

BAB II

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Hubungan keagenan (*agency relationship*) muncul dikarenakan salah satu atau lebih individu (pemegang saham) dalam hal menggaji atau pemberian imbalan kepada individu yang lain (manajer) untuk bertindak atas namanya, serta mendelegasikan kekuasaannya untuk membuat keputusan kepada agen atau karyawannya (Atmaja 2008: 12-13).

Konsep teori agensi (*agency theory*) menurut Anthony dan Govindarajan (2005: 269) adalah hubungan agensi muncul ketika salah satu pihak (*principal*) menyewa pihak lain (*agent*) untuk melaksanakan suatu jasa dan, dalam melakukan hal tersebut, mendelegasikan wewenang untuk membuat suatu keputusan kepada agen tersebut.

Menurut Jensen dan Meckling (1976) teori keagenan adalah suatu kontrak di bawah satu atau lebih yang melibatkan agen untuk melaksanakan beberapa layanan bagi mereka dengan melakukan pendelegasian wewenang pengambilan keputusan kepada agen.

Seorang agen yang lebih memahami tentang situasi dan kondisi perusahaannya dituntut untuk memberikan informasi tentang kegiatan dan aktivitas kinerja perusahaan yang telah dijalankannya secara lengkap kepada pihak prinsipal,

namun yang terjadi adalah terkadang informasi yang disampaikan tidak sesuai dengan fakta yang ada di perusahaan. Hal tersebut dilakukan karena para manajer memiliki asumsi bahwa tugas dan tanggung jawab besar yang diberikan perusahaan kepada manajer harus memperoleh imbalan yang besar juga. Di sisi yang lain, prinsipal sebagai pemberi wewenang tugas kepada para agen memiliki keterbatasan dalam memiliki informasi akan kinerja agen dan perusahaan secara keseluruhan. Hal ini dapat menimbulkan terjadinya asimetri informasi, yaitu dimana ketidaksinambungan informasi antara pihak agen dan pihak prinsipal.

Scott (2003) menyatakan bahwa perusahaan mempunyai banyak kontrak, misalnya: kontrak kerja antara perusahaan dengan para manajernya dan kontrak pinjaman antara perusahaan dengan krediturnya. Kedua jenis kontrak tersebut seringkali dibuat berdasarkan angka laba, sehingga dikatakan bahwa *agency theory* mempunyai implikasi terhadap akuntansi. Manajemen dan pemegang saham ingin memaksimalkan kemakmurannya masing-masing dengan informasi yang dimiliki. Pada satu sisi, manajer memiliki informasi yang lebih banyak dibanding *principle*, tetapi disisi lain manajer yang mengelola perusahaan secara langsung, sehingga menimbulkan adanya *information asymmetry* (Godfrey, 2010: 56-57). *Information asymmetry* adalah kondisi dimana suatu pihak memiliki informasi yang lebih banyak dibandingkan pihak lain (Atmaja, 2008: 261).

Godfrey (2010: 56-57), menyatakan bahwa agar pihak manajemen bertindak sejalan dengan kepentingan perusahaan, maka dilakukan berbagai upaya dimana pemilik dapat menjamin pihak manajemen akan membuat keputusan yang optimal jika diberikan insentif yang cukup memadai. Insentif ini bisa berupa opsi saham

dan bonus. Selain itu, dapat dilakukan monitoring dengan mengaudit laporan keuangan secara periodik, penunjukan komisaris independen, dan sebagainya.

Menurut Atmaja (2008: 261), salah satu cara untuk mengurangi *information asymmetry*, yaitu *principle*/pemilik harus memiliki kemampuan ataupun pengetahuan untuk menganalisis laporan keuangan yang diterbitkan agent/manajemen, serta pengetahuan mengenai faktor yang mempengaruhi harga saham, sehingga informasi keuangan tidak hanya diketahui pihak agent/manajemen, tetapi juga pihak *principle*/pemilik. Adanya *information asymmetry* antara pemilik dengan manajemen membuat pemilik tidak percaya sepenuhnya atas laporan keuangan yang diterbitkan. Oleh karena itu ditunjuklah auditor independen sebagai jembatan untuk memberikan kepercayaan yang lebih atas laporan keuangan yang telah disusun. Tugas auditor dalam hal ini sebagai pihak yang independen adalah untuk memastikan bahwa laporan keuangan yang disusun mencerminkan kondisi perusahaan yang sesungguhnya.

Eisenhardt (1989) dalam Ujiyantho dan Pramuka (2007) teori keagenan (*agency theory*) dilandasi oleh beberapa asumsi. Asumsi–asumsi tersebut dibedakan menjadi tiga asumsi sifat manusia yaitu: (1) manusia pada umumnya mementingkan diri sendiri (*self interest*), (2) manusia memiliki daya pikir terbatas mengenai persepsi masa mendatang (*bounded rationality*), dan (3) manusia selalu menghindari resiko (*risk averse*). Berdasarkan sifat dasar sebagai manusia. Dari sifat dasar manusia tersebut dapat dilihat bahwa konflik agensi yang sering terjadi antara manajer dengan pemegang saham dipicu adanya sifat dasar tersebut. Manajer dalam mengelola perusahaan cenderung mementingkan kepentingan pribadi

daripada kepentingan untuk meningkatkan nilai perusahaan. Dengan perilaku *opportunistic* dari manajer, manajer bertindak untuk mencapai kepentingan mereka sendiri, padahal sebagai manajer seharusnya memihak kepada kepentingan pemegang saham karena mereka adalah pihak yang memberi kuasa manajer untuk menjalankan perusahaan. Tujuan dan manfaat teori agensi setidaknya ada 2 (dua) yaitu:

