Pengaruh Independensi Akuntan Publik dan *Audit Judgement* terhadap Opini Akuntan Publik

By
Ely Suhayati
Universitas Komputer Indonesia

Abstrak
Akuntan Publik di dalam melaksanakan pekerjaannya berdasarkan adanya permintaan dari masyarakat, fenomena yang terjadi masih adanya ketidak percayaan dari masyarakat terkait opini akuntan publik bahwa pemberian opini tidak sesuai dengan kondisi di perusahaan tersebut, salah satu penyebabnya adalah independensi. Akuntan Publik harus bersikap Independen ketika melakukan audit, baik independence in fact maupun independence in appereance. Independence artinya tidak mudah dipengaruhi atau netral, dimana sikap mental tersebut akan meningkatkan kepercayaan pemakai laporan keuangan yang telah diaudit karena auditor akan mempertimbangkan hasil audit yang telah dilakukannya dengan mempertimbangkan materialitas, resiko audit dan going concern yang akhirnya akan dikeluarkan laporan akuntan publik seperti opini dari akuntan publik.
Tujuan dari penelitian ini adalah untuk mengetahui sebarapa besar pengaruh **Independensi Akuntan Publik dan *Audit Judgement* terhadap Opini Akuntan Publik** di Kota Bandung. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah Deskriptif Verifikatif dengan populasi sebanyak 29 Kantor Akuntan Publik secara random sampling, untuk metode verifikatif dilakukan pengujian dengan menggunakan path analisis.
Hasil dari penelitian ini menunjukkan adanya pengaruh **Independensi Akuntan Publik terhadap Opini Akuntan Publik sebesar 45,1% dan Pengaruh *Audit Judgement* terhadap Opini Akuntan Publik** sebesar 26,6%.

Keywords : Independensi, Audit Judgemnet, Opini dan Akuntan Publik

Pendahuluan

Profesi sebagai seorang Akuntan Publik, masih mendapat sorotan tajam dari berbagai kalangan, disadari bahwa hubungan antara akuntan publik dengan klien merupakan suatu hubungan yang dilematis. Disatu pihak akuntan publik menyediakan jasa dan melayani kepentingan klien berdasarkan kontrak dan dibayar oleh klien, tetapi di lain pihak Akuntan Publik dalam menjalankan tugas profesinya dituntut untuk bertindak secara profesional dilandasi keterbukaan, kejujuran, dan menjunjung tinggi praktek yang *fair* serta memiliki sikap independence karena hasil auditing salah satunya sangat bergantung pada persepsi publik akan independensi yang dimiliki auditor. Independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias dalam melakukan audit, mengevaluasi hasilnya dan membuat laporan audit, apabila akuntan publik adalah seorang penasehat pembukuan untuk membuat laporan keuangan sekaligus memeriksa laporan keuangan perusahaan tersebut, maka akuntan publik tersebut tidak bisa dianggap sebagai seorang yang independen, independensi dianggap sebagai karakteristik akuntan publik yang paling kritis, karena akuntan publik akan melakukan judgment untuk dapat menyelesaikan audit yang akhirnya akan diterbitkan opini akuntan publik.

Audit judgement merupakan aktivitas pusat dalam melaksanakan pekerjaan audit, ketepatan judgment yang dihasilkan oleh akuntan publik dalam menyelesaikan pekerjaan audit memberikan pengaruh terhadap kesimpulan akhir (opini) yang akan dihasilkannya dan juga secara tidak langsung akan mempengaruhi tepat atau tidaknya keputusan yang akan diambil oleh para pihak pemakai informasi yang mengandalkan laporan keuangan auditan sebagai acuannya dalam pembuatan keputusan (Haryanto, 2012).

Laporan keuangan auditan merupakan hal yang esensial dalam penugasan audit dan assurance karena laporan berfungsi mengkomunikasikan temuan-temuan akuntan publik, para pengguna laporan keuangan menyandarkan diri pada laporan akuntan publik untuk memperoleh keandalan dan laporan keuangan perusahaan. Laporan audit adalah tahap akhir dari keseluruhan proses audit. Untuk dapat melaksanakan audit yang bermutu, dituntut adanya persyaratan bahwa bahan bukti yang memadai dapat diperoleh serta pertimbangan yang tepat telah dibuat, audit yang baik akan mengurangi kemungkinan salah saji dan tuntutan hukum. Tujuan audit umum atas laporan keuangan oleh akuntan publik independen adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha serta arus kas sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum, salah satu cara mengapa akuntan publik mengumpulkan berbagai bahan bukti audit adalah untuk memungkinkan mereka mencapai kesimpulan tentang apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar dalam semua hal yang material serta untuk menerbitkan opini yang tepat, dari permasalahan tersebut, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul **"Pengaruh Independensi Akuntan Publik dan Audit Judgment terhadap Opini Akuntan Publik".**

Rumusan Masalah
Adapun rumusan masalah dalam penelitian ini adalah Seberapa besar pengaruh independensi akuntan publik dan audit judgment terhadap opini akuntan publik.

Kajian Pustaka
Adapun Pustaka yang akan dikaji dalam penelitian ini adalah Independensi Akuntan Publik, Audit Judgement dan Opini Akuntan Publik.

Independensi
Menurut Alvin Arens et all (2014:140) menyatakan :

"Independence can also be impaired when a former partner or member of the audit firm leaves the firm and is employed by the client in a key position, unless certain condition are met".

Kode etik prilaku professional dari AICPA dan Kode Etik IESBA, keduanya mendefinisikan independence terbagi atas 2 komponen yaitu :

a. Independence of mind merefleksikan auditor harus benar-benar mempertahankan perilaku yang tidak bias ketika melakukan audit
b. Indepence in apprearence adalah hasil dari interpretasi lainnya seperti akuntan public independence of mind, tetapi masyarakat (user) meyakini bahwa akuntan publik menjadi penasehat untuk klien, dimana sebagian besar nilai dari fungsi audit telah hilang.

Standar umum kedua dari Standar Auditing dalam **Standar Profesional Akuntan Publik** seksi 150.02 (2011) menyatakan :

"Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor".

Standar ini mengharuskan Akuntan Publik bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena Akuntan Publik di dalam melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Dengan demikian, tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bagaimana pun sempurnanya keahlian teknis yang dimiliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya. Namun, independensi dalam hal ini tidak berarti seperti sikap seorang penuntut dalam perkara pengadilan, namun lebih dapat disamakan dengan sikap tidak memihaknya seorang hakim. Akuntan Publik mengakui kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas laporan auditor independen, seperti calon-calon pemilik dan kreditur.

