggung jawab diluar bidang akuntansi.

c. Auditor pemerintah

Menurut Boynton dan Johnson (2006), auditor pemerintah dipekerjakan oleh berbagai kantor pemerintahan di tingkat federal, negara bagian, dan lokal di Amerika Serikat.

2.1.4. Tujuan Audit

Tujuan keseluruhan auditor independen tertulis dalam Standar Audit 200 yang mulai berlaku efektif tanggal 1 Januari 2013. Tujuan suatu audit adalah untuk meningkatkan tingkat keyakinan pengguna laporan keuangan yang dituju. Hal ini dicapai melalui pernyataan suatu opini oleh auditor tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan suatu kerangka pelaporan keuangan yang berlaku (SA 200.3, SPAP 2013). Standar Audit mengharuskan auditor untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan (SA 200.5, SPAP 2013). Keyakinan memadai diperoleh ketika auditor telah mendapatkan bukti audit yang cukup dan tepat untuk menurunkan risiko audit ke suatu tingkat rendah yang dapat diterima. Keyakinan memadai bukanlah merupakan suatu tingkat keyakinan absolut, karena terdapat keterbatasan inheren dalam audit yang menghasilkan kebanyakan bukti audit bersifat persuasif daripada konklusif (SA 200.5, SPAP 2013).

2.2. Skeptisisme Profesional Auditor

Menurut Tuanakotta (2011), *skepticism* merupakan bagian penting dari filsafat. Melalui filsafat dan pemikiran disiplin ilmu, skeptisisme menjadi bagian dari kosakata *auditing*. Oleh karena *auditing* melandasi profesi akuntansi, maka istilah yang digunakan adalah *professional skepticism* atau skeptisisme profesional. International Federation of Accountants (IFAC) mendefinisikan *professional skepticism* dalam konteks *evidence assessment* atau penilaian atas bukti audit.

Menurut IFAC, “*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). Tuanakotta (2011) mengidentifikasi unsur-unsur *professional skepticism* dalam definisi IFAC diatas sebagai berikut:

- a. *A critical assessment* ; ada penilaian kritis, tidak menerima begitu saja
- b. *With a questioning mind* ; dengan cara berpikir 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)

Unsur-unsur “*a critical assessment*” dan “*with questioning mind*” menunjukkan berpikir kritis dalam auditing. Sedangkan unsur “*management and those charged with governance*” menunjukkan pihak lain dengan siapa auditor berhadapan.

International Standards on Auditing tahun 2013 tidak memberikan definisi skeptisisme profesional. Akan tetapi, definisi skeptisisme profesional dicantumkan di dalam *Glossary of Terms* dalam *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. *Professional skepticism - An attitude that includes a questioning mind, being alert to conditions which may indicate possible misstatement due to error or fraud, and a critical assessment of evidence* (IFAC, 2013). Tuanakotta (2013) menerjemahkan definisi tersebut sebagai berikut, skeptisisme profesional adalah sikap perilaku yang sarat pertanyaan dalam benak, waspada pada keadaan-keadaan yang mengindikasikan kemungkinan salah saji karena kesalahan (*error*) atau kecurangan (*fraud*), dan penilaian yang kritis terhadap bukti.

Secara umum, SPAP 2013 yang telah mengadopsi *International Standards on Auditing* mewajibkan auditor untuk merencanakan dan melaksanakan audit dengan skeptisisme profesional dan pertimbangan profesional (SA 200.15 dan SA 200.16). Rangkaian proses tersebut bertujuan untuk memperoleh keyakinan yang layak mengenai apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan. Auditor bertanggung jawab untuk mempertahankan skeptisisme profesional dengan mempertimbangkan kemungkinan manajemen mengabaikan pengendalian dan menyadari adanya fakta bahwa prosedur audit yang efektif untuk mendeteksi kesalahan mungkin tidak akan efektif dalam mendeteksi kecurangan (SA 240.8). Konsep keyakinan yang layak/memadai, bukan absolut mengindikasikan bahwa auditor bukanlah pemberi jaminan atas kebenaran laporan keuangan (Arens *et.al.*, 2008). Sifat dan

karakteristik kecurangan juga menjadi penyebab keyakinan absolut tidak mungkin dicapai. Oleh karena itu, selalu ada risiko yang tidak terhindarkan bahwa beberapa salah saji material dalam laporan keuangan mungkin tidak akan terdeteksi walaupun audit telah direncanakan dan dilaksanakan dengan baik sesuai standar audit (SA 240.5).

Menurut Arens *et. al.* (2008), para auditor menghabiskan sebagian besar waktunya untuk merencanakan dan melaksanakan audit guna mendeteksi kesalahan yang dilakukan secara tidak sengaja oleh manajemen maupun karyawan. Standar audit memang mengakui bahwa kecurangan seringkali lebih sulit dideteksi daripada kesalahan. SA 240 paragraf 6 menyatakan bahwa kecurangan mungkin melibatkan skema yang canggih dan terorganisasi secara cermat yang dirancang untuk menutupi (menyembunyikan) kecurangan tersebut. Namun, kesulitan mendeteksi kecurangan tidak mengubah tanggung jawab auditor.

Auditor memang tidak diharapkan untuk mengabaikan kejujuran dan integritas manajemen entitas dari pengalaman audit terdahulu (SA 200. A22). Namun demikian, keyakinan bahwa manajemen dan pihak yang bertanggungjawab atas tata kelola entitas (*those charged with governance*) jujur dan memiliki integritas, tidak lantas membebaskan kewajiban auditor untuk senantiasa mempertahankan skeptisisme profesionalnya. Auditor yang skeptis tidak harus puas dengan bukti yang kurang persuasif pada saat mencapai asurans yang layak/memadai (SA 200. A22).

Standar audit menyatakan bahwa skeptisisme profesional dibutuhkan dalam proses pengumpulan dan penilaian bukti audit. SA 200.A20 juga menyatakan

bahwa skeptisisme profesional diperlukan dalam penilaian kritis bukti audit. Skeptisisme profesional dapat ditunjukkan dengan mempertanyakan bukti audit yang bertentangan satu sama lain, reliabilitas dokumen, dan respons terhadap pertanyaan (*inquiries*), serta informasi lain yang diperoleh dari manajemen dan *those charged with governance*. Skeptisisme profesional juga berkaitan dengan pertimbangan mengenai kecukupan dan kesesuaian bukti audit yang diperoleh dalam suatu kondisi. Apabila auditor memiliki keraguan atas reliabilitas suatu informasi atau menyadari ada indikasi *fraud*, SA mewajibkan auditor untuk melakukan investigasi lebih lanjut dan menentukan perlu atau tidaknya dilakukan modifikasi atau penambahan prosedur audit untuk menyelesaikan hal tersebut (SA 200.A21).