1. Mengevaluasi hasil dari kontrak kerja antara prinsipal dan agen. Apakah kontrak kerja sama telah berjalan dengan apa yang telah disepakati atau tidak.
2. Meningkatkan kemampuan baik prinsipal ataupun agen dalam mengevaluasi kondisi dimana sebuah keputusan harus diambil

2.1.2 Skeptisisme Profesional Auditor

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), pengertian kata *skeptis* yaitu kurang percaya, ragu-ragu (terhadap keberhasilan ajaran, dan sebagainya), Jadi, secara umum pengertian skeptisisme adalah ketidakpercayaan atau keraguan seseorang tentang sesuatu yang belum tentu kebenarannya.

Skeptisisme profesional auditor adalah sikap auditor yang selalu meragukan dan mempertanyakan segala sesuatu, dan menilai secara kritis bukti audit serta mengambil keputusan audit berlandaskan keahlian auditing yang dimilikinya. Skeptisisme bukan berarti sikap sinis, tetapi merupakan sikap yang mengharapkan untuk mempertanyakan, meragukan atau tidak setuju dengan penyajian klien.

Tetapi hal ini bukan berarti auditor harus menanamkan asumsi bahwa manajemen tidak jujur dan juga menganggap bahwa kejujuran manajemen tidak dipertanyakan lagi (SPAP, SA Seksi 230). Oleh karena itu, auditor tidak harus puas dengan bukti yang diberikan manajemen. Skeptisisme profesional seorang auditor dibutuhkan untuk mengambil keputusan tentang seberapa banyak serta tipe-tipe bukti audit seperti apa yang harus dikumpulkan (Arens, 2008).

Dari pernyataan di atas, ada tiga poin penting yang merupakan prinsip utama skeptisisme profesional auditor dalam penugasan audit diantaranya sebagai berikut:

1. Sebagai seorang profesional, auditor diminta untuk bersikap *skeptic profesional* dengan selalu mempertanyakan dan menilai secara kritis atas bukti audit.
2. Seorang auditor diminta untuk bersikap *skeptic profesional* dalam proses audit untuk mempertimbangkan dan mengevaluasi kompetensi dari bukti audit yang sudah dikumpulkan secara objektif.
3. Seorang auditor diminta untuk tidak berasumsi bahwa manajemen klien sepenuhnya jujur atau tidak jujur sama sekali. Auditor diminta untuk tidak merasa puas atas bukti audit yang persuasif karena tidak percaya akan asersi yang dibuat manajemen klien.

Skeptisisme akan membantu auditor dalam menilai dengan kritis resiko yang dihadapi dan memperhitungkan resiko tersebut dalam bermacam-macam keputusan untuk menerima atau menolak klien, memilih metode dan teknik audit yang tepat, menilai bukti-bukti audit yang dikumpulkannya dan seterusnya. Resiko yang paling mengganggu didalam audit yang dipandang dari sudut pandang kecurigaan adalah tekanan dari pada kepercayaan, sehingga seorang auditor harus dapat mengambil

tindakan-tindakan sebagai respon langsung terhadap kecurigaan klien. Langkah-langkahnya adalah rancangan atau perluasan berdasarkan indikasi-indikasi bahwa audit harus melakukan tingkat skeptisisme profesional yang cukup. Penerapan tingkat skeptisisme dalam audit sangatlah penting karena dapat mempengaruhi efektifitas dan efisiensi audit. Auditor juga perlu menerapkan skeptisisme profesional dalam mengevaluasi bukti audit. Dengan begitu, auditor tidak menerima bukti-bukti audit tersebut apa adanya, tetapi memperkirakan kemungkinan-kemungkinan yang dapat terjadi, seperti bukti yang diperoleh dapat menyesatkan, tidak lengkap, atau pihak yang menyediakan bukti tidak kompeten bahkan sengaja menyediakan bukti yang menyesatkan atau tidak lengkap. Semakin tinggi risiko audit atau semakin besar risiko salah saji material, maka auditor perlu menerapkan skeptisisme profesional yang tinggi juga.

Menurut Agoes (2012: 71), skeptisisme profesional merupakan sikap yang penuh dengan pertanyaan didalam benaknya serta sikap penilaian kritis atas setiap bukti yang diperoleh. Skeptisisme berarti bersikap ragu – ragu terhadap pernyataan-pernyataan yang belum cukup kuat dasar-dasar pembuktiannya (Islahuzzaman, 2012: 429). Kata profesional dalam skeptisisme profesional merujuk pada fakta bahwa auditor telah, terus dididik, dan dilatih untuk menerapkan keahliannya dalam mengambil keputusan sesuai standar profesionalnya (Quadackers, 2009).