Audit Judgement

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) pada seksi 341.02 (2011) menyatakan :
"*Audit judgement* atas kemampuan kesatuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya, auditor bertanggungjawab untuk mengevaluasi terhadap kemampuan entitas dalam kelangsungan hidupnya dalam periode waktu pantas, tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan yang sedang diaudit".

Sukrisno Agoes (2012:147) menyatakan bahwa, berdasarkan tingkatannya, *Audit judgement* dibedakan menjadi tiga yaitu :

1. Pertimbangan auditor mengenai materialitas.
   Pertimbangan auditor mengenai materialitas merupakan pertimbangan professional dan dipengaruhi oleh persepsi auditor atas kebutuhan orang yang memiliki pengetahuan memadai dan yang akan meletakkan kepercayaan terhadap laporan keuangan. Konsep materialitas mengakui bahwa beberapa hal, baik secara individual atau keseluruhan adalah penting bagi kewajaran penyajian laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum diIndonesia, sedangkan beberapa hal lainnya adalah tidak penting.
2. Pertimbangan auditor mengenai tingkat risiko audit.
   Seorang auditor dalam melaksanakan tugas audit dihadapkan pada risiko audit yang dihadapinya sehubungan dengan *judgment* yang ditetapkannya. Dalam merencanakan audit, auditor harus menggunakan pertimbangannya dalam menentukan tingkat risiko audit sehingga risiko audit dapat dibatasi pada tingkat yang rendah dan pertimbangan awal mengenai materialitas dengan suatu cara yang diharapkan, keterbatasan bawaan dalam proses audit dapat memberikan bukti audit yang

cukup untuk mencapai keyakinan memadai bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji material. Pertimbangan auditor mengenai risiko audit dan materialitas bersama dengan hal-hal lain, diperlukan dalam menentukan sifat, saat, dan lingkup prosedur auditserta dalam mengevaluasi hasil prosedur tersebut. Risiko audit terdiri atas :

a. Risiko Bawaan
   Cara yang digunakan oleh auditor untuk mempertimbangakn komponen tersebut dan kombinasinya melibatkan *judgment* professional auditor dan tergantung pada pendekatan audit yang dilakukannya. Pada saat auditor menetapkan risiko bawaan untuk suatu asersi yang berkaitan dengan saldo akun atau golongan transaksi, ia mengevaluasi berbagai faktor yang memerlukan *judgment* professional. Dalam melakukan hal tersebut, auditor tidak hanya mempertimbangkan faktor yang secara khusus berhubungan dengan saldo akun atau golongan transaksi tersebut, tetapi juga faktor – faktor lain yang terdapat dalam laporan keuangan keseluruhan, yang dapat mempengaruhi risiko bawaan yang berhubungan dengan saldo akun atau golongan transaksi itu.
b. Risiko Pengendalian
   Auditor juga menggunakan *judgment* dalam menetapkan risiko pengendalian untuk suatu asersi yang berhubungan dengan suatu saldo akun atau golongan transaksi. Penetapan risiko pengendalian didasarkan atas cukup atau tidaknya bukti audit yang mendukung efektifitas pengendalian dalam mencegah dan mendeteksi salah saji asersi dalam laporan keuangan.
   Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) pada seksi 342.04 (2011) menyatakan : "Auditor bertanggungjawab untuk mengevaluasi kepantasan estimasi akuntansi yang dibuat oleh manajemen dalam konteks laporan keuangan secara keseluruhan", masih menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) pada seksi 342.05 (2011) menyatakan : "Resiko salah saji estimasi akuntansi yang material biasanya bergantung dari kompleksitas dan subjektivitas proses penetapan esstimasi akuntansi, tersedianya dan keandalan data relevan, jumlah dan signifikansi serta tingkat ketidakpastian yang berkaitan dengan asumsi tersebut".
c. Risiko Deteksi
   Risiko deteksi adalah risiko bahwa auditor tidak dapat mendeteksi salah saji material yang terdapat dalam suatu asersi.

3. Pertimbangan auditor mengenai *Going Concern*
   Auditor dituntut tidak hanya melihat hal-hal yang ada dalam laporan keuangan saja tetapi juga mewaspadai hal-hal potensial yang dapat mengganggu kelangsungan hidup (*going concern*) suatu perusahaan.

   Auditor memiliki pedoman tentang dampak kemampuan going concern satuan usaha berupa opini auditor menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) pada seksi :

   a. 341.07 (2011) menyatakan : Jika setelah mempertimbangkan kondisi atau peristiwa yang telah diidentifikasi secara keseluruhan, auditor yakin bahwa terdapat kesangsian mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu yang pantas, ia harus mempertimbangkan rencana manajemen dalam menghadapi dampak merugikan dari kondisi atau peristiwa tersebut. Auditor harus memperoleh informasi tentang rencana manajemen tersebut, dan mempertimbangkan apakah ada kemungkinan bila rencana tersebut dapat secara efektif dilaksanakan mampu mengurangi dampak negative merugikan kondisi dan peristiwa tersebut dalam jangka waktu yang pantas.
   b. 341.10 (2011) menyatakan apabila setelah mempertimbangkan dampak kondisi dan peristiwa, auditor tidak menyangsikan kemampuan suatu entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu yang pantas, maka auditor memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian.
   c. 341.11 (2011) menyatakan apabila setelah mempertimbangkan dampak kondis, auditor menyangsikan kemampuan satuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu yang pantas maka auditor wajib mengevaluasi rencana manajemen sebagaimana diharuskan dalam paragrap 341.07, dalam hal satuan usaha tidak memiliki rencana manajemen atau auditor berkesimpulan bahwa rencana manajemen tidak dapat secara efektif mengurangi dampak negative kondisi atau peristiwa tersebut, maka auditor menyatakan tidak memberikan pendapat, serta Jika auditor berkesimpulan rencana tersebut efektif akan tetapi klien tidak mengungkapkan dalam catatan laporan keuangan, auditor memberikan pendapat tidak wajar.

Opini Akuntan Publik

Menurut Sukrisno Agoes (2014:74) Pendapat adalah sebagai berikut :

"Dalam suatu pemeriksaan umum, KAP akan memberikan suatu laporan akuntan yang terdiri atas lembaran opini yang merupakan tanggungjawab akuntan publik, dimana akuntan publik memberikan pendapatnya terhadap kewajaran laporan keuangan yang disusun oleh manajemen dan merupakan tanggungjawab manajemen".

Pendapat atau opini audit merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan audit Menurut Alvin Arens et all (2014:68) karena :

"Reports are essential to audit and assurance engagements because they communicate the auditor's findings. Users of financial statements rely on the auditor's report to provide assurance on the company's financial statements. The audit reports is the final step in the entire audit process".