Sikap waspada menjadi salah satu karakteristik skeptisisme profesional dalam definisi yang diberikan oleh IFAC. Skeptisisme profesional meliputi kewaspadaan (SA 200. A18) terhadap ,misalnya:

- a. Bukti audit yang bertentangan dengan bukti audit lain yang diperoleh
- b. Informasi yang menimbulkan pertanyaan atas reliabilitas (keandalan) dokumen dan respons atas permintaan keterangan yang akan digunakan sebagai bukti audit
- c. Kondisi-kondisi yang dapat mengindikasikan kemungkinan *fraud*
- d. Keadaan-keadaan yang menunjukkan perlunya prosedur audit selain yang disyaratkan oleh ISA.

Skeptisisme profesional perlu dipertahankan auditor dalam keseluruhan proses audit apabila auditor hendak mengurangi risiko atas beberapa hal berikut ini (SA 200. A19) :

- a. Kegagalan dalam melihat kondisi-kondisi yang tidak lazim
- b. Terlalu menyamaratakan kesimpulan ketika menarik kesimpulan tersebut dari observasi audit
- c. Menggunakan asumsi-asumsi yang kurang tepat dalam menentukan sifat, saat, dan luasnya prosedur audit dan dalam mengevaluasi hasil prosedur tersebut

Menurut Louwers *et. al.* dalam Noviyanti (2008) skeptisisme profesional merupakan manifestasi dari objektivitas. Skeptisisme tidak berarti bersikap sinis, terlalu banyak mengkritik, atau melakukan penghinaan. Auditor yang memiliki skeptisisme profesional yang memadai akan berhubungan dengan pertanyaan-pertanyaan berikut : (1) Apa yang perlu saya ketahui?, (2) Bagaimana caranya saya bisa mendapat informasi tersebut dengan baik?, dan (3) Apakah informasi yang saya peroleh masuk akal?. Skeptisisme profesional auditor akan mengarahkannya untuk menanyakan setiap isyarat yang menunjukkan kemungkinan terjadinya *fraud*. Seorang auditor yang skeptis, tidak akan menerima begitu saja penjelasan dari klien, tetapi akan mengajukan pertanyaan untuk memperoleh alasan, bukti, dan konfirmasi mengenai objek yang dipermasalahkan (Hilmi, 2011). Tanpa menerapkan skeptisisme profesional, auditor hanya akan menemukan salah saji yang disebabkan oleh kekeliruan (*error*), tetapi sulit untuk menemukan salah saji yang disebabkan oleh kecurangan (Noviyanti, 2008).

Nelson (2009) berpendapat bahwa literatur akademik yang meneliti skeptisisme profesional kurang konsisten dalam mendefinisikan skeptisisme profesional. Nelson (2009) mendefinisikan *professional skepticism* sebagai berikut “*professional skepticism as indicated by auditor judgments and decisions that reflect a heightened assessment of the risk that an assertion is incorrect, conditional on the information available to the auditor*”. Hurtt (2010) mendefinisikan skeptisisme profesional sebagai berikut “*professional skepticism as a multi-dimensional construct that characterizes the propensity of an individual to defer concluding until the evidence provides sufficient support for one alternative/explanation over others*”. Apabila diterjemahkan secara bebas, skeptisisme profesional merupakan kerangka multi-dimensi yang menunjukkan kecenderungan seseorang untuk menunda pengambilan kesimpulan hingga ditemukan bukti yang kuat dan mendukung suatu alternatif / penjelasan.

Hurtt (2010) mengembangkan sebuah instrumen untuk mengukur skeptisisme profesional. Hurtt (2010) mengidentifikasi enam karakteristik yang menggambarkan skeptisisme profesional yaitu :

- a. Pikiran yang selalu bertanya atau mempertanyakan (*a questioning mind*)
- b. Penundaan pengambilan keputusan (*a suspension of judgment*)
- c. Pencarian pengetahuan (*a search for knowledge*)
- d. Pemahaman interpersonal (*interpersonal understanding*)
- e. Harga diri (*self-esteem*)
- f. Otonomi (*autonomy*)

Tiga karakteristik pertama skeptisisme profesional (*a questioning mind, suspension of judgment, search for knowledge*) berkaitan dengan cara auditor memeriksa bukti-bukti audit. Ketiganya mengindikasikan adanya kemauan untuk mencari dan mengevaluasi bukti-bukti sebelum mengambil keputusan. Karakteristik keempat, *interpersonal understanding*, berkaitan dengan motivasi dan integritas individu-individu yang menyediakan bukti. Dua karakteristik terakhir (*self-esteem dan autonomy*), menunjukkan kemampuan auditor bertindak / mengolah informasi yang telah diperolehnya.

Karakteristik pertama, pikiran yang selalu bertanya-tanya (*a questioning mind*), sesuai dengan definisi skeptisisme profesional di dalam standar. Karakteristik kedua, penundaan pengambilan keputusan (*a suspension of judgment*), menunjukkan pengambilan keputusan yang tidak tergesa-gesa. Keputusan akan diambil dengan didasarkan pada bukti-bukti yang cukup. Ini sesuai dengan pernyataan standar dalam SA Seksi 230 paragraf 10, bahwa auditor harus mempercayai bukti yang bersifat persuasif daripada yang bersifat meyakinkan. Menurut Bunge dalam Hurtt (2010), seseorang yang skeptis tidak akan menerima begitu saja suatu hal yang mereka pikirkan, mereka itu kritis, mereka ingin melihat / memperoleh bukti terlebih dahulu sebelum mempercayai sesuatu. Karakteristik ketiga, pencarian pengetahuan (*search for knowledge*), berbeda dengan dua karakteristik sebelumnya. Karakteristik ini menunjukkan rasa ingin tahu dengan menambah pengetahuan (Hurtt, 2010).