International Federation of Accountants (IFAC) dalam Tuanakota (2011: 78) mendefinisikan *professional skepticism* dalam konteks *evidence assessment* atau penilaian atas bukti audit sebagai berikut : *Scepticism 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 *professional scepticism* dalam definisi IFAC :

1. *A critical assessment* : ada penilaian kritis, tidak menerima begitu saja
2. *With a questioning mind* : dengan cara berpikir yang terus – menerus bertanya dan mempertanyakan
3. *Of the validity of audit evidence obtained* : kesahihan dari bukti audit yang diperoleh
4. *Alert to audit evidence that contradicts* : waspada terhadap bukti audit yang kontradiktif
5. *Brings into questioning the reliability of documents and responses to inquiries and other information* : mempertanyakan keandalan dokumen dan jawaban atas pertanyaan serta informasi lain
6. *Obtained from management and those charged with governance* : yang diperoleh dari manajemen dan mereka yang berwenang dalam pengelolaan (perusahaan)

Tuanakotta (2014: 321-322), skeptisisme profesional adalah kewajiban auditor untuk menggunakan dan mempertahankan skeptisisme profesional, sepanjang periode penugasan terutama kewaspadaan atas kemungkinan terjadinya kecurangan. Beberapa hal yang perlu diwaspadai dalam menghadapi kemungkinan kecurangan:

1. Menyadari bahwa manajemen selalu bisa membuat kecurangan

- a. Manajemen berada dalam posisi meniadakan (*override*) pengendalian intern yang baik.
 - b. Anggota tim audit harus mengesampingkan keyakinan atau kepercayaan mereka bahwa manajemen dan TCWG jujur dan punya integritas, sekalipun pengalaman dalam audit yang lalu menunjukkan mereka jujur dan punya integritas.
2. Sikap berpikir yang senantiasa mempertanyakan
- a. Buat penilaian kritis (*critical assessments*) tentang sah atau validnya bukti audit yang diperoleh.
 - b. Tanyakan kepada manajemen bagaimana mereka mengidentifikasi dan mengelola faktor risiko, khususnya kecurangan dan faktor risiko apa yang sudah mereka identifikasi dan kelola. Juga tanya manajemen apakah kesalahan atau kecurangan betul-betul terjadi (dalam tahun berjalan).
3. Hubungkan risiko yang diidentifikasi dengan area dalam laporan keuangan.
- a. Untuk setiap faktor risiko (penyebab risiko) yang diidentifikasi, tentukan dampak (salah saji yang spesifik seperti kesalahan atau kecurangan) yang bisa terjadi pada laporan keuangan. Satu faktor risiko bisa mengakibatkan sejumlah salah saji yang berbeda, yang mungkin berdampak terhadap lebih dari satu area laporan keuangan.

- b. Identifikasi saldo akun, jenis transaksi, dan *disclosures* yang material dalam laporan keuangan
- c. Hubungkan atau petakan risiko yang diidentifikasi ke area tertentu dalam laporan keuangan, *disclosures*, dan asersi yang dipengaruhi. Jika risiko yang diidentifikasi bersifat *pervasive*, hubungkan dengan laporan keuangan secara keseluruhan. Identifikasi dampak risiko menurut area dalam laporan keuangan, ini akan membantu penilaian risiko di tingkat asersi.
- d. Identifikasi dampak risiko *pervasive* akan membantu penilaian risiko di tingkat laporan keuangan.

Hurt (2010) mendefinisikan skeptisisme profesional sebagai karakteristik individu yang multidimensional dengan adanya sikap yang selalu mempertanyakan dan menilai bukti audit secara kritis. Terdapat enam karakteristik yang terkandung dalam skeptisisme profesional :

1. Pikiran yang mempertanyakan (*questioning mind*)

Skeptisisme profesional membutuhkan pertanyaan yang berkelanjutan, apakah informasi dan bukti yang diperoleh menunjukkan bahwa salah saji material karena kecurangan telah terjadi.

2. Penundaan keputusan (*suspension of judgment*)

Menahan keputusan sampai mendapatkan bukti yang cukup memadai yang menjadi dasar pembuatan kesimpulan.

3. Pencarian pengetahuan (*search for knowledge*)

Berbeda dengan karakteristik *questioning mind* yang bertanya-tanya karena keraguan, pencarian pengetahuan lebih dari rasa pengetahuan umum atau kepentingan.

4. Pemahaman interpersonal (*interpersonal understanding*)

Aspek penting dari mengevaluasi bukti audit adalah pemahaman interpersonal yang berkaitan dengan memahami motivasi dan integritas individu yang memberikan bukti.

5. Keteguhan hati (*autonomi*)

Ketika auditor memutuskan tingkat bukti yang diperlukan untuk menerima hipotesa tertentu. Skeptisisme auditor berkaitan dengan keteguhan akan kebenaran klaim dan kurang dipengaruhi keyakinan atau upaya persuasif orang lain.

6. Keyakinan diri (*self-esteem*)

Keyakinan diri memungkinkan auditor untuk menolak upaya persuasi dan menentang asumsi atau kesimpulan orang lain.