Masih menurut Alvin Arens et all (2014:82) terdapat tiga kondisi yang mensyaratkan tidak diterbitkannya opini wajar tanpa pengecualian yaitu :

1. Auditor's scope has been restricted.
   Those caused by a client and those caused by conditions beyond the control of either the client or the auditor. The effect on the auditor's report is the same for either, but the interpretation of materiality is likely to be different".
2. Statements are not in conformity with GAAP.
   When the auditor knows that the financial statements may be misleading because they were not prepared in conformity with GAAP, and the client is unable or unwilling to correct the misstatement must issue a qualified or an adverse opinion, depending on the materiality of the item in question. The opinion must clearly state the nature of the departure from accepted principle and the amount of the misstatement, if it is known.
3. Auditor is not independent.
   If the auditor is not independent as specified by the code of professional conduct, a disclaimer of opinion is required even though all the audit procedures considered necessary in the circumstances were performed.

Karena dalam penelitian ini Independensi adalah suatu variabel, maka untuk indikator dari Opini akuntan publik yang dipergunakan ada 2, yaitu ruang lingkup audit dibatasi dan laporan keuangan tidak dibuat sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum.

Menurut Aiman Akbar (2012:87) dalam memberikan opini, penanggungjawab pemeriksaan memperhatikan beberapa hal, adalah sebagai berikut :

1. Kecukupan Bukti
2. Kecukupan Pengungkapan
3. Penyimpangan dari prinsip akuntansi
4. Pembatasan ruang lingkup

Kerangka Pemikiran

Kepercayaan masyarakat umum atas independensi sikap Akuntan Publik sangat penting bagi perkembangan Profesi Akuntan Publik. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi sikap Akuntan Publik ternyata berkurang, bahkan kepercayaan masyarakat dapat juga menurun disebabkan oleh keadaan yang oleh mereka yang berpikiran sehat (*reasonable*) dianggap dapat mempengaruhi sikap independen tersebut. Untuk menjadi independen, Akuntan Publik harus secara intelektual jujur. Untuk diakui pihak lain sebagai orang yang independen, ia harus bebas dari setiap kewajiban terhadap kliennya dan tidak mempunyai suatu kepentingan dengan kliennya, apakah itu manajemen perusahaan atau pemilik perusahaan karena hasil dari proses audit adalah opini berdasarkan pertimbangan professional.

Audit judgement dengan pertimbangan auditor atas tingkat materialitas pada saat mengaudit akan mempengaruhi opini audit yang dihasilkan, semakin besar tingkat materialitas semakin auditor cenderung memberikan opini tidak menyatakan pendapat atau disclaimer (Silky, 2012). Ketepatan *judgement* yang dihasilkan oleh auditor dalam menyelesaikan pekerjaan audit memberikan pengaruh terhadap kesimpulan akhir (opini) yang akan dihasilkannya yang dalam kaitannya dengan laporan keuangan ialah *audit judgement* yang dibuat oleh auditor akan bermuara pada opini auditor mengenai kewajaran suatu laporan keuangan (Haryanto, 2012).

Pertimbangan audit adalah faktor penting dalam mempertimbangkan jenis opini yang tepat untuk diberikan pada keadaan tertentu. *Audit judgement* didasari oleh dua konsep yaitu konsep materialitas dan resiko dan dikaitkan dengan laporan keuangan, *audit judgement* yang ditentukan dengan mempertimbangkan kedua konsep tersebut akan berpengaruh pada opini auditor yang diberikan mengenai kewajaran laporan keuangan (Boynton, 2003:85). Auditor harus menggunakan pertimbangannya dalam menentukan tingkat risiko audit sehingga risiko audit dapat dibatasi pada tingkat yang rendah, yang menurut pertimbangan auditnya memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan (Sukrisno, 2012:149).

Audit dilaksanakan oleh orang yang independen untuk dapat menghasilkan audit judgment yang akhirnya akan berdampat untuk memberikan opini atas kewajarannya sering dibutuhkan *judgment* (Anugerah Suci, 2011). Apabila auditor tidak berhati – hati dalam menentukan pertimbangannya, maka kesalahan dalam pernyataan pendapat dapat saja terjadi (Enggar, 2008).

Hipotesis

Adapun hipotesis dalam penelitian ini adalah : Independensi Akuntan Publik dan Audit Judgment berpengaruh terhadap Opini Akuntan Publik

Metodologi Penelitian

Metodologi dalam penelitian ini adalah *Deskriptif Verifikatif* dengan pendekatan survey, melalui suatu pengujian hipotesis *path analysis* sebagai alat bantu dalam pengambilan kesimpulan. Unit analisis dalam penelitian ini adalah Kantor Akuntan Publik di Kota Bandung, penarikan sampel dilakukan dengan teknik *probability* artinya diberikan peluang yang sama bagi setiap anggota populasi untuk terpilih, teknik penarikan sampel yang dipakai adalah *Random sampling*. Berdasarkan jumlah perhitungan tersebut, maka jumlah sampel pada penelitian ini sebanyak 29 Kantor Akuntan Publik dengan menggunakan program *Microsoft Excel*. Adapun responden dalam penelitian ini adalah akuntan publik independen yang berada di kota Bandung sebanyak 60 akuntan yang mewakili 29 kantor akuntan publik di kota bandung, yang telah diklasifikasikan berdasarkan kriteria yang memiliki pengalaman bekerja di Kantor Akuntan Publik selama ≥ 2 tahun dan memiliki jabatan sebagai senior, dengan alasan akuntan public tersebut memiliki pengalaman dalam melaksanakan tugas audit sebagai akuntan publik pada lingkungan Kantor Akuntan Publik di Kota Bandung.

Operasionalisasi Variabel

Operasionalisasi variabel diperlukan untuk menentukan jenis, indikator, serta skala dari variabel-variabel yang terkait dalam penelitian, sehingga pengujian hipotesis dengan alat bantu statistik dapat dilakukan secara benar. Adapun operasionalisasi variable dalam penelitian ini adalah :

1. **Independensi**
   Independensi diukur dengan 2 indikator yaitu independence of mind dan independence in appeareance

2. **Audit Judgment**
   Audit Judgment diukur dengan 3 indikator yaitu materialitas, risiko audit dan going concern

3. **Opini Akuntan Publik**
   Opini Akuntan Publik diukur dengan 2 indikator yaitu laporan keuangan disajian sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlakuk umum dan konsistensi dalam penerapan akuntansi, sedangkan untuk independensi tidak dijadikan indikator karena dalam penelitian ini menjadi variabel.