Karakteristik keempat, pemahaman interpersonal (*interpersonal understanding*), memberikan pemahaman bahwa orang yang skeptis akan

mempelajari dan memahami motif dan integritas individu lain yang menyediakan bukti (Hurtt, 2010). Dengan memahami persepsi orang lain, orang yang skeptis dapat menyadari dan menerima bahwa setiap orang bisa memiliki persepsi yang berbeda terhadap objek atau kejadian yang sama. Tanpa pemahaman ini, auditor akan sulit mendeteksi informasi bias saat orang lain dengan sengaja memberikan informasi yang menyesatkan (Hurtt, 2010).

Karakteristik kelima, harga diri (*self-esteem*), memberikan pemahaman bahwa *self-esteem* diperlukan auditor baik saat berinteraksi dengan orang lain atau klien, maupun saat mengambil tindakan yang diperlukan berdasarkan keraguan atau pertanyaan yang timbul dalam proses audit (Hurtt, 2010). Karakteristik keenam, otonomi (*autonomy*), menunjukkan bahwa otonomi dibutuhkan saat auditor harus menentukan sendiri tingkat kecukupan bukti audit yang diperlukan untuk dapat menerima suatu hipotesis atau mengambil suatu pertimbangan (Hurtt, 2010).

2.3. Pengalaman

Dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, pengalaman berarti yang pernah dialami, dijalani, dirasakan, ditanggung, dan lain sebagainya. Menurut The Oxford English Dictionary (1978) pengalaman adalah pengetahuan atau keahlian yang didapat dari pengamatan langsung atau partisipasi dalam suatu peristiwa dan aktivitas yang nyata. Pengalaman juga diartikan sebagai suatu proses pembelajaran penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi (Knoers dan Haditono, 1999).

Berkaitan dengan karier akuntan publik, Mulyadi (2002:25) menyampaikan jika seseorang memasuki karier sebagai akuntan publik, ia harus lebih dulu mencari pengalaman profesi dibawah pengawasan akuntan senior yang lebih berpengalaman. Bahkan agar akuntan yang baru selesai menempuh pendidikan formalnya dapat segera menjalani pelatihan teknis dalam profesinya, pemerintah mensyaratkan pengalaman kerja sekurang-kurangnya tiga tahun sebagai akuntan dengan reputasi baik di bidang audit bagi akuntan yang ingin memperoleh izin praktik dalam profesi akuntan publik (SK Menteri Keuangan No.43/KMK.017/1997 tanggal 27 Januari 1997).

Guy dan Winters dalam Pramudita (2012) juga memberikan pengertian pengalaman terkait dengan lamanya pengalaman praktik, dimana disampaikan bahwa pengalaman adalah mensyaratkan pengalaman tertentu biasanya satu atau dua tahun pengalaman praktik, sebagai pengalaman kerja dengan kantor akuntan publik. Suraida (2005) berpendapat bahwa pengalaman audit adalah pengalaman auditor dalam melakukan audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu maupun banyaknya penugasan yang pernah ditangani. Widiyanto dan Yuhertina dalam Kusumawati (2008) menyatakan bahwa pengalaman adalah keseluruhan pelajaran yang dipetik oleh seorang dari peristiwa-peristiwa yang dialami dalam perjalanan hidupnya. Pengalaman berdasarkan lama bekerja merupakan pengalaman auditor yang dihitung berdasarkan suatu waktu/tahun, sehingga auditor yang telah lama bekerja sebagai auditor dapat dikatakan auditor berpengalaman. Semakin lama bekerja menjadi auditor, maka akan dapat menambah dan memperluas pengetahuan auditor dibidang akuntansi dan auditing.

Menurut Tubbs (1992) auditor berpengalaman memiliki keunggulan dalam hal: (1) mendeteksi kesalahan, (2) memahami kesalahan secara akurat, (3) mencari penyebab kesalahan. Tubbs (1992) melakukan pengujian mengenai efek pengalaman terhadap kesuksesan pelaksanaan audit. Hasilnya menunjukkan bahwa semakin berpengalaman auditor, mereka semakin peka dengan kesalahan, semakin peka dengan kesalahan yang tidak biasa dan semakin memahami hal-hal lain yang terkait dengan kesalahan yang ditemukan.

Pengalaman, dalam SPAP 2011 merupakan salah satu syarat seseorang melakukan audit. Standar umum audit yang pertama menegaskan bahwa betapa pun tingginya kemampuan seseorang dalam bidang-bidang lain, termasuk dalam bidang bisnis dan keuangan, ia tidak dapat memenuhi persyaratan yang dimaksudkan dalam pernyataan standar umum pertama, jika ia tidak memiliki pendidikan serta pengalaman yang memadai dalam bidang auditing (SA Seksi 210). Dalam melaksanakan audit untuk sampai pada suatu pernyataan pendapat, auditor harus senantiasa bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan bidang auditing. Pencapaian keahlian yang disebutkan dalam standar umum audit pertama dimulai dengan pendidikan formalnya, yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit. Asisten junior yang baru masuk ke dalam karier auditing harus memperoleh pengalaman profesionalnya dengan mendapatkan supervisi memadai dan review dari atasannya yang lebih berpengalaman. (SA Seksi 210)

SPAP tahun 2013 yang telah mengadopsi International Standards on Auditing, membahas faktor pengalaman sebagai bagian dari standar pengendalian mutu no 1

yaitu pengendalian mutu bagi KAP yang melaksanakan perikatan asurans dan perikatan selain asurans. *Glossary of Terms* dalam *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (IFAC, 2013), memasukkan definisi auditor berpengalaman (*experienced auditor*). Auditor berpengalaman merupakan seseorang (baik internal maupun eksternal bagi KAP tersebut) yang mempunyai pengalaman audit dan pemahaman yang memadai tentang:

- a. proses audit
- b. ISA dan persyaratan hukum dan perundang-undangan yang berkaitan
- c. Lingkungan bisnis di mana entitas itu beroperasi
- d. *Issue* mengenai auditing dan pelaporan keuangan yang relevan dalam industri yang bersangkutan

Pengalaman yang dimiliki KAP maupun personilnya turut menjadi bahan pertimbangan dalam mengambil keputusan penerimaan dan keberlanjutan hubungan dengan klien. Salah satu pertimbangan KAP adalah apakah personel KAP memiliki pengalaman dengan ketentuan dari peraturan atau pelaporan yang berlaku (SPM 1 . A18)

2.4. Kompetensi

Standar umum pertama dalam SA Seksi 150 (SPAP 2011) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor. Seberapa tinggi pun kemampuan seseorang dalam bidang bisnis dan keuangan, atau bidang lainnya, seseorang tidak dapat memenuhi persyaratan untuk melaksanakan audit. Pencapaian keahlian

sebagai seorang auditor dapat dimulai dengan pendidikan formal dan diperluas dengan pengalaman praktik audit (SA Seksi 210). *Glossary of Terms* dalam *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (IFAC, 2013), mengartikan kompetensi sebagai pengetahuan dan ketrampilan yang diperlukan untuk menyelesaikan tugas dalam pekerjaan seseorang.