Auditor dapat menerapkan skeptisisme profesional dalam berbagai tahap proses audit. SA 200 dalam Kusumarwardhani (2016) menjelaskan bahwa skeptisisme profesional dibutuhkan untuk penilaian penting atas bukti audit yang mencakup mempertanyakan bukti yang kontradiktif, keandalan dokumen, dan informasi lain yang diperoleh dari pihak manajemen dan pihak yang bertanggungjawab terhadap tata kelola. Sebagai contoh, dalam hal ketika terdapat faktor risiko kecurangan dan suatu dokumen tunggal yang rentan terhadap kecurangan merupakan satu-satunya bukti pendukung bagi suatu angka material

dalam laporan keuangan. Jika terdapat keraguan terhadap keandalan informasi atau terdapat indikasi adanya kecurangan, auditor harus menginvestigasi lebih lanjut dan menentukan perlu atau tidak dilakukan modifikasi atau penambahan terhadap prosedur audit. Penerapan skeptisisme profesional memungkinkan auditor untuk mencapai kesimpulan yang lebih tepat karena pada proses audit, auditor akan berusaha mencari bukti lebih banyak untuk meyakinkan dirinya bahwa informasi yang ada memang sesuai dengan bukti yang diperolehnya.

2.1.3 Kompetensi

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), pengertian kompetensi memiliki arti yaitu:

1. Kewenangan (kekuasaan) untuk menentukan (memutuskan sesuatu) dan;
2. Kemampuan menguasai gramatika suatu bahasa secara abstrak atau batiniah

Alvin A. Arens et.all (2008) dalam Pramudita (2012) mendefinisikan kompetensi sebagai keharusan bagi auditor untuk memiliki pendidikan formal di bidang auditing dan akuntansi, pengalaman praktik yang memadai bagi pekerjaan yang sedang dilakukan, serta mengikut pendidikan profesional yang berkelanjutan. Standar umum pertama (SA seksi 210 dalam SPAP, 2011) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor. Auditor yang dengan pengetahuan, pengalaman, pendidikan dan pelatihan yang memadai dan dapat melakukan audit secara obyektif dan cermat. Selama bukti dikumpulkan dan dinilai selama proses audit, auditor

harus menggunakan kemahiran profesional mereka dengan cermat, yang memungkinkan auditor akan memperoleh laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik disebabkan kekeliruan ataupun kecurangan. Menurut Bangun (2013) mengungkapkan bahwa kesalahan dapat dideteksi jika auditor memiliki keahlian dan kecermatan temuan kesalahan pada laporan keuangan klien merupakan salah satu hal yang menunjukkan keahlian yang dimiliki oleh tim audit, klien akan menilai tim audit tersebut berkualitas dan menimbulkan kepuasan klien berdasarkan dari pengamatan klien yang menilai bahwa auditor tersebut telah bersikap hati-hati. Kompetensi auditor dapat juga diukur melalui banyaknya ijazah atau sertifikat yang dimiliki dan banyaknya pelatihan atau seminar yang para auditor ikuti dan diharapkan berguna agar auditor yang bersangkutan akan semakin cakap dalam melaksanakan tugas-tugasnya (Suraida, 2005).

Dari beberapa pengertian di atas dapat diambil kesimpulan bahwa kompetensi adalah pengetahuan dan pengalaman auditor yang dibutuhkan auditor untuk melakukan audit secara obyektif dan cermat, selain itu kompetensi menjadi dasar dalam pelaksanaan audit. Namun dengan tingginya kompetensi atau keahlian auditor belum tentu akan menjamin auditor selalu berhasil dalam menjalankan kredibilitas sebagai auditor sebagaimana mestinya.

2.1.4 Independensi

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), pengertian independen memiliki arti yaitu yang berdiri sendiri, yang berjiwa bebas, tidak terikat, dan merdeka, dan bebas. Jadi secara umum independen artinya suatu sifat dan sikap

jiwa yang mandiri dan tidak mau tergantung pada pihak lain dalam memenuhi kebutuhannya. Jiwa mandiri bukan berarti tidak membutuhkan pihak lain, namun suatu karakter yang selalu berupaya menghadapi dan menyelesaikan sendiri masalah yang dihadapi.

Arti independen juga dapat didefinisikan sebagai sikap netral atau tidak memihak kepada salah satu, punya kekuasaan sendiri, merdeka, tidak dikontrol oleh pihak lain

Independensi pada dasarnya merupakan bagian dari etika profesional yang harus dimiliki oleh auditor. Independensi merupakan sikap yang tidak memihak dalam melakukan audit. Independensi menurut Mulyadi (2002) merupakan sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh orang lain dan tidak tergantung oleh orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran seorang auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif untuk merumuskan dan menyatakan pendapatnya. Sikap mental independen inilah sangat penting dalam praktik akuntansi dan prosedur yang harus dimiliki oleh setiap auditor. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya. Dalam menjalankan tugasnya, sikap mental independen ini harus senantiasa dijaga untuk menghasilkan suatu pemeriksaan yang baik. Menurut Standar Profesi Akuntan Publik (2001) seksi 220 menyatakan bahwa dalam semua hal yang berhubungan

dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.