Hasil dan Pembahasan

Uji Validitas

Berdasarkan hasil pengolahan data menggunakan *software* SPSS, hasil pengujian validitas secara rinci dijelaskan pada tabel berikut di bawah ini :

Tabel 4.1
Hasil Perhitungan Koefisien Validitas Variabel Indepedensi Auditor (X_1)

No. Pertanyaan	Koefisien Validitas	Nilai Kritis	Keterangan
P.1	0,846	0,3	*Valid*
P.2	0,949	0,3	*Valid*
P.3	0,830	0,3	*Valid*
P.4	0,825	0,3	*Valid*

Sumber: Hasil pengolahan data uji alat ukur, 2015

Pada tabel di atas, terlihat seluruh pernyataan berkaitan indepedensi akuntan publik memiliki nilai koefisien validitas yang lebih besar dari 0,3, sehingga seluruh instrumen pernyataan tersebut dinyatakan *valid.*

Tabel 4.2
Hasil Perhitungan Koefisien Validitas Variabel Audit Judgement (X_2)

No. Pertanyaan	Koefisien Validitas	Nilai Kritis	Keterangan
P.1	0,760	0,3	*Valid*
P.2	0,741	0,3	*Valid*
P.3	0,854	0,3	*Valid*

P.4	0,799	0,3	*Valid*
P.5	0,830	0,3	*Valid*
P.6	0,615	0,3	*Valid*

Sumber: Hasil pengolahan data uji alat ukur, 2015

Pada tabel di atas, terlihat seluruh pernyataan berkaitan dengan audit judgement memiliki nilai koefisien validitas yang lebih besar dari 0,3, sehingga seluruh instrumen pernyataan tersebut dinyatakan valid.

Tabel 4.3
Hasil Perhitungan Koefisien Validitas Variabel Opini Akuntan Publik (Z)

No. Pertanyaan	Koefisien Validitas	Nilai Kritis	Keterangan
P.1	0,776	0,3	*Valid*
P.2	0,812	0,3	*Valid*
P.3	0,854	0,3	*Valid*
P.4	0,789	0,3	*Valid*

Sumber: Hasil pengolahan data uji alat ukur, 2015

Pada tabel di atas, terlihat seluruh pernyataan berkaitan dengan pertimbangan pemberian opini memiliki nilai koefisien validitas yang lebih besar dari 0,3, sehingga seluruh instrumen pernyataan tersebut dinyatakan valid. Dari ketiga tabel tersebut diketahui bahwa ke-3 variabel tersebut valid semua karena nilai koefisien validitas lebih besar dari nilai kritis. Hasil uji validitas ini menunjukkan bahwa setiap butir pernyataan untuk variabel indepedensi akuntan publik, audit judgement dan opini akuntan publik adalah valid dan tepat/mampu mengukur tiap indikator, sehingga mampu mencapai tujuan pengukuran (menghasilkan data) untuk setiap variabel laten dalam penelitian ini.

Uji Reliabilitas

Alat ukur selain harus valid juga harus memiliki reliabilitas atau keandalan. Suatu alat ukur dapat dikatakan andal jika alat ukur tersebut digunakan berulang kali akan memberikan hasil yang relatif sama (tidakberbeda jauh). Pengujian reliabilitas ini dimaksudkan untuk menguji tingkat konsitensi alat ukur penelitian. Dalam penelitian ini, untuk menguji konsistensi dari alat ukur penelitian digunakan metode *Split Half*. Hasil perhitungan koefisien reliabilitas untuk setiap variabel dapat dilhat pada tabel berikut:

Tabel 4.4
Hasil Perhitungan Koefisien Reliabilitas

Variabel	*Split Half*	Nilai Kritis	Keterangan
Independent Auditor (X)	0,898	0,7	Reliabel
Audit Judgement (Y)	0,896	0,7	Reliabel
Opini Akuntan Publik (Z)	0,856	0,7	Reliabel

Sumber: Hasil pengolahan data uji alat ukur, 2015

Pada tabel di atas, dapat dilihat ketiga variabel yang digunakan memiliki nilai koefisien reliabilitas yang lebih besar dari 0,7, sehingga dapat disimpulkan bahwa alat ukur yang digunakan atau (kuesioner) dinyatakan reliabel dan jawaban-jawaban yang diberikan oleh responden berkaitan dengan pertanyaan-pertanyaan yang diajukan sebagai acuan penelitian dapat dipercaya *(reliabel)* dan dapat digunakan untuk mengumpulkan data secara berulang-ulang dalam waktu ataupun responden yang berbeda, sehingga dapat dikatakan bahwa kuesioner ini dapat digunakan untuk mengumpulkan data kepada 60 responden dengan waktu yang berbeda, yang mewakili 29 kantor akuntan publik.

Analisis Deskriptif Variabel Independensi Akuntan Publik

Variabel Independensi Auditor akan terungkap melalui jawaban responden terhadap pernyataan - pernyataan yang diajukan pada kuesioner. Independensi Akuntan Publik diukur menggunakan 2 indikator yaitu Independensi of mind dan independensi in appearance serta dioperasionalisasikan menjadi 4 butir pernyataan.

Berdasarkan hasil pengolahan data, diperoleh skor tanggapan responden untuk setiap indikator mengenai Independensi Akuntan Publik dengan hasil sebagai berikut:

Tabel 4.5
Rekapitulasi Skor Tanggapan Responden Mengenai Independensi Akuntan Publik

No.	Indikator	Indeks Skor		Persentase	Keterangan
		Aktual	Ideal		
1	Independensi of mind	189	290	65.17%	Cukup
2	Independensi in appereance	188	280	64.83%	Cukup
Total		**377**	**580**	**65.00%**	**Cukup**

Sumber: Hasil pengolahan data kuesioner, 2015

Tabel di atas menjelaskan rekapitulasi tanggapan responden mengenai Independensi Akuntan Publikdapat dilihat bahwa nilai persentase tertinggi adalah sebesar 65,17% terdapat pada indikator independensi of mind, sedangkan persentase skor terendah sebesar 64,83% terdapat pada indikator independensi in appereance. Adapun secara keseluruhan nilai persentase skor yang diperoleh adalah sebesar 65% dan termasuk dalam kategori "cukup", dimana masih terdapat gap sebesar 35% (100%-65%) yang menunjukkan masih terdapat masalah pada Independensi Akuntan publik hasil cukup untuk penampilan auditor dalam memberikan keyakinan kepada masyarakat, sehingga masyarakat/pengguna cukup percaya kepada opini yang dihasilkannya. Akuntan Publik dianggap tidak independen apabila akuntan publik tersebut memiliki hubungan tertentu sehingga menimbulkan kecurigaan bahwa akuntan public tersebut bersikap tidak independence.