Dalam setiap profesi, kompetensi teknis merupakan hal yang sangat berharga. Kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki akuntan publik dalam bidang auditing dan akuntansi (Christiawan, 2004). Pernyataan tersebut senada dengan definisi kompetensi oleh Boynton dan Johnson (2006), yang menyatakan bahwa kompetensi adalah hasil dari pendidikan dan pengalaman. Akuntan publik (auditor) harus secara terus menerus mengikuti perkembangan yang terjadi dalam bisnis dan profesinya. Auditor harus mempelajari, memahami dan menerapkan ketentuan-ketentuan baru dalam prinsip akuntansi dan standar auditing yang ditetapkan oleh organisasi profesi. (Christiawan, 2004) Auditor harus memiliki kualifikasi untuk memahami kriteria yang digunakan dan harus kompeten untuk mengetahui jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat setelah memeriksa bukti audit (Arens *et. al.*, 2008).

Menurut Rahayu dan Suhayati dalam Pramudita (2012), kompetensi adalah suatu kemampuan, keahlian (pendidikan dan pelatihan), dan pengalaman dalam memahami kriteria dan dalam menentukan jumlah bukti yang dibutuhkan untuk dapat mendukung kesimpulan yang akan diambilnya. Kompetensi juga merupakan

pengetahuan, ketrampilan, dan kemampuan yang berhubungan dengan pekerjaan, serta kemampuan yang dibutuhkan untuk pekerjaan-pekerjaan non-rutin (Alim, dkk., 2007).

Suraida (2005) mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian profesional yang dimiliki oleh auditor sebagai hasil dari pendidikan formal, ujian profesional, dan keikutsertaan dalam pelatihan, seminar, simposium seperti :

- a. Ujian CPA (*Certified Public Accountant*)
- b. PPB (Pendidikan Profesi Berkelanjutan)
- c. Pelatihan-pelatihan intern dan ekstern
- d. Keikutsertaan dalam seminar, simposium, dan lain-lain

Semakin banyak sertifikat yang dimiliki dan semakin sering mengikuti pelatihan atau seminar, diharapkan auditor yang bersangkutan akan semakin cakap dalam melaksanakan tugasnya. Boynton dan Johnson (2006) membantu mengklasifikasikan faktor-faktor yang menentukan kompetensi seorang auditor. Tiga faktor tersebut adalah (1) pendidikan universitas formal untuk memasuki profesi, (2) pelatihan praktik, dan (3) mengikuti pendidikan profesi berkelanjutan selama karir profesional auditor.

Mayangsari dalam Alim, dkk. (2007) berpendapat bahwa definisi kompetensi dalam auditing sering dikaitkan dengan pengalaman. Hal ini sejalan dengan pernyataan standar audit dalam SA Seksi 210 yang menyatakan bahwa pendidikan formal auditor independen dan pengalaman profesionalnya saling melengkapi satu sama lain. Auditor diminta untuk melakukan audit dan memberikan pendapatnya atas laporan keuangan suatu perusahaan karena melalui pendidikan, pelatihan, dan

pengalamannya, ia menjadi orang yang ahli dalam bidang akuntansi dan auditing. Selain itu, auditor memiliki kemampuan untuk menilai secara objektif dan menggunakan pertimbangan tidak memihak terhadap informasi yang dicatat di dalam pembukuan perusahaan atau informasi lain yang berhasil diungkapkan melalui auditnya (SA Seksi 210, SPAP 2011).

International Standards on Quality Control No 1 (disingkat ISQC 1) memasukkan kompetensi dalam standart terkait sumber daya manusia. ISQC 1.29 menyatakan, KAP wajib menetapkan kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan yang layak bahwa KAP mempunyai personalia yang cukup dengan kompetensi, kapabilitas, dan komitmen terhadap prinsip-prinsip etika yang diperlukan untuk melaksanakan penugasan sesuai dengan standar profesional serta ketentuan perundangan yang berlaku. Menurut ISA, kompetensi auditor dapat ditingkatkan dengan beragam metode, termasuk diantaranya (ISQC 1. A25) :

- a. Pendidikan profesional
- b. *Continuing professional development* (seperti training)
- c. Pengalaman kerja
- d. Bimbingan (*coaching*) dari auditor yang lebih berpengalaman misal oleh anggota tim audit lain
- e. Pendidikan independensi bagi personalia yang diharuskan untuk independen

Kompetensi yang berkelanjutan dari semua personalia KAP tergantung pada luasnya *continuing professional development* yang dijalankan sehingga semua personalia KAP dapat mempertahankan pengetahuan dan kapabilitas mereka (ISQC

1. A26). Agar kompetensi dan kapabilitas tetap terjaga dan bahkan meningkat, KAP membutuhkan kebijakan dan prosedur yang efektif dalam menekankan perlunya pelatihan (training) terus menerus bagi semua level auditor. KAP perlu menyediakan sumber pelatihan yang sekiranya dibutuhkan oleh auditor.