Menurut Arens *et al.* (2008: 111) independensi berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias. Auditor tidak hanya harus independen dalam fakta, tetapi juga harus independen dalam penampilan. Independensi dalam fakta (*independence in fact*) ada bila auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang audit. Independensi dalam fakta berarti auditor harus memiliki kejujuran yang tinggi dan tidak mengada-ada dalam menyampaikan fakta yang ada sehingga tidak menimbulkan sikap bias dalam melakukan auditnya. Sedangkan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*) berarti auditor harus mampu menampilkan dirinya untuk tidak menimbulkan pandangan dari pihak lain yang tidak baik pada dirinya sehingga auditor harus mampu menjaga sikap dengan baik, tidak mudah terpengaruh dengan orang lain sehingga independensi dalam penampilan sangat penting bagi perkembangan profesi auditor. Hal ini sejalan dengan IAPI (2008) melalui Kode Etik Profesi Akuntan Publik yang mewajibkan setiap praktisi untuk bersikap :

1. Independensi dalam pemikiran

Independensi dalam pemikiran merupakan sikap mental yang memungkinkan pernyataan pemikiran yang tidak dipengaruhi oleh hal-hal yang dapat mengganggu pertimbangan profesional, yang memungkinkan seorang individu untuk memiliki integritas dan bertindak secara obyektif, serta menerapkan skeptisisme profesional.

2. Independensi dalam penampilan (*independence in appearance*)

Independensi dalam penampilan merupakan sikap yang menghindari tindakan atau situasi yang dapat menyebabkan pihak ketiga (pihak yang rasional dan memiliki pengetahuan mengenai semua informasi yang relevan termasuk pencegahan yang diterapkan) meragukan integritas, obyektivitas, atau skeptisisme profesional dari anggota tim *assurance*, KAP, atau jaringan KAP.

3. Independensi dalam fakta (*independence in fact*)

Independensi dalam fakta artinya auditor harus mempunyai kejujuran yang tinggi dan bersikap objektif dalam melakukan proses auditing.

Jadi, independensi dalam fakta berkaitan erat dengan kejujuran dan integritas seorang auditor dalam melakukan proses auditing. Menurut Halin (1997), untuk menjadi independen, seorang auditor harus memiliki kejujuran yang sangat tinggi. Menurut Rahayu dan Suhayati (2009:51), independensi dalam fakta akan ada apabila pada kenyataan auditor mampu mempertahankan sikap yang tidak memihak sepanjang pelaksanaan auditnya. Artinya sebagai suatu kejujuran yang tidak memihak dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya, hal ini berarti bahwa dalam mempertimbangkan fakta-fakta yang dipakai sebagai dasar pemberian pendapat, auditor harus objektif dan tidak berprasangka.

Auditor yang independen adalah auditor yang tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri auditor dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam audit (Islahuzzaman,

2012: 179). Mulyadi (2002: 26-27) berpendapat bahwa independensi merupakan sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh orang lain, dan tidak tergantung pada orang lain. Independensi dapat juga diartikan sebagai adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya. Menurut Christiawan (2002), auditor berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaannya. Setiap auditor dalam melaksanakan tugasnya diharapkan untuk selalu bersikap independen atau tidak memiliki kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya. Hal ini akan mendorong pihak ketiga untuk lebih yakin dalam menggunakan laporan keuangan karna *judgment* yang dibuat oleh auditor yang independen lebih obyektif.

Menurut Mulyadi (2002: 26), independensi auditor diukur dengan empat indikator, yaitu :

1. Lama hubungan dengan klien (*audit tenure*)

Di Indonesia, masalah *audit tenure* atau masa kerja auditor dengan klien yang sudah diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan No.17/PMK.01/2008 tentang jasa akuntan publik. Keputusan menteri tersebut membatasi masa kerja auditor paling lama 3 tahun untuk klien yang sama, sementara untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) boleh sampai

5 tahun. Hal ini dimaksudkan agar auditor tidak terlalu dekat dengan klien sehingga dapat mencegah terjadinya skandal akuntansi

2. Tekanan dari klien

Tekanan dari klien dapat timbul pada situasi konflik antara auditor dengan klien. Situasi konflik dapat terjadi ketika antara auditor dengan manajemen atau klien tidak sependapat dengan beberapa aspek hasil pelaksanaan pengujian laporan keuangan. Klien berusaha mempengaruhi fungsi pengujian laporan keuangan yang dilakukan auditor dengan memaksa auditor untuk melakukan tindakan yang melanggar standar auditing, termasuk dalam pemberian opini yang tidak sesuai dengan keadaan klien. Dalam menjalankan fungsinya, auditor sering mengalami konflik kepentingan dengan manajemen perusahaan. Manajemen mungkin ingin operasi perusahaan atau kinerjanya tampak berhasil yakni tergambar melalui laba yang tinggi dengan maksud untuk menciptakan penghargaan. Untuk mencapai tujuan tersebut tidak jarang manajemen perusahaan melakukan tekanan kepada auditor sehingga laporan keuangan auditan yang dihasilkan itu sesuai dengan keinginan klien. Pada situasi ini, auditor mengalami dilema. Pada satu sisi, jika auditor mengikuti keinginan klien maka ia melanggar standar profesi. Tetapi jika auditor tidak mengikuti klien maka klien dapat menghentikan penugasan atau mengganti KAP (Kantor Akuntan Publik) dan auditornya.