Analisis Deskriptif Variabel Audit Judgement

Variabel Audit Judgement akan terungkap melalui jawaban responden terhadap pernyataan - pernyataan yang diajukan pada kuesioner. Audit Judgement diukur menggunakan 3 indikator yaitu Materialitas, Risiko Audit dan Going Concern serta dioperasionalisasikan menjadi 6 butir pernyataan. Berdasarkan hasil pengolahan data, diperoleh skor tanggapan responden untuk setiap indikator mengenai Audit Judgemnet dengan hasil sebagai berikut:

Tabel 4.6
Rekapitulasi Skor Tanggapan Responden Mengenai Audit Judgemnet

No.	Indikator	Indeks Skor		Persentase	Keterangan
		Aktual	Ideal		
1	Materialitas	225	290	77.59%	Baik
2	Risiko Audit	192	290	66.21%	Cukup
3	Going Concern	213	290	73.45%	Baik
Total		**630**	**870**	**72.41%**	**Baik**

Sumber: Hasil pengolahan data kuesioner, 2015

Tabel di atas menjelaskan rekapitulasi tanggapan responden mengenai Audit Judgement. dapat dilihat bahwa nilai persentase tertinggi adalah sebesar 77,59% terdapat pada indikator Materialitas, sedangkan persentase skor terendah sebesar 66,21% terdapat pada indikator Risiko Audit. Adapun secara keseluruhan nilai persentase skor yang diperoleh adalah sebesar 72,41% dan termasuk dalam kategori "baik", dimana masih terdapat gap sebesar 27,59% (100%-72,41%) yang menunjukkan masih terdapat masalah pada beberapa akuntan publik terkadang memperhatikan resiko audit dalam merencanakan audit dan akuntan public di dalam menggunakan pertimbangannya dalam menentukan tingkat resiko audit cukup rendah, sehingga berarti akuntan publik menerima suatu tingkat ketidakpastian, dimana resiko tersebut sulit untuk diukur dan memerlukan penanganan yang hati-hati dan seksama.

Analisis Deskriptif Variabel Opini Akuntan Publik

Variabel Pertimbangan Pemberian Opini akan terungkap melalui jawaban responden terhadap pernyataan - pernyataan yang diajukan pada kuesioner. Pertimbangan Pemberian Opini diukur menggunakan 2 indikator yaitu Pembatasan Ruang Lingkup dan Penyimpangan dari Prinsip Akuntansi yang dioperasionalisasikan menjadi 4 butir pernyataan. Berdasarkan hasil pengolahan data, diperoleh skor tanggapan responden untuk setiap indikator mengenai Opini Akuntan Publik dengan hasil sebagai berikut:

Tabel 4.7
Rekapitulasi Skor Tanggapan Responden Mengenai Opini Akuntan Publik

No.	Indikator	Indeks Skor		Persentase	Keterangan
		Aktual	Ideal		
1	Pembahasan ruang lingkup	227	290	78.28%	Baik
2	Penyimpangan dari prinsip akuntansi	189	290	65.17%	Cukup
Total		**416**	**580**	**71.72%**	**Baik**

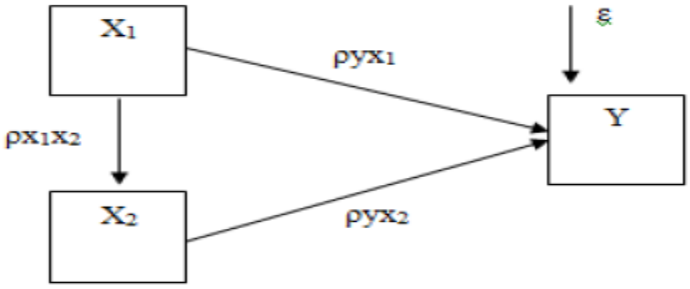
Sumber: Hasil pengolahan data kuesioner, 2015

Tabel di atas menjelaskan rekapitulasi tanggapan responden mengenai Opini Akuntan Publik dapat dilihat bahwa nilai persentase tertinggi adalah sebesar 78,28% terdapat pada indikator Pembahasan ruang lingkup, sedangkan persentase skor terendah sebesar 65,17% terdapat pada indikator Penyimpangan dari prinsip akuntansi. Adapun secara keseluruhan nilai persentase skor yang diperoleh adalah sebesar 71,72% dan termasuk dalam kategori "baik", dimana masih terdapat gap sebesar 29,28% (100%-71,72%) yang menunjukkan masih terdapat masalah pada penyimpangan di dalam laporan keuangan klien tetapi tidak material sehingga tidak mempengaruhi laporan keuangan dengan hasil cukup.

Analisis Verifikatif

Analisis verifikatif ini digunakan untuk menguji hipotesis konseptual yang diajukan berdasarkan perhitungan statistik. Hipotesis konseptual yang diajukan adalah diduga adanya pengaruh dari Indepensi Akuntan Publik dan Audit Judgement terhadap Opini Akuntan Publik. Metode statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis tersebut adalah analisis jalur *(Path Analysis)*. Analisis jalur mengkaji hubungan sebab akibat yang bersifat struktural dari variable independen terhadap variabel dependen dengan mempertimbangkan keterkaitan antar variabel independen dan data yang digunakan minimal interval, dikarenakan data hasil penyebaran kuesioner diasumsikan data ordinal, maka sebelum dilakukan perhitungan analisis jalur data ordinal tersebut terlebih dahulu ditransfomasi menjadi data interval menggunakan *Method of Successive Interval* (MSI) dengan program *Excel Add-Ins STAT97*.