Kompetensi menurut De Angelo dalam Tjun (2012) dapat dilihat dari berbagai sudut pandang yakni sudut pandang auditor individual, audit tim dan kantor akuntan publik (KAP). Berikut penjelasan ketiga sudut pandang tersebut :

a. Kompetensi auditor individual

Ada banyak faktor yang mempengaruhi kemampuan auditor, antara lain pengetahuan dan pengalaman. Untuk melakukan tugas pengauditan, auditor memerlukan pengetahuan pengauditan (umum dan khusus) dan pengetahuan akuntansi, serta pengetahuan mengenai industri klien. Selain itu pengalaman juga diperlukan dalam melakukan audit. Libby dan Frederick dalam Tjun (2012) menunjukkan bahwa auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik atas laporan keuangan sehingga keputusan yang diambil bisa lebih baik.

b. Kompetensi Audit Tim

Standar pekerjaan lapangan yang kedua menyatakan bahwa jika pekerjaan menggunakan asisten maka harus disupervisi dengan semestinya. Dalam suatu penugasan, satu tim audit biasanya terdiri dari auditor junior, auditor senior, manajer dan partner. SA Seksi 311 menyatakan bahwa pekerjaan asisten harus direview untuk menentukan apakah pekerjaan tersebut telah dilaksanakan secara memadai dan auditor harus menilainya apakah hasilnya

sejalan dengan kesimpulan yang disajikan dalam laporan auditor. Kerjasama yang baik antar anggota tim, profesionalisme, persistensi, skeptisisme, proses kendali mutu yang kuat, pengalaman dengan klien, dan pengalaman industri yang baik akan menghasilkan tim audit yang berkualitas tinggi. Selain itu, adanya perhatian dari partner dan manajer pada penugasan ditemukan memiliki kaitan dengan kualitas audit.

c. Kompetensi dari Sudut Pandang KAP

Berbagai penelitian telah menemukan hubungan positif antara besaran KAP dan kualitas audit. KAP yang besar menghasilkan kualitas audit yang lebih tinggi karena ada insentif untuk menjaga reputasi dipasar. Selain itu, KAP yang besar biasanya mempunyai sumber daya yang lebih banyak dan lebih baik untuk melatih auditor mereka, membiayai auditor ke berbagai pendidikan profesi berkelanjutan, dan melakukan pengujian audit daripada KAP kecil.

2.5. Risiko Audit

Audit yang dilaksanakan oleh seorang auditor bertujuan untuk meningkatkan keyakinan para pengguna laporan keuangan, dengan menyatakan opini bahwa laporan keuangan yang disusun manajemen entitas telah sesuai dengan standar dalam semua hal yang material. Auditor diharuskan untuk memperoleh keyakinan memadai (*reasonable assurance*) bahwa laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari salah saji material baik yang disebabkan oleh kecurangan (*fraud*) maupun kesalahan (*error*) (SA 200 paragraf 5). Menurut Tuanakotta (2011), proses audit laporan keuangan ini merupakan upaya yang berorientasi pada risiko / *risk*

oriented effort. Walaupun audit telah direncanakan dan dilaksanakan sesuai dengan standar audit, akan selalu ada risiko yang tidak terhindarkan bahwa beberapa salah saji material dalam laporan keuangan tidak terdeteksi (SA 240 paragraf 5).

Di dalam Standar Pedoman Akuntan Publik 2013 yang juga telah mengadopsi *International Standard on Auditing*, risiko audit didefinisikan sebagai risiko di mana auditor memberikan pendapat yang tidak tepat ketika laporan keuangan disalahsajikan secara material (SA 200 paragraf 13). Risiko audit yang dimaksud tidak mencakup risiko kemungkinan auditor menyatakan opini bahwa laporan keuangan mengandung salah saji material, meskipun sebenarnya tidak ada (SA 200. A33). Salah saji dalam laporan keuangan dapat disebabkan oleh dua hal yaitu kesalahan dan kecurangan. Ini bukan berarti bahwa auditor berkewajiban mendeteksi semua salah saji yang ada. Standar audit menyatakan bahwa auditor tidak bertanggungjawab untuk mendeteksi salah saji yang tidak material terhadap laporan keuangan secara keseluruhan (SA 200 paragraf 6).

Tuanakotta (2011) mendefinisikan risiko audit (*audit risk*) sebagai berikut: *audit risk is the likelihood or probability that the auditor will conclude that all material assertions made by management are true when, in fact, at least one material assertion is incorrect*. Dari definisi tersebut, Tuanakotta (2011) memetakan tiga unsur risiko audit yaitu:

- a. Berapa besar kemungkinan atau probabilitasnya? Kemungkinan atau probabilitas lazimnya dinyatakan dalam presentase.
- b. Auditor menyimpulkan bahwa semua asersi yang dibuat manajemen secara material adalah benar.

- c. Padahal ada asersi yang keliru secara material.

Risiko audit merupakan fungsi dari risiko salah saji material dan risiko deteksi.

2.5.1. Risiko Salah Saji Material

Risiko salah saji material dapat terjadi pada dua level yaitu level laporan keuangan secara keseluruhan dan level asersi untuk golongan transaksi, saldo, dan pengungkapan (SA 200. A34). Risiko salah saji material level asersi terdiri dari dua komponen yaitu risiko inheren dan risiko pengendalian. Kedua risiko ini merupakan risiko entitas, risiko yang muncul secara independen dari audit laporan keuangan. ISA termasuk standar audit yang digunakan di Indonesia biasanya tidak memisahkan risiko inheren dan risiko pengendalian. SA menggabungkan keduanya sebagai risiko salah saji material (SA 200 A.37). Meskipun demikian, auditor diberi kebebasan untuk menentukan penilaian risiko inheren dan risiko pengendalian akan dilakukan secara terpisah atau gabungan.

2.5.1.1. Risiko Inheren

Risiko inheren dalam SA 200 paragraf 13 adalah kerentanan asersi mengenai jenis transaksi, saldo akun atau pengungkapan terhadap salah saji yang dapat bersifat material, secara terpisah atau agregat dengan salah saji lainnya, sebelum memperhitungkan pengendalian terkait. Jika auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan besar akan ada salah saji, dengan mengabaikan pengendalian internal, auditor akan menyimpulkan bahwa risiko inheren adalah tinggi (Arens, et.al, 2008).