3. Telaah dari rekan auditor (*peer review*)

Pekerjaan auditor juga perlu direview atau ditelaah oleh sesama rekan auditor. *Peer review* ini bertujuan untuk menentukan dan melaporkan apakah KAP yang ditelaah telah mengembangkan prosedur dan kebijakan yang cukup atas ke-5 elemen pengendalian mutu dan menerapkannya dalam praktik. *Review* diadakan setiap 3 tahun, dan biasanya dilakukan oleh KAP yang dipilih oleh kantor yang di-review. Oleh karena itu, pekerjaan akuntan publik dan operasi KAP perlu dimonitor dan diaudit untuk menilai kelayakan desain sistem pengendalian kualitas dan kesesuaiannya dengan standar kualitas yang diisyaratkan sehingga output yang dihasilkan dapat mencapai standar kualitas yang tinggi. *Peer review* sebagai mekanisme monitoring dipersiapkan oleh auditor agar dapat meningkatkan kualitas jasa akuntansi dan audit. *Peer review* dirasakan memberikan manfaat baik bagi klien, KAP yang di-review dan auditor yang terlibat dalam tim *peer review*. Manfaat yang diperoleh dari *peer review* antara lain mengurangi risiko litigasi, memberikan pengalaman positif, mempertinggi moral pekerja, memberikan *competitive edge* dan lebih meyakinkan klien atas kualitas jasa yang diberikan.

Menurut IAPI (2008), independensi baik dalam pemikiran maupun penampilan sangat penting mengingat relevansi perikatan audit laporan keuangan terhadap para pengguna potensial laporan keuangan. Oleh karena itu, dalam perikatan audit laporan keuangan setiap anggota tim *assurance*, KAP, atau jaringan KAP wajib menjaga independensinya terhadap klien audit laporan keuangan. Persyaratan independensi tersebut mencakup larangan bagi anggota tim *assurance*

untuk memiliki hubungan tertentu dengan direktur, pejabat, dan karyawan klien *assurance* yang memiliki posisi yang berpengaruh langsung dan signifikan terhadap hal pokok (laporan keuangan). Pertimbangan harus dilakukan juga mengenai ada tidaknya ancaman terhadap independensi yang dapat terjadi dari hubungan antara anggota tim *assurance*, KAP, atau jaringan KAP dengan direktur, pejabat, dan karyawan klien *assurance* yang memiliki posisi yang berpengaruh langsung dan signifikan terhadap hal pokok (posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas).

Dari beberapa pengertian diatas dapat diambil kesimpulan bahwa independensi merupakan sikap mental yang bebas dari pengaruh dan sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya.

2.1.5 Profesionalisme

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), pengertian profesionalisme yaitu mutu, kualitas, dan tindak tanduk yang merupakan ciri suatu profesi atau orang yang professional. Jadi secara umum, pengertian dari profesionalisme adalah sebutan yang mengacu kepada sikap mental dalam bentuk komitmen dari para anggota suatu profesi untuk senantiasa mewujudkan dan meningkatkan kualitas profesionalnya.

Setiap anggota yaitu para auditor harus mempunyai perilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi. SA Seksi 230 dalam SPAP (2011) menyebutkan bahwa dalam pelaksanaan audit akan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama. Oleh karena itu, maka

setiap auditor wajib memiliki kemahiran profesional dan keahlian dalam melaksanakan tugas sebagai seorang auditor. Mulyadi (2002) mendefinisikan profesionalisme adalah bertanggung jawab untuk berperilaku lebih dari sekedar memenuhi tanggung jawab yang dibebankan kepadanya dan lebih dari sekedar memenuhi undang-undang dan peraturan masyarakat. Prinsip-prinsip perilaku profesional antara lain: (1) Tanggung jawab; (2) Kepentingan publik; (3) Integritas; (4) Obyektivitas dan independensi; (5) Kecermatan dan kesaksamaan; (6) Lingkup dan sifat jasa. Profesional merupakan syarat utama bagi profesi auditor yang dapat diyakini dengan memiliki pandangan profesionalisme yang tinggi dalam pengambilan keputusan akan lebih percaya terhadap hasil audit mereka. Semakin tinggi profesionalnya maka semakin tinggi pula sikap skeptisisme auditor.

Dari beberapa pengertian di atas dapat diambil kesimpulan bahwa profesionalisme merupakan sikap yang penting untuk meyakinkan klien akan hasil kinerjanya, dimana auditor harus bekerja secara profesional dalam pemberian *judgement* kepada klien.

2.2 Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1.
Penelitian Terdahulu

No	Penulis	Judul	Metode Analisis	Hasil
1	Nona Ferlina Oktaviani (2015)	Faktor-faktor yang Mempengaruhi Skeptisisme Profesional Auditor di KAP Kota Semarang	Regresi Berganda	Etika, pengalaman, kompetensi berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor.
2	Ida Suraida (2005)	Pengaruh etika, kompetensi, pengalaman, audit dan risiko audit terhadap skeptisisme professional auditor dan ketepatan pemberian opini akuntan publik	SEM (<i>Structural Equation Modeling</i>)	Etika, kompetensi, pengalaman auditor dan resiko audit berpengaruh secara parsial dan silmultan terhadap skeptisisme profesional auditor.
3	Sem Paulus Silalahi (2013)	Pengaruh Etika, Kompetensi, Pengalaman Audit dan Situasi Audit Terhadap Skeptisme Profesional Auditor.	Regresi Berganda	Pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit, dan situasi audit berpengaruh signifikan positif terhadap skeptisisme professional auditor.