Berdasarkan data yang telah terkumpul, selanjutnya akan dilakukan pengujian melalui dua struktur, secara diagram hubungan antara kedua variabel yang sedang diteliti tersebut dapat dilihat pada gambar berikut:



Gambar 4.1
Path analysis

Persamaan sub struktur pertama : X2 = $\rho X2X1 + \varepsilon 1$
Persamaan sub struktur kedua : Y = $\rho YX1 + \rho YX2 + \varepsilon 2$
Keterangan:

Y	= Opini Akuntan Publik
X1	= Independensi Akuntan Publik
X2	= *Audit Judgement*
$\rho X2X1$	= Koefisien jalur Independesi Auditor terhadap *AuditJudgement*
$\rho YX1$	= Koefisien jalur Independensi terhadap Opini Akuntan Publik
$\rho YX2$	= Koefisien jalur *Audit Judgement* terhadap Opini Akuntan Publik
ε1,2	= Epsilon (pengaruh faktor lain)

Pengaruh Independensi Akuntan Publik terhadap Audit Judgement
Koefisien Korelasi

Langkah pertama yang akan dilakukan adalah menghitung koefisien korelasi antara ketiga variabel yang sedang diteliti. Adapun variabel pada penelitian ini adalah Independensi Akuntan Publik (X_1) dan Audit Judgement (X_2) koefisien korelasi di antara kedua variabel tersebut dihitung menggunakan rumus korelasi *pearson* dengan bantuan program *Software SPSS v21* dengan hasil sebagai berikut:

Tabel 4.9
Korelasi Atau Koefisien Jalur Sub Struktur Pertama

Correlations

		Independensi Auditor	Audit Judgement
IndependensiAuditor	Pearson Correlation	1	.675**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	29	29
AuditJudgement	Pearson Correlation	.675**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	29	29

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Berdasarkan tabel output SPSS di atas, diketahui bahwa nilai koefisien korelasi atau R yang diperoleh antara Independensi Akuntan Publik (X_1) dengan Audit Judgement (X_2) sebesar 0,675. Nilai korelasi bertanda positif termasuk kategori cukup tinggi, dengan interval (0.61 – 0.80) yang menunjukkan bahwa terjadi hubungan positif yang terjadi antara Independensi Akuntan Publik (X_1) dengan Audit Judgement (X_2), dimana semakin baik Independensi Akuntan Publik, maka semakin baik pula Audit Judgement.

Langkah selanjutnya menghitung nilai koefisien korelasi variabel *eksogen* dengan variabel *endogen*. Dihitung dengan menggunakan *software* SPSS 21.0, maka diperoleh hasil seperti berikut:

Tabel 4.10
Korelasi Atau Koefisien Jalur Sub Struktur Kedua
Correlations

		Independensi Auditor	Audit Judgement	OpiniAkuntan Publik
IndependensiAuditor	Pearson Correlation	1	.675**	.805**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	29	29	29
AuditJudgement	Pearson Correlation	.675**	1	.740**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	29	29	29
OpiniAkuntanPublik	Pearson Correlation	.805**	.740**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	29	29	29

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Tabel di atas memberikan informasi mengenai matriks korelasi antara variabel *eksogen* dengan variabel *endogen*. Nilai koefisien korelasi yang tersaji pada tabel di atas dapat diinterpretasikan sebagai berikut:

a. Koefisien korelasi antara Independensi Akuntan Publik dengan Opini Akuntan Publik adalah sebesar 0,805 dan termasuk dalam kategori korelasi cukup tinggi berada pada interval korelasi antara 0,61-0,80. Koefisien korelasi bertanda positif yang menujukan bahwa hubungan yang terjadi antara keduanya adalah searah, artinya semakin baik Independensi Akuntan Publik, akan semakin baik pula Opini yang dihasilkan. Berdasarkan hasil tersebut, dapat disimpulkan bahwa terdapat hubungan positif yang kuat antara Independensi Akuntan Publik dengan Opini Akuntan Publik

b. Koefisien korelasi antara *Audit Judgement* dengan opini akuntan publik adalah sebesar 0,740 dan termasuk dalam kategori korelasi yang cukup tinggi ada pada interval korelasi antara 0,61-0,80. Koefisien korelasi bertanda positif yang menujukan hubungan yang terjadi antara keduanya adalah searah, artinya semakin baik *audit judgement* yang dimiliki seorang auditor, akan semakin baik pula opini akuntan publik yang dihasilkan. Berdasarkan hasil tersebut, dapat disimpulkan bahwa terdapat hubungan positif yang kuat antara *Audit Judgement* dengan opini akuntan publik.

Koefisien Jalur (*Path Analysis*)

a. Menghitung Jalur Pada Sub Struktur Pertama

Nilai korelasi akan sama dengan (=) nilai koefisien jalur atau dengan kata lain nilai koefisien korelasi sekaligus berfungsi menjadi nilai koefisien jalur.

Tabel 4.11
Koefisien Korelasi Sub Struktur

Correlations

		Independensi Auditor	Audit Judgement
IndependensiAuditor	Pearson Correlation	1	.675**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	29	29
AuditJudgement	Pearson Correlation	.675**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	29	29

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Persamaan jalur yang terbentuk untuk sub struktur pertama adalah sebagai berikut:
***Audit Judgement*= 0,675 (Independensi Audit) + 0,325 (Nilai Epsilon)**

b. **Menghitung Koefisien Jalur Pada Sub Struktur Kedua**

Setelah diketahui nilai koefisien korelasi dari setiap variabel *eksogen* dengan variabel *endogen*, langkah selanjutnya adalah menghitung nilai koefisien jalur dan menghitung besar kontribusi pengaruh gabungan (koefisien determinasi atau R2) yang diberikan kedua variabel *eksogen* terhadap variabel *endogen*. Dengan menggunakan *software* SPSS 21.0, diperoleh hasil seperti berikut:

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.190	1.298		1.687	.104
	IndependensiAuditor	.386	.097	.562	3.994	.000
	AuditJudgement	.261	.102	.361	2.568	.016

a. Dependent Variable: OpiniAkuntanPublik

Pada tabel di atas, dapat dilihat bahwa nilai koefisian jalur untuk variabel independensi akuntan publik (ρyx1) adalah sebesar 0,562 dan *audit judgement* (ρyx2) adalah sebesar 0,361. Adapun besarkontribusi pengaruh gabungan (R^2) yang diberikan kedua variabel *ekosgen* terhadap variabel *endogen* dapat dilihat pada tabel berikut di bawah ini:

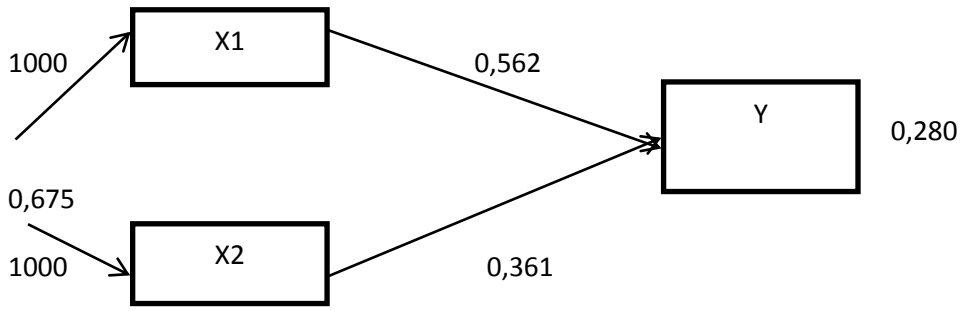
Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.848[a]	.720	.698	1.674157

a. Predictors: (Constant), AuditJudgement, IndependensiAuditor

Pada tabel di atas, terlihat bahwa nilai R2 yang diperoleh adalah sebesar 0,720 atau 72%, artinya secara bersama-sama independensi akuntan publik dan *audit judgement* memberikan kontribusi sebesar 72% terhadap opini akuntan publik, sedangkan sisanya yakni sebanyak 1-R2 atau 1–0,720 = 0,280 (28%) merupakan kontribusi pengaruh yang diberikan oleh faktor lain yang tidak diteliti (ε2).

Jika disajikan kedalam bentuk diagram jalur, nilai koefisien korelasi *(r)*, koefisien jalur (ρ) serta nilai epsilon (ε2) akan tampak sebagai berikut:



Gambar 4.3
Diagram Jalur Sub Struktur Kedua

Melalui diagram jalur tersebut selanjutnya dihitung besar pengaruh dari masing-masing variabel sebagai berikut:

a. Pengaruh langsung independensi akuntan publik (X_1) terhadap opini akuntan publik (Y) adalah $0{,}562^2$ sebesar 0,315, artinya independensi akuntan publik memberikan pengaruh langsung terhadap opini akuntan publik sebesar 31,5%, sedangkan pengaruh tidak langsung melalui *audit judgement* sebesar (0,562 x 0,675 x 0,361) = 0,136 atau 13,6% sehingga total pengaruh independensi akuntan publik terhadap opini akuntan publik sebesar(31,5% + 13,6%) = 45,1%.
b. Pengaruh langsung *audit judgement* (X_2) terhadap opini akuntan publik (Y) adalah $0{,}361^2$ sebesar 0,130, artinya *audit judgement* memberikan pengaruh langsung terhadap pertimbangan opini akuntan publik sebesar 13%, sedangkan pengaruh tidak langsung melalui independensi akuntan publik sebesar (0,562 x 0,675 x 0,361) = 0,136 atau 13,6% sehingga total pengaruh *audit judgement* terhadap opini akuntan publik sebesar (13,0% + 13,6%) = 26,6%

Pengujian Hipotesis

Uji F

Rumusan hipotesis yang akan diuji adalah sebagai berikut:

Ho ; ρyx1=ρyx2= 0 Independensi akuntan publik dan *audit judgement* tidak berpengaruh signifikan terhadap opini akuntan publik

Ha; ρyx1≠ρyx2 ≠ 0 Independensi akuntan publik dan *audit judgement* berpengaruh signifikan terhadap opini akuntan publik

Taraf signifikansi yang digunakan sebesar 5%, dengan kriteria pengambilan keputusan:
(i) Tolak Ho dan terima Ha jika nilai $F_{hitung} > F_{tabel}$
(ii) Terima Ho dan tolak Ha jika nilai $F_{hitung} < F_{tabel}$

Nilai F_{tabel} diperoleh dari tabel distribusi *F* pada taraf signifikansi sebesar 5% dengan derajat bebas (db1) = 2 (k), derajat bebas (db2) = n-k-1 atau (29-2-1) = 26 diperoleh nilai F_{tabel} sebesar 4,230. Dengan menggunakan bantuan *software* SPSS 21.0, diperoleh hasil.

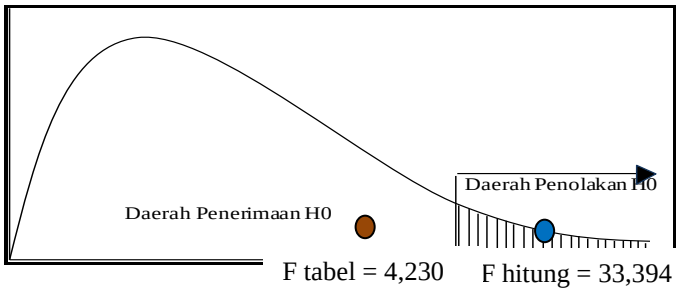
ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	187.194	2	93.597	33.394	.000[a]
	Residual	72.873	26	2.803		
	Total	260.067	28			

a. Predictors: (Constant), AuditJudgement, IndependensiAuditor

b. Dependent Variable: OpiniAkuntanPublik

Pada tabel di atas, dapat dilihat bahwa nilai F_{hitung} yang diperoleh adalah sebesar 33,394>F_{tabel} (4,230). Jika disajikan dalam bentuk kurva, nilai F_{hitung} dan F_{tabel} akan tampak seperti berikut:



Gambar 4.4
Kurva Pengujian Hipotesis Independensi Auditor dan *Audit judgement* terhadap Pertimbangan Pemberian Opini

Pada kurva pengujian hipotesis di atas, dapat dilihat bahwa nilai F_{hitung} sebesar 33,394 berada didaerah penolakan Ho (F_{hitung}>F_{tabel}) sehingga sesuai dengan kriteria pengujian hipotesis adalah menolak Ho dan menerima Ha. Hasil tersebut menunjukan bahwa Independensi Akuntan Publik dan *Audit Judgement* berpengaruh terhadap Opini Akuntan Publik.

Uji t

1. Pengaruh Independensi Akuntan Publik terhadap Opini Akuntan Publik

Ho ; ρyx1= 0 Independensi Akuntan Publik tidak berpengaruh signifikan terhadap Opini Akuntan Publik

Ha ; ρyx1≠ 0 Independensi Auditor berpengaruh signifikan terhadap Opini Akuntan Publik

Taraf signifikansi yang digunakan sebesar 5%, dengan kriteria pengambilan keputusan:

(i) Tolak Ho dan terima Ha jika nilai t_{hitung}>t_{tabel}

(ii) Terima Ho dan tolak Ha jika nilai t_{hitung}<t_{tabel}

Nilai t_{tabel} diperoleh dari tabel distribusi t pada taraf signifikansi sebesar 5% dengan derajat bebas (db) = n-k-1 atau (29-2-1) = 26 untuk pengujian dua pihak diperoleh nilai t_{tabel} sebesar ± 1,705. Hasil pengujian disajikan pada tabel berikut:.

Model	t_{hitung}	t_{tabel}	*Sig.*	α	Keterangan	Kesimpulan
$X_1 \rightarrow Y$	3,994	1,705	0,000	0,05	Ho ditolak	Signifikan

Pada tabel pengujian hipotesis di atas, dapat dilihat bahwa nilai t_{hitung} sebesar 1,705 Ho ($t_{hitung} > t_{tabel}$) sehingga sesuai dengan kriteria pengujian hipotesis adalah menolak Ho dan menerima Ha, artinya Independensi Akuntan Publik berpengaruh signifikan terhadap Opini Akuntan Publik

.

2. Pengaruh *Audit Judgement* terhadap Opini Akuntan Publik

Ho ; ρyx2= 0 *Audit Judgement* tidak berpengaruh signifikan terhadap Opini Akuntan Publik.
Ha ; ρyx2≠ 0 *Audit Judgement* berpengaruh signifikan terhadap Opini Akuntan Publik

Taraf signifikansi yang digunakan sebesar 5%, dengan kriteria pengambilan keputusan:
(i) Tolak Ho dan terima Ha jika nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$
(ii) Terima Ho dan tolak Ha jika nilai $t_{hitung} < t_{tabel}$

Nilai t_{tabel} diperoleh dari tabel distribusi t pada taraf signifikansi sebesar 5% dengan derajat bebas (db) = n-k-1 atau (29-2-1) = 2 untuk pengujian dua pihak diperoleh nilai t_{tabel} sebesar ± 1,705. Hasil pengujian disajikan pada tabel berikut:

Model	t_{hitung}	t_{tabel}	*Sig.*	α	Keterangan	Kesimpulan
$X_2 \rightarrow Y$	2,568	1,705	0,000	0,05	Ho ditolak	Signifikan

Pada tabel di atas, dapat dilihat bahwa nilai t_{hitung} yang diperoleh adalah sebesar 2,568>t_{tabel} (1,705). Ho ($t_{hitung} > t_{tabel}$) sehingga sesuai dengan kriteria pengujian hipotesis adalah menolak Ho dan menerima Ha, artinya audit judgement berpengaruh signifikan terhadap opini akuntan publik.

Kesimpulan dan Saran
Kesimpulan

Dari uraian tersebut diatas, maka kesimpulan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Indenpendensi Akuntan Publik berpengaruh terhadap opini akuntan publik sebesar 45,1%, artinya fenomena adanya masyarakat yang belum sepenuhnya percaya terhadap opini akuntan publik terjadi di lapangan disebabkan masih adanya akuntan publik yang tidak independen, seperti tertuang dalam Standar umum kedua dari **Standar Profesional Akuntan Publik** menyatakan ”Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor”, standar ini mengharuskan Akuntan Publik bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, sehingga semakin baik independensi akuntan publik akan menghasilkan opini akuntan publik yang berkualitas dan dapat dipercaya. Hal ini didukung oleh penelitian yang dilakukan Silky (2012) yang menyatakan bahwa “Independensi, keahlian audit, lingkup audit, dan audit judgement secara bersama-sama berpengaruh terhadap pertimbangan pemberian opini auditor”.

2. Audit Judgement berpengaruh terhadap Opini AKuntan Publik sebesar 26,6% artinya fenomena terjadi dilapangan bahwa masih adanya penyimpangan dari prinsip akuntansi tetapi tidak material sehingga tidak berdampak terhadap laporan keuangan, seperti yang disampaikan oleh Sukrisno, (2012:149) bahwa Auditor harus menggunakan pertimbangannya dalam menentukan tingkat risiko audit sehingga risiko audit dapat dibatasi pada tingkat yang rendah, yang menurut pertimbangan auditnya memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan, karena semakin baik Audit Judgement akan menghasilkan opini akuntan publik yang berkualitas dan dapat dipercaya. Hal ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Haryanto (2012) yang menyatakan bahwa pertimbangan audit adalah “Ketepatan *judgement* yang dihasilkan oleh auditor dalam menyelesaikan pekerjaan audit memberikan pengaruh terhadap kesimpulan akhir (opini) yang akan dihasilkannya yang dalam kaitannya dengan laporan keuangan ialah *audit judgement* yang dibuat oleh auditor akan bermuara pada opini auditor mengenai kewajaran suatu laporan keuangan”.

Saran

1. Akuntan publik harus dapat mempertahankan sikap independensi ketika melakukan audit serta tidak memiliki kepentingan apapun terhadap kliennya, karena hasil dari proses audit adalah opini.
2. Akuntan publik harus dapat mempertimbangkan berbagai pertimbangan, karena pertimbangan adalah faktor penting setelah melakukan audit, dimana hasil akhirnya adalah opini.

Bagi peneliti selanjutnya diharapkan melakukan research dengan variable X yang berbeda seperti Integritas atau Objektivitas

Daftar Pustaka

Arens, Alvin A. Elder, Randal.J and Beasley, Mark S. 2014. *Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach, Fifteenth Edition*.Prearson Education Limited. England.

Aiman Akbar. 2012. *PengaruhPelaksanaanPemeriksaan Interim, Pembatasann Lingkup Audit, Dan Independensi Terhadap Pertimbangan Opini Auditor*. SkripsiUniversitasPasundan Bandung.

AnugerahSuci. 2011. *AnalisisFaktor-Faktor Yang BerpengaruhTerhadap Audit judgement*. UniversitasDiponegoro.

Barker, Chris., Pistrang., Nancy., dan Elliot. 2002. *Research Methods In Clinical Psychology, An Introduction for Students and Practitioners WilleyAnd Sons*. London.

Boynton, dkk. 2003. *Modern Auditing, Edisiketujuh.* Jakarta: Erlangga.

Data Jumlah dan Nama KAP di Bandung Tahun 2015

Enggar Diah. 2008. *Pengaruh Persuasi atas preferensi klien dan pengalaman audit terhadap pertimbangan auditor dalam mengevaluasi bukti audit.* Jurnal Akuntansi Keuangan dan Indonesia. (Volume V;2)

Haryanto. 2012. *Debiasing Audit judgement : Akuntabilitas Dan Tipe Pembuat Keputusan.*Universitas Diponegoro Semarang.

IAPI. 2011. *Standar Profesional Akuntan Publik.* Jakarta : Salemba Empat.

Mulyadi dan Kanaka Puradireja. 2002. *Auditing. Edisi Keenam. Buku I.* Jakarta: Salemba Empat

Silky Raditya Siregar. 2012. *Faktor – Faktor Yang Mempengaruhi Pertimbangan Opini Auditor Atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Istimewa Yogyakarta*. Accounting Analysis Journal.ISSN 2252-6765.

Sugiyono, 2014. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D.* Bandung: Alfabeta. Cetakan ke - 20

Sukrisno Agoes. 2012. *AUDITING : Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik*. Jakarta : Salemba Empat.

Uma Sekaran. 2006. Metodologi Penelitian untuk Bisnis, Edisi 4, Buku 1. Jakarta:Salemba Empat.

UmiNarimawati,dkk. 2010. *PenulisanKaryaIlmiah :PanduanAwalMenyusunSkripsidanTugasAkhir*. Jakarta: Genesis Press