Risiko inheren muncul secara independen dari audit laporan keuangan. Oleh karena itu, auditor tidak dapat mengubah tingkat aktual dari risiko inheren. Auditor hanya dapat mengubah tingkat risiko inheren yang dinilai (Boynton dan Johnson,

2006). Prosedur yang dapat dilakukan auditor untuk menilai risiko inheren antara lain:

- a. Prosedur terkait keputusan penerimaan dan keberlanjutan klien
- b. Prosedur pemahaman entitas dan lingkungannya
- c. Prosedur analitis
- d. Prosedur yang dilakukan untuk menilai risiko kecurangan
- e. Bukti-bukti audit yang diperoleh pada audit terdahulu
- f. Evaluasi bukti audit yang diperoleh selama audit

Penilaian risiko inheren memerlukan pertimbangan mengenai hal-hal yang mungkin memiliki dampak yang mendalam terhadap asersi-aseri untuk semua atau banyak akun dan hal-hal yang hanya berkaitan dengan asersi spesifik untuk suatu akun spesifik (Boynton dan Johnson, 2006). Arens, et. al. (2008) mencantumkan beberapa faktor yang dapat mempengaruhi risiko inheren seperti sifat bisnis klien, hasil audit sebelumnya, dan transaksi non rutin. Apabila risiko inheren tinggi, auditor akan meningkatkan jumlah bukti audit yang diperlukan, menugaskan staf yang lebih berpengalaman pada bidang itu, dan mereview pengujian audit yang telah selesai secara lebih menyeluruh.

2.5.1.2. Risiko Pengendalian

Risiko pengendalian dalam SA 200 paragraf 13 adalah risiko di mana salah saji terdapat dalam asersi mengenai jenis transaksi, saldo akun, atau pengungkapan dan bisa bersifat material secara terpisah atau agregat dengan salah saji lainnya, yang tidak dapat dicegah, dikoreksi, atau dideteksi pada waktunya oleh pengendalian intern entitas. Risiko ini merupakan fungsi efektivitas desain, implementasi, dan

pengelolaan pengendalian internal untuk merespons risiko yang teridentifikasi, yang telah mengancam pencapaian tujuan entitas yang relevan dengan persiapan laporan keuangan entitas (SA 200. A39). Akan tetapi, sebaik apapun desain dan operasional pengendalian internal suatu entitas, risiko salah saji material tidak akan dapat dihilangkan. Pengendalian internal hanya dapat mengurangi risiko salah saji material karena adanya keterbatasan inheren dari pengendalian internal itu sendiri (SA 200. A39).

Sebelum dapat menetapkan risiko pengendalian, auditor harus memahami pengendalian internal yang ada, mengevaluasi seberapa baik pengendalian tersebut berfungsi, serta menguji keefektifannya (Arens, *et. al.*, 2008). Semakin efektif pengendalian internal, semakin rendah faktor risiko yang dapat ditetapkan untuk risiko pengendalian.

2.5.2. Risiko Deteksi

Risiko deteksi adalah risiko bahwa prosedur yang dilaksanakan oleh auditor untuk menurunkan risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima tidak mampu mendeteksi suatu salah saji yang ada dan yang mungkin material, baik secara individual maupun kolektif ketika digabungkan dengan salah saji lainnya (SA 200 paragraf 13).

Ketika auditor telah memutuskan tingkat audit risiko secara keseluruhan dan telah memperoleh bukti mengenai risiko inheren dan risiko pengendalian klien, auditor akan menggunakan model risiko audit untuk mengambil keputusan atas jumlah bukti audit yang dibutuhkan untuk membatasi risiko deteksi ke tingkat yang rendah. Risiko deteksi yang rendah menunjukkan bahwa kecil kemungkinan

pengujian audit yang dilakukan auditor gagal mendeteksi salah saji material (Boynton dan Johnson, 2006).

Pada suatu tingkat risiko audit, tingkat risiko deteksi yang dapat diterima memiliki hubungan terbalik dengan risiko salah saji material pada level asersi (SA 200. A42). Semakin besar risiko salah saji material (risiko inheren dan risiko pengendalian) yang diyakini auditor, semakin rendah risiko deteksi yang dapat diterima auditor dan semakin banyak jumlah bukti audit yang dibutuhkan. Risiko deteksi berhubungan dengan sifat, waktu, dan luas prosedur audit yang ditentukan auditor untuk mengurangi risiko audit ke tingkat yang lebih rendah (SA 200. A43). Para auditor dapat mengendalikan risiko deteksi dengan menggunakan pertimbangan profesional dalam mengambil keputusan tentang prosedur audit mana yang akan digunakan, kapan melaksanakan prosedur audit, luasnya prosedur audit, dan siapa yang harus melaksanakannya (Boynton dan Johnson, 2006).

Menurut Tuanakotta (2013), risiko deteksi dapat ditangani oleh auditor melalui beberapa cara yaitu (1) perencanaan audit yang baik (*sound audit planning*), (2) pelaksanaan prosedur audit yang tepat sebagai tanggapan terhadap risiko salah saji material yang diidentifikasi, (3) pembagian tugas yang tepat di antara anggota tim audit, (4) penerapan skeptisisme profesional, dan (5) supervisi dan reviu atas pekerjaan audit.

2.6. Tanggapan atas Risiko Salah Saji Material yang Dinilai

Audit berbasis ISA menekankan tiga tahap penting sebagai tahapan dalam audit berbasis risiko yaitu penilaian risiko, menanggapi risiko, dan pelaporan. Tujuan auditor terkait tahap menanggapi risiko seperti yang dikutip dari ISA 330.3, adalah

memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat tentang risiko salah saji material yang dinilai. Auditor harus mendesain dan mengimplementasi tanggapan yang tepat atas risiko tersebut (ISA 330.5).

Tanggapan auditor terhadap risiko yang dinilai untuk risiko salah saji material didokumentasikan dalam suatu rencana audit yang :

- a. Berisi tanggapan menyeluruh atas risiko yang diidentifikasi pada level laporan keuangan
- b. Menangani area laporan keuangan yang material
- c. Berisi sifat, luasnya, dan penjadwalan prosedur audit spesifik untuk menanggapi risiko salah saji material pada tingkat asersi (Tuanakotta, 2013).

Tanggapan menyeluruh atas risiko salah saji material yang dinilai meliputi penugasan dan supervisi staf yang tepat, perlunya skeptisisme profesional, luasnya bukti tambahan untuk menguatkan penjelasan dan representasi manajemen, pertimbangan mengenai jenis prosedur audit yang dipilih, dan dokumentasi (pendukung transaksi yang material) apa yang akan diperiksa.