Tabel 2.1.
Penelitian Terdahulu (lanjutan)

No	Penulis	Judul	Metode Analisis	Hasil
4	Abu Nizarudin (2013)	Pengaruh Etika, Pengalaman Audit dan Independensi Terhadap Skeptisisme Profesional Auditor Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Perwakilan Provinsi Kepulauan Bangka Belitung.	Regresi Berganda	Secara bersamaan semua variabel independen; etika, pengalaman audit dan independensi memiliki dampak signifikan pada auditor. Sebagian, etika tidak memiliki efek pada skeptisisme auditor profesional. Sementara audit pengalaman dan independensi yang memiliki efek pada skeptisisme auditor profesional.
5	Yuneita Anisma, Zainal Abidin & Cristina (2011)	Faktor yang mempengaruhi sikap skeptisme profesional seorang auditor pada kantor akuntan publik di Sumatera	Metode Survey Regresi Berganda	Pengalaman, kesadaran etis, situasi audit serta profesionalisme mempunyai pengaruh signifikan terhadap skeptisisme auditor

Tabel 2.1.
Penelitian Terdahulu (lanjutan)

No	Penulis	Judul	Metode Analisis	Hasil
6	Rr. Sabhrina Kushasyan Dita (2012)	Pengaruh Pengalaman, Keahlian, Situasi Audit, Etika dan Gender terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor Melalui Skeptisisme Profesional Auditor.	PLS (<i>Partial Least Square</i>)	Gender berpengaruh secara langsung terhadap ketepatan pemberian opini auditor, dan situasi audit berpengaruh positif dengan ketepatan pemberian opini auditor melalui skeptisisme profesional auditor. Sedangkan faktor lainnya pengalaman, keahlian, situasi dan etika tidak berpengaruh langsung terhadap ketepatan pemberian opini. Faktor pengalaman, etika, keahlian, gender tidak berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini melalui skeptisisme sebagai variabel intervening.

Sumber: Penelitian Terdahulu

2.3 Pengembangan Hipotesis

2.3.1 Pengaruh Kompetensi Terhadap Skeptisisme Profesional Auditor

SPAP SA (Standar Profesi Auditor Profesional Standar Akuntansi) seksi 230 menyatakan penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menuntut auditor untuk melaksanakan skeptisisme. Skeptisisme adalah sikap yang mencakup pikiran mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis. Auditor menggunakan pengetahuan, keterampilan dan kemampuan yang dituntut oleh profesi akuntan publik untuk melaksanakan dengan cermat dan seksama, dengan maksud baik dan integritas, pengumpulan dan penilaian bukti audit secara obyektif.

Dari pernyataan diatas menyatakan bahwa auditor dengan pengetahuan, pengalaman, pendidikan dan pelatihan yang memadai dan dapat melakukan audit secara obyektif dan cermat. Bukti dikumpulkan dan dinilai selama proses audit. Begitu pentingnya opini yang diberikan oleh auditor bagi sebuah perusahaan maka seorang auditor harus mempunyai kompetensi yang baik untuk mengumpulkan dan menganalisa bukti-bukti audit sehingga bisa memberikan opini yang tepat, maka skeptisisme profesionalnya harus digunakan selama proses tersebut. Sehingga terlihat hubungan yang positif antara kompetensi dengan skeptisisme, yang mengharuskan penggunaan keahlian profesional dengan seksama dan cermat. Maka dari itu, semakin tinggi kompetensi seorang auditor maka semakin tinggi pula sikap skeptisisme saat melakukan tugas audit.

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Suraida (2005), dan Oktaviani (2015), kompetensi berpengaruh secara simultan dan parsial terhadap skeptisisme profesional auditor. Menurut Silalahi (2013), kompetensi berpengaruh

signifikan positif terhadap skeptisisme profesional auditor. Dengan demikian hipotesis yang dapat dirumuskan adalah sebagai berikut:

Ha1: Kompetensi berpengaruh positif terhadap skeptisisme profesional auditor.

2.3.2 Pengaruh Independensi Terhadap Skeptisisme Profesional Auditor

Dalam Kode Etik Akuntan Publik (1994) menyatakan bahwa independensi adalah sikap yang diharapkan dari seorang akuntan publik untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melakukan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan obyektifitas. Dalam kaitannya dengan skeptisisme profesional auditor, faktor yang paling utama dalam skeptisisme profesional seorang auditor adalah independensi. Pengertian independensi menurut Mulyadi adalah sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh orang lain dan tidak tergantung oleh orang lain. Sikap mental independen inilah sangat penting dalam prosedur audit yang harus dimiliki oleh setiap auditor. Berkaitan dengan hal itu terdapat 4 (empat) hal yang mengganggu independensi akuntan publik, yaitu akuntan publik memiliki mutual atau *conflicting interest* dengan klien, mengaudit pekerjaan akuntan publik itu sendiri, berfungsi sebagai penasehat (*advocate*) dari klien. Akuntan publik akan terganggu independensinya jika memiliki hubungan, bisnis, keuangan dan manajemen atau karyawan dengan kliennya.

Menurut Nizarudin (2013) dan Ponangsih (2010) independensi mempunyai pengaruh skeptisisme profesional auditor. Hal tersebut menjadi dasar yang kuat untuk merumuskan hipotesis adanya pengaruh independensi terhadap skeptisisme profesional auditor oleh akuntan publik.

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Oktaviani (2015), independensi tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap skeptisisme profesional auditor. Menurut Nizarudin (2013), independensi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap skeptisisme profesional auditor. Dengan demikian hipotesis yang dapat dirumuskan sebagai berikut:

Ha2: Independensi berpengaruh positif terhadap skeptisisme profesional auditor

2.3.3 Pengaruh Profesionalisme Terhadap Skeptisisme Profesional Auditor

Pada umumnya, sikap profesionalisme seorang auditor tercermin dalam kompetensi, independensi dan integritasnya. Agoes (2004) dalam Anisma (2011) mengatakan bahwa semua petugas audit harus memelihara sikap independen baik dalam kenyataan maupun penampilan (*independence in fact and independence in appearance*), melaksanakan seluruh tanggung jawab profesional dengan integritas yang tinggi dan memelihara objektivitas dalam menjalankan tanggung jawab profesionalnya. Anisma (2011) mengatakan profesionalisme merupakan syarat utama bagi profesi tersebut, karena dengan memiliki pandangan profesionalisme yang tinggi maka para pengambil keputusan akan lebih percaya terhadap hasil audit mereka. Sebagai profesional, akuntan publik mengakui tanggung jawabnya terhadap masyarakat, terhadap klien, dan terhadap rekan seprofesi, termasuk untuk berperilaku yang terhormat, sekalipun ini merupakan pengorbanan pribadi atau kepentingan pribadi. Alasan diberlakukannya perilaku profesional yang tinggi pada setiap profesi adalah kebutuhan akan kepercayaan publik terhadap kualitas jasa yang diberikan profesi, terlepas dari yang dilakukan perorangan. Bagi seorang

auditor, penting untuk meyakinkan klien dan pemakai laporan keuangan akan kualitas auditnya.

Jadi, semakin profesional seorang auditor, maka akan menjunjung sikap skeptisisme profesional dalam mengaudit. Hasil Penelitian sebelumnya Anisma (2011) menyatakan profesionalisme membawa dampak terhadap skeptisisme profesional auditor.

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Anisma (2011), dan Oktaviani (2015), profesionalisme berpengaruh signifikan dan berpengaruh positif terhadap skeptisisme profesionalisme auditor. Dengan demikian hipotesis yang dapat dirumuskan adalah sebagai berikut:

Ha3: Profesionalisme berpengaruh positif terhadap skeptisisme profesional auditor.

2.4 Model Kerangka Berpikir dan Kerangka Penelitian

Auditor dan klien memiliki hubungan keagungan yang erat dalam proses auditing laporan keuangan. Auditor juga perlu memeriksa, menganalisis, dan mengambil keputusan serta menanggapi laporan keuangan klien yang telah diaudit. Klien dalam hal ini berhak memberikan informasi mengenai keadaan perusahaannya, dan memberikan laporan keuangan kepada para auditor untuk diaudit sehingga perusahaan klien memiliki laporan keuangan yang telah di audit dengan baik oleh para auditor, klien juga berhak memberikan konfirmasi kepada auditor mengenai hasil audit yang keliru dan bekerjasama dengan para auditor untuk proses auditing laporan keuangan perusahaan klien sehingga tidak terjadi kesalahan dalam pembuatan keputusan oleh pemakai laporan keuangan perusahaan.

Seorang auditor untuk mencapai suatu sikap skeptisisme profesional harus memiliki kompetensi yang cukup dan memadai di bidang auditing laporan keuangan, kompetensi bisa berupa pengalaman, pengetahuan, dan *skill* yang dapat diperoleh dari pendidikan formal, kursus dan pelatihan, pelatihan khusus auditor, dan keterampilan dalam mengaudit laporan keuangan klien.

Seorang auditor diuntut untuk memiliki sikap independensi yang merupakan bagian dari etika profesional auditor. Independensi tersebut merupakan sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh orang lain dan tidak tergantung oleh orang lain (Mulyadi, 2002).

Auditor juga wajib mengedepankan jiwa profesionalisme dalam setiap pekerjaannya mengaudit laporan keuangan klien. Pengertian profesionalisme yaitu bertanggung jawab untuk berperilaku lebih dari sekedar memenuhi tanggung jawab yang dibebankan kepadanya dan lebih dari sekedar memenuhi undang-undang dan peraturan masyarakat (Mulyadi, 2002).

Berdasarkan pemikiran tersebut, maka dikembangkan suatu model yang dimaksudkan untuk menjawab permasalahan yang terjadi dalam penelitian ini. Berikut adalah kerangka berpikir yang di tunjukan dalam gambar 2.2

Gambar 2.2
Model Kerangka Berpikir