Auditor dapat merespons risiko yang telah dinilai dengan empat keputusan ini (Boynton dan Johnson, 2006):

- a. Penugasan dan supervisi audit (*staffing and supervision of the audit*)

Auditor merespons risiko yang lebih tinggi dengan menugaskan auditor yang lebih berpengalaman, meningkatkan supervisi, atau menggunakan tenaga ahli dari luar. Contohnya, saat auditor menilai klien memiliki

lingkungan pengendalian yang buruk, auditor dapat meresponnya dengan menugaskan auditor yang lebih berpengalaman dalam perikatan tersebut.

b. Sifat prosedur audit (*nature of audit tests*)

Sifat prosedur audit mengacu pada tujuan dari prosedur audit (uji pengendalian atau prosedur substantif) dan jenis prosedur audit (inspeksi, observasi, konfirmasi, recalculation, reperformance, atau prosedur analitis). (ISA 330. A5)

c. Waktu pelaksanaan prosedur audit (*timing of audit tests*)

Apabila pengendalian internal klien dinilai efektif, auditor akan melakukan uji substantif pada tanggal dekat akhir tahun (tutup tahun). Namun, bila auditor menilai pengendalian internal kurang efektif, auditor cenderung memilih melakukan uji substantif di tanggal interim. Tanggapan lainnya dapat berupa prosedur tambahan yang dilakukan secara mendadak.

d. Luas prosedur audit (*extent of audit tests*)

Luas prosedur audit mengacu pada jumlah, seperti ukuran sampel atau jumlah observasi yang dilakukan pada aktivitas pengendalian (ISA 330. A7)

Apabila auditor telah menilai risiko salah saji material pada level asersi sebagai risiko yang signifikan, auditor sebaiknya melakukan prosedur substantif yang responsif terutama pada risiko tersebut (ISA 330. 21).

Secara keseluruhan, tanggapan-tanggapan yang dapat dilakukan auditor dalam menanggapi risiko salah saji material yang dinilai antara lain:

a. Menekankan perlunya penerapan skeptisisme profesional pada tim perikatan

- b. Menugaskan staff yang lebih berpengalaman, atau memiliki ketrampilan tertentu, atau menggunakan tenaga ahli
- c. Menyediakan lebih banyak supervisi
- d. Mengambil keputusan atas sifat, waktu, atau luasnya prosedur audit.

Contoh: melakukan prosedur substantif di akhir periode (bukan di tanggal interim) ; memodifikasi sifat prosedur audit supaya dapat memperoleh bukti audit yang lebih persuasif. (ISA 330. A1)

Perbedaan tingkat risiko salah saji material yang dinilai menentukan sikap auditor menyikapi risiko tersebut untuk dapat mencapai *reasonable assurance* yang telah ditetapkan. Tingkat risiko yang dinilai mempengaruhi jenis dan kombinasi prosedur audit yang akan dijalankan. Misalnya, ketika risiko salah saji material dinilai tinggi, auditor tidak hanya melakukan inspeksi dokumen kontrak, tetapi juga melakukan konfirmasi kelengkapan dokumen kepada pihak luar yang bersangkutan (ISA 330. A9). Penyebab tinggi/rendahnya risiko salah saji material juga turut mempengaruhi keputusan auditor menentukan prosedur yang dilakukan. Misalnya, risiko salah saji material dinilai rendah karena pengendalian internal, maka auditor akan melakukan pengujian atas pengendalian terkait.

Pertimbangan waktu dan luasnya prosedur menjadi pertimbangan audit dalam merespons risiko salah saji material yang dinilai. Semakin tinggi risiko salah saji material, semakin besar kemungkinan auditor memilih melakukan prosedur substantif menjelang atau pada akhir periode. Semakin tinggi risiko yang dinilai, auditor akan membutuhkan sampel lebih banyak dan melakukan prosedur analitis dengan lebih detail supaya dapat mendeteksi salah saji yang ada.

Tingginya risiko yang dinilai membuat auditor harus memperoleh bukti audit yang lebih banyak dan lebih persuasif. Auditor diharapkan mampu memperoleh bukti yang lebih reliabel (ISA 330. A19). Auditor tetap diwajibkan memperhatikan kuantitas maupun kualitas dari bukti audit yang diperoleh. Bukti yang diperoleh dari pihak independen, pihak ketiga klien dipertimbangkan menjadi bukti yang lebih reliabel daripada bukti yang diperoleh dari manajemen entitas (Boynton dan Johnson, 2006).



2.7. Tinjauan Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Suraida (2005)	Pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit dan risiko audit terhadap skeptisisme profesional auditor dan ketepatan pemberian opini akuntan publik	Etika, kompetensi, pengalaman audit, dan risiko audit berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor secara parsial maupun secara simultan. Etika, kompetensi, pengalaman audit, risiko audit, dan skeptisisme profesional auditor berpengaruh positif terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik.
2.	Payne dan Ramsay (2005)	<i>Fraud risk assessment and auditor's professional skepticism</i>	Auditor yang diberi <i>low fraud risk assessment</i> menjadi kurang skeptis dibandingkan dengan auditor yang tidak memiliki pengetahuan tentang risiko tersebut. Senior auditor menunjukkan tingkat skeptisisme yang lebih rendah dibandingkan staff auditor.
3.	Arifiyanto (2009)	Pengaruh risiko audit dan independensi terhadap opini audit	Risiko audit dan independensi berpengaruh signifikan terhadap opini audit.
4.	Pramudita (2012)	Pengaruh pengalaman dan kompetensi auditor terhadap skeptisisme profesional auditor kantor akuntan publik	Pengalaman dan kompetensi auditor berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor baik secara parsial maupun simultan.
5.	Silalahi (2013)	Pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit dan situasi audit terhadap skeptisisme profesional auditor	Etika, kompetensi, pengalaman audit dan situasi audit berpengaruh signifikan terhadap skeptisisme profesional auditor.

Sumber : Penelitian Terdahulu

2.8. Pengembangan Hipotesis

Pengalaman audit adalah pengalaman auditor dalam melakukan audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu maupun banyaknya penugasan yang pernah ditangani (Suraida, 2005). Pengalaman berdasarkan lama bekerja merupakan pengalaman auditor yang dihitung berdasarkan suatu waktu/tahun, sehingga auditor yang telah lama bekerja sebagai auditor dapat dikatakan auditor berpengalaman.

Semakin lama bekerja menjadi auditor, maka akan dapat menambah dan memperluas pengetahuan auditor dibidang akuntansi dan auditing.

Penelitian Suraida (2005) menunjukkan bahwa pengalaman audit berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor. Pramudita (2012) menemukan bukti empiris bahwa secara parsial pengalaman memiliki pengaruh yang kuat terhadap skeptisisme profesional auditor. Nasution dan Fitriany (2014) menyimpulkan hasil penelitiannya bahwa auditor dengan pengalaman yang lebih banyak lebih skeptis dan akan meningkatkan kemampuan deteksi mereka terhadap gejala kecurangan. Kesimpulan tersebut juga sejalan dengan para peneliti internasional. Libby dan Frederick dalam Suraida (2005) menemukan bahwa semakin banyak pengalaman auditor, ia semakin dapat menghasilkan berbagai macam dugaan dalam menjelaskan temuan audit. Selain itu, tiga penelitian lain yang dilakukan oleh Butt, Marchant, dan Davis menyimpulkan bahwa auditor yang lebih berpengalaman dapat membuat judgment yang lebih baik dan mampu mengidentifikasi kesalahan yang tak lazim dengan telaah analitik (Suraida, 2005).

Akan tetapi, ada juga hasil penelitian yang menunjukkan hasil yang sedikit berbeda dengan penelitian di atas. Payne dan Ramsay (2005) menemukan bahwa auditor senior memiliki tingkat skeptisisme yang lebih rendah dibandingkan dengan staf auditor. Hasil ini mendukung kesimpulan penelitian Shaub dan Lawrence. Eksperimen yang dilakukan Payne dan Ramsay (2005) menunjukkan auditor senior menunjukkan tingkat skeptisisme yang rendah saat merespons *low planning-stage fraud risk assessment*, tetapi tidak menunjukkan tingkat skeptisisme yang lebih

tinggi saat merespons *high fraud risk assessment*. Berdasarkan uraian di atas, dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H1 : Pengalaman berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor.

Dalam setiap profesi, kompetensi teknis merupakan hal yang sangat berharga. Kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki akuntan publik dalam bidang auditing dan akuntansi (Christiawan, 2004). Auditor harus memiliki kualifikasi untuk memahami kriteria yang digunakan dan harus kompeten untuk mengetahui jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat setelah memeriksa bukti audit (Arens *et. al.*, 2008). Auditor menggunakan pengetahuan, ketrampilan, dan kemampuan yang dituntut oleh profesi akuntan publik untuk melaksanakan dengan cermat dan seksama pengumpulan dan penilaian bukti secara objektif (SA Seksi 230). Ini menunjukkan adanya hubungan antara kompetensi auditor dengan skeptisisme profesional.

Hasil penelitian Pramudita (2012) menunjukkan bahwa kompetensi memiliki pengaruh kuat terhadap skeptisisme profesional auditor. Silalahi (2013) juga menemukan adanya pengaruh positif kompetensi terhadap skeptisisme profesional auditor. Januar (2014) yang meneliti pengaruh kompetensi terhadap skeptisisme profesional di KAP Yogyakarta, menemukan hasil serupa bahwa kompetensi berpengaruh signifikan terhadap skeptisisme profesional auditor. Berdasarkan uraian di atas, dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H2 : Kompetensi berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor.

Auditor bertanggung jawab untuk mengidentifikasi dan menilai risiko salah saji material dalam laporan keuangan baik pada level asersi maupun level laporan keuangan (ISA 315.3). Auditor wajib memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat terkait dengan risiko salah saji material yang dinilai (ISA 330.3). Penilaian risiko tersebut menjadi dasar pertimbangan auditor untuk merencanakan dan mengimplementasi prosedur audit yang tepat sebagai respon terhadap risiko salah saji material yang dinilai (*assessed risk of material misstatement*).

Auditor merencanakan dan melaksanakan prosedur audit yang tepat sama artinya dengan auditor menekan risiko deteksi. Menurut Tuanakotta (2013), risiko deteksi dapat ditangani auditor melalui beberapa cara yaitu (1) perencanaan audit yang baik, (2) pelaksanaan prosedur audit yang tepat sebagai tanggapan atas risiko salah saji material yang diidentifikasi, (3) pembagian tugas yang tepat antara anggota tim audit, (4) penerapan skeptisisme profesional, dan (5) supervisi dan reviu atas pekerjaan audit. Auditor dapat merespon risiko yang telah dinilai dengan empat keputusan yaitu *staffing and supervision of the audit, nature of audit tests, timing of audit tests, extent of audit tests* (Boynton dan Johnson, 2006).

Tingkat risiko salah saji material yang dinilai mempengaruhi keputusan auditor terkait jenis dan kombinasi prosedur audit yang dijalankan. Semakin tinggi risiko salah saji material, auditor dapat menambahkan prosedur audit yang dirasa perlu untuk memperoleh bukti. Semakin tinggi risiko salah saji material, auditor akan lebih memilih melakukan prosedur audit yang lebih mendetail agar efektif menemukan salah saji yang ada. Semakin tinggi risiko salah saji material yang dinilai, auditor juga diharuskan memperoleh bukti audit yang lebih banyak dan

lebih persuasif. Dalam proses pengumpulan dan penilaian kritis bukti audit, auditor diwajibkan untuk diterapkan oleh auditor (SA 200. A20).

Secara keseluruhan, tanggapan-tanggapan yang dapat dilakukan auditor dalam menanggapi risiko salah saji material yang dinilai antara lain : (1) menekankan perlunya penerapan skeptisisme profesional pada tim perikatan ; (2) menugaskan staff yang lebih berpengalaman, atau memiliki ketrampilan tertentu, atau menggunakan tenaga ahli ; (3) menyediakan lebih banyak supervisi ; (4) mengambil keputusan atas sifat, waktu, atau luasnya prosedur audit (ISA 330. A1). Tanggapan menyeluruh auditor terhadap risiko salah saji material yang dinilai menurut Tuanakotta (2013) dapat berisi penugasan dan supervisi staf yang tepat, perlunya skeptisisme profesional, luasnya bukti tambahan untuk menguatkan penjelasan manajemen, dll.

Penjabaran di atas memberikan gambaran bahwa risiko salah saji material yang dinilai (*assessed risk of material misstatement*) berhubungan dengan skeptisisme profesional auditor yang juga diwajibkan standar untuk diterapkan selama proses audit berlangsung. Berdasarkan kerangka pikir di atas, dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

H3 : Risiko salah saji material yang dinilai berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor.