

Mathius Tandiontong

KUALITAS AUDIT DAN PENGUKURANNYA



ISBN: 979-3576-09-9

PRAKATA

Kantor Akuntan Publik (KAP) dalam memberikan layanan jasa audit yang berkualitas tinggi, belum optimal memenuhi harapan pengguna jasa. Berbagai skandal keuangan masih marak terjadi yang melibatkan praktisi akuntan publik. Hal tersebut berakibat, para pengguna jasa audit meragukan integritas Akuntan Publik.

Telah banyak dilakukan penelitian yang ingin menguji apakah kualitas audit berhubungan dengan variabel dependen tertentu, para peneliti menggunakan walau bukan satu-satunya, ukuran dari kantor akuntan publik sebagai ukuran dari variabel kualitas audit. Fenomenanya apakah kualitas audit dapat diukur dengan ukuran kantor akuntan publik, yaitu kantor akuntan publik yang besar memiliki kualitas audit yang lebih tinggi dibandingkan dengan kantor akuntan publik yang lebih kecil. Apakah audit yang dilakukan oleh kantor akuntan besar, yang di dalam banyak penelitian diwakili oleh kantor akuntan delapan besar (yang kemudian menyusut menjadi enam, lima, dan empat kantor akuntan besar) memiliki kualitas audit yang lebih tinggi dibandingkan dengan kantor akuntan yang kecil? Penelitian yang menggunakan ukuran kantor akuntan sebagai proksi kualitas audit bisa ditelusuri mulai dari DeAngelo (1981), Chung dan Lindsay (1988), Teoh dan Wong (1993), DeFond dan Jiambalvo (1993), DeFond, Francis, dan Wong (2000), dan Choi dan Wong (2007). Penelitian terakhir, misalnya, adalah penelitian Behn, Choi, dan Kang (2008).

Fenomena lainnya adalah apakah peneliti tersebut, memiliki dasar bagi penggunaan ukuran Kantor Akuntan sebagai proksi kualitas audit? Fakta yang sesungguhnya adalah bahwa mereka, para peneliti, menemukan bahwa subsampel yang diaudit oleh Kantor Akuntan besar memiliki karakteristik yang berbeda dengan subsampel yang diaudit oleh kantor akuntan kecil. DeFond dan

Jiambalvo (1993), misalnya, menguji asumsi SEC tentang perilaku oportunistik manajer dalam hubungan dengan ketidaksepakatan antara manajer dengan auditor dalam praktik akuntansi yang tidak konsisten dengan GAAP. Di dalam penelitian tersebut sebenarnya DeFond dan Jiambalvo (1993) berasumsi bahwa kantor akuntan besar lebih independen. Mereka menemukan bahwa ketidaksepakatan antara manajer dengan kantor akuntan tentang praktik akuntansi yang tidak konsisten dengan GAAP lebih besar pada subsampel yang diaudit oleh kantor akuntan delapan besar dibandingkan dengan yang diaudit oleh kantor akuntan kecil. Perbedaan ini yang kemudian dijadikan justifikasi juga oleh Behn et al. (2008), misalnya, sebagai dasar untuk menjadikan ukuran kantor akuntan sebagai proksi kualitas audit.

Buku ini memberikan arahan tentang kualitas audit dan pengukurannya. Berbagai bukti empirik sebagai kekuatan dalam menyajikan materi buku ini, yang didukung oleh teori, seperti: Teori Umum (General Theory), Middle Range Theory, dan Applied Theory.

Teori Umum (*Grand Theory*) penelitian ini adalah (1) Teori Pemangku Kepentingan (*Stakeholder Theory*), (2) Teori Entitas (*Entity Theory*) (3) Teori Keagenan (*Agency Theory*). Teori Pemangku Kepentingan (*Stakeholder Theory*) dari Paton. Teori Entitas (*Entity Theory*) dari Kalbers dan Fogarty (1993) yang menyatakan bahwa setiap entitas bisnis dalam hal ini Kantor Akuntan Publik menjalankan aktivitas usahanya untuk memenuhi berbagai pihak yang berkepentingan (*stakeholder*). Teori Keagenan (*Agency Theory*) dari *Jensen dan Meckling (Scott, 2000)*, Griffin, Lont, dan Sun (2010), memandang sebagai suatu versi dari *game theory* yang membuat suatu model kontraktual antara dua atau lebih orang (pihak), dimana salah satu pihak disebut *agent* dan pihak yang lain disebut *principal*. Teori Keagenan (*Agency Theory*) menyatakan perlunya jasa independen auditor.

Dengan adanya perkembangan perusahaan atau entitas bisnis yang semakin besar, maka sering terjadi konflik antara *principal* (pemegang saham/*investor*) dengan *agent* (manajemen/direksi). Asumsi bahwa manajemen yang terlibat dalam perusahaan akan selalu memaksimalkan nilai perusahaan ternyata tidak selalu terpenuhi. *Agent* memiliki kepentingan pribadi yang bertentangan dengan kepentingan *principal* sehingga muncul masalah yang disebut dengan masalah agensi (*agency problem*) akibat adanya *asymetric information*. Untuk mengurangi adanya masalah agensi ini diperlukan adanya pihak independen yang dapat menjadi pihak penengah dalam menangani konflik tersebut yang dikenal sebagai independen auditor (*Auditor's Independent*).

Applied Theory: (1) Teori Kontrak (*Contracting Theory*) dari Scott (2000) dan Spicer (2003). Spicer (2003) menyatakan bahwa teori kontrak ini digunakan untuk menjelaskan bahwa KAP merupakan kumpulan kontrak-kontrak antara berbagai kepentingan, meliputi kontrak partner dengan klien, dengan junior auditor, karyawan KAP, Pemerintah, dan pihak-pihak lain yang mempunyai kepentingan dengan KAP. Auditor adalah pihak yang dianggap mampu menjembatani kepentingan pihak prinsipal (*shareholders*) dengan pihak agen (*managment*) dalam mengelola keuangan perusahaan (Parker, 2007). (2) Teori Tindakan Beralasan (*TRA: Theory of Reasoned Action*), dikembangkan oleh Ajzen dan Fishbein (Robbins dan Judge, 2009). Teori ini menjelaskan bahwa perilaku (*behavior*) dilakukan karena individual mempunyai minat atau keinginan untuk melakukannya (*behavioral intention*), dengan kata lain minat perilaku (orientasi etika) akan menentukan perilakunya. (3) Teori Kepuasan Kerja Spector (*Spector's Job Satisfaction*) dari Behn, Carcello, dan Hermanson (1999) yang menyatakan bahwa pengukuran kepuasan kerja untuk kelompok profesi digunakan indikator-indikator yang berbeda daripada indikator kepuasan kerja pekerja non-profesi, (4) Teori Kohlberg

(Velasques, 2005) tentang *Cognitive Moral Development*, yang menyatakan bahwa setiap moral individu mempunyai kecenderungan untuk berkembang mengikuti tahapan: *Pre-Conventional, Conventional dan Post Conventional*; (5) Teori Auditing: Mautz and Sharaf (1993), Konrath (2002), dan Arens, Elders, dan Beasley (2010); yang menyatakan bahwa tanggung jawab akuntan publik sangat berat karena dituntut untuk memenuhi kepentingan *stakeholder* sehingga akuntan publik harus memiliki komitmen profesi dan komitmen organisasi yang tinggi.

Applied Theory, akan dibahas tentang faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit, seperti Konsep Komitmen Profesi Akuntan, Kompetensi, Implimentasi Audit Independen atas Laporan keuangan, Audit Kepatuhan, Audit, dan Rekomendasi Audit.

Perilaku akuntansi (*behavioral accounting*) merupakan cabang ilmu akuntansi yang mempelajari hubungan antara perilaku manusia dengan sistem akuntansi (Siegel, G. *et al.* 1989). Istilah sistem akuntansi yang dimaksud di sini dalam dimaknai secara luas yang meliputi seluruh desain alat pengendalian manajemen yang meliputi sistem pengendalian, sistem penganggaran, desain akuntansi pertanggungjawaban, desain organisasi seperti desentralisasi atau sentralisasi, desain pengumpulan biaya, desain penilaian kinerja serta pelaporan keuangan. Esensi audit dalam ilmu akuntansi, konsep dasar auditing, faktor-faktor yang mempengaruhi Kualitas Audit, yang terangkum pada bagian konsep dasar kualitas audit.

Konsep dasar kualitas, dalam perkembangan usahanya, baik perusahaan perorangan maupun berbagai perusahaan berbentuk badan hukum yang lain tidak dapat menghindarkan diri dari dana pihak luar, yang tidak selalu dalam bentuk penyertaan modal dari pemilik, tetapi berupa penarikan pinjaman kreditur. Dengan kata lain, pihak-pihak yang berkepentingan terhadap keuangan perusahaan tidak lagi hanya terbatas pada pemimpin perusahaan saja, tetapi meluas kepada para investor dan kreditur serta calon-

calon investor dan calon kreditur (Steve, 1993; The American Institute of Management, 1997; Talley, 2004; Abidin, Beattie dan Goodacre, 2006). Urgensi pengukuran kualitas, dan berbagai instrumen sebagai alternatif dalam mengukur kualitas, yang terangkum pada bagian pentingnya kualitas dalam evaluasi audit.

Jenis-jenis audit, Jenis Audit yang dilakukan oleh pemeriksa internal dapat digolongkan menjadi 3 yaitu: (1) Audit keuangan; (2) Audit kepatuhan; (3) Audit prestasi. Audit prestasi dapat dibagi menjadi dua yaitu: (a) Audit manajemen dan (b) Audit program (Boynton dan Johnson, 2005; Engle et al., 2007; Arens, Elder, and Beasley, 2008). Metode audit, dan indikator kualitas audit, yang terangkum dalam pengukuran kualitas audit.

Resume, hasil pembuktian empirik menunjukkan terdapat Pengaruh Komitmen Profesi Akuntan dan Komitmen Organisasi Kantor Akuntan Publik Terhadap Kepuasan Kerja Auditor baik secara parsial maupun secara simultan. Hasil pengujian ini didukung oleh konsep bahwa profesi akuntan dan auditor sangat diperlukan guna membantu masyarakat terutama dalam bidang transaksi bisnis mereka. Dengan berkembangnya profesi akuntan maka transaksi bisnis antara anggota masyarakat dapat dicatat sebagaimana terjadinya secara sistematis dan terus menerus sehingga dapat disusun laporan keuangan sebagai pertanggungjawaban bagi para pihak yang terkait. Profesi auditor melakukan audit untuk dapat lebih dipercayanya laporan keuangan yang telah dibuat tersebut. Implikasi Kualitas Audit dalam Pengembangan Teori, dan Rekomendasi.

KATA PENGANTAR

Akuntan merupakan salah satu profesi yang dibutuhkan dan sangat besar pengaruhnya bagi perusahaan dalam menghadapi perkembangan entitas bisnis yang bergerak cepat. Semakin kompleks dan luasnya transaksi kegiatan perusahaan akan menuntut akuntan untuk selalu mengantisipasinya dengan penerapan sistem akuntansi yang handal. Di sisi lain semakin besarnya harapan pemangku kepentingan (*stakeholders*) supaya penerapan sistem tata kelola perusahaan yang lebih baik. Tuntutan akan transparansi dan akuntabilitas yang semakin meningkat dari *stakeholder's* mendorong manajemen perusahaan untuk lebih berhati-hati dalam melangkah dan dapat mempertanggungjawabkan aktivitasnya secara lebih akurat. Karena banyak celah dalam sistem yang dapat dilakukan baik oleh manajemen perusahaan, akuntan publik maupun auditor independen yang menyebabkan dapat merugikan *stakeholder's* dan berdampak pada penurunan kepercayaan masyarakat terhadap manajemen perusahaan, profesi akuntan, dan Kantor Akuntan Publik. Dengan kata lain daya dukung harus memadai, antara lain dari sisi komitmen profesi, komitmen organisasi, dan kepuasan kerja merupakan faktor yang dapat mempengaruhi implementasi audit independen atas laporan keuangan. Dalam rangka menerapkan konsep *going concern*, maka setiap *output* harus terjaga kualitasnya termasuk kualitas audit yang dilakukan Kantor Akuntan Publik (KAP) senantiasa perlu ditelusuri setiap *stakeholder's*.

Pengamatan dan pemikiran inilah yang mendorong penulis mengangkat judul "kualitas audit dan pengukurannya". Buku ini penting dibaca sebagai alternatif dalam menelusuri bagaimana sesungguhnya pengaruh komitmen profesi akuntan dan komitmen organisasi KAP terhadap kepuasan kerja auditor dalam implementasi audit independen atas laporan keuangan dan implikasinya terhadap kualitas audit. Bagaimana kualitas audit diukur dan apa saja yang menjadi alternatif pengukurannya.

Masalah tersebut, dinilai cukup aktual untuk diangkat sehubungan dengan isu *going concern*, manajer selaku *decision*

maker diharapkan dapat meningkatkan komitmen profesi, komitmen organisasi, dan kepuasan kerja dalam implementasi audit independen yang dapat berimplikasi pada kualitas audit yang dihasilkan. Tidak sedikit kendala yang dihadapi Penulis, baik dari segi waktu sarana dan prasarana, maupun fasilitas lainnya. Hanya seijin dan anugerah Tuhan yang memungkinkan penulisan buku ini dapat terselesaikan yang tentunya didukung oleh uluran tangan, bimbingan dan motivasi, fasilitas dan kesempatan, serta kerjasama yang dijalin dengan berbagai pihak langsung maupun tidak langsung.

Karena itu pada tempatnya penulis menyampaikan penghargaan yang tinggi dan rasa terima kasih yang setulus-tulusnya kepada semua pihak yang telah memberikan kemungkinan terselesaikannya penulisan buku ini. Pihak yang dimaksud adalah: Prof. Dr. Hj. Ilya AVinati, SE., M.Si., Ak; Prof. Dr. Hj. Rina Indiasuti, SE., MSIE; Dr. Hj. Nunuy Nur Afiah, SE., M.Si., Ak; Dr. Hj. Roebiandini Soemantri SE, MS, Ak; Dr. Loduvicus Sensi Wondabio, SE., MM., BAP; Se Tin, SE., M.Si., Ak., CA; Hanny, SE., M.Si., Ak.CA ; Trimanto Setyo Wardoyo, SE., M.Si., Ak., CA; dan semua pihak yang telah membantu penyelesaian buku ini secara langsung atau tidak langsung yang tidak dapat disebutkan satu-persatu.

Akhirnya penulis mengharapakan semoga buku ini dapat dijadikan sumbangan bagi pengembangan ilmu ekonomi, khususnya bidang akuntansi dan audit, serta dapat dijadikan sumbangan pemikiran bagi pihak stakeholder.

Semoga semua bantuan dan doa serta pengorbanan mereka mendapatkan balasan dari Tuhan Yang Maha Esa.

Bandung, 30 Oktober 2015
Penulis,

Mathius Tandiontong

DAFTAR ISI

RINGKASAN.....	i
PRAKATA.....	ii
KATA PENGANTAR.....	vii
DAFTAR ISI.....	ix
DAFTAR TABEL.....	xiv
DAFTAR GAMBAR.....	xv
GLOSSARY.....	xvii
INDEX.....	xxiii
BAGIAN PERTAMA: PENDAHULUAN.....	1
BAB I TEORI UMUM (GRAND THEORY).....	1
1.1 Teori Pemangku Kepentingan (<i>Stakeholder Theory</i>)	1
1.2 Teori Entitas (<i>Entity Theory</i>)	3
1.3 Teori Keagenan (<i>Agency Theory</i>)	3
BAB II TEORI PENGHUBUN (MIDDLE RANGE THEORY)	7
2.1 Teori Kontrak (<i>Contracting Theory</i>).....	7
2.1.1 Teori (in) Contract	7
2.1.2 Konsekuensi dari Teori Kontrak	9
2.2 Teori Labeling	10
2.2.1 Label Yang Berlawanan dengan Ctra-diri	10
2.2.2 Teori Labeling dan Kejahatan	16

2.2.3 Pelanggaran Hukum dalam labeling	17
2.2.4 Struktur versus Tindakan Analisis Kejahatan	20
2.3 Etnometodologi	22
BAB III TEORI TERAPAN (APPLIED THEORY)	28
3.1 Teori Tindakan Beralasan (TRA: <i>Theory of Reasoned Action</i>)	28
3.2 Teori Audit (<i>Auditing Theory</i>)	30
BAGIAN KEDUA: KONSEP DASAR KULITAS AUDIT	61
BAB IV PERILAKU AKUNTANSI	34
4.1 Perilaku Akuntansi dalam Perspektif <i>Attribution Theory</i>	36
4.2 Perilaku AKuntansi dalam Perspektif <i>Expectancy Theory</i>	37
4.3 Perilaku AKuntansi dalam Perspektif Goal Theory	38
4.4 Penelitian Akuntansi dalam Perspektif Agency Theory	38
4.5 Perilaku Akuntansi dalam Integrasi Pendekatan	40
BAB VI ESENSI AUDIT DALAM ILMU AKUNTANSI	42
5.1 Filosofi Ilmu Akuntansi	42
5.2 Ilmu Akuntansi dalam Perspektif Stakeholder	47
5.3 Konsep Dasar Akuntansi Keuangan	52
BAB VI KONSEP DASAR AUDIT	56
6.1 Pemahaman Tentang Penting Audit	56

6.2 Pengertian Audit	59
6.3 Konsep Standar Audit	61
6.3.1 Pengertian Standar Audit	61
6.3.2 Standar Umum	61
6.3.3 Standar Pekerjaan Lapangan	61
6.3.4 Standar Pelaporan	62
6.4 Konsep Auditor	64
6.4.1 Pengertian Auditor	64
6.4.2 Peran Profesi Auditor	67
6.4.3 Teknik Audit	68
6.5 Konsep Kualitas Audit	71
6.5.1 Laporan Audit	80
6.5.2 Standar Pelaksanaan Audit Keuangan	84
6.5.3 Standar Audit Kinerja (Operasional)	87
BAB VII FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGHARUH KUALITAS	
AUDIT	88
7.1 Komitmen Profesi Akuntan (<i>Professional</i> <i>Commitment of Accountant</i>)	97
7.1.1 Ketaatan pada Standar Profesi	100
7.1.2 Akuntabilitas Profesi AKuntan Publik	101
7.1.3 Etika Profesi	104
7.2 Komitmen Kantor AKuntan Publik (<i>Organizational Commitment</i>)	119
7.3 Kepuasan Kerja (<i>Job Satisfaction</i>)	125
7.4 Audit Independen atas laporan Keuangan	132
7.5 Konsep Implementasi Rekomendasi Audit	138
7.5.1 Pengertian Implementasi Rekomendasi Audit	138
7.5.2 Kepatuhan terhadap Peraturan Perundangan	139
7.5.3 Kepatuhan terhadap Pengendalian Intern	140

7.5.4 Tanggapan Pejabat yang bertanggungjawab atas Hasil Pemeriksaan	140
BAGIAN KETIGA:	
PENTINGNYA KULAITAS DALAM EVALUASI AUDIT	
BAB VIII KONSEP DASAR KUALITAS.....	143
8.1 Pengertian Kualitas	143
8.2 Kualitas Persepsian Versus Kekuatan Pemonitoran	152
8.3 Kualitas Audit dan Kualitas Audit Diukur	152
8.4 penggerak (<i>Driver</i>) Kualitas Audit	158
BAB IX URGENSINYA PENGUKURAN KUALITAS.....	162
9.1 Konsep Pengukuran Kualitas Audit	162
9.2 Jaminan Dalam Pengukuran Kualitas Audit	162
9.3 Kelayakan Jaminan (<i>Reasonable Assurance</i>) dalam Pengukuran	164
9.4 Mencatat dan Menilai Risiko Kecurangan	170
BAB X BERBAGAI INSTRUMEN SEBAGAI ALTERNATIF DALAM MENGUKUR KUALITAS	171
10.1 Kualitas Persepsi Versus Kekuatan Pemonitoran	173
10.2 Kesenjangan harapan audit (<i>Audit Expectation Gap</i>)	177
10.3 Kualitas Audit dalam Perspektif TCWG	183
BAGIAN KEEMPAT: PENGUKURAN KUALITAS AUDIT	
BAB XI JENIS-JENIS AUDIT.....	187
11.1 Audit Keuangan	187
11.2 Audit Kepatuhan	188
11.3 Audit Prestasi (<i>Performance audit</i>)	188
11.4 Audit manajemen	189
11.5 Audit Program (<i>Program audit</i>)	190

BAB XII. METODE AUDIT.....	195
12.1 Rencana Audit Yang Tanggap	196
BAB XIII. INDIKATOR KUALITAS AUDIT.....	225
BAGIAN KELIMA: PENUTUP	
BAB XIV. RESUME.....	234
14.1 Komitmen Profesi Akuntan, Komitmen Organisasi Kantor Akuntan Publik, Kepuasan Kerja Audit	234
14.2 Komitmen Profesi Akuntan, Komitmen Organisasi Kantor Akuntan Publik, Kepuasan Kerja Auditor, Dan Implementasi Audit Independen Atas Laporan keuangan	236
14.3 Komitmen Profesi Akuntan, Komitmen Organisasi Kantor Akuntan Publik, dan Kualitas Audit	237
14.4 Komitmen Profesi Akuntan, Komitmen Organisasi Kantor Akuntan Publik, Kepuasan Kerja Auditor, Implementasi Atas Laporan Keuangan, dan Kualitas Audit	238
BAB XV. IMPLIKASI KUALITAS AUDIT DALAM PENGEMBANGAN TEORI.....	244
BAB XVI REKOMENDASI	246
DAFTAR PUSTAKA.....	249
GLOSSARY.....	xvii
INDEX.....	xxii

DAFTAR TABEL

No. Tabel	Uraian	Hal
7.1	Kohlbergs Six Stages of Ethical Orientation	97
7.2	Penjelasan Atas Teori Kohlbergs	98
7.3	Penelitian yang berhubungan dengan Cara pandang Akuntan	105
7.4	Hasil Penelitian yang berhubungan dengan <i>Professional Commitment</i>	116
7.5	Hasil Penelitian yang berhubungan dengan <i>Organizational Commtment</i>	121
7.6	Hasil Penelitian yang berhubungan dengan Etika Profesi dan Komitmen Organisasi	123
7.7	Hasil Penelitian yang berhubungan dengan Kepuasan Kerja (<i>Job Satisfaction</i>)	129
7.8	Minnesota Satisfaction Quationnaire	131
8.1	Elemen Kualitas Menurut Beberapa Penelitian	145
9.1	Komponen Risiko Audit	169
10.1	Pandangan Para Ahli Atas Konsep Dasar <i>Audit Expectation Gap</i>	177
10.2	Penyebab Terjadinya Kesenjangan Harapan Audit <i>Audit Expectation Gap</i>	179
12.1	Pertimbangkan Pertanyaan Berikut Waktu Menyusun tanggapan Audit Untuk Setiap	

	Area laporan Keuangan Yang Material	208
13.1	Pandangan Para Ahli Atas Konsep Kualitas Audit (Audit Quality)	225
13.2	Pengukuran Kualitas Audit (<i>Audit Quality</i>)	227
13.3	Indikator Kualitas Audit Menurut Amrin Siregar (2009)	233

DAFTAR GAMBAR

No. Gambar	Uraian	Hal
6.1	Peranan Auditor Independen	68
6.2	Pengertian Auditing Menurut Proses Kerja Auditor	69
6.3	Diagram Proses Audit	71
7.1	Peranan Auditor Independen	137

BAGIAN I PENDAHULUAN

BAB I TEORI UMUM (*GRAND THEORY*)

1.1 Teori Pemangku Kepentingan (*Stakeholder Theory*)

Pemangku kepentingan adalah terjemahan dari kata *stakeholder* dapat diartikan sebagai segenap pihak yang terkait dengan isu dan permasalahan yang sedang diangkat. Misalnya bilamana isu auditing, maka stakeholder dalam hal ini adalah pihak-pihak yang terkait dengan isu audit, seperti principal (pemilik saham), manajemen (agent), regulator (pemerintah), Bank, perusahaan pemerintah, dan sebagainya. Stakeholder dalam hal ini dapat juga dinamakan pemangku kepentingan.

Istilah stakeholder sudah sangat fenomenal. Kata ini telah dipakai oleh banyak pihak dan hubungannya dengan berbagai ilmu atau konteks, misalnya manajemen bisnis, ilmu komunikasi, pengelolaan sumberdaya alam, sosiologi, dan lain-lain. Lembaga-lembaga publik telah menggunakan istilah stakeholder ini secara luas ke dalam proses-proses pengambilan dan implementasi keputusan. Secara sederhana, stakeholder sering dinyatakan sebagai para pihak, lintas pelaku, atau pihak-pihak yang terkait dengan suatu isu atau suatu rencana. Ramirez mengidentifikasi berbagai pendapat mengenai stakeholder ini. Beberapa definisi yang penting dikemukakan seperti Freeman (1984) yang mendefinisikan stakeholder sebagai kelompok atau individu yang dapat memengaruhi dan atau dipengaruhi oleh suatu pencapaian tujuan tertentu. Sedangkan Biset (1998) secara singkat mendefinisikan stakeholder merupakan orang dengan suatu kepentingan atau perhatian pada permasalahan. Stakeholder ini sering diidentifikasi dengan suatu dasar tertentu sebagaimana dikemukakan Freeman (1984), yaitu dari segi kekuatan dan kepentingan relatif stakeholder terhadap isu, Grimble and Wellard (1996), dari segi posisi penting dan pengaruh yang dimiliki mereka.

Pandangan-pandangan di atas menunjukkan bahwa pengenalan stakeholder tidak sekedar menjawab pertanyaan siapa stakeholder suatu isu tapi juga sifat hubungan stakeholder dengan isu, sikap, pandangan, dan pengaruh stakeholder itu. Aspek-aspek ini sangat penting dianalisis untuk mengenal stakeholder.

Berdasarkan kekuatan, posisi penting, dan pengaruh stakeholder terhadap suatu isu stakeholder dapat dikategorikan kedalam beberapa kelompok ODA (1995) mengelompokkan stakeholder kedalam yaitu stakeholder primer, sekunder dan stakeholder kunci. Sebagai gambaran pengelompokan tersebut pada berbagai kebijakan, program, dan proyek

pemerintah (publik) dapat kemukakan kelompok stakeholder seperti berikut :

Stakeholder utama merupakan stakeholder yang memiliki kaitan kepentingan secara langsung dengan suatu kebijakan, program, dan proyek. Mereka harus ditempatkan sebagai penentu utama dalam proses pengambilan keputusan. Misal pihak manajer publik : lembaga/badan publik yang bertanggung jawab dalam pengambilan dan implementasi suatu keputusan.

Stakeholder pendukung (sekunder) adalah stakeholder yang tidak memiliki kaitan kepentingan secara langsung terhadap suatu kebijakan, program, dan proyek, tetapi memiliki kepedulian (concern) dan keprihatinan sehingga mereka turut bersuara dan berpengaruh terhadap sikap masyarakat dan keputusan legal pemerintah. Misal Lembaga(Aparat) pemerintah dalam suatu wilayah tetapi tidak memiliki tanggung jawab langsung; Lembaga pemerintah yang terkait dengan isu tetapi tidak memiliki kewenangan secara langsung dalam pengambilan keputusan; Lembaga swadaya Masyarakat (LSM) setempat : LSM yang bergerak di bidang yang bersesuaian dengan rencana, manfaat, dampak yang muncul yang memiliki "concern" (termasuk organisasi massa yang terkait); Perguruan Tinggi: Kelompok akademisi ini memiliki pengaruh penting dalam pengambilan keputusan pemerintah; Pengusaha (Badan usaha) yang terkait.

Stakeholder kunci merupakan stakeholder yang memiliki kewenangan secara legal dalam hal pengambilan keputusan. Stakeholder kunci yang dimaksud adalah unsur eksekutif sesuai levelnya, legislatif, dan instansi. Misalnya, stekholder kunci untuk suatu keputusan untuk suatu proyek level daerah kabupaten. Misal, pemerintah kabupaten/kota; Dewan Perwakilan Rakyat Kabupaten/Kota; Dinas yang membawahi langsung proyek yang bersangkutan.

Teori Kepentingan (bahasa [Inggris](#): *Expectancy-Value Theory*) adalah salah satu teori tentang komunikasi massa yang meneliti pengaruh penggunaan media oleh pemirsanya dilihat dari kepentingan penggunaannya. Teori ini mengemukakan bahwa sikap seseorang terhadap segmen-segmen media ditentukan oleh nilai yang mereka anut dan evaluasi mereka tentang media tersebut.

Teori Pemangku Kepentingan(Stakeholder Theory)dari Paton (Hendriksen, 2000:348) mengemukakan bahwa perusahaan dipandang merupakan suatu unit ekonomi terpisah yang beroperasi terutama untuk kepentingan pemegang saham. Teori entitas selalu dikaitkan dengan partisipan dalam kegiatan ekonomi. Partisipan tersebut merupakan pihak

yang akhinya meneima manfaat dari nilai tambah (*value added*) yang timbul akibat kegiatan ekonomi. Teori kesatuan juga mempunyai implikasi tentang tujuan pelaporan keuangan dan bentuk atau susunan statemen (*statement*) laba-rugi.

1.2 Teori Entitas (*Entity Theory*)

Teori entitas menekankan pada konsep kepengelolaan “stewardship” dan pertanggungjawaban “accountability” dimana bisnis peduli dengan tingkat keberlangsungan usaha dan informasi keuangan usaha bagi pemilik ekuitas dalam rangka pemenuhan kebutuhan legal dan menjaga suatu hubungan baik dengan pemegang ekuitas tersebut dengan harapan mudah memperoleh dana di masa depan (Paton, 1962). Teori entitas dapat juga menjelaskan pengungkapan informasi yang ada di internet sehubungan dengan tanggungjawab dan akuntabilitas perusahaan ke pemegang saham, dan dalam rangka upaya untuk mencapai kebutuhan informasi pengguna, dimana kerangka peraturan yang ada telah mendorong perusahaan untuk memberikan informasi yang dibutuhkan pengguna secara simultan, dan internet menawatkan diri sebagai alat menyajikan informasi kepada pengguna dalam areal yang lebih luas dalam waktu yang sama (Khan, 2006).

Berdasarkan Lymer et al., (1999), terdapat berbagai badan yang sangat aktif memperhatikan penyebaran informasi melalui media IFR, seperti IMF, IASB, International Federation of Accountants (IFAD), Web Trust, COB (Francis), FASB, dan lainnya. Badan tersebut telah menyatakan potensi penyebaran informasi data akuntansi secara elektronik dengan berbagai cara. **Teori Entitas (*Entity Theory*)** dari Lawrence dan Fogarty (1993) yang menyatakan bahwa setiap entitas bisnis dalam hal ini Kantor Akuntan Publik menjalankan aktivitas usahanya untuk memenuhi berbagai pihak yang berkepentingan (*stakeholder*).

1.3 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Agency Theory merupakan implementasi dalam organisasi modern. Teori Agensi menekankan pentingnya pemilik perusahaan (pemegang saham) menyerahkan pengelolaan perusahaan kepada tenaga-tenaga profesional yang disebut agen yang lebih mengerti dalam menjalankan bisnis sehari-hari. Tujuan dari dipisahkannya pengelolaan dari kepemilikan perusahaan yaitu agar pemilik perusahaan memperoleh keuntungan yang semaksimal mungkin dengan biaya yang seefisien mungkin dengan dikelolanya perusahaan oleh tenaga-tenaga profesional. Mereka, para

tenaga-tenaga profesional, bertugas untuk kepentingan perusahaan dan memiliki keleluasaan dalam menjalankan manajemen perusahaan. Sehingga dalam hal ini para profesional tersebut berperan sebagai agen-nya pemegang saham. Semakin besar perusahaan yang dikelola memperoleh laba, semakin besar pula manfaat yang didapatkan agen. Sementara pemilik perusahaan (pemegang saham) hanya bertugas mengawasi dan memonitor jalannya perusahaan yang dikelola oleh manajemen serta mengembangkan sistem insentif bagi pengelola manajemen untuk memastikan bahwa mereka bekerja demi kepentingan perusahaan.

Namun pada sisi lain, pemisahan seperti ini memiliki segi negatifnya. Adanya keleluasaan pengelola manajemen perusahaan untuk memaksimalkan laba perusahaan bisa mengarah pada proses memaksimalkan kepentingan pengelolaannya sendiri dengan beban dan biaya yang harus ditanggung oleh pemilik perusahaan. Lebih lanjut pemisahan ini dapat pula menimbulkan kurangnya transparansi dalam penggunaan dana pada perusahaan serta keseimbangan yang tepat antara kepentingan-kepentingan yang ada, misalnya antara pemegang saham dengan pengelola manajemen perusahaan dan antara pemegang saham pengendali dengan pemegang saham minoritas.

Teori Keagenan (Agency Theory) dari Jensen dan Meckling (1976); Scott (2000); yang memandang sebagai suatu versi dari *game theory* yang membuat suatu model kontraktual antara dua atau lebih orang (pihak), dimana salah satu pihak disebut *agent* dan pihak yang lain disebut *principal*. *Principal* mendelegasikan pertanggungjawaban atas *decision making* kepada *agent*, hal ini dapat pula dikatakan bahwa *principal* memberikan suatu amanah kepada *agent* untuk melaksanakan tugas tertentu sesuai dengan kontrak kerja yang telah disepakati. Wewenang dan tanggung jawab *agent* maupun *principal* diatur dalam kontrak kerja atas persetujuan bersama.

Teori Keagenan (*Agency Theory*) menyatakan perlunya jasa independen auditor dapat dijelaskan dengan dasar teori keagenan (*Agency Theory*), yaitu hubungan antara pemilik (*principal*) dengan manajemen (*agent*). Dengan adanya perkembangan perusahaan atau entitas bisnis yang semakin besar, maka sering terjadi konflik antara *principal* dalam hal ini adalah para pemegang saham (*investor*) dan pihak *agent* yang diwakili oleh manajemen (direksi). Asumsi bahwa manajemen yang terlibat dalam perusahaan akan selalu memaksimalkan nilai perusahaan ternyata tidak selalu terpenuhi. Manajemen memiliki kepentingan pribadi yang bertentangan dengan kepentingan pemilik perusahaan sehingga muncul masalah yang disebut dengan masalah agensi (*agency problem*) akibat

adanya *asymetric information*. Untuk mengurangi adanya masalah agensi ini diperlukan adanya pihak independen yang dapat menjadi pihak penengah dalam menangani konflik tersebut yang dikenal sebagai independen auditor (*Auditor's Independent*).

Jansen dan Meckling (1976) dan Konrath (2002) mengatakan adanya pemisahan antara pemilik (*owners*) dan pengelola (*managers/agents*) perusahaan. Hal ini menimbulkan kebutuhan masyarakat atas profesi auditor. Auditor dianggap sebagai pihak yang independen antara agen sebagai penyedia informasi (laporan keuangan) dan para *stakeholders* sebagai pengguna informasi, sehingga mengurangi *asymetry information*;

Selanjutnya Davis (1996) mengatakan bahwa: *The primary objective of a business firm is economic service*". Tujuan dari suatu usaha adalah memberikan nilai ekonomis. Nilai ekonomis ini dikembangkan melalui aktivitas yang dilakukan oleh para anggotanya untuk menciptakan produk barang atau jasa dari suatu organisasi. Aktivitas-aktivitas tersebut kemudian menghubungkan tujuan organisasi dengan hasilnya. Salah satu pekerjaan manajemen adalah mengelompokkan aktivitas-aktivitas tersebut sedemikian rupa sehingga membentuk struktur organisasi, dan struktur organisasi tersebut bergantung pada tujuan organisasi.

Agency Problem, dari Parker dan Peters (2005) menyatakan bahwa faktor-faktor *corporate governance* mempengaruhi penilaian auditor tentang perencanaan manajemen dan kemampuan untuk menghindari *financial distress*. Abidin, Beattie dan Goodacre (2006) juga menyatakan auditing memiliki peran penting dalam proses *corporate governance*. Proses audit terkait dengan harapan akan adanya pertumbuhan perusahaan yang lebih baik daripada kondisi sebelumnya. Keberadaan auditor eksternal pada suatu perusahaan terkait dengan harapan pertumbuhan perusahaan yang lebih baik di masa yang akan datang dan kualitas auditornya.

Besarnya manfaat yang diperoleh dari pekerjaan pemeriksaan tidak terletak pada temuan pemeriksaan yang dilaporkan atau rekomendasi yang dibuat, tetapi terletak pada efektivitas penyelesaian yang ditempuh oleh entitas yang diperiksa. Manajemen entitas yang diperiksa bertanggung jawab untuk menindaklanjuti rekomendasi serta menciptakan dan memelihara suatu proses dan sistem informasi yang memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa dimaksud. Jika manajemen tidak memiliki cara

semacam itu, pemeriksa wajib merekomendasi agar manajemen memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa.

Fama (1980) dan Zanglein (2008), menyatakan bahwa perusahaan pada dasarnya menanggung risiko, selain adanya pertentangan kepentingan (*conflict of interest*). Masalah ini timbul pada perusahaan karena sesungguhnya kekayaan perusahaan adalah milik pemegang saham dan stakeholder lainnya. Sedangkan, kewenangan pengelolaan perusahaan ada pada manajemen yang ditunjuk melalui mekanisme pemilihan manajemen perusahaan yang berbeda beda antar perusahaan. Pertentangan kepentingan yang terjadi pada perusahaan dapat menyebabkan variasi risiko yang tidak dikehendaki, meliputi antara lain, pemanfaatan kekayaan perusahaan yang tidak sesuai aturan, *fraud*, dan penetapan manajemen dengan kompetensi yang kurang memadai.

BAB II

TEORI PENGHUBUNG (MIDDLE RANGE THEORY)

2.1 Teori Kontrak (*Contracting Theory*)

Teori kontrak pada prinsipnya mempelajari bagaimana pelaku ekonomi dapat membangun kesepakatan kontrak yang efisien/optimal, umumnya dalam keadaan ketidakpastian dan adanya informasi yang asimetris (Laffont dan Tirole, 1993). Ketidakpastian muncul karena para pihak tidak dapat sepenuhnya memprediksi dan menuangkan ke dalam kontrak apa yang akan terjadi selama periode kontrak berlangsung, dimana kejadian tersebut dapat mempengaruhi hak dan kewajiban dari para pihak, seperti hak dan kewajiban klien dengan hak dan kewajiban Kantor Akuntan Publik. Informasi asimetris terjadi karena penyedia dianggap memiliki informasi tentang biaya produksi dan *level of effort* yang tidak diketahui oleh pembeli. Informasi asimetris juga dapat timbul ketika terjadi perubahan disain setelah kontrak ditandatangani (misalnya karena kegagalan disain, kondisi lingkungan dan lokasi yang tidak dapat diantisipasi, perubahan regulasi, dan lain-lain). Masalah seperti ini sangat sulit diprediksi oleh para pihak. Namun demikian, sekali masalah tersebut muncul dan diketahui maka penyedia pada umumnya memiliki informasi yang lebih baik terkait dengan permasalahan yang dihadapi, metode yang dapat digunakan untuk mengatasi masalah, serta konsekuensi biaya yang dibutuhkan untuk melaksanakan perubahan.

2.1.1 Teori (In) Complete Contract

Dalam perkembangannya terdapat dua aliran teori kontrak yang sering dijadikan rujukan, yaitu (1) teori kontrak lengkap (*complete contract*) - yang diasosiasikan dengan teori ekonomi kelembagaan (*institutional theory*) khususnya terkait dengan masalah *principal-agent*, dan (2) teori kontrak tidak lengkap (*incomplete contract*) - yang diasosiasikan dengan model *transaction cost*.

Teori Kontrak Lengkap (Teori Insentif). Dengan asumsi para pihak dapat membuat kontrak yang lengkap, teori ini melihat permasalahan

kontrak pengadaan sebagai persoalan insentif. Menurut Laffont dan Tirole (1993), dalam model *principal-agent* pemerintah sebagai *principal* dihadapkan pada masalah informasi yang asimetris karena tidak bisa mendapatkan beberapa informasi penting mengenai penyedia (*agent*), terutama terkait dengan usaha (*effort*) yang akan dilakukan oleh penyedia. Usaha dalam hal ini dapat menggambarkan tipe dari penyedia (misalnya penyedia yang efisien atau tidak efisien, penyedia yang *risk-taker* atau *risk averse*). Dalam hal ini pemerintah sebagai pembeli tidak bisa membedakan antara penyedia yang efisien dan yang tidak efisien, dan pemerintah juga tidak dapat memonitor sejauh mana usaha dari penyedia untuk semaksimal mungkin memenuhi kepentingan pemerintah sebagai pembeli sebagaimana yang tertuang dalam kontrak. Dengan demikian masalah yang dihadapi pemerintah sebagai pembeli adalah bagaimana mendisain suatu insentif (skema kontrak) agar penyedia memberikan informasi atau mengadopsi perilaku sesuai keinginan pembeli. Dikaitkan dengan tahapan proses pengadaan, teori insentif lebih menitikberatkan pada disain kontrak sebelum kontrak ditandatangani.

Teori Kontrak Tidak Lengkap (Teori Biaya Transaksi). Berbeda dengan teori insentif yang mengasumsikan bahwa para pihak dapat menuangkan hak dan kewajiban untuk seluruh kemungkinan yang akan terjadi, dalam teori biaya transaksi asumsi tersebut tidak berlaku. Pada kenyataannya hampir semua kontrak (termasuk kontrak pengadaan) merupakan kontrak yang tidak lengkap.⁵ Ketidaklengkapan suatu kontrak tidak dapat dihindari sebagai akibat dari pertimbangan biaya transaksi yang mahal untuk membuat kontrak yang lengkap terutama biaya informasi (*information costs*), adanya rasionalitas yang terbatas (*bounded rationality*) atau ketidakmampuan untuk melihat atau memprediksi hal-hal yang bersifat kontingen, dan oleh sebab lainnya (Grossman dan Hart, 1986). Dalam model ekonomi, kontrak disebut sebagai "contingently incomplete", karena di dalam bahasa kontrak, para pihak tidak dapat memaksimalkan keuntungan transaksi di setiap keadaan kontinjensi masa depan (Ayres, Ian and Robert H. Gertner, 1992).

Dalam teori ini ketidaklengkapan suatu kontrak juga disebabkan oleh ketidakmampuan institusi yang bertanggungjawab untuk menjamin

kinerja kontrak (yaitu institusi pengadilan), karena mereka tidak mampu menegakkan ketentuan yang sulit/tidak dapat diverifikasi. Karena teori ini beranggapan bahwa para penegak hukum juga memiliki *bounded rationality*, maka kinerja kontrak tidak dapat dijamin oleh mekanisme eksternal (lembaga pengadilan). Oleh Williamson (1996) kondisi seperti ini disebut sebagai kegagalan institusi.

2.1.2 Konsekuensi dari Teori Kontrak

Kedua teori tersebut di atas memiliki konsekuensi atau prediksi yang sama yaitu terjadinya kontrak yang tidak efisien/optimal. Namun terdapat perbedaan dalam hal penyebab dari kontrak yang tidak efisien/optimal tersebut. Pada teori insentif inefisiensi kontrak disebabkan oleh adanya *moral hazard*, dimana penyedia dalam menjalankan kontrak berperilaku tidak sejalan/sesuai dengan kepentingan pembeli. Sedangkan pada teori biaya transaksi, sumber dari inefisiensi kontrak berasal dari proses adaptasi atau penyesuaian yang harus dilakukan dalam pelaksanaan kontrak.

Pada teori insentif, *moral hazard* menyebabkan kontrak tidak efisien karena penyedia dengan informasi yang dimiliki (yang tidak dimiliki oleh pembeli) dapat melakukan tindakan yang mempengaruhi *utility* pembeli. Upaya pembeli untuk memaksimalkan *utility* nya dalam hal ini dipengaruhi oleh perilaku penyedia. Pada teori biaya transaksi, inefisiensi disebabkan oleh biaya adaptasi. Proses adaptasi jika tidak berjalan dengan baik dapat menimbulkan potensi sengketa kontrak diantara kedua pihak serta menimbulkan biaya, dan biaya adaptasi tersebut selama ini kurang diperhatikan dalam kontrak pengadaan barang/jasa. Dalam banyak kasus perubahan kontrak *ex post* menimbulkan efek yang signifikan terhadap biaya total proyek.

Proses adaptasi juga dapat menimbulkan *underinvestment* atau *overinvestment*. *Underinvestment* terjadi ketika kewajiban para pihak tidak secara optimal dirumuskan dan dituangkan dalam kontrak, sehingga terdapat peluang untuk melakukan renegotiasi terkait dengan kewajiban tersebut pada saat pelaksanaan kontrak. Renegosiasi memberikan peluang perilaku yang oportunistik, yaitu satu atau kedua pihak mencoba untuk mengambil keuntungan dari proses renegotiasi yang biasanya cenderung mengakibatkan terjadinya *underinvestment*. Sebaliknya, kontrak yang tidak lengkap - ditambah dengan adanya ganti rugi (*damage remedy*) - juga dapat berakibat pada investasi yang berlebihan (*overinvestment*). Karena kontrak

mengharuskan salah satu pihak untuk melakukan investasi, sementara kondisi kontinjensi menghendaki bahwa lebih baik bagi pihak terkait untuk tidak melakukan investasi, maka terjadi investasi yang tidak optimal (*overinvestment*).

Teori Kontrak (*Contracting Theory*) dari Scott (2000) dan Spicer (2003). Spicer (2003) menyatakan bahwa teori kontrak ini digunakan untuk menjelaskan bahwa KAP merupakan kumpulan kontrak-kontrak antara berbagai kepentingan, meliputi kontrak partner dengan klien, dengan junior auditor, karyawan KAP, Pemerintah, dan pihak-pihak lain yang mempunyai kepentingan dengan KAP. Hal senada dikemukakan oleh Scott (2000:76) bahwa perusahaan mempunyai banyak kontrak, misalnya kontrak kerja antara perusahaan dengan para manajemnya dan kontrak pinjaman antara perusahaan dengan kreditumya. Kontrak kerja yang dimaksud adalah kontrak kerja antara pemilik modal dengan manajer perusahaan. Dalam hal ini, antara *agent* dan *principal* ingin memaksimalkan *utility* masing-masing dengan informasi yang dimiliki.

Teori agensi menggambarkan hubungan agensi sebagai suatu kontrak di bawah satu prinsipal atau lebih yang melibatkan agen untuk melaksanakan beberapa layanan bagi mereka dengan melakukan pendelegasian wewenang pengambilan keputusan kepada agen. Baik prinsipal maupun agen diasumsikan sebagai orang ekonomi rasional dan semata-mata termotivasi oleh kepentingan pribadi. Hal ini dapat memicu terjadinya konflik keagenan. Untuk itu, dibutuhkan pihak ketiga yang independen sebagai mediator pada hubungan antara prinsipal dan agen. Auditor adalah pihak yang dianggap mampu menjembatani kepentingan pihak prinsipal (*shareholders*) dengan pihak agen (manajer) dalam mengelola keuangan perusahaan

Auditor sebagai pihak ketiga yang independen dibutuhkan untuk melakukan pengawasan terhadap kinerja manajemen apakah telah bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal melalui laporan keuangan. Auditor bertugas untuk memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan perusahaan dan mengungkapkan permasalahan kelangsungan hidupnya (*going concern*) yang dihadapi perusahaan apabila auditor meragukan kemampuan perusahaan dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya.

2.2 Teori Labeling

2.2.1 Label yang berlawanan dengan Citra-Diri

Kadang-kadang kita tidak berada dalam posisi memprotes kesalahan interpretasi orang lain terhadap kita karena kita sudah *matt*.

Sebagai contoh auditor memeriksa yang memeriksa. Meskipun tubuh seringkali menunjukkan kebenaran, semuanya sebenarnya tergantung pada interpretasi orang lain. Kadang-kadang kita dapat memprotes label yang salah, tetapi terhambat oleh para penafsir. Misalnya, publik membuat label yang sangat buruk bagi pengutil barang-barang di pengadilan karena koran lokal membuat label itu, dan label ini dianggap sebagai kebenaran yang diikuti oleh publik. Meskipun orang yang bersangkutan mengajukan protes karena merasa tidak bersalah, namun protes itu tidak dihiraukan karena label itu begitu kuat. Malahan kadang-kadang protes tersebut dianggap sebagai konfirmasi bagi kepastian label itu sendiri. Sebagai contoh, jika perusahaan didiagnosis pembukuannya amburadul atau tidak baik, meski manajemen membantah bahwa perusahaan benar-benar waras, nampaknya protes kita itu justru memperbesar kemungkinan perusahaan akan diadit oleh auditor.

Memang normal kalau manajemen protes menurut sudut pandang mereka, tetapi sikap kita ketika protes seperti marah seraya mencak-mencak, atau berteriak-teriak, memperkuat dugaan bahwa perusahaan memang tidak waras. Karena katanya, orang *normal* tidak akan mencak-mencak atau berteriak-teriak seperti itu. Akhirnya, meskipun kita tidak setuju dengan interpretasi orang lain bahwa perusahaan sebenarnya sakit, tetapi kita memutuskan untuk bersabar dan tidak menghiraukan tuduhan itu, berusaha senormal mungkin, Anda tetap saja akan dikonfirmasi sakit. Kata mereka, "tidak ada orang *normal* tenang-tenang saja seperti itu."

Pembahasan interaksionis klasik Goffman tentang perilaku mengumpulkan benda-benda buangan (*hoarding*) pasien gangguan jiwa dalam *Asylum* (1968) adalah contoh yang sangat baik tentang ciri-ciri perilaku "normal" tatkala label "abnormal" diterapkan. Perilaku tersebut sangat menonjol di kalangan akuntan public di Kantor. Interpretasi yang biasa tentang perilaku ini menegaskan label yang dilekatkan pada pasien. Dikatakan bahwa abnormal kalau memiliki benda-benda tak berharga itu, dan perilaku mengumpulkan benda-benda buangan itu adalah cerminan kecemasan yang mendalam dan ketidakstabilan emosi dalam diri klien.

Goffman menentang analisis di atas, ia berpendapat bahwa anggapan bahwa analisis itu nampaknya hanya cocok dari sudut pandang orang di luar

rumah sakit jiwa, di mana benda-benda "tak berguna" selalu ada di mana-mana. Tetapi di dalam institusi, dalam sudut pandangan pasien, benda-benda buangan itu sangat sulit terlihat, sehingga pantas apabila disimpan dengan sangat hati-hati. Selanjutnya, karena pasien rumah sakit jiwa kurang memiliki privasi dan tidak mempunyai tempat penyimpanan pribadi, maka kelakuan *hoarding* itu menjadi nampak aneh.

Teori *labeling* berpendapat bahwa kadang-kadang proses *labeling* itu berlebihan karena sang korban salah interpretasi itu bahkan tidak dapat melawan dampaknya terhadap dirinya. Berhadapan dengan label yang diterapkan dengan kuat, citra di orang yang dilabel itu dapat runtuh. Ia akan memandang dirinya seperti citra yang dilabelkan orang lain kepadanya. Seperti akibat *labeling* sebelumnya, ketepatan atau "kebenaran" suatu label tidak berarti apa-apa dibandingkan dengan kekuasaan dari dampaknya. Salah atau benar dalam faktanya, penerapan dan reaksi-reaksi orang lain terhadap eksistensinya menjadikan label itu benar. Dalam hal di atas, label tersebut menjadi realitas baik bagi orang yang dilabel maupun bagi orang luar yang menerapkan label.

Edwin Lemert (1912-96) membuat pembahasan yang terkenal tentang konstruksi sosial paranoia (1967) yang menunjukkan aspek-aspek *labeling* ini dengan sangat jelas. Paranoia adalah kondisi mental di mana penderita membayangkan dirinya ditindas oleh suatu persekongkolan. Namun, seperti dikatakan Lemert, jika paranoia diduga terdapat dalam tubuh seseorang maka persekongkolan itu benar-benar terwujud. Orang yang "sakit" itu diobservasi secara rahasia (red penulis: Klien mengalami *financial distress*). Karena klien yang terganggu keuangannya itu tidak mengetahui apa yang baik baginya dan dapat berperilaku secara tidak rasional, upaya mengorganisasi pengobatan juga bersifat rahasia. Sebagai contoh, kunjungan ke Kantor Akuntan Publik akan diatur tanpa setahu klien. Sebenamya wajar apabila rasa cemas dan keluhan datang dari klien yang dilabel *financial distress* itu, akan tetap dalam pandangan orang memberi label keluhan dan kecemasan itu mempertegas label tersebut. Jelaslah di sini bahwa klien yang yakin dirinya sedang ditindas oleh suatu persekongkolan ditentang Kantor Akuntan Publik (KAP). Fakta bahwa inilah yang terjadi tidak akan memengaruhi KAP yang melabel menegaskan penilaiannya.

Konfirmasi demikian itu, berujung pada perawatan berjangka lama di Kantor Akuntan Publik. Pada tahap inilah konstruksi paranoia bahwa Klien yang dilabel seperti itu mengalami tekanan berat pada citra dirinya. Lemert

berpendapat bahwa seberapa pun pastinya bahwa mereka itu waras sebelum dimasukkan ke rumah sakit jiwa, konfirmasi organisasi atas label "tidak waras" itu, khususnya dengan menggunakan cara-cara tertentu untuk mengubah perilaku pasien, akan menimbulkan kerusakan serius pada citra-dirinya yang sebelumnya menjadi jati dirinya. Lalu, untuk apa Klien dirawat di KAP ? Bagi KAP yang melabel, khususnya auditor, tahap perubahan citra-diri ini adalah tahap pertama yang sangat penting dalam proses penyembuhan. Fakta bahwa ini mungkin tahap *terakhir* dalam konstruksi *sosial* dari kondisi mental, yang tidak dimulai dengan sakit yang sebenarnya, tetapi dengan *labeling* awal oleh KAP lain, tentu saja, tidak dipertimbangkan. Dampak *labeling* oleh orang lain terhadap konstruksi kepribadian sosial, khususnya, terhadap terciptanya citra-diri yang baru, diartikulasikan dengan kuat oleh Goffman.

Menurut Goffman pengobatan resmi berbagai jenis perilaku menyimpang dalam organisasi yang tujuannya sudah ditentukan (seperti pada kasus sakit jiwa) adalah suatu upaya yang disadari untuk mengubah citra-diri orang yang menyimpang itu, sehingga dia lebih siap untuk "disembuhkan". Dalam kajian terkenal disebutnya "institusi total" (1968) Goffman mengemukakan pandangan bahwa institusi mapan seperti penjara, kamp konsentrasi, dan rumah sakit jiwa, di mana orang-orang yang dilabel menyimpang benar-benar "dikerangkeng" untuk waktu yang lama, secara esensial adalah agensi-agensi resosialisasi. Argumennya tidak hanya terkait dengan pemulihan keuangan klien yang menyimpang, karena KAP mengklaim bahwa prinsip-prinsip yang sama juga berlaku pada institusi-institusi lain seperti militer dan kelompok-kelompok keagamaan tertentu. Namun, sifat tak sukarela dari keanggotaan orang-orang yang menyimpang itu membuat berhasilnya perubahan citra-diri menjadi penting.

Goffman (1968) mendefinisikan institusi total sebagai "tempat-tempat tinggal dan bekerja di mana sejumlah orang yang dikondisikan sama dipisahkan dari masyarakat yang lebih luas untuk waktu yang cukup lama, bersama-sama menjalani kehidupan yang diatur secara formal berdasarkan jadwal-jadwal yang ketat". Ia mengatakan bahwa dalam kondisi demikian, pengaturan kehidupan benar-benar dirancang untuk mengganti citra-diri yang ada dengan yang baru, yang lebih dapat diterima oleh institusi. Proses inilah yang disebutnya "institusionalisasi".

Sebagai contoh, Goffman mengatakan, prosedur masuk rumah sakit jiwa kerap kali dirancang untuk membuang semua simbol kasat mata *diri* orang yang dilabel, dan menggantinya dengan indikasi-indikasi seseorang yang baru yang dikehendaki institusi. Dengan kata lain,

namamisalnya, diganti dengan nomor (sama seperti di penjara, kamp konsentrasi, dan militer), atau dengan nama baru (seperti nama-nama keagamaan). Tampilan orang yang bersangkutan juga diubah sedapat mungkin; pakaian diganti ketika masuk dengan pakaian seragam institusi, rambut dipotong cepak. Oleh karena menyimpan barang-barang pribadi adalah masalah yang musykil, semua atau sebagian besar barang pribadi tidak boleh dibawa ke dalam sejak masuk, biasanya dikumpulkan dan dibawa pulang oleh keluarga. Ruang pribadi tidak diperbolehkan, bahkan untuk kegiatan yang paling pribadi sekali pun. Dengan cara ini, kata Goffman, institusi menganggap telah menyamakan semua pasien tanpa kecuali, sehingga mereka dapat berkomunikasi satu sama lain.

Dengan demikian, label yang diberikan KAP terhadap Kliennya, membuat klien terpenjara, semua data keuangan klien ada pada KAP, rahasia keuangan klien tentang finansial distress berada pada KAP. Inilah yang dikhawatirkan oleh teori labeling ini.

Selanjutnya, usaha untuk mengubah citra diri pasien dapat dilakukan secara paksa oleh petugas, melalui ritual atau cara-cara lain, suatu proses yang disebut Goffman "kematian diri" (*mortification of the self*). Sebagai contoh, pasien baru mungkin mengalami pelecehan (dipermalukan) ketika awal masuk institusi, seperti dilucuti pakaian, digeledah (mirip dengan di penjara) atau dimandikan oleh petugas (di rumah sakit jiwa). Setelah itu pasien diajar untuk patuh total kepada petugas rumah sakit, kadang-kadang petugas menampilkan sikap dan mirnik wajah yang provokatif. Menurut Goffman, tindakan-tindakan tersebut, kerap kali di depan umum, dirancang untuk membunuh *diri* sebelumnya, menguburnya sehingga tidak bisa lagi digunakan, dan mendorong dibentuknya identitas baru, yang lebih sesuai untuk memenuhi kebutuhan institusi.

Meskipun teori *labeling* biasanya berpendapat bahwa proses tersebut tidak dapat dilawan oleh penerimanya, Coffman benar dengan prinsip-prinsip interaksionisnya. Berkeyakinan bahwa identitas sosial tidak hanya memberikan dampak mendalam pada jiwa manusia tetapi juga diciptakan dan diciptakan kembali sebagai interpretasi dua arab, Goffman tidak hanya menekankan dampak institusional tetapi juga kemampuan penerima untuk melawan atau menyesuaikan dengan proses yang dikenakan kepada dirinya pada tingkat tertentu. Ia membicarakan tentang orang-orang yang benar-benar "dikoloni" atau "diinstitusionalisasi", lebih menyukai kehidupan di dalam institusi daripada di luar institusi, atau orang-orang yang "benar-benar berubah" citra diri mereka, bukan hanya mematuhi tetapi juga meniru model peran petugas. Ia juga membicarakan tentang pasien yang

berupaya melindungi dirinya dengan cara menarik diri dari interaksi dengan orang lain, atau orang-orang yang secara aktif memberontak melawan institusi, selain orang-orang (sebagian besar, dalam pandangan Goffman) yang "berdiam diri" saja, menghindari kekacauan dan memelihara citra diri mereka dengan memainkan peranan apa pun yang diinginkan petugas.

Jika *labeling* juga berarti viktimisasi seperti yang kita diskusikan di atas, maka teori *labeling* berargumen bahwa kita harus bertanya lebih lanjut — suatu pertanyaan terpenting — darimana korban-korban ini datang? Sebagai contoh, mengapa Klien (perusahaan yang pasien KAP) itu dilabel finansial distress misalnya dan bukan label lain? Mengapa perusahaan-perusahaan tertentu dilabel Menolak memberikan pendapat atau *Disclaimer of Opinion* bukan label lain?

Bagi teori *labeling* jawabannya tidak terletak pada realitas berbagai kondisi mental atau tingkat kecerdasan. Melainkan, terletak pada asal-usul munculnya persepsi atribut ini oleh orang lain. Fokusnya adalah pada alasan label tertentu dilekatkan pada orang tertentu, bukan pada karakteristik korban dari label tersebut. Pertanyaan yang menarik bukanlah "bagaimana orang tersebut mendapatkan label itu?" melainkan "mengapa orang-orang *ini* dilabel seperti itu, bukan dengan label lain?"

Teori lain yang biasa kita kenal menjawab pertanyaan ini bahwa penggunaan label-label tersebut akhirnya adalah tentang penggunaan kekuasaan. Menurut teori *labeling*, label yang paling menghancurkan kehidupan social, yakni orang-orang yang dipandang *menyimpang*, biasanya dilekatkan pada orang-orang yang paling tidak berdaya dan paling tidak memiliki kekuasaan dalam masyarakat, yakni orang-orang yang paling tidak mampu melawan proses itu. Analisis *labeling* ini sebagai refleksi penggunaan kekuasaan dikemukakan oleh Howard Becker. salah satu tokoh teori tersebut, sebagai proses di mana "*underdogs*" dalam masyarakat menjadi korban dari posisinya yang "*underdogs*"(1967).

Ini adalah gambaran dari pendekatan *labeling* terhadap perilaku menyimpang secara umum: orang-orang yang menyimpang secara umum dilihat sebagai korban, bukan sebagai pelaku kesalahan. Hal ini khususnya jelas dalam analisis *labeling* yang tipikal tentang ke-jahatan. Kejahatan dilihat secara eksklusif sebagai- produk *labeling*, dan semua dampak yang terjadi merupakan alokasi keberlakuan label tersebut. Teori *labeling* memandang hubungan antara orang yang membuat label dan yang dilabel di daerah kehidupan social ini secara esensial adalah kekuasaan. Sebagai kebalikan dari pan-dangan konvensional, korban adalah *underdog* yang dibentuk menjadi kriminal, sedangkan pelaku kesalahan adalah *overdog* yang leb-

ih berkuasa yang menindas mereka yang tak memiliki kekuasaan, adalah seumpama spiral tak berujung dari penyimpangan kriminal.

2.2.2 Teori *labeling* dan kejahatan

Teori *labeling* berpendapat bahwa ada dua pertanyaan dasar yang hams dikemukakan tentang kejahatan:

- Mengapa sebagian aktivitas manusia dianggap ilegal, sedangkan aktivitas yang lain tidak?
- Mengapa sebagian orang menjadi jahat (kriminal), sedangkan yang lain tidak?

Menurut teori *labeling*, jawaban atas kedua pertanyaan tersebut mencerminkan distribusi kekuasaan dalam masyarakat. Orang yang berkuasa tidak hanya dapat bertindak terhadap apa yang dise-but ilegal dalam suatu masyarakat, tetapi juga dapat memengaruhi siapa saja yang dilabel sebagai kriminal. Teori *labeling* berpendapat bahwa meski kita kerap kali berpikir bahwa hukum datang dari Tuhan atau cukup pasti dalam kepentingan setiap orang, sesungguhnya tidak semudah itu dalam kenyataan. Sesungguhnya konstruksi aturan hukum itu adalah tindakan politik. Keputusan bahwa tindakan *ini* boleh, sedangkan tindakan *itu* tidak boleh, dibuat oleh manusia yang memiliki kekuasaan untuk memutuskan. Lebih jauh, "yang berkuasa" dalam hal ini bukan hanya orang-orang yang dalam realitas dapat membuat hukum, tetapi juga orang-orang atau kelompok yang dapat memengaruhi sang pembuat hukum—yakni orang-orang yang disebut Becker, "*moral entrepreneur*".

Karena adanya hubungan antara kekuasaan dan konstruksi aturan hukum - menurut teori *labeling*, hal ini tidak mengherankan – maka tindakan yang tidak legal dalam suatu masyarakat cenderung legal dalam masyarakat di mana orang yang berkuasa berada. Dengan kata lain meskipun kita mungkin saja membayangkan suatu Perusahaan yang menjadi Klien KAP kita memandang ilegal mewarisi kekayaan, atau menarik keuntungan dari konsumen, atau mengeksploitasi klien, atau menghindari pajak pembayaran, namun legal membantu Klien dalam hal Kompilasi Laporan Keuangan Klien, KAP menyusun Laporan Keuangan Klien, dan atau hal-hal yang melanggar Standar Auditing yang berlaku, bukan itu yang dimaksudkan, Hukum mencerminkan distribusi kekuasaan di mana orang-orang yang tidak berkuasa nampaknya lebih banyak melakukan aktivitas yang dilarang hukum.

Mungkin kita menganggap hal ini terlalu jauh. Lalu, bagaimana dengan hukum yang menghambat penghindaran pajak, kontrak penempatan oleh auditor pada perusahaan klien agar memperoleh imbalan, kecurangan perusahaan, atau monopoli produksi? Teori *labeling* menjamin bahwa tentu saja ada hukum yang secara khusus memengaruhi aktivitas, katakanlah, perusahaan besar, tetapi dikemukakan bahwa hukum ini cenderung paling sedikit dibicarakan. Dan sekali pun hukum dilaksanakan secara paksaan, hukum tersebut cenderung sedikit sekali melengkapi kesuksesan pelaksanaannya, karena sumberdaya yang tersedia bagi yang berkuasa untuk membela kepentingannya sendiri. Sebagai akibatnya, posisi Klien adalah bahwa peranan kekuasaan dalam konstruksi kejahatan tidak hanya terbatas pada definisi tindak ilegal, melainkan juga memengaruhi penyelidikan tentang kejahatan. Dan tidak ada pengaruh yang lebih nyata daripada penyeleksian individu kriminal mana yang akan dieksekusi — dalam *labeling* tindakan orang tertentu sebagai ilegal.

2.2.3 Pelanggaran hukum dalam Labeling

Mengapa sebagian Perusahaan harus dilabel sebagai Pailit sedangkan yang lain tidak? Jawaban yang jelas dalam hal ini adalah bahwa hanya sebagian Auditor atau KAP yang memilih melakukan kejahatan. Dan sudut pandang ini, tugas suatu eksplanasi mengenai kejahatan Fraud, adalah untuk mengungkapkan penyebab mengapa Auditor terjerumus kedalam jalur kejahatan itu. Bagi teori *labeling*, segala sesuatu tidaklah berjalan menurut garis lurus, terutama karena analisis seperti itu mengabaikan perbedaan besar antara jumlah kejahatan yang dilakukan dan jumlah penjahat yang dihukum.

Penelitian menunjukkan tanpa ragu bahwa insidens kegiatan kejahatan hanya sedikit hubungannya dengan jumlah kejahatan yang dilaporkan ke polisi (*crimes known to police* atau CKP), dan bahkan lebih kecil lagi kasus kejahatan yang terbongkar oleh polisi. Seberapa jauh statistik resmi menggambarkan tingkat kejahatan yang riil tergantung pada kategori kriminal tertentu. Hampir semua kasus Fraud dilaporkan karena itulah satu-satunya cara mendapatkan keuntungan seorang Auditor dapat mengklaim kompensasi dari perusahaan yang menjadi Kliennya. Mungkin atas alasan yang sama (karena tingginya tingkat persaingan KAP), jumlah kasus fraud dilaporkan. Akan tetapi bentuk-bentuk kejahatan lainnya jarang dilaporkan.

Misalnya, sedikit kasus kompilasi keuangan klien dilaporkan, dan diperkirakan hanya 1 persen dari semua kasus fraud yang dilakukan auditor dilaporkan. Mengapa demikian? Banyak kejahatan yang tidak dilaporkan mungkin karena dianggap kecil. Akan tetapi banyak juga fraud yang tidak dilaporkan, hanya kira-kira 20 persen dari kasus korupsi yang dilaporkan, misalnya. Alasan utama dari rendahnya angka pelaporan ini mungkin karena korban yang masih kecil dan kurang yakinnya mereka bahwa polisi akan menangani dengan baik, atau kurangnya kepercayaan akan kemampuan polisi menyelesaikan masalah ini. Kajian menunjukkan bahwa banyak laporan ke polisi ternyata tidak direkam dengan baik. Alasannya karena pekerjaan yang bertumpuk melebihi kemampuan, keraguan akan validitas pengaduan, dan keinginan untuk memberi kesan aman dengan cara tidak memasukkan kasus-kasus yang tak selesai.

Selain survei korban di atas, kajian laporan pribadi (*self-report*) juga menggambarkan perbedaan besar antara komisi kejahatan dan indeks CKP dan perbedaan yang bahkan lebih besar antara komisi dan penyelesaian kasus. Kajian tersebut minta auditor untuk secara sukarela menceritakan tindakan kriminal yang mereka lakukan pada masa lampau dengan jaminan kerahasiaan penuh. Mereka menunjukkan bahwa antara 50 persen hingga 90 persen mengaku melakukan kejahatan yang seharusnya dapat diajukan ke pengadilan bilamana diketahui. Angka ini bahkan lebih besar, mereka juga menunjukkan bahwa kegiatan kejahatan itu tersebar di seluruh bagian dalam masyarakat. Mereka menunjukkan bahwa kejahatan nampaknya dituduhkan oleh kalangan kelas menengah sebagai perbuatan kelas pekerja bawah, dan mereka tentu saja menunjukkan kekeliruan asumsi bahwa kejahatan lebih cenderung dilakukan oleh lapisan masyarakat bawah dalam struktur kelas.

Namun, inilah tepatnya apa yang digambarkan oleh statistik resmi — kasus-kasus kejahatan yang diselesaikan polisi. Kesan kuat dari gambaran di atas adalah bahwa pelaku tindak kejahatan terutama auditor dari KAP Kecil di perkotaan atau orang kecil dipedesaan misalnya yang melakukan kejahatan. Mengapa demikian? Jika, sebagaimana ditunjukkan oleh kajian *self-report* ini, kejahatan dapat dilakukan oleh siapa pun, mengapa orang-orang dari kelas tertentu saja yang dilabel?

Jawaban teori *labeling* adalah bahwa hanya tipe orang-orang tertentu yang nampaknya *dilabel* sebagai kriminal. Sebagai manusia, polisi hanya dapat mengambil tindakan terhadap orang-orang yang mereka *persepsi* sebagai pelanggar hukum. Itulah sebabnya mengapa orang-orang tertentu menjadi kriminal. Jadi bukanlah karena hanya mereka yang melakukan tindak kejahatan. Bahkan mungkin saja bukan mereka yang melakukan tindak

kejahatan itu. Yang terjadi semata-mata karena mereka diinterpretasi sebagai melakukan tindakan kriminal. Tetapi mengapa ada pola yang jelas bagi interpretasi itu? Teori *labeling* berpendapat bahwa persepsi polisi tak urung muncul dari stereotype kriminal, yang dari stereotype itu mereka dan penegak hukum lainnya bekerja. Mengapa stereotype itu begitu kuat dalam upaya penegakan hukum tentu sudah jelas. Meskipun kajian *self-report* menunjukkan bahwa pelaku kejahatan bisa datang dari mana saja dalam masyarakat, kemudian stereotype apa pun tentang "kejahatan tipikal" yang Anda pilih, penilaian Anda tetap saja tergantung pada persepsi Anda. Maka, pertanyaan penting selanjutnya adalah: mengapa stereotype tertentu menjadi dominan dalam konteks kriminal, sedangkan stereotype lainnya tidak?

Menurut teori *labeling*, kita tidak perlu mencari jawaban lebih jauh daripada distribusi kekuasaan dalam masyarakat. Hal yang sama, pihak yang berkuasa dapat menentukan tindakan-tindakan mana saja yang ilegal dan yang mana tidak, mereka juga bisa mengembangkan persepsi tertentu tentang criminal, keuntungan bagi mereka. Jadi meskipun statistik resmi hanya memberikan sedikit gambaran tentang distribusi aktual kejahatan dalam masyarakat, angka statistik tersebut sesungguhnya banyak menunjukkan kepada kita bagaimana polisi dan penegak hukum lainnya memandang dan memberi label kriminal. Selanjutnya, hal ini juga menunjukkan kepada kita tentang berbagai macam pengaruh orang-orang yang memiliki kekuasaan terhadap stereotype yang digunakan dalam pelaksanaan hukum. Statistik resmi pengaduan jelas menunjukkan hal ini. Label stereotype khas yang digunakan dalam pelaksanaan hukum berkurang ketika seseorang naik peringkatnya dalam hirarki sosial. Menurut Bilton dkk label kejahatan itu lebih banyak diterapkan kepada anggota masyarakat bawah yang paling tidak beruntung karena mereka tidak berkuasa:

Kita tidak perlu heran mengapa orang kulit hitam dan kelas pekerja paling menonjol dalam statistik resmi kejahatan, karena mereka dan perilaku mereka nampaknya mirip dengan ciri-ciri atau persepsi pihak-pihak pelaksana hukum tentang apa itu "kejahatan" dan "penjahat", dan pihak yang dilabel itu kurang mampu memobilisasi materi dan sumber sosial yang diperlukan untuk meyakinkan orang lain bahwa mereka tidak demikian." (Bilton dkk, 1981: 595)

Tentu saja, sekali pihak yang tak berdaya menerima label tersebut, maka bekerjalah label itu pada diri mereka. Berhasilnya penerapan

stereotipe akan berarti bahwa validitas ditegaskan oleh penggunaannya dan label itu bahkan dapat digunakan untuk melakukan kejahatan lebih banyak lagi di masa depan. Jadi, proses *labeling* kriminal dapat meningkatkan kemungkinan orang-orang yang tak berdaya itu untuk berbuat kriminal dan mengurangi kesempatan orang paling berkuasa. Dengan cara ini, ketidaksetaraan kekuasaan dalam masyarakat direkat oleh proses pelaksanaan hukum. Selanjutnya, sekali stereotipe itu diterapkan dan label dilekatkan, eksistensi label tersebut terserap dalam diri orang yang dilabel dan menjadi bagian dari identitasnya. Orang lain bereaksi terhadap label tersebut sedemikian sehingga membuat aktivitas "normal" di masa depan menjadi sangat sukar. Karena tuduhan demikian, orang lain akan memandang dan memperlakukannya dengan penuh curiga. Kesempatan pekerjaan pun tertutup. Stigma "kriminal" meluas kemana-mana; sesuatu yang diduga selalu ada dan melekat pada orang yang bersangkutan dan keniscayaan ia akan selalu *berbuat* jahat. Karena reaksi orang-orang dengan stigma yang dikenakan kepadanya 'lepas dari fakta ia bersalah atau tidak' teori *labeling* mengemukakan bahwa orang tersebut akhirnya benar-benar meneruskan kejahatannya hanya karena pilihan untuk menjadi normal sudah tertutup. Jelaslah, proses pemaksaan menjadi manusia yang menyimpang karena reaksi orang lain 'dikenal sebagai *deviant amplification*' bukanlah masalah yang terjadi mendadak bagi *self*, katakanlah karena kesalahan interpretasi atas sakit jiwa. Bagaimana pun, seseorang biasanya tahu apakah ia bersalah karena melakukan penyerangan atau tidak. Namun, tetap saja bahwa citra-diri seseorang yang dilabel itu mengalami perubahan yang berbahaya, khususnya jika kesempatan untuk menjadi "normal" terbatas. Kurangnya pilihan menyebabkan orang yang dilabel lama-kelamaan memandang dirinya sendiri sebagaimana orang lain memandangnya.

2.2.4 Struktur vs Tindakan: Analisis Kejahatan

Di ranah seperti kejahatan, asumsi struktur dan tindakan bertemu. Dengan memperhitungkan penentu-penentu (*determinant*) eksternal dari aktivitas sosial yang terdapat dalam struktur sosial, para teoris struktural mencari alasan mengapa, sebagaimana ditunjukkan oleh statistik pengaduan, orang-orang tertentu melakukan tindak kejahatan sedangkan

yang lain tidak. Dilengkapi oleh statistik, yang menggambarkan laki-laki muda dari kelas pekerja di perkotaan di atas semua kategori orang, yang memberikan eksplanasi struktural kejahatan berusaha mengidentifikasi alasan-alasan mengapa seseorang dalam lokasi struktural ini terdorong untuk melakukan kejahatan lebih dari orang-orang dalam kategori lain. Salah satu eksplanasi yang paling populer tentang gejala ini adalah *teori sub-budaya*. Di sini kejahatan dijelaskan sebagai produk pengaruh kebudayaan atau norma-norma. Laki-laki muda kelas pekerja, lebih dari kategori yang lain, menemukan dirinya dalam tataran kebudayaan di mana aktivitas kriminal normal, dan di mana konformitas kepada norma-norma tersebut melalui sosialisasi meningkatkan pelanggaran hukum. Dengan demikian tugas sosiologi adalah mengidentifikasi unsur-unsur kebudayaan yang meningkatkan kejahatan tersebut dalam suatu dunia sosial, dan bukan di dunia sosial yang lain. Seperti pada kasus semua penjelasan struktural, penekanan adalah pada identifikasi asal-mula kekuatan sosial *eksternal* yang keberadaannya diwujudkan dalam perilaku individu.

Sebaliknya, pendekatan teori *labeling* mengenai kejahatan menggambarkan berlawanan dengan asumsi-asumsi teori tindakan mengenai perilaku sosial. Dilengkapibukti-bukti — kejahatan itu jauh lebih tersebar di semua kelompok sosial daripada tingkat kejahatan berdasarkan statistik—teori *labeling* tidak tertarik pada mengapa lebih kerap laki-laki muda dari kelas pekerja yang melakukan kejahatan daripada kelas sosial yang lain, melainkan ingin menjawab mengapa mereka lebih cenderung *dilabel* sebagai kriminal daripada yang lain. Oleh karena itu, pertanyaan yang menarik adalah berkaitan dengan alasan-alasan perilaku mereka diinterpretasi sebagai kriminal, sedangkan orang lain tidak. Perspektif *labeling* berfokus pada konstruksi sosial mengenai realitas kejahatan oleh anggota masyarakat itu sendiri, bukan pada pengaruh yang menentukan terhadap perilaku dari realitas struktural di luar para anggotanya.

Namun, seperti kajian kriminal juga menunjukkan, penekanan struktural maupun IS tidak eksklusif ketika munculnya. Alasannya adalah bahwa IS tidak sepenuhnya menganut pendekatan teori tindakan dalam memandang kehidupan sosial. Kita dapat melihat hal ini dalam dua aspek dari penjelasannya tentang kejahatan. Pertama, ide "stereotipe" dalam

penerapan label kejahatan itu mengacu kepada pandangan umum di kalangan orang-orang yang kerjanya melanggar hukum. Oleh karena pandangan yang dimiliki pada umumnya itu, misalnya, dapat ditanggapi dan dianut dan oleh karena itu dilestarikan oleh orang-orang yang bare direkrut, hal ini akan jauh lebih mendekati pandangan struktural mengenai sosialisasi ke dalam definisi-definisi normatif yang ada daripada yang dipandang oleh teori tindakan murni.

Kedua, gagasan bahwa kelompok-kelompok berkuasa memengaruhi baik konstruksi hukum maupun stereotipe kejahatan, cukup dekat dengan perspektif struktural ortodoks. Bagi proses yang demikian itu, kelompok-kelompok tertentu harus memiliki kekuasaan untuk menjalankan pengaruhnya sementara kelompok-kelompok yang lain kekurangan sumber daya untuk melawan. Pandangan dari kehidupan sosial ini sangat dipengaruhi oleh distribusi tak merata keuntungan di antara kelompok-kelompok, tentu saja, merupakan cara pandang struktural-konflik konvensional.

Alasan bagi kontradiksi yang nyata ini adalah bahwa teori-teori sosiologi, khususnya ketika dipraktikkan untuk menjelaskan daerah tertentu kehidupan sosial, biasanya tidak sepenuhnya struktural, dan juga bukan sepenuhnya interpretif. IS merupakan bentuk yang cukup moderat dari teori tindakan, yang menekankan pentingnya interpretasi dalam konstruksi sosial dari realitas, tidak menolak eksistensi definisi yang dimiliki bersama—semacam kebudayaan bersama, katakan demikian—yang menjadi sumber bagi manusia untuk memilih interpretasi mereka. Selanjutnya, fakta bahwa IS mengakui eksistensi semacam struktur kekuasaan dan keuntungan yang di dalamnya *labeling* terhadap orang-orang yang dianggap menyimpang terjadi, juga menunjukkan bahwa IS tidak bisa dilihat sepenuhnya mengadopsi posisi antistruktural.

Dalam hal ini, Klien menempati wilayah tengah antara teori struktural murni dan teori tindakan murni. Menurut faktanya, kalau kita cermati, sebagian besar teori sosiologi itu berada di antara ekstrim-ekstrim yang tidak mengkonsentrasikan perhatian secara eksklusif pada determinan eksternal maupun interpretasi, melainkan menekankan satu daripada yang lain. Ekstrim yang paling jelas dari interpretif ini adalah etnometodologi.

2.3 Etnometodologi

Etnometodologi mendorong kasus teori tindakan, bahwasanya realitas sosial itu adalah kreasi para pelaku, hingga ke tapal batas. Etnometodologi itu memiliki tiga asumsi:

- Kehidupan sosial pada dasarnya tidak pasti;
- Segala sesuatu dapat terjadi dalam interaksi;
- Namun, para pelaku tak menyadari hal ini, karena tanpa mereka ketahui, mereka mempunyai kemampuan yang dibutuhkan untuk membuat dunia nampak sebagai tempat yang teratur.

Konsentrasi perhatian utama etnometodologi agak berbeda dari teori-teori tindakan lainnya. Daripada berfokus pada *hasil* interpretasi — penciptaan citra-diri, atau konsekuensi *labeling*, misalnya — etnometodologi memusatkan perhatian pada *bagaimana* interpretasi muncul. Secara harafiah etnometodologi berarti "metode orang".

Sasarannya adalah mengungkapkan metode yang digunakan oleh partisipan ("warga") suatu tataran sosial untuk berkomunikasi satu sama lain apa yang mereka pikirkan sedang terjadi — apa makna situasi itu bagi mereka—dan upaya-upaya yang mereka lakukan agar interpretasi itu dipahami oleh orang lain. Etnometodologi tidak tertarik pada dunia sosial "tertentu", melainkan lebih tertarik pada bagian-bagian spesifik interaksi di antara anggota-anggotanya. Penekanannya adalah tentang bagaimana keteraturan suatu tataran sosial merupakan pencapaian (yang tidak diketahui) oleh para partisipannya.

Minat untuk menguraikan kemampuan-kemampuan praktikal para partisipan (anggota) berasal dari teori tentang realitas yang *disebut fenomenologi*. Fenomenologi ini menekankan bahwa sesuatu atau kejadian tidak memilikim makna sendiri. Gejala itu hanya memiliki makna apabila manusia menjadikannya bermakna. Fenomenologi juga mengemukakan bahwa para anggota yang hidup di dunia yang diciptakan penuh makna itu dapat hidup, maka makna *benar-benar* harus dimiliki bersama. Hal ini karena cara mereka menginterpretasikan realitas. Mereka melakukan hal ini dengan menggunakan "pengetahuan yang masuk akal". Pengetahuan ini mengejawantah dalam bahasa. Melalui bahasa kita memperoleh banyak

sekali pengetahuan tentang dunia, pengetahuan yang kita miliki begitu saja, dan bersama orang lain yang juga menggunakan bahasa yang sama. Kita sebenarnya mengalami sejumlah kecil saja hal-hal yang kita ketahui. Sedangkan bagian terbesar pengetahuan, yang dimiliki bersama dengan orang lain, adalah *sense* yang kita miliki bersama orang lain. Dalam kata-kata pendiri fenomenologi dalam sosiologi, **Alfred Schutz** (1932-98):

Saya begitu saja melakukan tindakan (katakanlah menempelkan perangko pada surat saya dan memasukkannya ke kotak surat), dan kemudian tindakan ini mendorong orang lain (petugas pos) untuk melakukan tindakan tertentu (mengirim surat itu) dengan hasil bahwa persoalan negara yang saya sampaikan dalam surat itu (surat dikirim ke alamat yang dimaksud dalam waktu tertentu) sampai di tujuan. (Schutz 1962, hlm. 25-6).

Karena para anggota memiliki pengetahuan bersama tentang realitas, mereka juga meyakini realitas sebagaimana adanya tersebut. Mereka dapat berasumsi bahwa dunia itu sudah ada, suatu tempat objektif. Memang harus demikian. Setelah itu, kita semua tahu realitas itu, dan apa yang terjadi di dalamnya.

Konsep "memiliki bersama" (*shared*) *ird.*, pengetahuan masuk akal mungkin kedengarannya mirip dengan konsep konsensus dalam teori kebudayaan. Akan tetapi kebudayaan mengacu kepada perangkat aturan (*body of rules*) yang dipatuhi oleh para pelaku, sehingga menciptakan keteraturan sosial. Bagi ahli etnometodologi pengetahuan akal sehat *digunakan* oleh para anggota untuk menciptakan keteraturan dalam suatu situasi yang khusus. Etnometodologi mendefinisikan tugasnya untuk menunjukkan bagaimana para anggota itu melakukannya.

Dilengkapi dengan pengetahuan akal sehat dan dengan kepercayaan yang meyakinkan akan fakta, karakter teratur dunia, para anggota bergerak maju dan membuat setiap situasi di mana mereka berpartisipasi menjadi masuk akal. Etnometodologi menekankan bahwa setiap situasi sosial itu unik. Kata-kata yang diucapkan, tindakan yang diambil, adalah indeksikal — artinya, kata-kata itu hanya masuk akal pada kesempatan atau

waktu tertentu ketika mereka menggunakannya. Tetapi mereka juga menekankan bahwa para anggota, yang secara tidak disadari terlibat dalam mengidentifikasi keteraturan dan suatu realitas objektif, memandang segala sesuatu secara berbeda. Mereka mengidentifikasi kesamaan suatu kejadian dengan kejadian lain. Mereka memilih dan semua hal yang terjadi di sekitar mereka bukti yang mendukung pandangan bahwa hal-hal yang eksis atau yang terjadi adalah *tipikal* dunia. Bagi mereka, suatu situasi sosial adalah sebuah "pelajaran", "tarian", atau "pertemuan", dan suatu pola dibangun padanya dengan menggunakan pengetahuan akal-sehat.

Dengan pengetahuan akal-sehat itu pula, jarak-jarak perbedaan persepsi orang lain tentang suatu kejadian diisi atau didekatkan dengan cara yang sama oleh pendengar-pendengar yang berbeda untuk meyakinkan diri mereka kembali bahwa sesuatu yang terjadi itu adalah sebagaimana nampaknya.

Etnometodologi jelas adalah jenis sosiologi yang sangat berbeda dari yang lain yang kita bicarakan dalam buku ini. Bagi teori struktural gambaran paling signifikan dari kehidupan sosial manusia adalah kekuatan-kekuatan eksternal bagi pelaku individual. Untuk memahami perilaku sosial kita harus memahami determinan struktural dari kehidupan manusia. Kita melakukan hal ini dengan cara keluar dari teori-teori pelaku itu sendiri mengenai eksistensi mereka dan sebagai gantinya kita mengkonstruksi teori-teori *pengamat* yang objektif yang dapat menjelaskan struktur sosial.

Sebaliknya, bagi teori interaksionis/labeling, pelaku tampil ke depan. Apakah seseorang berada dalam posisi mengontrol interpretasi orang lain, atau lebih merupakan penerima pasif label, fokusnya adalah pada kapasitas bagi interaksi yang bermakna. Untuk memahami tindakan sosial kita harus memahami proses interpretasi orang-orang yang diteliti. Kita melakukan ini dengan mengambil keuntungan dari fakta bahwa, seperti halnya materi subjek kita - kita juga manusia. Ini berarti bahwa kita menempatkan diri di tempat orang lain yang kita tertarik mengkajinya, dan, dengan menggunakan kemampuan kita untuk berempati - dengan menggunakan *verstehen*—bagaimana mereka memandang dunia menurut cara mereka memandang.

Bagi etnometodologi, minat dan kepentingannya berbeda. Mereka mengkritik pendekatan sosiologi lain yang menerima begitu saja bahwa

apayang mereka yakini sesungguhnya adalah esensi kehidupan sosial—metode anggota masyarakat untuk men-jadikan masuk akal. Mereka juga mengkritik pendekatan sosiologi lain karena asumsi mereka bahwa penggunaan metode-metode ini untuk menghasilkan pemahaman tertentu mengenai suatu aspek dari realitas—suatu teori sosial, misalnya—tak pernah dapat dianggap benar, suatu gambaran yang benar. Menurut etnometodologi, menyebut suatu analisis yang dihasilkan oleh pengguna metode yang dimiliki partisipan sebagai sebuah "teori sosiologi" tidaklah membuatnya menjadi lebih hebat daripada yang non-sosiologi. Setiap analisis sosiologi hanyalah bentuk lain dari analisis manusia tentang dunia - tidak lebih baik, tidak lebih buruk, daripada analisis orang lain. Hanya karena seorang analis manusia tertentu yang disebut sebagai sosiolog dan menghasilkan suatu analisis yang disebut teori yang disetujui oleh sebagian orang lain yang juga disebut sosiolog tidak lain hanyalah upaya mendekati kebenaran tertentu yang ingin dicapainya. Kita semua hams memproduksi teori tentang dunia, sepanjang waktu, hanya agar kita mampu berhubungan dengannya dan agar terns hidup. Tidak ada ukuran untuk menilai analisis itu benar atau salah; semuanya adalah versi yang sah secara setara yang dicapai oleh manusia yang melekatkan makna padanya. Sebagai akibatnya, etnometod ologi menunjukkan kep ad a sosiologikonvensionalbahwa deskripsi, analisis dan sasaran teorinya tidak bisa dicapai—artinyasosiologi itu tidak bisa dilakukan. (Jadi dapat Anda bayangkan bahwa pendapat etnometodologi di atas menyebabkan pendekatan ini khususnya tidak populer di kalangan pendekatan-pendekatan sosiologi yang lain).

Bagi etnometodologi, satu-satunya yang dapat kita deskripsikan dengan pasti adalah satu hal yang kita semua *lakukan* bersama; metode yang dimiliki semua orang untuk menjadikan segala se-suatunya masuk akal, sosiolog atau bukan, hams digunakan agar kita dapat mencapai analisis yang seharusnya, dan inilah yang se-mestinya dikaji oleh sosiologi. Jadi, etnometodologi tertarik pada praktik menjadikan dunia masuk akal, dalam hal bagaimana para partisipan menjalani kehidupan sosialnya. Meskipun para anggota adalah arsitek keteraturan sosial dalam setiap kesempatan sosial, etnometodologi yakin bahwa pendekatan ini tidak dapat menunjukkan kebenaran tentang *apayang* mereka bangun melalui upaya mereka sendiri, hanya dapat menunjukkan

bagaimana mereka membangunnya. Inilah sebabnya mengapa etnometodologi ingin mengubah fokus dan minat lapangan kajian Audit. Tenggelam oleh keanggotaannya dalam dunia sosial, mereka yakin bahwa auditor tidak dapat membuktikan penjelasan tentang sebab-musabab fenomena auditing. Namun, mereka bisa menunjukkan prosedur dan metode yang digunakan auditor untuk menjadikan masuk akal tataran sosial di mana mereka berada. Oleh karena penelitian Auditing adalah contoh lain dari aktivitas ini, maka penelitian itu sendiri dapat dianggap sebagai data. Meski Auditor tak akan pernah sampai pada kesimpulan selain dari eksplanasi subjektif kehidupannya, tidaklah berarti bahwa mereka tidak dapat menguraikan *bagaimana* mereka sampai pada pandangan ini. Pendeknya, ketimbang *verstehen* menjadi *instrumen* Auditing yang digunakan untuk memahami dan menjelaskan makna dari Auditor, *verstehen* menjadi *topic*, objek penelitian, apakah digunakan oleh Auditor maupun yang bukan Auditor.

BAB III

TEORI TERAPAN (*APPLIED THEORY*)

3.1 Teori Tindakan Beralasan (*TRA: Theory of Reasoned Action*)

Perilaku yang ditampilkan oleh setiap individu sangatlah beragam dan unik. Keberagaman dan keunikan tersebut menarik perhatian para ahli untuk meneliti tentang perilaku manusia. Terdapat banyak teori yang menjelaskan tentang determinan perilaku manusia. Dalam teori-teori tersebut para ahli memaparkan pendapatnya tentang bagaimana suatu perilaku terbentuk dan faktor apa saja yang mempengaruhi.

Teori tindakan beralasan (*Theory of Reasoned Action*) yang diusulkan oleh Ajzen dan Fishbein (1980), dan diperbaharui dengan teori perilaku direncanakan (*theory of planned behavior*) oleh Ajzen (1991), telah digunakan selama dua dekade masa lalu untuk meneliti keinginan dan perilaku berbagi. Teori tindakan beralasan Ajzen dan Fishbein, (1980), mengasumsikan perilaku ditentukan oleh keinginan individu untuk melakukan atau tidak melakukan suatu perilaku tertentu atau sebaliknya. Keinginan ditentukan oleh dua variabel independen termasuk sikap dan norma subyektif.

Teori perilaku direncanakan ini dikembangkan dari teori tindakan beralasan dengan memasukkan tambahan yaitu membangun perilaku kontrol yang dirasakan. Teori Ajzen tentang sikap terhadap perilaku mengacu pada derajat mana seseorang memiliki penilaian evaluasi menguntungkan atau tidak menguntungkan dari perilaku dalam sebuah pertanyaan, (Ajzen, 1991). Hubungan sikap terhadap perilaku merupakan keyakinan individu terhadap perilaku yang menggambarkan probabilitas subyektif bahwa

perilaku dalam pertanyaan akan menghasilkan hasil tertentu dan evaluasi menggambarkan penilaian implisit. Norma subyektif mengacu pada tekanan sosial yang dirasakan untuk melakukan atau tidak melakukan perilaku, (Ajzen, 1991). Norma subjektif merupakan keyakinan normatif yang berkaitan dengan persepsi individu tentang bagaimana kelompok melihat perilaku dan evaluasi yang pada umumnya diekspresikan sebagai motivasi individu untuk mematuhi kelompok-kelompok rujukan. Persepsi kontrol perilaku individu menunjukkan kemudahan atau kesulitan melakukan perilaku, (Ajzen, 1991). Persepsi kontrol perilaku yang dirasakan merupakan kendali keyakinan yang mencakup persepsi individu mengenai kepemilikan keterampilan yang diperlukan sumber daya atau peluang untuk berhasil melakukan kegiatan. Evaluasi biasa disebut sebagai fasilitasi yang akan menunjukkan pentingnya setiap sumber daya, keterampilan atau kesempatan untuk menjadi berhasil.

Teori perilaku direncanakan telah digunakan secara ekstensif untuk memprediksi dan menjelaskan keinginan berperilaku dan perilaku aktual dalam psikologi sosial, (Chang, 1998; Fukukawa, 2002; Millar dan Shevlin, 2003), pemasaran (Shim *et al.* 2001), dan dalam mengadopsi sistem informasi, (Taylor dan Todd, 1995; Harrison *et al.* 1997; Liao, *et al.* 1999). Ryu *et al.* (2003), menggunakan teori perilaku yang direncanakan untuk memprediksi faktor-faktor keyakinan yang mempengaruhi perilaku berbagai pengetahuan dalam kelompok profesional.

Theory of Reasoned Action menjelaskan bahwa perilaku (*behavior*) dilakukan karena individual mempunyai minat atau keinginan untuk melakukannya (*behavioral intention*), dengan kata lain minat perilaku (orientasi etika) akan menentukan perilakunya. (2) Teori Kepuasan Kerja Spector (*Spector's Job Satisfaction*); dikutip dari (Stone, 2005): yang menyatakan bahwa pengukuran kepuasan kerja untuk kelompok profesi digunakan indikator-indikator yang berbeda daripada indikator kepuasan kerja pekerja non-profesi, (3) Teori Kohlberg mengenai *Cognitive Moral Development*, yang menyatakan bahwa setiap moral individu mempunyai kecenderungan untuk berkembang mengikuti tahapan: *Pre-Conventional, Conventional dan Post Conventional*; (4) Teori Auditing: Mautz and Sharaf (1971, 1993), Konrath (2002), dan Arens et al (2010); yang

menyatakan bahwa tanggung jawab akuntan publik sangat berat karena dituntut untuk memenuhi kepentingan *stakeholder* sehingga akuntan publik harus memiliki komitmen profesi dan komitmen organisasi yang tinggi.

Terdapat beberapa tujuan dan manfaat dari teori ini, antara lain adalah untuk meramalkan dan memahami pengaruh-pengaruh motivasional terhadap perilaku yang bukan dibawah kendali atau kemauan individu sendiri. Untuk mengidentifikasi bagaimana dan kemana mengarahkan strategi-strategi untuk perubahan perilaku dan juga untuk menjelaskan pada tiap aspek penting beberapa perilaku manusia seperti mengapa seseorang membeli rumah baru, memilih seorang calon dalam pemilu, mengapa tidak masuk kerja atau mengapa melanggar peraturan dan lain sebagainya.

Teori ini menyediakan suatu kerangka untuk mempelajari sikap terhadap perilaku. Berdasarkan teori tersebut, penentu terpenting perilaku seseorang adalah intensi untuk berperilaku. Intensi individu untuk menampilkan suatu perilaku adalah kombinasi dari sikap untuk menampilkan perilaku tersebut dan norma subjektif. Sikap individu terhadap perilaku meliputi kepercayaan mengenai suatu perilaku, evaluasi terhadap hasil perilaku, norma subjektif, kepercayaan-kepercayaan normatif dan motivasi untuk patuh.

Jika seseorang mempersepsi bahwa hasil dari menampilkan suatu perilaku tersebut positif, ia akan memiliki sikap positif terhadap perilaku tersebut. Sebaliknya juga dapat dinyatakan bahwa jika suatu perilaku difikirkan negatif. Jika orang-orang lain yang relevan memandang bahwa menampilkan perilaku tersebut sebagai sesuatu yang positif dan seseorang tersebut termotivasi untuk memenuhi harapan orang-orang lain yang relevan, maka itulah yang disebut dengan norma subjektif yang positif.

3.2 Teori Audit (*Auditing Theory*)

Teori Audit (*Auditing Theory*) tidak terlepas Teori akuntansi (*Accounting Theory*) yang dikembangkan Paton dan Littleton (1940) menyatakan bahwa inti dari akuntansi mencakup konsep kesatuan usaha (*Entity Theory*), kontinuitas usaha (*Going Concern*), biaya melekat (*Cost Attach*), upaya dan hasil (*Effort and Accomplishment*), bukti terverifikasi, dan

pemakaian asumsi. Hal senada dinyatakan oleh Anthony, Hawkins, dan Merchant (2003) bahwa konsep dasar akuntansi mencakup beberapa konsep yaitu konsep pengukuran dengan unit uang, konsep entitas, konsep kelangsungan usaha, konsep *cost*, periode akuntansi, konservatisme, realisasi, penandingan, konsistensi, dan materialitas.

Teori Audit (*Auditing Theory*) berkaitan dengan audit laporan keuangan (*general audit*). Hal ini perlu dibedakan dengan jenis jasa audit lain yang dapat dilaksanakan oleh auditor independen. Sebagai salah satu bentuk jasa assurance yaitu jasa professional independen yang memperbaiki kualitas informasi bagi pengambil keputusan, audit laporan keuangan termasuk dalam kelompok jasa attestasi yaitu jenis jasa assurance dimana auditor independen akan menerbitkan suatu laporan mengenai kehandalan *assertions* yang dibuat oleh pihak ketiga.

Teori auditing yang terkait dengan audit laporan keuangan, menurut R.K.Mautz and Hussein A. Sharaf menggunakan beberapa konsep penting yaitu *Evidence, Due Audit Care, Fair Presentation, Independence dan Ethical Conduct*. Konrath (2002), Hayes, *et al.*, (2005), Arens, Beasley, dan Elder (2014) selanjutnya menerapkan konsep konsep tersebut dalam menjelaskan arti dari suatu audit.

Menurut mereka, auditing adalah suatu proses yang sistematis untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti bukti dari suatu informasi atau asersi management tertentu, yang akan digunakan untuk menetapkan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi atau asersi management tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Proses ini dilakukan oleh orang yang kompeten dan independent.

Salah satu konsep penting yang digunakan dalam pengertian tersebut adalah bukti (*evidence*), dimana seluruh proses yang sistematis tersebut adalah terkait dengan perolehan dan penilaian bukti audit. Bukti audit yang dimaksud adalah informasi atau fakta yang digunakan oleh auditor untuk menetapkan apakah informasi atau *management assertions* yang sedang diperiksa telah dinyatakan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Proses kegiatan pengumpulan bukti dapat dilakukan dengan berbagai jenis pembuktian yang dimulai dari; 1) *Physical Examination* 2) *Confirmation* 3) *Documentation* 4) *Analytical Procedures* 5) *Inquiries of the client* 6)

Recalculation 7) *Reperformance* 8) *Observation* (Arens, Elder dan Beasley, 2014). Bila bukti telah dikumpulkan, bukti tersebut harus dievaluasi sebelum digunakan. Evaluasi bukti dilakukan dengan menggunakan kriteria ketepatan (*appropriateness*) dan kecukupan (*sufficiency*). Ketepatan bukti diukur dengan mempertimbangkan relevansi dan kehandalan bukti. Bukti dikatakan handal jika pemberi informasi adalah independen, diperoleh dari struktur *internal control* klien yang efektif, diperoleh langsung oleh auditor, diperoleh dari pemberi informasi yang *qualified*, diperoleh dari kondisi yang *objective* serta diperoleh dengan tepat waktu.

Proses perolehan dan penilaian bukti yang dilakukan auditor adalah terkait dengan konsep *due audit care* karena konsep ini merupakan dasar penetapan tanggungjawab auditor independen dalam melaksanakan tugas profesionalnya. Konsep *due audit care* didasarkan pada suatu asumsi bahwa dalam menjawab berbagai issue yang timbul saat pelaksanaan audit, auditor harus menggunakan konsep *prudent practitioner*, pengetahuan, keahlian, perhatian dan respons yang tepat.

Proses kegiatan yang dilakukan auditor setelah pengumpulan dan pengevaluasian bukti audit adalah penetapan tingkat kesesuaian antara informasi (*assertions*) terhadap kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya. Proses ini dilaksanakan melalui berbagai bentuk pengujian (*audit test*) sedangkan proses kegiatan pelaporannya harus disesuaikan dengan standar pelaporan yang telah ditetapkan. Proses pelaporan adalah proses komunikasi temuan auditor kepada pemakai jasa pemeriksaan. Sekalipun bentuk laporan bisa berbeda beda tetapi semuanya harus dapat menginformasikan kepada pembaca mengenai tingkat kesesuaian antara informasi yang diperiksa dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Dalam pelaksanaan kegiatan tersebut, auditor harus mempertimbangkan penerapan konsep *Fair Presentation* yang mencakup 3 (tiga) sub konsep yang sekalipun saling berhubungan tetapi perlu dipertimbangkan secara terpisah, yaitu; Konsep *Accounting Propriety*, *Adequate Disclosure* dan *Audit Obligation*.

Berdasarkan sub-konsep *Accounting Propriety*, prinsip akuntansi yang digunakan dalam audit sebagai kriteria untuk menilai kewajaran laporan keuangan adalah tidak dapat diandalkan sebagai suatu pedoman yang harus

dipatuhi tanpa syarat. Sub-konsep *Adequate Disclosure* yang disyaratkan dalam audit adalah agar auditor dalam melaksanakan audit, perlu menilai kecukupan luasnya pengungkapan data, bukan hanya pada kebenaran data. Sub-konsep *Audit Obligation* adalah berkaitan dengan kewajiban auditor yang harus dilaksanakan oleh auditor dalam pelaksanaan audit laporan keuangan.

Konsep *Independence* dalam audit Laporan Keuangan mencakup 3 (tiga) tahap, pertama; *independence* dalam menetapkan pendekatan dan berperilaku saat seseorang ditugaskan dalam pekerjaan profesional (independensi ini merupakan gabungan dari percaya diri, bebas dari kendali klien, kemampuan dan keahlian serta judgment yang didasarkan pada hasil training dan pengalaman), kedua; *independence* yang dibutuhkan oleh seorang auditor ketika dia melaksanakan fungsi review dan verifikasi dengan cara yang memuaskan (gabungan dari bebas bias dan prasangka), ketiga; *independence* mengakui fakta bahwa pengakuan dan penerimaan publik atas status auditor adalah penting untuk keberhasilan pencapaian tujuannya.

Penerapan konsep *Ethical Conduct* dalam audit adalah ditujukan untuk memecahkan masalah yang berkaitan dengan suatu nilai, khususnya ditingkat profesi. Etika merupakan sekumpulan prinsip moral, *rule of conduct* atau nilai. Etika digunakan ketika auditor harus mengambil keputusan dari berbagai alternatif yang terkait dengan prinsip moral.

BAGIAN II KONSEP DASAR KULITAS AUDIT

BAB IV PERILAKU AKUNTANSI

Perilaku Akuntansi (*behavioral accounting*) merupakan cabang ilmu akuntansi yang mempelajari hubungan antara perilaku manusia dengan sistem akuntansi (Siegel, G. *et al.* 1989). Istilah sistem akuntansi yang dimaksud di sini dalam dimaknaisecara luas yang meliputi seluruh desain alat pengendalian manajemen yang meliputi sistem pengendalian, sistem penganggaran, desain akuntansi pertanggungjawaban, desain organisasi seperti desentralisasi atau sentralisasi, desain pengumpulan biaya, desain penilaian kinerja serta pelaporan keuangan. Secara lebih terinci ruang lingkup akuntansi keperilakuan meliputi:

1. Mempelajari pengaruh antara perilaku manusia terhadap desain, konstruksi, dan penggunaan sistem akuntansi yang diterapkan dalam perusahaan, yang berarti bagaimana sikap dan gaya kepemimpinan manajemen mempengaruhi sifat pengendalian akuntansi dan desain organisasi;
2. Mempelajari pengaruh sistem akuntansi terhadap perilaku manusia, yang berarti bagaimana sistem akuntansi mempengaruhi motivasi, produktivitas, pengambilan keputusan, kepuasan kerja dan kerja sama;
3. Metode untuk memprediksi perilaku manusia dan strategi untuk mengubahnya, yang berarti bagaimana sistem akuntansi dapat dipergunakan untuk mempengaruhi perilaku.

Sebagai bagian dari ilmu perilaku (*behavioral science*), teori-teori akuntansi perilaku dikembangkan dari penelitian empiris atas perilaku manusia di organisasi. Dengan demikian, peranan

penelitian dalam pengembangan ilmu itu sendiri sudah tidak diragukan lagi. Ruang lingkup penelitian di bidang akuntansi keperilakuan sangat luas sekali, tidak hanya meliputi bidang akuntansi manajemen saja, tetapi juga menyangkut penelitian dalam bidang etika, **auditing (pemeriksaan akuntan)**, sistem informasi akuntansi bahkan juga akuntansi keuangan.

Sejak tahun 50an, tepatnya sejak C. Argyris menerbitkan penelitiannya tahun 1952, desain penelitian akuntansi manajemen mengalami perkembangan yang sangat berarti dengan dimulainya menghubungkan desain sistem pengendalian manajemen suatu organisasi dengan perilaku manusia. Sejak saat itu desain penelitian lebih bersifat diskriptif yang diharapkan lebih bisa menggambarkan kondisi riil yang dihadapi pelaku-pelaku organisasi. Sejarah penelitian akuntansi perilaku mulai tumbuh dengan kesadaran untuk mengintegrasikan ilmu akuntansi dan ilmu-ilmu keperilakuan terutama ilmu psikologi dalam penelitian akuntansi.

Penelitian akuntansi perilaku pada awalnya dirancang dengan pendekatan *universalistic approach*, seperti penelitian Argyris (1952), Hopwood (1972) dan Otley (1978). Tetapi karena pendekatan ini banyak kelemahannya, segeralah muncul pendekatan lain yang selanjutnya mendapat perhatian sangat besar dalam bidang penelitian yaitu pendekatan kontijensi (Kren dan Liao, 1988).

Secara umum teori ini menyatakan bahwa perancangan dan penggunaan desain sistem pengendalian manajemen tergantung karakteristik organisasi dan kondisi lingkungan dimana sistem tersebut akan diterapkan (Fisher, 1995). Teori ini merespon pendekatan *universalistic* yang menyatakan bahwa suatu sistem pengendalian bisa diterapkan dalam karakteristik perusahaan apapun dan kondisi lingkungan di mana saja. Pendekatan *universalistic* tersebut didasarkan pada *scientific management theory*.

Penelitian akuntansi perilaku di bidang akuntansi manajemen didominasi pada dua landasan konseptual yaitu teori perilaku khususnya perilaku organisasi serta teori agensi (*agency theory*) yang didasarkan pada ilmu ekonomi (Shield dan Young, 1993 serta Kren, 1997). Sejak tahun 1970an, banyak penelitian mengangkat isu tentang aspek-aspek motivasional dalam desain

akuntansi manajemen. Teori perilaku organisasi yang banyak dipergunakan dalam desain penelitian adalah teori motivasi-kerja (*work motivation*) dengan berbagai pendukungnya. Menurut Luthans, F. (1998) secara garis besar ada 3 (tiga) golongan besar teori motivasi kerja yaitu 1) *Content Theories*, yang menjelaskan apa motivasi seseorang dalam bekerja; 2) *Process Theories (Expectancy Theories)*, yang lebih menfokuskan pada faktor-faktor yang mempengaruhi proses kognitif seseorang untuk bekerja serta 3) *Contemporary Theory*. *Content Theories* terdiri dari *Maslow's Hierarchy of Need*; *Herzberg's Two-Factor Theory* serta *Alderfer's ERG Theory*. *Process theory* adalah teori motivasi yang dikemukakan oleh Vroom serta Porter dan Lawler, sedangkan *Contemporary Theories* terdiri dari *Equity Theory* dan *Attribution Theory*. Menurut Leslie Kren (1997), dari berbagai teori motivasi tersebut, teori motivasi kerja yang paling dominan dipergunakan dalam pengembangan penelitian akuntansi perilaku adalah *Expectancy Theories* dan *Attribution Theories*. Selain *Expectancy Theories* dan *Attribution Theories*, teori motivasi lain yang juga banyak dipergunakan dalam penelitian adalah *Goal Theory* yang dikemukakan oleh Edwin A. Locke (Murray, 1990)

4.1 Perilaku Akuntansi dalam Perspektif Attribution Theory

Attribution Theory mempelajari proses bagaimana seseorang mengintrepretasikan suatu peristiwa, mempelajari bagaimana seseorang menginterpretasikan alasan atau sebab perilakunya (Luthans, 1998 serta Steers, 1988). Teori ini dikembangkan oleh Fritz Heider yang mengargumentasikan bahwa perilaku seseorang itu ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal (*internal forces*) yaitu faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang misalnya kemampuan atau usaha dan *eksternal forces* yaitu faktor-faktor yang berasal dari luar misalnya *task difficulty* atau keberuntungan. Berdasarkan hal itu maka seseorang termotivasi untuk memahami lingkungannya dan sebab-sebab kejadian tertentu. Dalam penelitian keperilakuan, teori ini diterapkan dengan dipergunakannya variabel *locus of control*. Variabel tersebut terdiri dari dua komponen yaitu: *Internal locus of control* dan *external locus of control*. *Internal locus of control* adalah perasaan yang dialami seseorang bahwa dia mampu secara

personal mempengaruhi kinerjanya serta perilakunya melalui kemampuan, keahlian dan usaha yang dia miliki. Dilain pihak *external locus of control* adalah perasaan yang dialami seseorang bahwa perilakunya sangat ditentukan oleh faktor-faktor diluar pengendaliannya.

Contoh penelitian yang memasukkan variabel *locus of control* adalah Brownell (1981 dan 1982) serta Frucot dan Sharon (1991) seperti yang dimuat dalam Indriantoro (1993). Brownell (1981 dan 1982) menemukan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja maupun kepuasan kerja dipengaruhi oleh *locus of control*. Penelitian Brownell tersebut diulang oleh Frucot dan Sharon (1991) dengan menambahkan variabel *cultural dimensions*. Penelitian yang dilakukan Indriantoro (1993) menggabungkan dua model penelitian yang dilakukan kedua peneliti sebelumnya dengan menguji pengaruh variabel *locus of control* dan *cultural dimensions* terhadap hubungan antara kinerja dan kepuasan kerja.

4.2 Perilaku AKuntansi dalam Perspektif *Expectancy Theory*

Teori ini sebenarnya telah mulai dikembangkan sejak tahun 1930an. Tetapi model *expectancy theory* yang sistematis dan komprehensif pertama kali dikemukakan oleh Victor Vroom pada bukunya *Work and Motivation* (1964). Usaha Vroom tersebut kemudian dikembangkan oleh Galbraith dan Cummings (1967), Porter dan Lawler (1968), Graen (1969) dan Campbell et al. (1970) seperti yang dimuat dalam Luthans (1998)

Dalam *expectancy theory* motivasi individu ditentukan oleh *expectancies* dan *valences*. *Expectancies* adalah keyakinan tentang kemungkinan bahwa perilaku tertentu (seperti misalnya bekerja lebih keras) akan menimbulkan hasil tertentu (seperti misalnya kenaikan gaji). *Valences* berarti nilai yang diberikan individu atas outcome (hasil) atau rewards yang akan dia terima.

Contoh penelitian yang menggunakan teori ini adalah Brownell dan McInnes (1986) serta penelitian Kren (1990) serta Ronen dan Livingston (1975) seperti yang dimuat dalam Kren (1997).

Brownell dan McInnes (1986) meneliti pengaruh tiga variabel yaitu partisipasi anggaran, motivasi dan kinerja, yang dilakukan pada

manajer tingkat menengah perusahaan-perusahaan manufaktur. Peneliti menduga bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran akan bisa meningkatkan motivasi karyawan dan selanjutnya peningkatan motivasi tersebut akan meningkatkan kinerja. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa hubungan langsung antara partisipasi anggaran dan kinerja menunjukkan hubungan yang positif dan signifikan, tetapi pengaruh atas variabel motivasi atas hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja sangat kecil. Hasil penelitian yang menyimpang dari dugaan semula salah satu hal dimungkinkan karena terjadinya *slack* anggaran akibat adanya partisipasi anggaran tersebut. Adapun model penelitian yang menguji hubungan ketiga variabel adalah sebagai berikut

4.3 Perilaku Akuntansi dalam Perspektif *Goal Theory*

Teori ini mula-mula dikembangkan oleh Edwin A. Locke (1968). Teori ini mengemukakan bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh dua *cognitions* yaitu *values* dan *intentions* (atau tujuan). Yang dimaksud dengan *values* adalah apa yang dihargai seseorang sebagai upaya mendapatkan kemakmuran/ *welfare*. Orang telah menentukan *goal* atas perilakunya dimasa depan dan *goal* tersebut akan mempengaruhi perilaku yang sesungguhnya. Teori ini juga menyatakan bahwa perilaku individu diatur oleh ide (pemikiran) dan niat seseorang. Sasaran dapat dipandang sebagai tujuan/tingkat kinerja yang ingin dicapai oleh individu. Jika seorang individu komit dengan sasaran tertentu, maka hal ini akan mempengaruhi tindakannya dan mempengaruhi konsekuensi kinerjanya.

Penelitian yang menggunakan teori ini bisa dilihat dari variabel penelitian yang dipergunakan antara lain *goal level*, *goal commitment need for achievement*, serta *goal setting* (Murray, 1990). Menurut Shields & Young (1993) penelitian yang menggunakan pendekatan *goal theory* memfokuskan hubungan antara desain pengendalian manajemen terhadap variabel motivasional seperti motivasi, komitmen organisasi, kinerja serta kepuasan kerja. Teori goal melalui variabel partisipasi anggaran atas pengaruhnya pada kinerja manajerial.

4.4 Penelitian Akuntansi dalam Perspektif *Agency Thoery*

Penelitian akuntansi keperilakuan yang menggunakan teori agen mendasarkan pemikiran bagaimana adanya perbedaan informasi antara atasan dan bawahan atau antara kantor pusat dan kantor cabang atau adanya informasi asimetri mempengaruhi penggunaan sistem akuntansi (Shield dan Young 1993). Teori ini mendasarkan pada teori ekonomi. Dari sudut pandang teori agen, prinsipal (pemilik atau top manajemen) membawahi agen (karyawan atau manajer yang lebih rendah) untuk melaksanakan kinerja yang efisien. Teori ini mengasumsikan bahwa kinerja organisasi ditentukan oleh usaha dan pengaruh kondisi lingkungan. Teori ini secara umum mengasumsikan bahwa prinsipal adalah *risk-neutral* dan agen adalah *risk and effort averse*. Agen dan prinsipal diasumsikan diamotivasi oleh kepentingannya sendiri dan sering kepentingan antara keduanya berbenturan (Leslie dan Kren 1997). Menurut pandangan prinsipal kompensasi yang diberikan kepada agen tersebut didasarkan pada hasil, sedangkan menurut agen dia lebih suka kalau sistem kompensasi tersebut tidak semata-mata melihat hasil tapi juga tingkat usahanya.

Berbagai penelitian yang berhubungan dengan teori ini memfokuskan perhatian bagaimana agar sistem perjanjian kontrak kompensasi bisa mencapai keseimbangan (Baiman, 1990). Alokasi atas kinerja perusahaan antara prinsipal dan agen didasarkan pada kontrak tersebut baik tertulis maupun tidak. Sistem kompensasi dalam kondisi yang ideal (*first best*) adalah langsung dihubungkan dengan perilaku. Lebih lanjut karena faktor-faktor lingkungan dan keahlian agen lah yang akan menentukan output, sistem pembayaran insentif berdasar output (hasil) menjadi tidak efisien karena agen lah yang menanggung risiko jika ada faktor lingkungan yang mengakibatkan penurunan output.

Jika prinsipal bisa mengawasi usaha agen, a *first-best contract* yang mendasarkan pembayaran gaji atas usaha yang telah dilakukan, tidak semata-mata hasilnya, dapat dilakukan. Namun kondisi ideal tersebut sangat sulit dicapai. Berbagai penelitian yang berhubungan dengan sistem kompensasi biasanya dilakukan dalam konteks tidak adanya *first-best contract*. Hal ini yang lebih banyak terjadi karena agen yang lebih memahami perusahaan sehingga menimbulkan kesenjangan informasi (*information asymmetry*) yang

menyebabkan prinsipal tak mampu untuk menentukan apakah usaha yang dilakukan agen memang benar-benar optimal. Contoh penelitian yang menggunakan pendekatan teori agen adalah Shield dan Young (1993) serta berbagai penelitian tentang kontrak perjanjian kompensasi seperti Chow (1983); Frederickson (1992); Shield and Waller (1988) Waller and Chow (1985) serta Young et al. (1993) seperti yang dimuat dalam Kren (1997).

4.5 Perilaku Akuntansi dalam Integrasi Pendekatan

Idealnya, dalam merancang desain penelitian hendaknya kedua teori (teori keperilakuan dan teori agen) diperhatikan. Namun usaha untuk mengintegrasikan kedua teori tersebut nampaknya sangat sulit dilakukan. Biasanya suatu penelitian hanya mendasarkan pada satu teori dan mengabaikan yang lain (Kren 1997). Kren dan Liao (1988) menyimpulkan bahwa, kemungkinan penelitian yang mendasarkan pada teori keperilakuan mempunyai kelemahan karena jaranganya variabel struktur penghargaan dimasukkan dalam model penelitian. Sebaliknya, Frederickson (1992) menyatakan bahwa kesimpulan yang diambil dari penelitian yang mendasarkan pada teori agen yang mengabaikan faktor-faktor keperilakuan, harus diperhatikan secara hati-hati. Terdapat satu contoh penelitian yang sukses menggabungkan kedua teori tersebut, yaitu Frederickson (1992) yang melakukan penelitian dengan judul *“Relative Performance Information: The Effect of Common Uncertainty and Contract Type of Agen Effort”* yang dimuat dalam *The Accounting Review*. Penelitian tersebut menyimpulkan bahwa faktor-faktor keperilakuan adalah penting untuk menjelaskan hubungan antara isentif dan usaha tetapi faktor-faktor ekonomi bisa meningkatkan pengaruh faktor-faktor keperilakuan.

Sehubungan dengan adanya berbagai teori yang bisa dipergunakan, ada hal lain yang perlu diperhatikan untuk merancang desain penelitian, yang berhubungan dengan variabel *slack* anggaran, yaitu adanya perbedaan asumsi antara teori keperilakuan dan teori agen atas terjadinya *slack* anggaran (Kren 1997). Menurut teori keperilakuan, variabel partisipasi anggaran akan memungkinkan manajer untuk memberikan informasi yang dia miliki atas unit organisasi yang dia bawahi. Hal ini dikarenakan, adanya

partisipasi manajer dalam pembuatan anggaran unit organisasinya memungkinkan terjadinya komunikasi yang positif antara atasan dan bawahan, sehingga hal ini menyebabkan berkurangnya kecenderungan untuk menciptakan *slack* anggaran. Sehingga dalam teori keperilakuan, partisipasi anggaran akan berhubungan negatif dengan variabel *slack* anggaran.

Menurut teori agen, karena bawahan dipandang lebih tahu tentang kondisi unit organisasi yang dia bawahi, adanya kesempatan untuk berpartisipasi dalam proses penganggaran mendorong dia untuk membentuk *slack* anggaran. Dengan demikian, menurut teori agen hubungan antara variabel partisipasi anggaran dan *slack* anggaran adalah positif. Karena adanya pandangan yang sangat berlawanan dari kedua teori, banyak peneliti dalam merumuskan hipotesis tidak semata-mata mendasarkan pada satu pendekatan saja, tetapi juga melihat penelitian lain yang meneliti hubungan antar variabel partisipasi anggaran dan *slack* anggaran. Tetapi karena kesimpulan hasil penelitian atas hubungan dua variabel tersebut juga masih saling berlawanan, hal ini mendorong para peneliti di bidang akuntansi keperilakuan untuk memasukkan variabel kontijensi atas hubungan antara partisipasi anggaran dan *slack* anggaran. Dengan arti apakah partisipasi anggaran akan meningkatkan *slack* atau menurunkan *slack* tergantung variabel kontijensi yang memoderasi hubungan antara kedua variabel (Nouri dan Parker, 1996). Dengan kata lain perilaku akuntansi merupakan konsep dasar yang dijadikan acuan untuk membahas konsep dasar kualitas Audit.

BAB V

ESENSI AUDIT DALAM ILMU AKUNTANSI

5.1 Filosofi Ilmu Akuntansi

Akuntansi sebenarnya sudah ada sejak manusia itu mulai bisa menghitung dan membuat suatu catatan, yang pada awalnya dulu itu dengan menggunakan batu, kayu, bahkan daun menurut tingkat kebudayaan manusia waktu itu. Pada abad XV terjadilah perkembangan dan perluasan perdagangan oleh pedagang-pedagang Venesia. Perkembangan perdagangan ini menyebabkan orang waktu itu memerlukan suatu sistem pencatatan yang lebih baik, sehingga dengan demikian Akuntansi juga mulai berkembang.

Setelah itu perkembangan Akuntansi juga ditandai dengan adanya seorang yang bernama Lucas Pacioli pada tahun 1494, ahli matematika mengarang sebuah buku yang berjudul *Summa de Aritmatica, Geometrica, Proportioni et Propotionalita*, di mana dalam suatu bab berjudul Tractatus de Computis et Scriptoris yang memperkenalkan dan mengajarkan sistem pembukuan berpasangan yang disebut juga dengan *Sistem Kontinental*.

Sistem berpasangan adalah sistem pencatatan semua transaksi ke dalam dua bagian, yaitu debit dan kredit. Kemudian kedua bagian ini diatur sedemikian rupa sehingga selalu seimbang. Cara seperti ini menghasilkan pembukuan yang sistematis dan laporan keuangan yang terpadu, karena perusahaan mendapatkan gambaran tentang laba rugi usaha, kekayaan perusahaan serta hak pemilik.

Pertengahan abad ke 18 terjadi Revolusi Industri di Inggris yang mendorong pula perkembangan Akuntansi, di mana waktu itu para manajer pabrik misalnya, ingin mengetahui biaya produksinya. Sebab dengan mengetahui berapa besar biaya produksi mereka dapat mengawasi efektifitas proses produksi dan menetapkan harga jual. Sejalan dengan itu berkembanglah Akuntansi dengan bidang khusus yaitu **Akuntansi Biaya**. Akuntansi biaya memfokuskan diri pada pencatatan biaya produksi dan penyediaan informasi bagi manajemen.

Akuntansi sering disebut sebagai “**Bahasanya Dunia Usaha**” karena Akuntansi akan menghasilkan informasi yang berguna bagi

pihak-pihak yang menyelenggarakannya dan pihak luar untuk mengambil keputusan.

Kata Akuntansi (*accounting*) berasal dari kata bahasa Inggris "to account" yang berarti memperhitungkan atau mempertanggungjawabkan. Memang dalam hal ini; Akuntansi berkaitan dengan – masalah pertanggungjawaban dari pengelola (pengurus) perusahaan kepada pemilik perusahaan atas kepercayaan yang telah diberikan kepada pengelola tersebut untuk menjalankan kegiatan perusahaan.

Pemakai Intern adalah pihak yang menyelenggarakan usaha, seperti rumah tangga konsumen (RTK) dan rumah tangga produksi (RTP) yang dalam hal ini adalah pimpinan perusahaan (manajer) yang bertanggung jawab dalam pengambilan suatu keputusan.

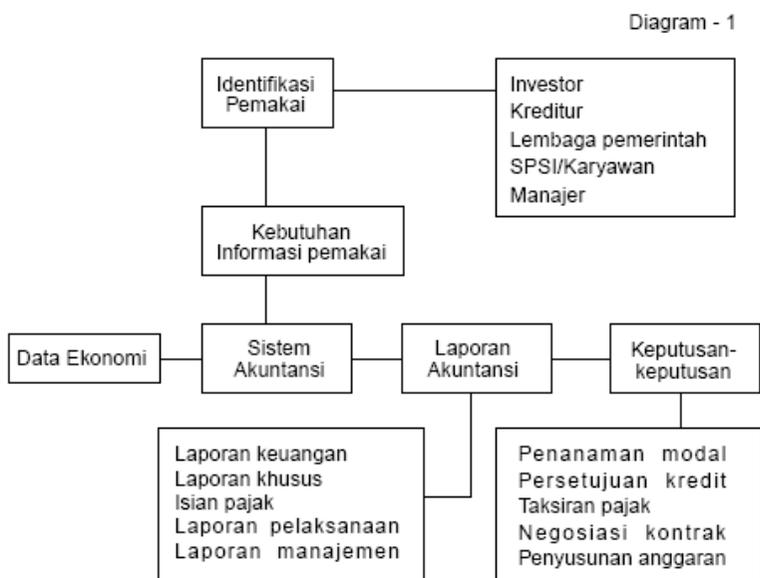
Setiap rumah tangga konsumen dan rumah tangga produksi memerlukan informasi keuangan untuk mencapai tujuan yang diharapkan, yaitu mencapai laba maksimal dengan pengorbanan tertentu. Oleh karena itu memerlukan suatu cara pencatatan yang sistematis agar dapat menganalisis transaksi keuangan menjadi informasi ekonomi yang berguna. Contohnya pemilik toko, setiap hari membuat catatan tentang pengeluaran uang dan pemasukan uang. Dengan adanya kegiatan pencatatan (Akuntansi) tadi maka pemilik toko dapat mengetahui informasi keadaan keuangan dari usahanya pada saat tertentu.

Kemudian bagaimana dengan contoh rumah tangga produksi? Sebenarnya peranan Akuntansi jauh lebih penting, lebih-lebih lagi dalam usaha yang sudah berbadan hukum, misalnya manajer produksi memerlukan Akuntansi sewaktu ia ingin mengetahui berapa besar harga pokok barang, jumlah biaya produksi barang yang dihasilkan.

Pemakai Ekstern, adalah pihak-pihak yang berkepentingan dengan suatu usaha atau perusahaan, tetapi merupakan pihak luar perusahaan. Contohnya, bank sebagai pemberi kredit (pinjaman). Jadi bank perlu memastikan apakah debiturnya (perusahaan) yang

diberikan fasilitas kredit ini dapat melunasi seluruh pinjamannya pada waktu yang telah ditetapkan, sehingga bank terhindar dari permasalahan kredit macet. Bagaimana pihak bank mendapatkan data atau informasi yang berhubungan dengan perusahaan sebagai debiturnya? Bank memperoleh data dan informasi berdasarkan catatan Akuntansi yang dibuat berupa laporan keuangan dari perusahaan yang mendapatkan kredit tadi.

Proses penggunaan Akuntansi dalam menyajikan informasi kepada para pemakainya secara umum dapat dilihat pada diagram berikut ini.



Terdapat setidaknya 4 (empat) Jenis Spesialisasi dari pekerjaan Akuntan tersebut adalah : Akuntan Publik, Akuntan Manajemen, Akuntan Pemerintah, dan Akuntan Pendidik.

Akuntan Publik adalah Akuntan Independen yang memberikan jasa-jasanya atas dasar pembayaran tertentu, Kadang disebut akuntan ekstern. Mereka bekerja secara bebas pada umumnya mendirikan suatu kantor akuntan. Untuk dapat berpraktek sebagai akuntan publik atau mendirikan kantor akuntan, seseorang harus memperoleh izin dari Departemen Keuangan, seorang akuntan publik dapat memberikan Jasa, sebagai berikut:

- a) Pemeriksaan (*audit*)
- b) Perpajakan (*tax services*)
- c) Konsultasi manajemen (*management advisory services*)
- d) Akuntansi (*accounting services*)

Akuntan Manajemen adalah akuntan yang bekerja dalam suatu perusahaan atau organisasi, kadang disebut akuntan intern. Tugas yang dikerjakan dapat berupa :

- a) Penyusunan sistem Akuntansi
- b) Penyusunan laporan Akuntansi kepada pihak-pihak diluar perusahaan
- c) Penyusunan laporan Akuntansi kepada manajemen
- d) Penyusunan anggaran
- e) Melakukan pemeriksaan intern

Akuntan Pemerintah adalah akuntan yang bekerja pada badan pemerintahan seperti di Badan Pemeriksa Keuangan, Direktorat Pajak dan lain lain.

Akuntan Pendidik adalah sarjana Akuntansi yang bertugas dalam pendidikan Akuntansi seperti dosen, menyusun kurikulum Akuntansi dan melakukan penelitian di dalam bidang Akuntansi.

Terdapat setidaknya 10 (sepuluh) bidang-bidang khusus yang berkaitan dengan akuntansi. Kesepuluh bidang tersebut adalah :

1. Akuntansi Keuangan
2. Akuntansi Pemeriksaan
3. Akuntansi Manajemen
4. Akuntansi Biaya
5. Akuntansi Perpajakan
6. Sistem Informasi
7. Peranggaran
8. Akuntansi Pemerintahan
9. Akuntansi International
10. Akuntansi Sosial

Akuntansi Keuangan, bidang ini berkaitan dengan Akuntansi untuk suatu unit ekonomi secara keseluruhan. Ia berhubungan dengan pelaporan keuangan untuk pihak-pihak di luar perusahaan. (harus sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan).Akuntansi

Pemeriksaan, bidang ini berhubungan dengan pemeriksaan secara bebas terhadap laporan yang dihasilkan oleh Akuntansi keuangan dalam melakukan pemeriksaan akuntan tunduk pada norma-norma pemeriksaan dan kode etik akuntan. Akuntansi Manajemen, bidang ini berhubungan dengan informasi untuk manajemen perusahaan. Kegunaan Akuntansi manajemen adalah mengendalikan kegiatan perusahaan, memonitor arus kas dan menilai alternatif dalam pengambilan keputusan. Akuntansi Biaya, bBidang ini menekankan pada penetapan dan kontrol atas biaya, terutama berhubungan dengan biaya produksi suatu barang. Fungsi utama Akuntansi biaya adalah mengumpulkan dan menganalisis data mengenai biaya, baik biaya yang telah maupun yang akan terjadi. Informasi yang dihasilkan berguna bagi manajemen sebagai alat kontrol atas kegiatan yang telah dilakukan dan bermanfaat untuk membuat rencana dimasa mendatang.

Akuntansi Perpajakan, bidang ini menekankan pada tugas akuntan dalam perencanaan pajak diantaranya adalah memberi nasehat bagaimana meminimalisir pengaruh pajak apabila secara hukum dimungkinkan. Nasehat-nasehat tersebut adalah pemilihan bentuk badan usaha, metode Akuntansi yang diterapkan dan cara menangani suatu transaksi. Sistem Informasi, bidang ini menyediakan informasi keuangan maupun non keuangan yang diperlukan untuk pelaksanaan kegiatan organisasi secara efektif . Beberapa aspek dari suatu sistem adalah bahwa ia harus dapat menghasilkan informasi pada waktu yang tepat dalam bentuk yang bermanfaat dan tingkat akurasi yang wajar. Peranggaran, Bidang ini berhubungan dengan penyusunan rencana keuangan mengenai kegiatan perusahaan untuk jangka waktu tertentu dimasa mendatang serta analisis dan pengontrolannya. Apabila rencana ini dibandingkan dengan realisasinya, maka ia merupakan alat kontrol didalam perusahaan.

Akuntansi Pemerintahan, Bidang ini mengkhususkan diri dalam pencatatan dan pelaporan transaksi-transaksi yang terjadi di bidang pemerintah. Iamenyediakan informasi tentang aspek kepengurusan dari administrasi keuangan negara termasuk didalamnya adalah kesesuaian dengan ketentuan undang-undang yang berlaku. Akuntansi International, Akuntansi ini berhubungan dengan persoalan khusus yang berkaitan dengan perdagangan

international dari perusahaan-perusahaan multinational. Akuntansi Sosial, Akuntansi ini merupakan bidang Akuntansi yang paling baru oleh karenanya sulit untuk dijelaskan disebabkan adanya permintaan yang semakin meningkat akan suatu keahlian untuk mengukur beban dan keuntungan sosial yang selama ini dianggap tidak dapat diukur.

5.2 Ilmu Akuntansi dalam Perspektif Stakeholder

Perkembangan entitas bisnis saat ini membawa banyak konsekuensi bagi pihak yang terkait di dalamnya. Terjadi konflik kepentingan antarapemegang saham/*investor* dengan manajemen, sebagai akibat adanya harapan pemilik saham supaya manajer yang terlibat dalam perusahaan selalu mengoptimalkan nilai perusahaan ternyata tidak selalu terpenuhi. *Manager* memiliki kepentingan pribadi yang bertentangan dengan kepentingan pemilik saham sehingga muncul masalah yang menyebabkan aktivitas perusahaan terganggu. Untuk menanggulangi masalah tersebut diperlukan pihak independen yang dapat menjadi pihak penengah dalam menangani konflik tersebut yang dikenal sebagai auditor independen atau akuntan. Semakin kompleks dan luasnya transaksi kegiatan perusahaan menuntut akuntan untuk selalu mengantisipasi dengan penerapan sistem akuntansi yang handal. Di sisi lain semakin besarnya harapan pemangku kepentingan (*stakeholders*) supaya penerapan sistem tata kelola perusahaan yang lebih baik. Tuntutan akan transparansi dan akuntabilitas yang semakin meningkat dari *stakeholder's* mendorong manajemen perusahaan untuk lebih berhati-hati dalam melangkah dan dapat mempertanggungjawabkan aktivitasnya secara lebih akurat.

Kantor Akuntan Publik (KAP), dalam penyediaan jasanya disadari bahwa meningkatnya persaingan yang semakin tajam antar KAP, telah mendorong jasa Akuntan Publik dalam kategori "sulit" untuk berperilaku profesional. Akibatnya, terdapat KAP yang mementingkan klien dan laba yang besar, sehingga Etika Profesi Akuntan Publik tidak lagi dapat ditegakkan secara baik. Pelanggaran demi pelanggaran menjadi catatan yang dapat menurunkan citra Profesi Akuntan, khususnya profesi Akuntan Publik, seperti manipulasi laporan keuangan dengan sengaja disusun agar saham

perusahaan tetap diminati Investor. Berbagai skandal akuntansi yang terjadi dalam kurun waktu 10 tahun terakhir ternyata tidak pernah lepas dari peran akuntan. Pengguna Jasa Audit meragukan integritas Akuntan Publik, Setidaknya 10 KAP mendapat sanksi dari pemerintah karena kurang berhasil mengemban misinya melindungi kepentingan akuntan yang dinilai memiliki kontribusi dalam banyak kasus kebangkrutan perusahaan. Pengguna Jasa Audit meragukan integritas Akuntan Publik, Menurunnya kepercayaan publik terhadap kualitas audit yang dilakukan oleh akuntan publik, dan belum optimalnya kepuasan pengguna jasa audit.

Arens, Elder dan Beasley (2014) menyatakan profesi akuntan publik memiliki tanggung jawab yang sangat besar dalam mengemban kepercayaan yang diberikan masyarakat, Setidaknya: (1) kewajiban kepada klien, kewajiban kepada hukum biasanya muncul karena adanya kegagalan dalam melaksanakan penugasan audit sesuai dengan waktu yang disepakati, pelaksanaan audit yang tidak memadai, gagal dalam menemukan kesalahan dan pelanggaran kerahasiaan oleh akuntan publik; (2) Kewajiban perdata bagi pihak ketiga (pemegang saham dan calon investor, pemasok, kreditur, karyawan dan pelanggan), kewajiban ini timbul karena pihak ketiga yang merasa dirugikan atas pengambilan keputusan yang salah, karena mengandalkan laporan keuangan hasil audit yang menyesatkan; (3) Kewajiban pidana bagi pihak ketiga, kewajiban ini biasanya muncul karena akuntan publik ikut terlibat secara langsung bersama dengan klien dalam melakukan tindakan kriminal.

Skandal akuntansi yang marak terjadi akhir-akhir ini, berakibat turunnya kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan dan kualitas audit yang dihasilkan. Namun demikian belum jelas benar apakah komitmen profesi akuntan publik dan komitmen KAP dapat mempengaruhi kepuasan Auditor (Akuntan publik) maupun implementasi Audit Independen atas Laporan Keuangan, bagaimana implikasinya terhadap kualitas audit yang dijalankan para praktisi. Banyak pihak yang mendefinisikan kualitas audit, namun tidak ada definisi yang pasti tentang kualitas audit itu sendiri. Hal ini disebabkan tidak adanya pemahaman umum mengenai faktor penyusun kualitas audit dan sering terjadi konflik peran antara berbagai pengguna laporan audit.

Regulasi yang diterapkan terhadap auditor Indonesia saat ini dapat dibagi menjadi dua, yaitu: (1) Regulasi oleh Pemerintah, antara lain: (a) Gelar Akuntan (UU No. 34 tahun 1954); (b) Penyelenggaraan pendidikan profesi (Kepmen No. 179/U/2001); (c) Register Negara (Kepmen No. 331/KMK/017/1999); (d) Pemberian Jasa (Kepmen No. 59/KMK.06/2003 dan No. 17/PMK 01/2008); (e) Undang-Undang Akuntan Publik; (f) Regulasi oleh Badan Pemerintah lain, seperti otoritas pasar modal. Bank Sentral dll; (2) Regulasi oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik tahun 2011, antara lain: (a) Standar Atestasi; (b) Standar Auditing; (c) Standar Jasa Akuntansi dan Review; (d) Standar Pengendalian Mutu. Dengan semakin ketatnya regulasi terhadap profesi Akuntan Publik, maka semakin berat pula tantangan bagi para Auditor untuk dapat bekerja dengan daya saing yang tinggi.

Dengan demikian, yang dapat dilakukan oleh para Auditor masa depan dalam menghadapi persaingan di tengah regulasi yang semakin ketat adalah bekerja dengan lebih profesional, beretika, dan menjadikan SPAP sebagai rambu-rambu dalam melaksanakan profesi audit (Ombakuta, 2007). Hal ini perlu dilakukan dengan alasan : (1) Regulasi penting untuk melindungi masyarakat pengguna jasa Auditor; (2) Profesi Auditor dimanapun dan kapanpun selalu dipenuhi dengan regulasi; (3) Kompetensi dan integritas adalah cara yang tepat untuk mengatasi persaingan dan regulasi.

Sebagai bagian dari profesi akuntan, akuntan publik seringkali dinyatakan merupakan ujung tombak profesi akuntansi. Profesi akuntan public menonjol terutama dari kegiatan audit yang dilakukan oleh akuntan publik yang bertujuan untuk memberikan pendapat terhadap laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen. Pendapat akuntan publik berguna bagi pihak-pihak yang terkait dengan laporan keuangan, yaitu pihak yang menyiapkan maupun yang menggunakannya.

Peran akuntan publik adalah untuk memberikan kepastian bahwa laporan keuangan yang diterbitkan tidak mengandung informasi yang menyesatkan pemakainya. Akibatnya pemakai laporan sangat tergantung pada pendapat akuntan publik sebelum memberikan kepercayaan pada laporan keuangan. Akuntan publik juga membantu manajemen dalam hal pernyataan pendapat yang dapat digunakan oleh manajemen untuk mendukung pertanggung jawaban seperti yang dilaporkan dalam laporan keuangan. Karena itu begitu pentingnya fungsi akuntan publik, perlu ditempuh berbagai usaha untuk menjaga kredibilitas akuntan publik agar kepercayaan masyarakat pada profesi ini tidak berkurang. Standar Profesional Akuntan Publik dan Kode Etik Akuntan yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) merupakan sebagian dari usaha itu.

Berbagai perkembangan yang terjadi belakangan ini semakin pentingnya profesi akuntan publik ini, sehingga perlu dikembangkan berbagai usaha termasuk program pendidikan akuntansi untuk meningkatkan citra profesi akuntan publik.

Pihak penyaksi yang diemban oleh akuntan publik sebagai yang dipercaya oleh masyarakat tentu harus memiliki beberapa persyaratan yang ketat untuk dapat menjadi akuntan publik agar masyarakat benar-benar tidak dirugikan dan dapat meyakini kesaksiannya. Persyaratan yang harus dipenuhi untuk menjadi akuntan publik dalam SK Menteri Keuangan No 423/KMK.66/2002 tentang jasa akuntan publik adalah sebagai berikut: (a) Memiliki Ijasah Akuntan dan Ijasah Sarjana Akuntansi sesuai UU No. 34/54; (b) Surat tanda memiliki Register Negara Akuntan yang dikeluarkan Departemen Keuangan; (c) Surat keterangan yang menyatakan bahwa yang bersangkutan telah menyelesaikan Wajib Kerja Sarjana; (d) Memiliki Kantor serta peralatan-peralatannya sebagai sarana untuk melakukan praktek Akuntan Publik; (e) Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak; (f) Memiliki Kartu Tanda Pengenal Penduduk; (g) Memiliki staf akuntansi, atau akuntan dan pegawai lainnya; (h) Memiliki surat izin dari atasannya kalau yang bersangkutan bekerja di lembaga negara di luar Departemen Keuangan (Pegawai Departemen Keuangan tidak dibenarkan membuka kantor Akuntan); (i) Memiliki pengalaman kerja di kantor akuntan publik lainnya minimal 2 tahun; (j) Mendapat surat keterangan dan rekomendasi dari Pengurus Pusat IAI; (k) Kalau kantornya berbentuk kerjasama, surat perjanjian antara partner harus dilampirkan; (l) Tidak boleh merangkap sebagai eksekutif pada perusahaan lain. Yang kemudian diperbaharui oleh Undang Undang No. 2 tahn 2010 tentang Akuntan Publik.

Akuntan Indonesia sebagai suatu profesi, sama dengan akuntan di negara-negara lain, mempunyai kode etik. Kode etik ini ditetapkan oleh IAI dan berlaku untuk seluruh anggota IAI, baik akuntan publik maupun akuntan yang bekerja di bidang lain, untuk digunakan sebagai panduan perilakunya dalam memenuhi tanggung jawab profesinya. Kode etik IAI terdiri dari tiga bagian: (1) prinsip etika, (2) aturan etika, dan (3) interpretasi aturan etika. Prinsip etika merupakan kerangka dasar aturan etika yang berlaku untuk anggota kompartemen tertentu dan khusus untuk memenuhi kepentingan anggota kompartemen tersebut.

Prinsip-prinsip etika profesi IAI yang ditetapkan dalam kongres ke VIII IAI di Jakarta tahun 1998 adalah sebagai berikut:

- (1) Tanggung jawab profesi,** Dalam melaksanakan tanggung jawabnya sebagai profesional, setiap anggota harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya.

- (2) **Keentingan publik**, Setiap anggota berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik, dan menunjukkan komitmen atas profesionalisme.
- (3) **Integritas**, Untuk memelihara dan meningkatkan kepercayaan publik, setiap anggota harus memenuhi tanggung jawab profesinya dengan integritas setinggi mungkin.
- (4) **Objektifitas**, Setiap anggota harus menjaga objektivitasnya dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajiban profesinya.
- (5) **Kompetensi dan kehati-hatian profesional**, Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesinya dengan kehati-hatian, kompetensi dan ketekunan, serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan ketrampilan profesional pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa klien atau pemberi kerja memperoleh manfaat dari jasa profesional yang kompeten berdasarkan perkembangan praktik legislasi dan teknik yang paling mutakhir.
- (6) **Kerahasiaan**, Setiap anggota harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesional dan tidak boleh memakai atau mengungkapkan informasi tersebut tanpa persetujuan, kecuali bila ada hak atau kewajiban profesional atau hukum untuk mengungkapkan,
- (7) **Perilaku profesional**, Setiap anggota harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi,
- (8) **Standar teknis**, Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya sesuai dengan standar teknis dan standar profesional yang relevan. Sesuai dengan keahliannya dan dengan berhati-hati anggota mempunyai kewajiban untuk melaksanakan penugasan dari penerimaan jasa selama penugasan tersebut sejalan dengan prinsip integritas dan objektivitas.

Akuntan publik, sebagai bagian penting dari profesi akuntan berhimpun dalam suatu kompartemen yaitu Kompartemen Akuntan Publik Ikatan Akuntan Indonesia (IAI-KAP). Sebagai akuntan yang menjalankan praktik untuk memberikan jasa atestasi dan non atestasi kepada masyarakat, akuntan publik memerlukan aturan etika yang merupakan aturan perilaku khusus berdasarkan prinsip etika IAI. Aturan etika IAI-KAP terdiri dari lima hal, yaitu: (1) independensi, integritas, dan objektivitas, (2) standar umum akuntansi, (3) tanggung jawab kepada klien, (4) tanggung jawab kepada rekan, dan (5) tanggung jawab dan praktik lain.

Profesi akuntan, khususnya akuntan publik—adalah profesi yang berbasis kepercayaan. Profesi ini ada karena masyarakat mempunyai harapan bahwa akuntan di dalam memberikan jasanya kepada masyarakat akan selalu menjunjung tinggi integritas, kejujuran, dan objektivitas, sehingga tidak ada pihak-pihak yang dirugikan. Profesi akuntan adalah profesi yang secara tradisi selalu menjunjung tinggi kode etik profesi.

5.3 Konsep Dasar Akuntansi Keuangan

Bidang Akuntansi dan keuangan terutama audit di Indonesia, dikenal istilah “Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku umum di Indonesia” (merupakan padanan dari frasa “*generally accepted accounting principles*”) adalah suatu istilah teknis Akuntansi yang mencakup konvensi aturan, dan prosedur yang diperlukan untuk membatasi praktik Akuntansi yang berlaku umum di wilayah tertentu pada saat tertentu. Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku umum di suatu wilayah tertentu mungkin berbeda dari Standar Akuntansi yang berlaku di wilayah lain. Karena itu, untuk laporan keuangan yang akan didistribusikan kepada umum di Indonesia, harus disusun sesuai dengan Standar Akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Sesuai standar pelaporan pertama dari standar auditing, auditor dalam laporannya akan mengungkapkan dalam apakah laporan keuangan yang diaudit telah disajikan sesuai dengan prinsip Akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Mengingat bahwa Akuntansi lebih merupakan suatu seni daripada suatu ilmu (sains), maka prinsip-prinsip ini tidak merupakan hukum-hukum mutlak sebagaimana yang dijumpai dalam ilmu pasti. Prinsip-prinsip Akuntansi lebih merupakan suatu pedoman bertindak dan bisa berubah dari waktu ke waktu. Suatu prinsip bisa saja dihapuskan dan diganti dengan yang baru untuk menyesuaikan dengan perkembangan perekonomian atau praktik-praktik yang beriak. Standar Akuntansi harus dirumuskan oleh suatu badan yang kompeten. Seperti telah dikemukakan di atas, di Indonesia standar tersebut ditetapkan oleh Institut Akuntansi Indonesia (IAI) yang merupakan satu-satunya badan yang berwenang untuk membuat peraturan-peraturan di bidang Akuntansi. Untuk pertama kalinya prinsip-prinsip Akuntansi di Indonesia ditetapkan dalam kongres IAI yang kedua tahun 1973.

Prinsip-prinsip Akuntansi Indonesia terdiri atas sejumlah aturan yang menjadi pedoman bertindak dalam melaksanakan Akuntansi di Indonesia dan akan masih berkembang di masa yang akan datang. Hal-hal yang dibahas dalam buku ini akan diuraikan dalam kerangka pelaksanaan prinsip-prinsip Akuntansi tersebut sehingga laporan-laporan Akuntansi yang dihasilkannya dapat diterima umum. Dari sekian banyak aturan yang terdapat dalam prinsip Akuntansi Indonesia, tiga aturan di antaranya perlu dibahas disini karena berkaitan dengan pembahasan selanjutnya. Ketiga aturan tersebut adalah: *Konsep entitas, prinsip obyektivitas, dan prinsip cost* (biaya).

Konsep Entitas, seperti yang telah diuraikan pada bab sebelumnya, konsep yang paling mendasar di dalam Akuntansi adalah entitas atau *kesatuan* usaha. Kesatuan usaha Akuntansi adalah suatu organisasi atau bagian dari organisasi yang berdiri sendiri, terpisah dari organisasi lain atau individu lain. Ditinjau dari segi Akuntansi, antara kesatuan usaha yang satu dengan kesatuan usaha yang lain atau dengan pemiliknya, terdapat garis pemisah yang tegas. Ini berarti bahwa kejadian keuangan yang menyangkut suatu kesatuan usaha, tidak boleh dicampur dengan kesatuan usaha lain atau dengan pemiliknya, dan sebaliknya. Konsep ini penting artinya dalam menilai keadaan keuangan dan hasil usaha yang dicapai suatu organisasi atau bagian dari organisasi. Tanpa konsep ini maka laporan keuangan dan menjadi kacau, karena apa yang tercantum dalam laporan keuangan suatu organisasi mungkin dimasuki kejadian-kejadian keuangan yang sebenarnya tidak berhubungan dengan organisasi tersebut.

Prinsip Obyektivitas, catatan dan laporan Akuntansi harus didasarkan pada data yang bisa dipercaya sebagai laporan yang menyajikan informasi yang tepat dan berguna. Data yang bisa dipercaya adalah data yang bisa diverifikasi (diperiksa kebenarannya). Data semacam itu harus bisa dikonfirmasi oleh pengamat yang independen. Oleh karena itu catatan Akuntansi harus didasarkan pada informasi yang berawal dari kegiatan yang didokumentasi dalam bentuk bukti yang obyektif. Seandainya Akuntansi tidak mengenal prinsip obyektivitas, maka pencatatan Akuntansi akan didasarkan pada hal-hal yang tidak obyektif dan bisa mengakibatkan kekacauan. **Prinsip Cost**

(Biaya), prinsip cost atau prinsip biaya menetapkan bahwa harta atau jasa yang dibeli atau diperoleh harus dicatat atas dasar biaya yang sesungguhnya. Meskipun pembeli tahu bahwa harga mungkin masih bisa ditawar, tetapi barang atau jasa yang dibeli akan dicatat dengan harga yang sesungguhnya disepakati dalam transaksi yang bersangkutan.

Beberapa penulis mengategorikan standar Akuntansi pada beberapa hal berikut: *Going Concern* (Kontinuitas Usaha), Konsep ini mengatakan bahwa suatu perusahaan akan beroperasi secara terus menerus akan selalu melakukan kegiatan yang tak terbatas meskipun kenyataannya banyak perusahaan yang gagal setelah baru saja didirikan, konsep ini memberikan alasan penggunaan beban historis sebagai dasar utama untuk melakukan pengakuan Akuntansi. *Business Entity* (Kesatuan Usaha), Konsep ini mengatakan bahwa perusahaan merupakan suatu kesatuan yang berdiri terpisah dari para pemilik. Konsep ini lebih sulit diterapkan dalam perusahaan perseorangan, tanggung jawab dan kekayaan perusahaan adalah tanggung jawab dan kekayaan pribadi, tidak demikian dengan perseroan terbatas, tanggung jawab dan kekayaan perusahaan secara hukum dengan jelas ditetapkan terpisah dengan para pemilik. *Accounting Period* (Periode Akuntansi), suatu cara yang paling baik untuk mengukur hasil-hasil yang diperoleh perusahaan seperti periode tahunan. *Measurement Unit* (Kesatuan Pengukuran), Hasil akhir dari Akuntansi adalah laporan keuangan perusahaan yang nantinya disampaikan kepada pihak yang berkepentingan. Objek atau sarasannya adalah transaksi atau kejadian-kejadian keuangan yang dapat diukur dengan uang. *Historical Cost Measurement* (Pengukuran berdasarkan Nilai Historis) Akuntansi sebagaimana yang dipraktikkan sekarang ini didasarkan atas prinsip nilai historis. Penggunaan konsep ini akan menjadi suatu alat untuk menutup segala lubang kesalahan dan juga memberikan keyakinan bahwa Akuntansi telah dilakukan dengan benar.

Objective Evidences (Bukti yang Objektif), Informasi yang tercantum di dalam laporan keuangan harus didasarkan atas suatu fakta yang dapat dibuktikan kebenarannya serta bersifat objektif. *Full disclosure* (Pengungkapan Sepenuhnya). Semua laporan keuangan dan semua informasi yang mempunyai pengaruh terhadap laporan keuangan harus diungkapkan secara jelas, apabila

informasi yang cukup berarti tersebut tidak diungkapkan secara jelas, maka laporan keuangan tersebut cenderung akan salah arah.

Consistency (konsisten), artinya penerapan yang sama atas prinsip, prosedur dan metode-metode Akuntansi disetiap periode Akuntansi, sehingga laporan keuangan dari berbagai periode dapat diperbandingkan. *Conservatism* (Hati-hati/Waspada), Konsep ini didasarkan atas suatu pendapat yang menyatakan bahwa setiap pendapatan tidak boleh diakui dan dicatat sebelum pendapatan tersebut benar-benar diperoleh, tetapi semua kerugian dan beban walaupun belum terjadi asalkan sudah dapat diperhitungkan boleh dicatat dan diakui. Tujuan utama prinsip ini adalah untuk mencegah jangan sampai pendapatan bersih dicatat terlalu tinggi (*over stated*). *Materiality* (Nilai yang Cukup Penting), ukuran materiality atas perusahaan tidaklah sama, hal ini tergantung pada besar-kecilnya perusahaan dan kebijakan yang berlaku didalamnya. *Matching Expense with Revenue*, artinya untuk mengetahui seberapa jauh hasil yang telah dicapai oleh suatu perusahaan maka total pendapatan dikurangkan dengan beban perusahaan dalam suatu periode Akuntansi. *Revenue Recognition* (Pengakuan Pendapatan), pada umumnya, pendapatan diakui pada saat: (1) Menerima uang (*cash basis*); (2) Terjadinya transaksi/ tidak secara tunai (*Accrual Basis*); (3) Terjadinya penjualan (*Sales basis*) dll.

BAB VI

KONSEP DASAR AUDIT

6.1 Pemahaman Tentang Pentingnya Audit

Dalam perkembangan usahanya, baik perusahaan perorangan maupun berbagai perusahaan berbentuk badan hukum yang lain tidak dapat menghindarkan diri dari dana pihak luar, yang tidak selalu dalam bentuk penyertaan modal dari pemilik, tetapi berupa penarikan pinjaman kreditur. Dengan kata lain, pihak-pihak yang berkepentingan terhadap keuangan perusahaan tidak lagi hanya terbatas pada pemimpin perusahaan saja, tetapi meluas kepada para investor dan kreditur serta calon-calon investor dan calon kreditur (Steve, 1993; The American Institute of Management, 1997; Talley, 2004; Abidin, Beattie dan Goodacre, 2006).

Pihak-pihak luar perusahaan memerlukan informasi mengenai perusahaan untuk pengambilan keputusan tentang hubungan mereka dengan perusahaan. Umumnya mereka mendasarkan keputusan yang mereka ambil atas informasi yang disajikan dalam laporan keuangan yang disajikan oleh perusahaan (Jensen dan Meckling, 1976; Arnold dan Hammond, 1997; Konrath, 2002; Agoes, 2004; Arens, Elder, and Beasley, 2008). Dengan demikian terdapat dua kepentingan yang berlawanan dalam situasi yang dikatakan di atas. Di satu pihak, pimpinan perusahaan ingin menyampaikan informasi mengenai pertanggungjawaban pengelolaan dana yang berasal dari pihak luar, dipihak lain pihak di luar perusahaan ingin memperoleh informasi yang dapat dipercaya dari pimpinan perusahaan mengenai pertanggungjawaban dana yang diinvestasikan oleh pihak luar tersebut.

Pimpinan perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga agar supaya pertanggungjawaban keuangan yang disajikan pihak luar dapat dipercaya, sedangkan pihak luar perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga untuk memperoleh keyakinan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh pimpinan perusahaan dapat dipercaya sebagai dasar keputusan-keputusan yang mereka ambil. Baik pimpinan perusahaan maupun pihak-pihak di luar perusahaan yang berkepentingan terhadap perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga

yang dapat dipercaya. Tanpa menggunakan jasa akuntan publik, pimpinan perusahaan tidak akan dapat meyakinkan pihak di luar perusahaan bahwa laporan keuangan yang disajikan berisi informasi yang dapat dipercaya, karena dari sudut pandang pihak luar, pimpinan perusahaan mempunyai kepentingan, baik kepentingan keuangan maupun kepentingan-kepentingan yang lain (Arora, 1999; Arnold dan Hammond, 1997, 2003; Beasley, Glover, dan Prawitt, 2005; Boynton dan Johnson, 2005).

Berhubung pihak di luar perusahaan memerlukan jasa pihak ketiga untuk menilai dapat dipercaya tidaknya pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh manajemen dalam laporan keuangannya, maka timbullah profesi akuntan publik. Profesi ini merupakan profesi kepercayaan masyarakat. Dari profesi akuntan publik inilah masyarakat mengharapkan penilaian yang bebas tidak memihak terhadap informasi yang disajikan oleh manajemen perusahaan dalam laporan pertanggungjawaban keuangan.

Di Indonesia timbul perusahaan-perusahaan berbentuk perseroan terbatas yang tidak banyak memberikan dorongan kepada perkembangan profesi akuntan publik, karena hampir semua perseroan terbatas di Indonesia merupakan tertutup yang sahamnya hanya dimiliki kalangan keluarga atau kalangan terbatas saja. Profesi akuntan publik di Indonesia mengalami perkembangan yang berarti sejak awal tahun tujuh puluhan, dengan adanya perluasan kredit-kredit perbankan kepada perusahaan. Bank-bank ini mewajibkan nasabah yang menerima kredit dalam jumlah tertentu untuk menyerahkan secara periodik laporan keuangan yang telah diperiksa oleh akuntan publik. Umumnya perusahaan-perusahaan swasta di Indonesia baru memerlukan jasa akuntan publik jika kreditur mewajibkan mereka untuk menyerahkan laporan keuangan yang telah diperiksa oleh akuntan publik.

Secara umum Audit akuntan (*auditing*) adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan (Daily dan Strawser, 1974; Agus, 2004; Ferguson,

Rafuse, 2004; Boynton dan Johnson, 2005; Engle et al., 2007; Arens, Elder, and Beasley, 2008).

Dari definisi audit di atas dapat disimpulkan bahwa audit memiliki unsur-unsur penting, sebagai berikut :

a. Suatu proses sistematis

Audit akuntan merupakan suatu proses sistematis, yaitu berupa suatu rangkaian langkah atau prosedur yang logis, berkerangka dan terorganisasi. Audit akuntan dilaksanakan dengan suatu urutan langkah yang direncanakan, terorganisasi dan bertujuan.

b. Untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif.

Proses sistematis tersebut diajukan untuk memperoleh bukti yang mendasari pernyataan yang dibuat oleh individu atau badan usaha, serta untuk mengevaluasi tanpa memihak atau berprasangka terhadap bukti-bukti tersebut.

c. Pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi.

Yang dimaksud dengan pernyataan mengenai kegiatan ekonomi disini adalah hasil proses akuntansi. Akuntansi merupakan proses pengidentifikasian, pengukuran dan penyampaian informasi ekonomi yang dinyatakan dalam satuan uang. Proses akuntansi ini menghasilkan suatu pernyataan yang disajikan dalam laporan keuangan, yang umumnya terdiri dari empat laporan keuangan pokok yaitu neraca, laporan rugi laba, laporan laba yang ditahan, dan laporan perubahan posisi keuangan. Laporan keuangan dapat pula berupa laporan biaya pertanggungjawaban tertentu dalam perusahaan.

d. Menetapkan tingkat kesesuaian.

Pengumpulan bukti mengenai pernyataan dan evaluasi terhadap hasil pengumpulan bukti tersebut dimaksudkan untuk menetapkan dekat tidaknya pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Tingkat kesesuaian antara pernyataan dengan kriteria tersebut kemungkinan dapat dikuantifikasi-kan, kemungkinan pula dapat bersifat kualitatif.

e. Kriteria yang telah ditetapkan.

Patokan atau standar yang dipakai sebagai dasar untuk menilai pernyataan (yang berupa hasil proses akuntansi) dapat berupa peraturan yang ditetapkan oleh suatu badan legislatif, anggaran atau ukuran prestasi lain yang ditetapkan oleh manajemen,

prinsip akuntansi yang lazim (*general accepted accounting principles*).

Umumnya akuntan yang bekerja di Inspeksi Pajak, di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), dan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menggunakan kriteria undang-undang yang merupakan produk badan legeslatif atau peraturan-peraturan yang dikeluarkan oleh pemerintah dalam melaksanakan Audit terhadap laporan pertanggung jawaban keuangan instansi pemerintah dan Badan Usaha Milik Negara (BUMN). Akuntan yang bekerja sebagai akuntan intern di suatu perusahaan menggunakan kriteria anggaran atau tolok ukur prestasi yang lain dalam melaksanakan Auditynya. Akuntan publik menggunakan kriteria prinsip akuntansi yang lazim dalam menilai laporan keuangan yang diperiksanya. Di Indonesia prinsip akuntansi yang lazim ini disebut dengan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK).

f. Penyampaian Hasil.

Penyampaian hasil Audit akuntan sering disebut dengan pengesahan (*attestation*). Penyampaian hasil ini dilakukan secara tertulis dalam bentuk laporan Audit akuntan (*audit report*). Pengesahan dalam bentuk laporan tertulis ini dapat menaikkan atau menurunkan tingkat kepercayaan masyarakat keuangan atas pernyataan dibuat oleh pihak yang diperiksa. Misalnya, jika akuntan publik menyatakan bahwa laporan keuangan yang diperiksanya adalah wajar, maka pemakai laporan keuangan akan mempercayai informasi yang tercantum dalam laporan tersebut. Sebaliknya, jika akuntan publik menyatakan bahwa laporan keuangan yang diperiksanya tidak wajar, maka kepercayaan pemakai laporan keuangan terhadap laporan tersebut akan berkurang atau hilang.

g. Pemakai yang berkepentingan.

Dalam dunia bisnis, pemakai yang berkepentingan terhadap laporan Audit akuntan adalah : pemegang saham, manajemen, kreditur, calon investor dan kreditur, organisasi buruh, dan inspeksi pajak.

6.2 Pengertian Audit

Ditinjau dari sudut akuntan publik, Audit akuntan adalah Audit secara objektif terhadap laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi yang lain dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar keadaan keuangan dan hasil usaha perusahaan (Simke, 1982; Steven, 1982; Sayle, 2006; Agoes, 2004; Spencer, Julian dan Wood, 2005; Boynton dan Johnson, 2005; Hansen dan Mowe, 2006; Engle et all., 2007; Arens, Elder, and Beasley, 2008).

Definisi Audit yang bersifat komprehensif adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai pernyataan-pernyataan kegiatan dan kejadian ekonomi untuk menentukan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan serta mengkomunikasikan hasil-hasilnya pada pihak yang berkepentingan (The American Accounting Association dalam Ferguson dan Rafuse, 2004).

Ditinjau dari pemeriksa (*auditor*) yang melaksanakan Audit, pada dasarnya Audit dapat digolongkan menjadi dua jenis yaitu Audit pihak dalam/ *internal auditor* dan Audit pihak luar/eksternal auditor (Daily dan Strawser, 1974; Agus, 2004; Ferguson, Rafuse, 2004; Boynton dan Johnson, 2005; Engle et all., 2007; Arens, Elder, and Beasley, 2008). Audit internal adalah kegiatan penilaian independen yang dibentuk dalam suatu organisasi untuk memberikan jasa kepada manajemen dalam bentuk penelaahan kegiatan organisasi. Audit internal merupakan pengendalian manajerial yang fungsinya mengukur dan mengevaluasi keefektifan sistem pengendalian lain. Tujuan Audit internal adalah membantu semua anggota manajemen dalam mengelola secara efektif pertanggungjawabannya dengan cara menyediakan analisis, penilaian, rekomendasi dan komentar-komentar yang berhubungan dengan kegiatan yang ditelaah. Sedangkan Audit eksternal adalah suatu proses Audit yang sistematis dan obyektif terhadap laporan keuangan suatu perusahaan atau unit organisasi lain dengan tujuan untuk memberikan pendapat mengenai kewajaran keadaan keuangan dan hasil usaha perusahaan atau unit organisasi tersebut.

Pemeriksa internal berstatus sebagai karyawan atau pegawai kesatuan organisasi yang mereka periksa, namun Audit yang dilakukan haruslah bersifat obyektif dan independen karena jika sifat ini tidak dipenuhi maka berakibat informasi yang mereka sajikan tidak memberikan manfaat bagi manajemen. Meskipun perlu disadari bahwa derajat independensi pemeriksa internal jelas berbeda dengan akuntan internal.

6.3 Konsep Standar Audit

6.3.1 Pengertian Standar Audit

Standar audit berbeda dengan prosedur audit. "Prosedur" berkaitan dengan tindakan yang harus dilaksanakan, sedangkan "Standar" berkenaan dengan kriteria atau ukuran mutu kinerja tindakan tersebut dan berkaitan dengan tujuan yang hendak dicapai melalui penggunaan prosedur tersebut (PSA No.1, Standar Audit Seksi 150). Dengan demikian standar audit mencakup mutu profesional (*professional qualities*) auditor independen dan pertimbangan (*judgement*) yang digunakan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan audit.

Standar audit yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia pada tahun 2001 terdiri dari sepuluh standar yang dikelompokkan menjadi tiga kelompok besar, yaitu: (1) standar umum; (2) standar pekerjaan lapangan, dan (3) standar pelaporan.

6.3.2 Standar Umum

Standar umum berisi: (1) Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.; (2) Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor; (3) Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan sesama.

6.3.3 Standar Pekerjaan Lapangan

Standar pekerjaan lapangan, berisi: (1) Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya; (2) Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan; (3) Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

6.3.4 Standar Pelaporan

Standar pelaporan berisi: (1) Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia; (2) Laporan auditor harus menunjukkan, jika ada ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya; (3) Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor; (4) Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan.

Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggungjawab yang dipikul oleh auditor (IAI, 2007:150.1 dan 150.2).

Standar-standar tersebut di atas dalam banyak hal sering berhubungan dan saling tergantung satu sama lain. Keadaan yang berhubungan erat dengan penentuan dipenuhi atau tidak atau

tidaknya suatu standar, dapat berlaku juga untuk standar yang lain. "Materialitas" dan "Risiko Audit" melandasi penerapan semua standar auditing, terutama standar pekejaan lapangan dan standar pelaporan.

PSA No. 01 (SA Seksi 161) mengatur hubungan standar auditing dengan standar pengendalian mutu sebagai berikut: (1) Auditor independen bertanggungjawab untuk memenuhi standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia dalam penugasan audit Seksi 202 Aturan Etika. Akuntan Publik yang berpraktik sebagai auditor independen diharuskan mematuhi standar auditing, jika berkaitan dengan audit atas laporan keuangan; (2) Kantor akuntan publik juga harus mematuhi standar audit yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia dalam pelaksanaan audit. Oleh karena itu Kantor Akuntan Publik harus memuat kebijakan dan prosedur pengendalian mutu untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian penugasan audit dengan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Sifat dan luasnya kebijakan dan prosedur pengendalian mutu yang ditetapkan oleh Kantor Akuntan Publik tergantung atas faktor-faktor tertentu, seperti ukuran kantor akuntan publik, tingkat otonomi yang diberikan kepada karyawan dan kantor-kantor cabangnya, sifat praktik, organisasi kantorya, serta pertimbangan biaya manfaat; (3) Standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia berkaitan dengan pelaksanaan penugasan audit secara individual; standar pengendalian mutu berkaitan dengan pelaksanaan praktik audit Kantor Akuntan Publik secara keseluruhan. Oleh karena itu, standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia dan standar pengendalian mutu berhubungan satu sama lain, dan kebijakan dan prosedur pengendalian mutu yang diterapkan oleh Kantor Akuntan Publik berpengaruh terhadap pelaksanaan penugasan audit secara individual dan pelaksanaan praktik audit Kantor Akuntan Publik secara keseluruhan.

Standar audit berdasarkan peraturan BPK Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) adalah patokan untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

6.4 Konsep Auditor

6.4.1 Pengertian Auditor

Auditor adalah seorang independen dan kompeten yang melaksanakan audit (Arens, Elder, Beasley, 2008). Audit adalah proses sistematis untuk secara objektif mendapatkan dan mengevaluasi bukti mengenai asersi tentang kegiatan-kegiatan dan kejadian-kejadian ekonomi untuk meyakinkan tingkat keterkaitan antara asersi tersebut dan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan (Konrath, 2002). Dalam penelitian ini auditor terdiri dari auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP) sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan No.17/ PMK.01/2008 dan auditor yang bekerja pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sesuai dengan Undang-undang No.16 Tahun 2006.

Tujuan dilakukannya audit laporan keuangan oleh auditor, adalah untuk memberikan pendapat akuntan atas kelayakan penyajian laporan keuangan, berkenaan dengan posisi keuangan, hasil operasi dan arus uang dalam hubungannya dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Oleh karena itu seorang auditor akan memberikan laporan akuntan sebagai perwujudan pendapatnya dari hasil pemeriksaan keuangan yang telah dilakukannya.

Dengan demikian laporan auditor adalah semacam surat perantara (medium) melalui bagaimana auditor menyatakan opininya (pendapat) atau jika keadaan mengharuskan menolak berpendapat tentang laporan keuangan entitas yang diauditnya untuk pihak-pihak yang berkepentingan. Hal ini berarti auditor bertanggungjawab terhadap pendapat atau opininya.

Pernyataan pendapat adalah pandangan pribadi yang didasarkan atas keahliannya sebagai seorang profesional. Auditor yang memberikan pendapat berkenaan dengan kewajaran atau kelayakannya (*fairly stated*) laporan keuangan merupakan pernyataan fakta (*statement of fact*) tentang asersi manajemen, yang didasarkan pada kekhasan keahliannya dalam bidang akuntansi termasuk auditing, dalam hal ini sebagai pandangan yang mewakili profesi akuntan. Dengan perkataan lain, apabila laporan keuangan yang sama diperiksa oleh akuntan atau auditor yang berbeda, maka akan menghasilkan pendapat atau opini yang sama. Apabila tidak demikian, hilanglah arti profesi akuntan karena orang akan mencari auditor atau akuntan pemeriksa yang dapat memberikan suatu opini akuntan yang paling menguntungkan bagi pihak yang akan menunjuknya atau memberikan penugasan sebagai auditor. Dalam kenyataan dapat terjadi penyimpangan bahwa dua orang auditor atau akuntan yang melakukan pemeriksaan atau audit laporan keuangan terhadap perusahaan atau entitas yang sama menghasilkan pendapat atau opini yang berbeda. Tentu hal semacam ini tidak diinginkan terjadi karena akan mengurangi, bahkan menghilangkan kepercayaan terhadap profesi akuntan. Keadaan semacam ini dapat disebabkan tidak adanya tanggungjawab dari para auditor terkait.

Banyak hal yang berpengaruh terhadap perilaku bertanggungjawab auditor, di antaranya dapat berupa motivasi berprofesi, tingkat pengetahuan auditing, budaya organisasi, pandangan berkenaan moralitas, intelegensia, kemampuan komunikasi, pengalaman dalam organisasi dan bisnis. Selain cara auditan atau auditee atau klien melayani kelancaran berlangsungnya audit, pola kerjasama dalam tim audit, besarnya penghasilan untuk memenuhi kebutuhan hidup, peranan organisasi profesi, peranan negara atau pemerintah dalam ekonomi dan politik, juga berpengaruh terhadap tanggungjawab auditor.

Auditor bertanggungjawab terhadap profesi akuntan, rekan seprofesi, organisasi tempat auditor bernaung, auditan atau auditee, dirinya sendiri, dan secara luas kepada publik. Auditor yang memiliki cita-cita dan nilai kebersamaan dalam bentuk pemenuhan persyaratan menjalankan praktik akuntan (jasa audit) membentuk profesi sebagai wadah masyarakat bermoral (*moral community*). Dengan bertolak pada latar belakang pendidikan yang sama, para profesional ini memiliki keahlian khas tertutup bagi orang lain yang tidak sama keahliannya dan menjadi suatu kelompok dengan kekuatan berkuasa dalam suatu bidang keahlian pengetahuan tertentu, sebagai pemegang monopoli di pasar penawaran.

Keadaan seperti ini sangat mendukung munculnya kecurigaan dikalangan para pengguna jasa profesi tersebut, karena mereka mengira akan dipermainkan. Oleh karena itu untuk mengimbangi dan dalam rangka mempertahankan diri demi eksistensi profesinya serta menjamin kepentingan publik, dibuatlah etika profesi dalam wujud kode etik yang disiapkan profesi sebagai suatu peraturan yang dibuat profesi sendiri dan mengikat bagi anggotanya (*self regulatory*). Masyarakat yang “membeli” jasa audit atau yang dilayani oleh profesi audit sangat mengetahui kebutuhan dirinya, yaitu *fact and value* untuk dapat membantu dalam memilih alternatif keputusan (semacam *early warning system*), terutama informasi yang berkenaan dengan kelanjutan usaha auditan (*auditee*). Sehubungan dengan hal ini, maka Ikatan Akuntansi Indonesia membuat suatu standar tentang ruang gerak auditor, yang tertuang di dalam SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik). Salah satu yang ditekankan dalam standar profesional adalah auditor mempunyai tanggungjawab untuk menilai apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya untuk periode waktu yang pantas. Auditor seyogyanya memutuskan memberikan opini diluar wajar tanpa pengecualian (*qualified opinion*), seandainya

terdapat kesangsian atas *going concern* atau kelanjutan usaha entitas yang di audit.

Sejalan dengan penjelasan di atas dan berkenaan terjadinya dampak “*krisis moneter*” di Indonesia, profesi akuntan memandang pentingnya tindakan kehati-hatian dan tanggungjawab yang sungguh-sungguh dari auditor, dalam mempertimbangkan terjadinya dampak perekonomian yang memburuk, terhadap *going concern* entitas. Perkiraan auditor terhadap pengaruh tersebut, harus dimuat dalam laporan auditor. Dengan demikian memungkinkan auditor tetap memberikan pernyataan pendapat wajar tanpa pengecualian, sekalipun terdapat kesangsian berkenaan dengan *going concern* usaha auditan, asalkan mengungkap ulang informasi di dalam laporan auditor.

Sebaiknya, apabila aspek kesangsian itu justru tak tercantum sama sekali dalam laporan keuangan yang diaudit dan kesangsian itu muncul berdasarkan analisis auditor, maka auditor layak untuk memberikan opini “wajar dengan pengecualian”, bahkan mungkin opini “tidak wajar”. Standar profesional audit yang berlaku di Indonesia sekarang, telah memiliki sikap tegas mengenai hubungan antara *auditor’s opinion* dengan evaluasinya terhadap *going concern* (kesinambungan usaha) entitas yang diaudit.

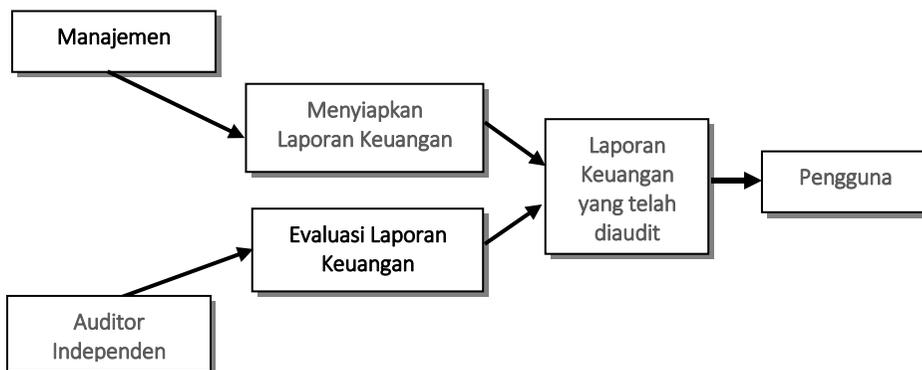
6.4.2 Peranan Profesi Auditor

Pekerjaan auditor adalah melaksanakan auditing untuk menghasilkan opini auditor. Dimaksud dengan audit adalah meningkatkan kredibilitas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen entitas atau *auditee* atau auditan. Dengan demikian terdapat perbedaan peranan manajemen dengan auditor. Manajemen sebagai *auditee* atau auditan menyiapkan laporan keuangan yang akan diaudit oleh auditor. Peranan auditor berkenaan dengan laporan keuangan terlihat di Gambar 2.1.

Secara umum, suatu audit merupakan alat dengan mana seseorang ditanggung oleh orang lain berkenaan dengan mutu, kondisi atau status tertentu yang penjaminnya telah melakukan pengujian. Kebutuhan audit timbul karena orang pertama yang dijamin ragu

mengenai kualitas, kondisi atau status tentang sesuatu aspek, serta secara pribadi tidak dapat menghilangkan keraguan atau ketidakpastian tersebut. Oleh karena itu auditing merupakan salah satu bentuk attestasi (*attestation*, pembenaran).

Atestasi dalam pengertian umum menyangkut komunikasi ahli berkenaan kesimpulan pemeriksaan, untuk dapat dipercayainya asersi (pernyataan) seseorang yang diperiksa. Atestasi informasi, berarti memberikan jaminan (*assurance*) tentang dapat dipercayainya informasi tersebut. Dengan demikian penugasan attestasi terjadi bila seorang praktisi berkewajiban mengkomunikasikan secara tertulis kesimpulan dapat atau tidak dapat dipercayainya pernyataan tertulis (*written assertion*) yang merupakan tanggungjawab pihak lain.



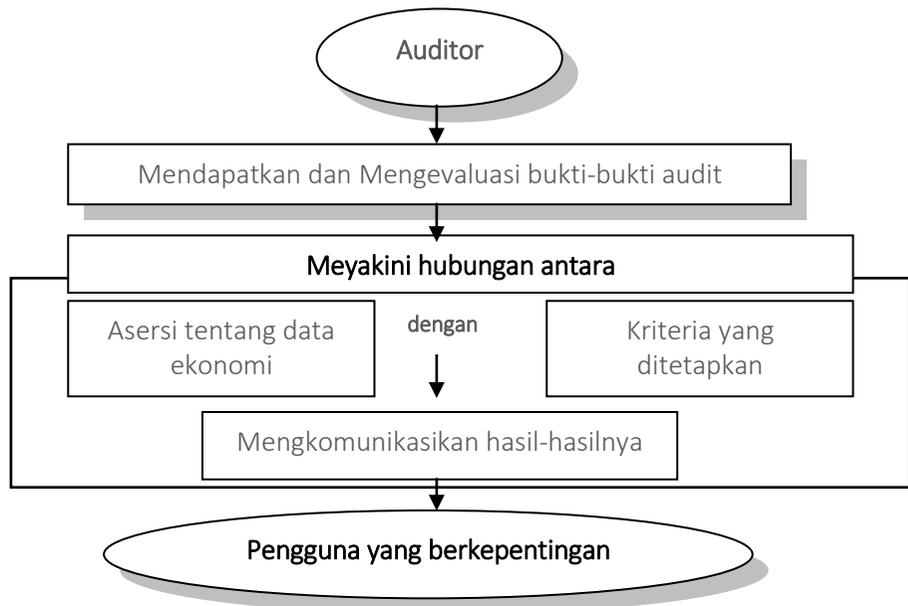
Sumber : Konrath (2002)

Gambar 6.1
Peranan Auditor Independen

Auditing merupakan akumulasi dan melakukan evaluasi bukti tentang informasi yang dapat diukur dari suatu entitas ekonomi untuk menentukan dan melaporkan tingkat hubungan informasi dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya. Auditing harus dikerjakan oleh seorang independen yang berkompeten. Pengertian auditing dapat dilihat dari proses pekerjaan auditor sebagaimana dijelaskan Guy, Alderman dan Winters, (1996) pada Gambar 6.2

6.4.3 Teknik Audit

Tehnik audit atau prosedur audit, menurut Mautz dan Sharaf diantaranya: inspeksi (*inpection*), observation (*observation*), pemeriksaan (*inquiries*) dan konfirmasi (*confirmation*). Selanjutnya Metodologi auditing menurut Mautz dan Sharaf, bersangkutan dengan langkah-langkah pekerjaan audit sebagai berikut: (1) penerimaan penugasan; (2) observasi fakta terkait dengan persoalan; (3) pemecahan (*sub division*) persoalan individual; (5) memilih teknik audit; (6) melaksanakan prosedur untuk memperoleh bukti; (7) evaluasi bukti; (8) memformulasikan pertimbangan (*judgment*). Dengan mengacu pada tulisan Bloom, maka dalam pengetahuan auditing ada yang termasuk dalam *level* (tingkat) ingatan atau hafalan, karena secara berulang-ulang dan otomatis terpakai berkali-kali sebagai landasan pemikiran berikutnya.



Sumber : Guy, Alderman dan Winters, (1996: 4).

Gambar 6.2

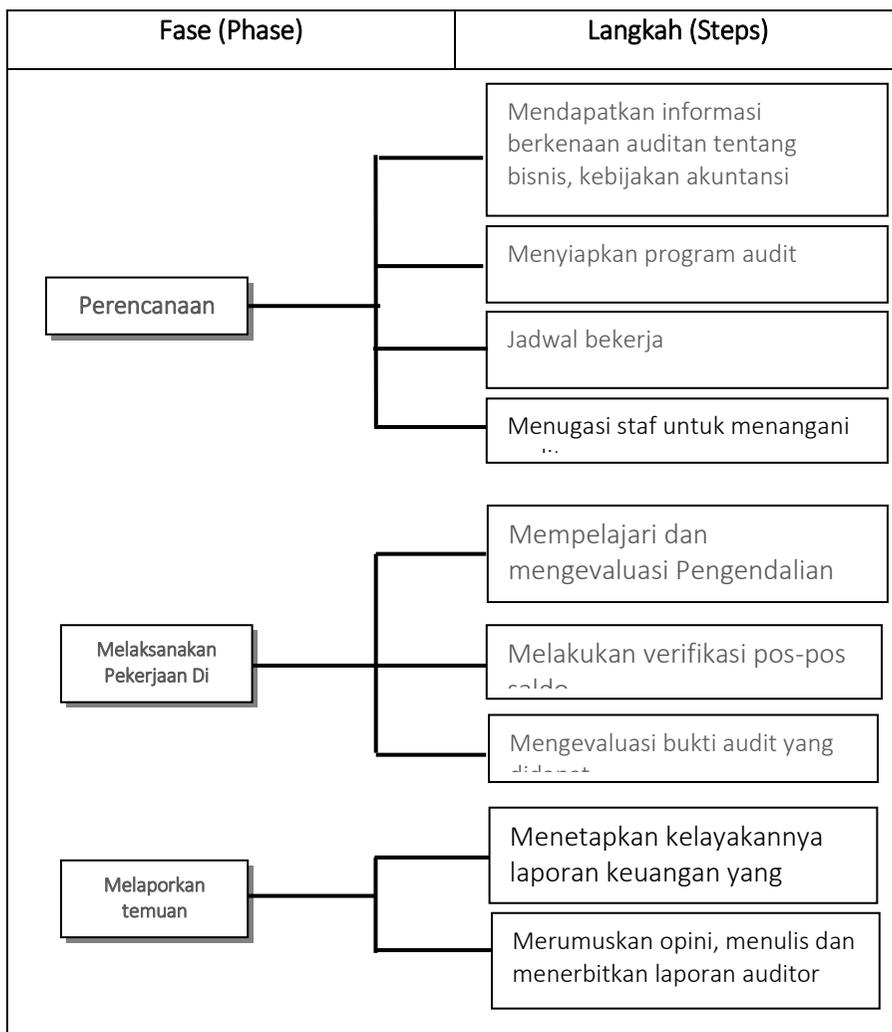
Pengertian Auditing menurut Proses Kerja Auditor

Di samping itu juga pemahaman (*comprehension*) yang harus dihayati dan benar-benar dikuasai, karena sudah berhubungan dengan pilihan kegiatan praktek dan disesuaikan dengan situasi. Berikutnya bukan hanya sekedar memilih tetapi betul-betul dibutuhkan adanya kerja otak yang keras, terlatih dengan pengalaman karena akan sangat berpengaruh terhadap hasil audit (laporan audit, dan opini), untuk itu maka kreativitas sangat diperlihatkan pada level analisis, sintesis dan evaluasi. Salah satu kreativitas dalam kegiatan auditing, yang termasuk dalam sintesis adalah *review* yang memadai atas struktur pengendalian intern dalam rangka perencanaan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan. Review terhadap struktur pengendalian intern (*internal control*) merupakan salah satu langkah audit dalam fase melaksanakan pekerjaan lapangan (*audit field work*). Keseluruhan fase dan langkah-langkah audit dari proses audit ada pada gambar 6.3.

Pengendalian intern satuan usaha terdiri dari kebijakan dan prosedur yang diterapkan untuk memberikan keyakinan (*assurance*) secara memadai bahwa tujuan entitas (satuan usaha) akan dicapai. Pada umumnya, kebijakan dan prosedur yang relevan dengan audit menyangkut kemampuan entitas untuk mencatat, memproses, mengikhtisarkan, dan melaporkan data keuangan, sesuai dengan apa yang termuat dalam laporan keuangan. Untuk mendapatkan pemahaman yang memadai berkenaan pengendalian intern dan menilai risiko pengendalian, banyak auditor yang menggunakan pendekatan siklus transaksi.

Siklus transaksi merupakan suatu pengelompokan transaksi-transaksi yang saling terkait dalam bidang aktivitas bisnis suatu entitas. Klasifikasi siklus ini secara khusus dapat berbeda-beda diantara entitas satu dengan yang lainnya, namun yang bisa terjadi klasifikasi siklusnya berupa : (a) siklus pembelanjaan atau investasi,

(b) siklus pembiayaan atau pengeluaran, (c) siklus konversi, dan (d) siklus pendapatan. Pendekatan siklus memungkinkan auditor untuk membuat rincian transaksi entitas dan pos-pos neraca ke dalam kategori-kategori yang berbeda.



Sumber : Boynton dan Johnson (2005)

Gambar 6.3 Diagram Proses Audit

6.5 Konsep Kualitas Audit

Watkins *et al.* (2004) mengidentifikasi beberapa definisi kualitas audit. Di dalam literatur praktis, kualitas audit adalah seberapa sesuai audit dengan standar pengauditan. Di sisi lain, peneliti akuntansi mengidentifikasi berbagai dimensi kualitas audit. Dimensi-dimensi yang berbeda-beda ini membuat definisi kualitas audit juga berbeda-beda. Ada empat kelompok definisi kualitas audit yang diidentifikasi oleh Watkins *et al.* (2004). Pertama, adalah definisi yang diberikan oleh DeAngelo (1981). DeAngelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas penilaian-pasar bahwa laporan keuangan mengandung kekeliruan material dan auditor akan menemukan dan melaporkan kekeliruan material tersebut. Kedua, adalah definisi yang disampaikan oleh Lee, Liu, dan Wang (1999). Kualitas audit menurut mereka adalah probabilitas bahwa auditor tidak akan melaporkan laporan audit dengan opini wajar tanpa pengecualian untuk laporan keuangan yang mengandung kekeliruan material. Definisi ketiga adalah definisi yang diberikan oleh Titman dan Trueman (1986), Beatty (1986), Krinsky dan Rotenberg (1989), dan Davidson dan Neu (1993). Menurut mereka, kualitas audit diukur dari akurasi informasi yang dilaporkan oleh auditor. Terakhir, kualitas audit ditentukan dari kemampuan audit untuk mengurangi *noise* dan bias dan meningkatkan kemurnian (*fineness*) pada data akuntansi (Wallace, 1980 di dalam Watkins *et al.*, 2004).

DeAngelo (1981) setuju dengan pendapat bahwa kualitas audit harus dilihat dari dua sisi: permintaan atau *input* atau berhubungan dengan pihak klien dan pasokan atau *output* atau berhubungan dengan pihak auditor. Namun, di dalam analisisnya, ia mengabaikan, untuk tujuan penyederhanaan analisis, sisi permintaan atau *input*. Dengan demikian, *output* dari audit adalah sebuah verifikasi independen terhadap data keuangan yang disusun oleh manajemen yang dilengkapi dengan opini sesuai dengan dimensi kualitas. Karena auditor bertugas untuk memverifikasi data keuangan yang disusun oleh manajemen, maka kualitas audit didefinisikan "*the market-assessed joint probability that a given auditor will both (a) discover a breach in the client's accounting system, and (b) report the breach*".

Poin-poin penting dari pengertian di atas adalah bahwa audit yang berkualitas adalah audit yang dilaksanakan oleh orang yang kompeten dan orang yang independen. Auditor yang kompeten adalah auditor yang memiliki kemampuan teknologi, memahami dan melaksanakan prosedur audit yang benar, memahami dan menggunakan metode penyampelan yang benar, dll. Sebaliknya, auditor yang independen adalah auditor yang jika menemukan pelanggaran, akan secara independen melaporkan pelanggaran tersebut. Probabilitas auditor akan melaporkan adanya pelanggaran atau independensi auditor tergantung pada tingkat kompetensi mereka. DeAngelo (1981) berpendapat bahwa kedua kualitas itu hanya dimiliki oleh kantor akuntan yang berukuran besar (*Big 8* pada zaman itu). Pendapat ini didukung oleh Lee (1993). Menurut Lee, jika auditor dengan klien sama-sama memiliki ukuran yang relatif kecil, maka ada probabilitas yang besar bahwa penghasilan auditor akan menjadi tergantung pada *fee* audit yang dibayarkan oleh kliennya. Oleh karena itu, auditor kecil ini akan cenderung tidak independen terhadap

Kualitas audit (*Quality Audit*), dimaknai sebagai probabilitas seorang auditor dalam menemukan dan melaporkan suatu kekeliruan atau penyelewengan yang terjadi dalam suatu sistem akuntansi klien. Kualitas audit diukur dengan menggunakan indikator kualitas yang seimbang (keuangan dan non keuangan) dari empat kategori: input, proses, hasil dan konteks (DeAngelo, 1981; Gerrald, dan Keith, 1994; Ramy dan Failk, 1996; Herrbach, 2001; Hay dan Davis, 2002; Duff, 2004; Fleming dan Romanus, 2007; Khenekel, et al., 2012; Arens, Beasley, dan Elder, 2014).

Kualitas audit (*Audit Quality*) merupakan probabilitas seorang auditor dalam menemukan dan melaporkan suatu kekeliruan atau penyelewengan yang terjadi dalam suatu system akuntansi klien. Kualitas audit ini tercermin dari (1) Orientasi masukan (*Input Orientation*), meliputi: Penugasan personel oleh KAP, untuk melaksanakan perjanjian, Konsultasi, Supervisi, Pengangkatan, Pengembangan profesi, Promosi dan Inspeksi; Orientasi Proses (*Processes Orientation*), meliputi: Independensi, Kepatuhan pada standar audit, Pengendalian audit, dan Kompetensi auditor; Orientasi Keluaran (*Output Orientation*), meliputi: Kinerja auditor, Penerimaan dan kelangsungan kerjasama dengan klien; dan

Due professional care; **Tindak lanjut atas rekomendasi audit**, meliputi: Jajaran manajemen klien mendukung implementasi rekomendasi Auditor; Peraturan internal klien memungkinkan untuk mengimplementasikan rekomendasi audit; Sistem di perusahaan klien memungkinkan untuk mengimplementasikan rekomendasi audit; budaya di perusahaan klien memungkinkan untuk mengimplementasikan rekomendasi dari auditor; dan fasilitas fisik di perusahaan klien memungkinkan untuk mengimplementasikan rekomendasi dari auditor.

Buku ini merujuk pada model yang dikaji penulis selama bertahun-tahun dari fenomena di lapangan yang terbentuk didasarkan pada teori-teori parsial antar model, sehingga dari beberapa teori pendukung tersebut diperoleh suatu bentuk model, seperti penelitian Ahmad, Anantharaman dan Ismail(2012) yang mengkaji komitmen profesi dengan menggunakan dimensi orientasi etik, karakteristik profesi, dan kode etik profesi. Demikian juga penelitian Siregar (2009) yang mengkaji audit independen atas laporan keuangan dengan menggunakan dimensi (1) Perencanaan dan perancangan pendekatan audit, (2) Pengujian atas pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi, (3) pelaksanaan prosedur analitis dan pengujian terinci atas saldo, (4) Penyelesaian audit dan penerbitan laporan audit. Selanjutnya penelitian Rosnidah (2008) mengkaji kualitas audit dengan menggunakan dimensi (1) Kualitas teknis, (2) Kualitas jasa, (3) Hubungan auditor-klien, dan (4) Independensi.

Perbedaan buku ini dengan buku hasil penelitian sebelumnya, bahwa penelitian ini mengkaitkan 5 variabel komitmen profesi, komitmen organisasi, kepuasan kerja auditor, audit independen atas L/K, dan kualitas audit. Berdasarkan keunikan variabel dan indikator yang digunakan, subjek yang diteliti, serta metode analisis yang digunakan berbeda dengan penelitian Rosnidah (2008), Siregar (2009) maupun penelitian Ahmad, Anantharaman dan Ismail (2012). Menurut hemat penulis sampai saat ini belum ada buku yang secara lengkap mengkaji hasil penelitian tentang variabel-variabel yang ada dalam buku ini. Dalam hal unit analisis penelitian, yang menyangkut dengan variabel yang diteliti, sampai saat ini belum ada penelitian sejenis yang dilakukan di Indonesia.

Kualitas audit (*Audit Quality*) sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Akuntan publik merupakan pihak yang dianggap mampu menjembatani kepentingan pihak investor dan kreditor dengan pihak manajemen dalam mengelola keuangan perusahaan. Sebagai perantara dalam kondisi yang transparan maka akuntan harus dapat bertindak jujur, bijaksana, dan profesional. Akuntan publik harus mempunyai tanggung jawab moral untuk memberi informasi secara lengkap dan jujur mengenai kinerja perusahaan kepada pihak yang mempunyai wewenang untuk memperoleh informasi tersebut. Berdasarkan teori agensi yang mengasumsikan bahwa manusia itu selalu *self-interest* maka kehadiran pihak ketiga yang independen sebagai mediator pada hubungan antara prinsipal dan agen sangat diperlukan, dalam hal ini adalah auditor independen. Investor akan lebih cenderung pada data akuntansi yang dihasilkan dari kualitas audit yang tinggi. (Li Dang et al, 2004).

Kualitas audit ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi dan independensi. *Good quality audits require both competence (expertise) and independence. These qualities have direct effects on actual audit quality, as well as potential interactive effects. In addition, financial statement users' perception of audit quality are a function of their perceptions of both auditor independence and expertise (AAA Financial Accounting Standard Committee 2000).*

Beberapa penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa auditor menawarkan berbagai tingkat kualitas audit untuk merespon adanya variasi permintaan klien terhadap kualitas audit. Penelitian-penelitian sebelumnya membedakan kualitas auditor berdasarkan perbedaan big five dan non big five dan ada juga yang menggunakan spesialisasi industri auditor untuk memberi nilai bagi kualitas audit ini seperti penelitian Mayangsari (2003).

Reputasi auditor sering digunakan sebagai proksi dari kualitas audit, namun demikian dalam banyak penelitian kompetensi dan independensi masih jarang digunakan untuk melihat seberapa besar kualitas audit secara aktual (Ruiz Barbadillo et al, 2004). Reputasi auditor didasarkan pada kepercayaan pemakai jasa auditor bahwa auditor memiliki kekuatan monitoring yang secara umum tidak dapat diamati. Dalam penelitian Crasswell

dkk (1995) dalam Setyarso (2006), kualitas auditor diukur dengan menggunakan ukuran *auditor specialization*. Crasswell menunjukkan bahwa spesialisasi auditor pada bidang tertentu merupakan dimensi lain dari kualitas audit. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa fee audit spesialis lebih tinggi dibandingkan auditor non spesialis. Drawing dalam Watts dan Zimmennan (1980) dan DeAngelo (1981) menyatakan bahwa kualitas audit merupakan *joint probability* dan pendeteksian dan pelaporan kesalahan laporan keuangan yang secara parsial tergantung pada independensi auditor.

Audit yang berkualitas akan mampu mengurangi faktor ketidakpastian yang berkaitan dengan laporan keuangan yang disajikan oleh pihak manajemen. Perbaikan terus menerus atas kualitas audit harus dilakukan, karena itu wajarjika kemudian kualitas audit menjadi topik yang selalu memperoleh perhatian yang mendalam dari profesi akuntan, pemerintah dan masyarakat serta para investor. Benh (1997) dalam Agoes (2003) mengatakan ada 12 atribut kualitas jasa audit yaitu: (1) Pengalaman tim audit dan CPA *firm* dengan klien; (2) pengalaman di bidang industri klien; (3) Tingkat responsif auditor (CPA *firm*) atas kebutuhan klien; (4) Tingkat kepatuhan CPA *firm* dengan SPAP-kompetensi teknis; (5) Tingkat kepatuhan CPA *firm* dengan standar umum (*general audit standar*)- independensi; (6) Tingkat kepatuhan CPA *firm* dengan standar umum (*general audit standard-due care*); (7) Konutmen CPA *firm* terhadap kualitas; (8) Keteriibatan (*involvement*) pimpinan pelaksana (*executive*); (9) Pelaksanaan pekerjaan lapangan; (10) Keterlibatan dengan komite audit; (11) Kode etik profesi akuntan publik dan pengetahuan auditing; (12) Staf CPA *firm* yang tetap mempertahankan sikap skeptis.

Satu hal yang menjadi permasalahan dalam menentukan bagaimana menilai kualitas audit, karena hasil dari kualitas audit tidak bisa langsung diamati dan kualitas audit mempunyai arti yang berbeda antara setiap individu. Sehubungan dengan kualitas audit yang tidak bisa diamati secara langsung maka para peneliti mencari indikator pengganti terhadap kualitas audit, seperti meminta pendapat para ahli untuk menentukan *input-output* dari kualitas audit atau berdasarkan pada jumlah klien.

De Angelo (1981) mengemukakan bahwa ukuran kantor akuntan adalah wakil untuk kualitas audit (independensi auditor) karena tidak ada satu klien yang penting untuk satu KAP yang berukuran besar, dan auditor mempunyai reputasi yang lebih besar untuk kehilangan (keseluruhan kelompok klien mereka) jika mereka salah melaporkan. Dechow dan Jiambalvo (1991) juga mengatakan bahwa ukuran kantor akuntan publik (KAP) dapat digunakan untuk menilai kualitas audit. Investor akan lebih cenderung pada data akuntansi yang dihasilkan dari kualitas audit yang tinggi. LiDang, et., al., (2004) dan O'Keefe (1994) berpendapat bahwa auditor *industry specialization* berhubungan positif dengan kualitas audit diukur dengan penilaian kepatuhan auditor terhadap GAAS. Auditor yang memiliki banyak klien dalam industri yang sama akan memiliki pemahaman yang lebih dalam tentang risiko audit khusus yang mewakili industri tersebut, tetapi akan membutuhkan pengembangan keahlian lebih daripada auditor pada umumnya. Tambahan keahlian ini akan menghasilkan *return* positif dalam *fee* audit. Sehingga, para peneliti memiliki hipotesis bahwa auditor dengan komitmen pada profesinya akan memberikan kualitas audit yang lebih tinggi (Deis and Giroux, 1992 dalam Wooten 2003).

Chung (2004) mengemukakan bahwa rotasi wajib auditor akan meningkatkan kualitas audit ketika durasi hubungan antara auditor dan klien terputus. Ini menunjukkan bahwa pengamatan rotasi auditor bisa meningkatkan independensi auditor dan memberikan para auditor insentif yang lebih besar untuk menolak tekanan-tekanan manajemen.

Davis et al (2003) menunjukkan hubungan positif antara *discretionary accruals* dan masa jabatan auditor, menyimpulkan bahwa kualitas audit menurun dengan masa jabatan auditor yang lebih lama. Casterella et al (2002) mengemukakan bahwa kegagalan-kegagalan audit adalah lebih mungkin bila masa jabatan auditor panjang dan mendukung pendapat bahwa semakin panjang masa jabatan semakin rendah kualitas audit.

Menurut Boynton dkk., (2005), setiap profesi selalu dikaitkan dengan kualitas layanan yang dihasilkannya, tidak terkecuali akuntan publik. Kualitas jasa sangat penting untuk menyakinkan bahwa profesi akuntan bertanggungjawab kepada klien, masyarakat umum, dan aturan-aturan. Kualitas audit tentu

saja mengacu pada standar yang berkenaan dengan kriteria atau ukuran mutu pelaksanaan serta dikaitkan dengan tujuan yang hendak dicapai dengan menggunakan prosedur yang bersangkutan. Dalam SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik) yang dikeluarkan IAPI tahun 2011 dinyatakan bahwa kriteria atau ukuran mutu mencakup mutu profesional auditor. Kriteria mutu profesional auditor seperti yang diatur oleh standar umum auditing meliputi independensi, integritas dan objektivitas. **Independensi**, mengacu pada sikap mental tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. **Integritas**, merupakan suatu elemen karakter untuk menjaga kepercayaan umum. Sedangkan **objektivitas** merupakan jaminan untuk tidak memihak, melakukan pekerjaan secara jujur dan intelektual, serta bebas dari *conflicts of interest*.

Lie, Song dan Wong (2005) menyatakan bahwa komitmen KAP yang lebih tinggi cenderung memberikan jasa audit yang lebih berkualitas. Warming Rasmussen dan Jensen (2001) mengemukakan bahwa Teridentifikasi 6 dimensi kualitas audit, yaitu: kredibilitas personal, independensi auditor, keterbukaan pelaporan kepada kreditor dan para pemegang saham, pengetahuan terhadap industri klien, loyalitas terhadap pemegang saham minoritas, sikap skeptis auditor kepada auditee. Duff (2004) juga mengatakan Empat dimensi kualitas audit, yaitu: kualitas teknis, kualitas jasa, hubungan auditor-auditee, independensi.

Di samping itu, terdapat hubungan yang erat antara waktu penyampaian laporan keuangan dengan kualitas pelaksanaan general audit oleh auditor independen. Pendeknya waktu penyampaian laporan akan memberikan peluang teriadinya : (a) Penyelesaian *disgreement* temuan audit melalui negosiasi yang dipaksakan antara pihak *auditee* (emiten) dengan auditor independen, sehingga hal ini memungkinkan dinomorduakan faktor kualitas audit dibandingkan dengan faktor lainnya; (b) Apabila faktor kualitas audit dinomorduakan, maka sudah dapat dipastikan bahwa independensi auditor independen mengalami degradasi.

Pengurangan kualitas dalam audit diartikan sebagai "pengurangan mutu dalam pelaksanaan audit yang dilakukan secara sengaja oleh auditor" (Coram, et al., 2004). Pengurangan mutu ini dapat dilakukan melalui tindakan seperti mengurangi jumlah sampel

dalam audit, melakukan *review* dangkal terhadap dokumen klien, tidak memperluas pemeriksaan ketika terdapat item yang dipertanyakan dan pemberian opini saat semua prosedur audit yang disyaratkan belum dilakukan dengan lengkap. Perilaku pengurangan kualitas audit (*Reduced Audit Quality behaviors*) dideskripsikan oleh Malone dan Roberts (1996) sebagai tindakan yang dilakukan oleh auditor selama melakukan pekerjaan dimana tindakan ini dapat mengurangi ketepatan dan keefektifan pengumpulan bukti audit. Perilaku ini muncul karena adanya dilema antara biaya yang melekat pada proses audit (*inherent cost*) dengan kualitas, yang dihadapi oleh auditor dalam lingkungan auditnya (Kaplan, 1995). Di satu sisi, auditor harus memenuhi standar profesional yang mendorong mereka untuk mencapai kualitas audit pada level tinggi namun di sisi lain, auditor menghadapi hambatan biaya yang membuat mereka memiliki kecenderungan untuk menurunkan kualitas audit.

Salah satu bentuk perilaku pengurangan kualitas audit (RAQ behaviors) adalah penghentian prematur atas prosedur audit (Malone dan Roberts, 1996; Coram, et al., 2004). Tindakan ini berkaitan dengan penghentian terhadap prosedur audit yang disyaratkan, tidak melakukan pekerjaan secara lengkap dan mengabaikan prosedur audit tetapi auditor berani mengungkapkan opini atas laporan keuangan yang diauditnya. Perilaku tersebut dianggap paling tidak dapat diterima "dimaafkan" dan paling berat hukumannya (bisa berupa pemecatan) jika dibandingkan dengan bentuk RAQ lainnya (Malone dan Roberts, 1996; Coram, et al. 2004). Perilaku ini juga dapat menyebabkan terjadinya peningkatan tuntutan hukum terhadap auditor. Probabilitas auditor dalam membuat *judgment* dan opini yang salah akan semakin tinggi, jika salah satu/beberapa langkah dalam prosedur audit dihilangkan.

Kualitas audit sulit diukur secara objektif, sehingga para peneliti menggunakan berbagai dimensi kualitas audit yang berbeda-beda. Dari beberapa hasil penelitian yang telah ada, berikut ini diuraikan dimensi kualitas audit yang dikembangkan oleh DeAngelo (1981) dan Duff (2004), seperti juga penelitian yang telah dilakukan oleh Rosnidah (2008). Dimensi untuk mengukur kualitas audit tersebut terdiri dari: (1) kualitas teknis; (2) kualitas jasa; (3) hubungan auditor-klien; dan (4) independensi. Untuk dimensi

dimensi kualitas teknis, terdiri dari indikator: (a) reputasi; (b) kemampuan; (c) jaminan; dan (d) hubungan auditor-klien. Dimensi kualitas jasa terdiri dari indikator: (a) empati; (b) daya tanggap; dan (c) jasa non-audit. Sedangkan dimensi hubungan auditor-klien, terdiri dari indikator: (a) keahlian; (b) pengalaman; dan (c) status. Dimensi independensi hanya terdiri dari satu indikator yaitu obyektivitas. Dimensi-dimensi dan indikator-indikator kualitas audit ini digunakan dalam penelitian ini.

6.5.1 Laporan Audit

Laporan penting sekali dalam suatu audit atau proses attestasi lainnya karena laporan menginformasikan pemakai informasi mengenai apa yang dilakukan auditor dan kesimpulan yang diperolehnya. Dari sudut pemakai laporan dipandang sebagai produk utama dari proses attestasi (Arens, Elder, dan Beasley, 2008, Messier, Emby, Glover, and Prawitt, 2008).

Empat kategori pokok laporan audit atau attestasi lainnya, yaitu: (1) Laporan audit yang didasarkan kepada laporan keuangan historis yang disiapkan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum; (2) laporan audit khusus yang didasarkan kepada audit atas akun-akun tertentu, prosedur audit yang disetujui atau basis akuntansi selain prinsip akuntansi yang berlaku umum; (3) laporan attestasi didasarkan kepada pelaksanaan penugasan attestasi; dan (4) Laporan yang didasarkan kepada pelaksanaan penugasan *review*. Pembuatan laporan audit adalah langkah terakhir dari seluruh proses audit (Messier, Emby, Glover, and Prawitt, 2008).

Bentuk laporan audit dijelaskan oleh Messier, Emby, Glover, and Prawitt (2008), sebagai berikut:

- (1) Laporan Audit Standar dengan Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian**

Lebih dari 90 persen laporan audit menggunakan bentuk ini dan digunakan bila kondisi berikut terpenuhi, yaitu: (1) Semua bagian laporan keuangan seperti neraca, laporan laba rugi, laporan sumber dan penggunaan dana, dan laporan arus kas sudah tercakup di dalam laporan keuangan; (2) Ketiga standar umum telah diikuti sepenuhnya dalam penugasan; (3) Bahan bukti yang cukup telah dikumpulkan dan auditor tersebut telah melaksanakan penugasan dengan cara yang memungkinkan baginya untuk menyimpulkan bahwa ketiga standar pekerjaan lapangan telah dipenuhi; (4) Laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Ini berarti bahwa pengungkapan yang memadai telah disertakan dalam catatan kaki dan bagian-bagian lain laporan keuangan; (5) Tidak terdapat situasi yang memerlukan penambahan paragraf penjelasan atau modifikasi kata-kata dalam laporan. Bagian-bagian dari laporan audit bentuk baku mencakup:

- a. *Judul laporan.* Standar auditing mengharuskan pemberian judul pada laporan dan judul itu harus memuat kata independen yang dimaksudkan untuk meyakinkan pemakai bahwa dalam semua aspek penugasan audit tersebut tidak memihak.
- b. *Alamat yang dituju laporan audit.* Laporan ini biasanya ditujukan kepada perusahaan yang bersangkutan, pemegang saham atau dewan direksi atau komisarisnya.
- c. *Paragraf Pendahuluan.* Paragraf pertama dari laporan ini ditujukan untuk tiga hal: (a) merupakan pernyataan sederhana bahwa kantor akuntan yang bersangkutan telah melakukan audit, tujuannya untuk membedakan laporan tersebut dengan laporan kompilasi atau review, (b) mencantumkan laporan keuangan yang diaudit, termasuk tanggal neraca, dan periode-periode akuntansi untuk laporan laba rugi dan kas. Kata-kata tersebut harus sama dengan laporan yang digunakan manajemen untuk laporan keuangan itu, (c) Paragraf pendahuluan yang menyatakan

bahwa laporan keuangan tersebut merupakan tanggung jawab manajemen, tujuannya adalah untuk menyatakan bahwa manajemen bertanggung jawab atas pemilihan prinsip akuntansi yang berlaku umum,

- d. *paragraf lingkup audit*, yaitu pernyataan aktual mengenai apa yang dilakukan auditor dalam audit,
- e. *paragraf pendapat*, yaitu memuat kesimpulan auditor berdasarkan hasil audit. Bagian ini sangat penting sehingga seringkali keseluruhan laporan audit hanya disebut sebagai laporan auditor,
- f. Tandatanganan dan nama pemeriksa;
- g. Tanggal laporan audit

(2) Laporan Audit Non Standar

Terdapat dua kategori laporan audit yang bukan laporan audit standar yaitu: (1) Laporan yang Menyimpang dari Laporan Wajar Tanpa Pengecualian dan (2) Laporan Wajar Tanpa Pengecualian dengan paragraf penjelasan atau modifikasi kata/kalimat. Dalam membahas laporan audit yang menyimpang dari laporan audit standar ada tiga hal yang terkait, yaitu: (1) apa yang menyebabkan penyimpangan dari pendapat wajar tanpa pengecualian, (2) jenis pendapat selain dari pendapat wajar tanpa pengecualian dan (3) materialitas.

Lebih jauh hal tersebut dijelaskan melalui 3 kondisi sebagai berikut:

Kondisi 1. Pembatasan Lingkup Audit. Jika auditor tidak berhasil mengumpulkan bahan bukti yang mencukupi untuk menyimpulkan apakah laporan keuangan yang diperiksanya disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, berarti bahwa lingkup auditnya dibatasi. Ada dua penyebab utama pembatasan lingkup audit yaitu pembatasan yang disebabkan oleh klien dan yang disebabkan oleh kendala dari luar kekuasaan kedua belah

pihak. **Kondisi 2.** Laporan keuangan tidak disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. **Kondisi 3.** Auditor tidak independen. Independensi diatur sebagaimana dalam Pasal 6 Kode Etik Akuntan Indonesia.

Jika salah satu dari ketiga kondisi di atas ditemukan dalam audit dan dampaknya material auditor harus memberikan pendapat selain wajar tanpa pengecualian. Tiga jenis laporan audit yang paling penting untuk kondisi ini adalah: (1) pendapat tidak wajar (*adverse opinion*), (2) pernyataan tidak memberikan pendapat (*disclaimer of opinion*), (3) pendapat wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*).

Pendapat tidak wajar hanya diberikan jika auditor merasa yakin bahwa keseluruhan laporan keuangan yang disajikan memuat salah saji yang material atau menyesatkan sehingga tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan atau hasil operasi perusahaan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum (**Kondisi 2**). Pendapat tidak wajar ini hanya dibuat jika auditor telah memiliki bahan bukti yang cukup melalui penyelidikan yang memadai, tentang ketidaksesuaian tersebut.

Suatu pernyataan tidak memberikan pendapat dilakukan jika auditor tidak berhasil untuk menyakinkan dirinya sendiri bahwa keseluruhan laporan keuangan disajikan secara wajar. Pernyataan tidak memberikan pendapat timbul karena banyak pembatasan lingkup audit (**Kondisi 1**), atau hubungan yang tidak independen antara auditor dan klien menurut kode etik profesional (**Kondisi 3**). Masing-masing situasi tersebut tidak memungkinkan auditor untuk dapat menyatakan pendapatnya atas laporan keuangan secara keseluruhan.

Pendapat wajar dengan pengecualian dapat diberikan baik karena adanya pembatasan lingkup audit (**Kondisi 1**) atau tidak ditaatinya prinsip akuntansi yang berlaku umum (**Kondisi 2**). Pendapat ini hanya dapat diberikan jika auditor yakin bahwa laporan keuangan secara keseluruhan telah disajikan secara wajar.

Jika auditor merasa bahwa kondisi yang dilaporkannya sangat material, maka pernyataan tidak memberikan pendapat atau pendapat tidak wajar harus dibuat. Laporan ini juga hanya dapat menyatakan pengecualian pada lingkup audit dan pendapat atau hanya pendapat saja. Pengecualian lingkup audit dan pendapat hanya dapat dibuat jika auditor tidak berhasil mendapatkan bahan bukti audit yang ditentukan oleh standar auditing yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia. Karena itu, bentuk pengecualian ini digunakan jika lingkup auditor dibatasi oleh klien atau jika keadaan tidak memungkinkan auditor untuk melakukan audit yang lengkap (**Kondisi 1**). Pengecualian pada bagian pendapat terbatas penggunaannya pada keadaan dimana terdapat **Kondisi 2**. Pada saat auditor menerbitkan laporan wajar dengan pengecualian, dia harus menggunakan istilah kecuai untuk dalam paragraf pendapat.

6.5.2 Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Keuangan

Beberapa kondisi yang terkait dengan standar pelaksanaan pemeriksaan keuangan pada entitas yang diperiksa ditetapkan oleh Peraturan BPK RI No. 01 Tahun 2007 yaitu bahwa Standar pemeriksaan memberlakukan setiap standar pekerjaan lapangan audit keuangan dan Pernyataan Standar Audit (PSA) yang ditentukan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) kecuai ditentukan lain.

Berdasarkan Peraturan tersebut standar pemeriksaan secara umum menunjukkan adanya komunikasi yang erat antara pemeriksa dengan entitas yang diperiksa, sebagaimana ditunjukkan pada aspek-aspek berikut:

- (1) Pemeriksa harus mengkomunikasikan tanggungjawabnya dalam penugasan pemeriksaan antara lain kepada manajemen entitas yang diperiksa, lembaga/badan yang memiliki fungsi pengawasan terhadap manajemen atau pemerintah dan pihak yang memiliki kewenangan dan tanggung jawab dalam proses pelaporan keuangan.

- (2) Pemeriksa sebaiknya melakukan komunikasi dengan pemeriksa/pengawas dan atau manajemen entitas yang diperiksa, komunikasi tersebut dapat berupa pemahaman atas informasi yang terkait dengan objek pemeriksaan dan pengendalian intern entitas yang diperiksa.
- (3) Pemeriksa perlu memperhatikan bahwa berdasarkan ketentuan peraturan perundangan yang berlaku, manajemen dapat memperoleh sanksi bila tidak melakukan tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksaan sebelumnya. Oleh sebab itu, pemeriksa harus menilai apakah manajemen telah menyiapkan secara memadai suatu sistem pemantauan tindak lanjut pemeriksaan yang dilakukan oleh berbagai pemeriksa, baik intern maupun ekstern pada entitas tersebut.

Berdasarkan kriteria komunikasi di atas maka sejak awal pemeriksaan pada dasarnya antara pihak pemeriksa (BPK) dan entitas yang diperiksa sudah melakukan komunikasi secara intensif tentang pelaksanaan pemeriksaan tersebut, mulai dari persiapan hingga tindak lanjut. Sebagai implikasi pihak entitas memiliki kewajiban untuk mengikuti rekomendasi yang diberikan oleh pemeriksa. Prinsip-prinsip pemenuhan rekomendasi inilah yang selanjutnya dapat menjadi awal yang penting bagi entitas yang diperiksa untuk membenahi kinerja internalnya.

Lebih jauh dalam Peraturan BPK RI No. 01 Tahun 2007 dijelaskan pula tentang Standar Pelaporan Pemeriksaan Keuangan. Dalam standar tersebut antara lain dijelaskan bahwa besarnya manfaat yang diperoleh dari pekerjaan pemeriksaan tidak terletak pada temuan pemeriksaan yang dilaporkan atau rekomendasi yang dibuat, tetapi terletak pada efektivitas penyelesaian yang ditempuh oleh entitas yang diperiksa. Manajemen entitas yang diperiksa bertanggung jawab untuk menindaklanjuti rekomendasi serta menciptakan dan memelihara suatu proses dan sistem informasi yang memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa

dimaksud. Jika manajemen tidak memiliki cara semacam itu, pemeriksa wajib merekomendasi agar manajemen memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa. Perhatian secara terus menerus terhadap temuan pemeriksaan yang material rekomendasinya dapat membantu pemeriksa untuk menjamin terwujudnya manfaat pemeriksaan yang dilakukan.

Dengan demikian inti manfaat pemeriksaan bukan pada informasi dan rekomendasi saja melainkan juga pada bagaimana tindak lanjut yang dilakukan oleh entitas yang diperiksa. Dengan demikian dalam pemeriksaan keuangan aspek tindak lanjut ini dinilai sangat penting dalam mendorong entitas pemeriksaan untuk memenuhi rekomendasi yang diharapkan dapat mengurangi penyimpangan dari ketentuan perundangan, kecurangan (*fraud*) serta ketidakpatuhan (*abuse*).

Dalam pemeriksaan keuangan ini unsur dokumentasi sangat penting, hal tersebut tercermin dari ketentuan sebagai berikut:

- (1) Penyusunan dokumentasi pemeriksaan harus terinci untuk memberikan pengertian yang jelas tentang tujuan, sumber dan simpulan yang dibuat oleh pemeriksa, dan harus diatur sedemikian rupa sehingga jelas hubungannya dengan temuan dan opini yang ada dalam laporan hasil pemeriksaan.
- (2) Dokumentasi pemeriksaan memungkinkan dilakukannya *review* terhadap kualitas pelaksanaan pemeriksaan, yaitu dengan memberikan dokumentasi pemeriksaan tersebut kepada pereviu, baik dalam bentuk dokumentasi tertulis maupun dalam format elektronik.
- (3) Organisasi pemeriksa harus menetapkan kebijakan dan prosedur yang wajar mengenai pengamanan dan penyimpanan dokumentasi pemeriksaan selama waktu tertentu sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku

- (4) Organisasi pemeriksa harus menjaga dengan baik dokumentasi yang berkaitan dengan setiap pemeriksaan. Organisasi pemeriksa harus mengembangkan kebijakan dan kriteria yang jelas guna menghadapi situasi bila ada permintaan dari pihak ekstern yang meminta akses terhadap dokumentasi, khususnya yang berhubungan dengan situasi dimana pihak ekstern mencoba untuk mendapatkannya secara tidak langsung kepada pemeriksa mengenai hal-hal yang tidak dapat mereka peroleh secara langsung dari entitas yang diperiksa.
- (5) Dokumentasi pemeriksaan memberikan manfaat: (1) memberikan dukungan utama terhadap laporan hasil pemeriksaan, (2) membantu pemeriksa dalam melaksanakan dan mengawasi pelaksanaan pemeriksaan dan (3) memungkinkan pemeriksaan lain untuk mereviu kualitas pemeriksaan.

Sejalan dengan ketentuan di atas jelas bahwa dalam standar pemeriksaan keuangan yang dilakukan oleh BPK pendokumentasian memegang peranan sangat penting khususnya dalam melakukan kajian atas temuan-temuan pemeriksaan dan bahan pertimbangan untuk tindak lanjut.

6.5.3 Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja (Operasional)

Prosedur pelaksanaan pemeriksaan kinerja menentukan hal-hal yang terkait dengan perencanaan, supervisi, bukti dan pendokumentasian. Pemeriksaan kinerja lebih mirip suatu konsultasi manajemen daripada pekerjaan audit dan dalam penelitian ini tidak dibahas lebih lanjut.

6.5.4 Laporan Keuangan Sebagai Objek Audit

Penyusunan Laporan Keuangan ditetapkan berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang diterbitkan oleh Institut Akuntan Indonesia.

BAB VII

FAKTOR – FAKTOR YANG MEMPERNGARUHI KULAITAS AUDIT

Dalam menjalankan praktik profesionalnya, akuntan publik sepenuhnya harus mengikuti aturan etika yang telah ditetapkan dengan berbagai konsekuensinya. Namun demikian, pada umumnya masyarakat tidak mengetahui aturan-aturan yang harus diikuti oleh akuntan publik sehingga terdapat kesenjangan (*gap*) antara harapan masyarakat dan aturan-aturan yang membatasi praktik akuntan public terlalu besar. *Gap* ini terkadang dapat memunculkan persepsi yang salah dari masyarakat terhadap profesi akuntan publik. Salah satu contoh klasik adalah pengguna jasa akuntan publik belum dapat secara tegas memilah pengertian “*Audit Failure*” dan “*Business Failure*” (Windsor, 2003, William, 2003 dan Wyman, 2003).

Etika profesi sangat diperlukan oleh akuntan/auditor mengingat banyak pihak baik internal perusahaan maupun eksternal perusahaan (*stakeholder*) yang mengandalkan pengambilan keputusannya berdasarkan pendapat akuntan (Windsor, 1995, Wright et al, 1997 dan Wolitzer, 2003).

Di Indonesia terdapat dua keputusan penting yang menyangkut praktik akuntan publik: (1) Kepmenkeu No. 423/KMK.06/2002 tanggal 30 September 2002, antara lain mengatur: Rotasi KAP setiap 5 tahun untuk jasa audit umum, rotasi Partner dalam KAP setiap 3 tahun, diberlakukan paling lambat untuk laporan keuangan yang berakhir pada tahun buku 2003. (2) SK Bapepam No. Kep. 20/PM/2002 tgl 12 Nop 2002 untuk *audit* laporan keuangan emiten yang *go-public*, melarang auditor eksternal yang melakukan audit laporan keuangan emiten memberikan jasa *non-audit* pada saat yang bersamaan. Untuk masalah rotasi, SK Bapepam juga mengacu pada KMK No. 423.

Menurut hasil riset Bazerman, Lowenstein dan Moore (Harvard Business Review, 2002) dalam artikelnya berjudul “*Why Good Accountants Do Bad Audit*”, antara lain mengemukakan argumen bahwa: (1) Auditor mempunyai motivasi tinggi untuk tetap memelihara hubungan baik dalam jangka panjang dengan klien dan cenderung “menyetujui” laporan keuangan yang diauditnya, karena dapat menjual jasa non-audit dikemudian hari; (2) Kedekatan hubungan auditor-klien dapat membawa dampak negatif berupa *self-serving biases* atas *judgement* yang dilakukan oleh auditor atas kliennya. Ini dapat berakibat bahwa auditor secara tidak sadar hanyut dalam alur “*unconscious bias*”. Hal inilah yang perlu disadari oleh para akuntan publik.

Penelitian-penelitian sebelumnya yang berkaitan dengan “*Professional Commitment*”, “*Organizational Commitment*” dan “*Ethical Sensitivity*” telah dilakukan oleh: Glenn dan Loo (1993), Fisher dan Rosenzweig (1995), Stevens et al (1993), dan Okleshen (1993) menemukan bahwa mahasiswa akuntansi cenderung tidak menunjukkan tingkat kesadaran etika yang lebih tinggi dibandingkan dengan rata-rata mahasiswa non-akuntansi pada umumnya.

Issue mengenai etika dalam bidang akuntansi telah lama menjadi diskusi yang panjang dan serius. Akuntan adalah pihak yang memberikan opini dan opininya digunakan untuk pengambilan keputusan publik, dalam hal ini *auditor’s opinion* dianggap sebagai produk yang akan digunakan oleh para *stakeholder*. Sebagai seorang professional, akuntan dipercaya untuk mengaudit informasi keuangan dan memberikan opini atas laporan keuangan yang diauditnya. Pada dasarnya secara teoritis terdapat pemisahan yang jelas antara tugas manajemen dan tugas auditor (Iman Sarwoko, 1996, Iyer, 2004, dan Arens, et., al., 2010).

Manajemen bertugas menyajikan laporan keuangan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum, menerapkan pengendalian internal dan memberikan pengungkapan penuh (*full*

disclosure) atas laporan keuangan yang disajikannya. Pada pihak lain, auditor bertugas memeriksa laporan keuangan yang telah disajikan oleh manajemen tersebut. Dalam hal ini auditor berkewajiban memberikan opini setelah selesai melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan (Konrath, 2002, Boynton and Kell 2005). Jenis opini yang akan diberikan oleh auditor adalah salah satu dari ke-empat jenis (*types of auditor's report*) yaitu: (1) *Unqualified Opinion*; (2) *Qualified Opinion*; (3) *Disclaimer*; (4) *Adverse*. Pemberian opini auditor akan dikaitkan dengan bukti-bukti yang cukup memadai yang diperoleh pada saat pemeriksaan.

Sesuai dengan Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) yang menjadi acuannya, maka akuntan publik harus memiliki komitmen profesi yang tinggi. *Auditor* wajib melaksanakan semua aturan yang tercantum dalam standar tersebut. *Auditor* wajib melakukan perencanaan audit sampai dengan penerbitan laporan hasil auditnya dengan sangat berhati-hati. Tantangan yang harus dihadapi oleh auditor adalah: (1) Banyaknya jumlah transaksi bisnis yang harus diaudit, sehingga dia harus menetapkan "*sample size*" dan "*representative sample*" dari populasi transaksi yang akan diaudit, (2) *Electronic Data Processing (EDP) System*, yang digunakan oleh manajemen sangat bervariasi, sehingga auditor harus "*familiar*" dengan system tersebut, (3) kemungkinan "ketidak jujuran" manajemen dalam menyajikan informasi akuntansi, contoh kemungkinan adanya "*employee fraud*" dan "*management fraud*". (4) Perkembangan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) baik yang bersifat umum maupun standar khusus untuk jenis perusahaan tertentu, misalnya: Standar Khusus Perbankan, Perusahaan Minyak dan Gas Bumi, Telekomunikasi, Koperasi, Perpajakan, Peraturan Pasar Modal (BAPEPAM) dan lain-lain memaksa auditor harus selalu belajar dan meng "*up to date*" pengetahuan dan ketrampilannya agar tidak tertinggal, (5) Bermunculannya "*audit software*", meskipun disatu pihak akan memberikan kemudahan bagi auditor pada saat melaksanakan

audit, tetapi ini berarti auditor perlu usaha keras untuk mempelajari “software” tersebut.

Selain butir (1) sampai dengan butir (5) tersebut, juga muncul kritik tajam untuk profesi akuntan publik, diduga beberapa kantor akuntan publik melakukan malpraktik dengan persaingan “harga” atau “*auditfee*”. Beberapa KAP sengaja menerima *audit fee* yang rendah untuk memenangkan persaingan memperoleh klien, dan melaksanakan *audit procedure* di bawah standar. Dengan berbagai tantangan audit yang kompleks tersebut akuntan tetap harus melaksanakan kewajibannya secara profesional, perilaku seorang akuntan harus konsisten dengan ide-ide etika yang tinggi (Cohen et al. 1993, Briloff, 2004 dan Jones, 2004). Mautz dan Sharaf (1993) dalam buku “*The Philosophy of Auditing*” sejak dini menyinggung pentingnya *ethical conduct* ini dalam bidang auditing. Hal itu disebabkan karena dalam menjalankan tugasnya auditor sering mengalami dilemma dalam pengambilan keputusan. Jones (1991) mengemukakan sebagai berikut: *Ethical dilemmas arise in business organizations when the interest of various stakeholders conflict: clients, owners, employees, and society. An issue contingent model suggesting that an individual’s ethical sensitivity and behavior may be primarily affected by the moral intensity of the issue under consideration.*

Seperti kita ketahui bersama akhir-akhir ini terdapat kritik tajam terhadap kantor akuntan publik yang dianggap hanya berpihak kepada *client*-nya dan kurang memperhatikan kepentingan *stakeholder* lainnya yaitu investor dan kreditor yang menyandarkan pengambilan keputusannya kepada laporan akuntan (*auditor’s opinion*). Akuntan publik dianggap belum melindungi investor di pasar modal menyusul munculnya sejumlah kasus seperti bank beku operasi yang diambil alih oleh Badan Penyehatan Perbankan Nasional (BPPN). Selain itu, terjadinya kasus benturan kepentingan yang sering terjadi diantara grup perusahaan juga sering luput dari perhatian akuntan publik. Dalam Undang-undang Pasar Modal

keberadaan akuntan publik diatur termasuk kewajibannya untuk mentaati kode etik dan standar profesi untuk memberikan pendapat yang independen dan menyampaikan pemberitahuan kepada Bapepam.

Praktik akuntan publik pada dasarnya berkaitan dengan *stakeholder theory*, yaitu ketika selesai melakukan audit atas laporan keuangan dan memberikan opini maka opini akuntan publik tidak hanya digunakan oleh klien akuntan publik yang bersangkutan saja. Opini tersebut juga digunakan oleh investor, kreditor, dan masyarakat umum untuk pengambilan keputusan. Raspante (2002) dalam *Journal of Accountancy*, menyebutkan: *The professional image of Certified Public Accountant currently is under siege. Certified Public Accountants need to be mindful of ethical issues in performing client services. They must be sensitive to public perception and expectation and must use informed judgment as well as adhere to professional standards.*

Amstrong (1997) dan Bryn (2000) menyatakan pentingnya menjaga etika bagi para profesional sebagai berikut: *Unethical behavior is harmful not only to general public, but also to the public trust.* Dengan menerapkan konsep *Audit Quality* di dalam perusahaan diharapkan akuntan publik dapat menjaga kepercayaan masyarakat yang diberikan kepada profesi tersebut. Perigot (2003) menyebutkan: *More specifically, Corporate Social Responsibility involves a business identifying its stakeholder groups and incorporating their needs and values within the strategic and day to day decision-making process.*

Farmer (1997), Fatt et al (1995), Beasley (2001), Baker (2003), Azizul (2003) dan Bell et al (2004), mengemukakan pandangan yang senada bahwa pentingnya auditor untuk mempunyai tanggung jawab terhadap masyarakat umum yang menggunakan opini akuntan publik sebagai dasar pengambilan keputusan bisnisnya. Jadi tanggung jawab akuntan tidak sekedar terhadap client-nya, hal tersebut sesuai dengan pernyataan Mautz

and Sharaf (1993) dalam bukunya *The Philosophy of Auditing*, sebagai berikut: *The auditor has a responsibility to the society that recognizes and encourages his professional status as well as to the clients he serves directly. It behooves us, therefore, to give some attention to this responsibility.*

Selain masalah *Professional Commitment* dan *Organizational Commitment*, masalah lain yang dihadapi akuntan publik di Indonesia atau diduga mempunyai kontribusi terhadap bisnis akuntan publik di Indonesia adalah kepuasan kerja (*Job Satisfaction*). Beberapa penelitian terdahulu (Benke, et al 1980, Harrel, 1986, Messmer, 2002 dan Camp, 2003) mengemukakan bahwa kinerja dan Kepuasan Kerja mempunyai hubungan, meskipun hubungannya belum konsisten, auditor yang mengalami *organizational-professional conflict* cenderung mempunyai kinerja yang rendah dan cenderung mempunyai keinginan berpindah (*turnover intention*) yang tinggi (Harrel, 1986). Penelitian lain (Gregson, 1992) dalam *Behavioral Research in Accounting* meneliti keterkaitan antara *job satisfaction*, *organizational commitment* dan *turnover dan performance* hasilnya menunjukkan adanya keterkaitan antara *organizational commitment* dan *turnover*. Auditor yang mempunyai *organizational commitment* tinggi memiliki *turnover intention* yang rendah, demikian pula sebaliknya. Auditor yang mempunyai *organizational commitment* dan *job satisfaction* tinggi juga cenderung mempunyai kinerja yang lebih baik. Peneliti lain yang melakukan penelitian dan hasilnya serupa antara lain: Benke, et al 1980; Harrel, 1984; Vandenberg, et al, 1992; Backman, Allen, 2000; dan Aizzat et al, 2001.

Grand Theory pada penelitian ini adalah *Stakeholder theory*: yang menyatakan bahwa setiap entitas bisnis dalam hal ini KAP menjalankan aktivitas usahanya untuk memenuhi berbagai pihak yang berkepentingan (*stakeholder*). *AgencyTheory*: Perlunya jasa independen auditor dapat dijelaskan dengan dasar teori keagenan (*AgencyTheory*), yaitu hubungan antara pemilik (*principal*) dengan

manajemen (*agent*). Dengan adanya perkembangan perusahaan atau entitas bisnis yang semakin besar, maka sering terjadi konflik antara *principal* dalam hal ini adalah para pemegang saham (*investor*) dan pihak *agent* yang diwakili oleh manajemen (direksi). Asumsi bahwa manajemen yang terlibat dalam perusahaan akan selalu memaksimalkan nilai perusahaan ternyata tidak selalu terpenuhi. Manajemen memiliki kepentingan pribadi yang bertentangan dengan kepentingan pemilik perusahaan sehingga muncul masalah yang disebut dengan masalah agensi (*agency problem*) akibat adanya *asymetric information*. Untuk mengurangi adanya masalah agensi ini diperlukan adanya pihak independen yang dapat menjadi pihak penengah dalam menangani konflik tersebut yang dikenal sebagai independen auditor (KAP). Teori Kontrak (*Contracting Theory*) dikutip dari (Spicer, 2003): Teori kontrak di gunakan untuk menjelaskan bahwa KAP merupakan kumpulan kontrak-kontrak antara berbagai kepentingan, meliputi kontrak partner dengan klien, dengan junior auditor, karyawan KAP, Pemerintah, dan pihak-pihak lain yang mempunyai kepentingan dengan KAP.

Hasil penelitian yang menunjukkan bahwa audit yang dilakukan akuntan tidak dapat secara langsung mempengaruhi kepercayaan pengguna jasa audit. Salah satu penelitian tersebut terkait dengan kontribusi proses audit terhadap keputusan manajemen keuangan perusahaan dapat dijelaskan melalui penelitian Wood (2005).

Wood berkesimpulan bahwa auditor memberikan kontribusi bagi manajer keuangan berupa pemberian informasi tentang bagaimana melakukan standar akuntansi yang baik dan mengimplementasikan pengawasan. Sejalan dengan hasil penelitian tersebut maka pelaksanaan auditing oleh auditor memberikan kontribusi kepada manajer keuangan berupa arahan bagaimana melakukan akuntansi yang benar dan implementasi pengawasan, sedangkan saran-saran yang lain masih belum dapat

diimplementasikan karena adanya anggapan bahwa akuntan bukanlah ahli bisnis atau *stakeholder*. Dengan demikian saran yang diterbitkan oleh auditor eksternal belum tentu dapat dilaksanakan, termasuk oleh manajer keuangan. Hal ini mengindikasikan, proses audit tidak begitu saja mempengaruhi kepercayaan pengguna jasa akuntan.

Sejalan dengan penelitian tersebut Bruynseels, Knechel dan Willekens (2005) melakukan pengkajian tentang *high quality auditor* dan meneliti apakah pengetahuan industri atau peningkatan focus terhadap risiko bisnis dari metodologi *auditing* akan meningkatkan akurasi pelaporan *auditing*. Hasil penelitiannya tidak menunjukkan adanya dukungan bahwa auditor spesialis lebih disukai untuk memenuhi kebutuhan *going concern* perusahaan yang akan bangkrut. Akan tetapi, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa para spesialis tidak terikat pada inisiatif operasional. Bahkan terdapat temuan menarik bahwa kantor akuntan yang menggunakan metodologi risiko bisnis cenderung tidak disukai terkait dengan isu *going concern*. Sejalan dengan hasil penelitian tersebut dapat diketahui bahwa pada perusahaan yang akan bangkrut adanya auditor cenderung tidak akan banyak memberikan banyak perubahan pada perusahaan.

Dengan kata lain rekomendasi dari auditor lebih sesuai untuk berperan sebagai tindakan preventif dan bukan tindakan kuratif. Adanya auditor spesialis dan metodologi risiko bisnis yang diterapkan auditor bahkan dinilai sudah tidak bermanfaat untuk menyelamatkan perusahaan. Hal tersebut mengindikasikan hubungan negative antara peran auditor dengan kinerja perusahaan ketika perusahaan sudah terancam bangkrut. Hal tersebut sejalan dengan bukti empiris lain yang menunjukkan bahwa *high quality audits* diharapkan oleh pasar untuk melindungi reputasi perusahaan, menurunkan *cost of capital*, menghindarkan diri dari *legal liability* dan menghindarkan biaya agensi. Hamilton dan Stoke (2002) menjelaskan peran standar audit sebagai sekumpulan

ketentuan *best practice*. Standarisasi proses audit memungkinkan auditor menjalankan *best practice* dan memberikan arahan kepada perusahaan yang diaudit.

Terkait dengan hal tersebut, dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (Peraturan BPK RI No. 01 Tahun 2007) dijelaskan bahwa besarnya manfaat yang diperoleh dari pekerjaan pemeriksaan tidak terletak pada temuan pemeriksaan yang dilaporkan atau rekomendasi yang dibuat, tetapi terletak pada efektivitas penyelesaian yang ditempuh oleh entitas yang diperiksa. Manajemen entitas yang diperiksa bertanggung jawab untuk menindaklanjuti rekomendasi serta menciptakan dan memelihara suatu proses dan sistem informasi yang memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksa dimaksud. Dengan demikian, inti manfaat pemeriksaan bukan pada informasi dan rekomendasi saja melainkan juga pada bagaimana implementasi rekomendasi audit (tindak lanjut) yang dilakukan oleh entitas yang diperiksa. Dengan kata lain aspek implementasi rekomendasi audit ini dinilai sangat penting dalam mendorong entitas pemeriksaan untuk memenuhi rekomendasi yang diharapkan, agar dapat diperoleh kinerja yang lebih baik.

Dengan demikian, inti manfaat pemeriksaan bukan pada informasi dan rekomendasi saja melainkan juga pada bagaimana implementasi rekomendasi audit (tindak lanjut) yang dilakukan oleh entitas yang diperiksa. Dengan kata lain aspek implementasi rekomendasi audit ini dinilai sangat penting dalam mendorong entitas pemeriksaan untuk memenuhi rekomendasi yang diharapkan, agar dapat diperoleh kinerja yang lebih baik. Namun kadangkala manajemen selaku agent tidak serta merta dapat menjalankan rekomendasi audit, jika pemahaman atas manfaat audit independen atas laporan keuangan yang dinilai kurang memadai dan akan berdampak pada kualitas audit yang diterima. Terkait dengan hal tersebut dalam penelitian ini ingin diketahui secara lebih jelas bagaimana sesungguhnya pengaruh komitmen

profesi akuntan dan komitmen kantor akuntan publik terhadap kepuasan kerja auditor dalam implementasi audit independen atas laporan keuangan dan dampaknya terhadap kualitas audit.

7.1 Komitmen Profesi Akuntan (*Professional Commitment of Accountant*)

Komitmen profesi tidak terlepas dari orientasi etika setiap pembahasannya, dalam *Behavioral Research in Accounting, orientasietika* ini diukur dengan menggunakan teori Kohlberg (1969). Keputusan etis ini merupakan cerminan dari perkembangan moral individu, sebagai berikut: *Kohlberg (1969) stated that ethical decision making is largely a function of one's level of moral development and he formulated a six stage model of moral development that was further classified into three levels: pre-conventional, Conventional, and post conventional.*

Teori Kohlberg tersebut sering digunakan sebagai referensi atau dasar teori dalam penelitian akuntansi dan bisnis, diantaranya Velasques (2005) dalam *Business Ethics Concept and Cases*, mengungkapkan hasil penelitian Lawrence Kohlberg, yang dianggap sebagai pionir dalam bidang ini dan hasil penelitiannya dipublikasikan sebagai *Kohlberg Theory*. Kohlberg mengelompokkan perkembangan moral atau orientasi etika (*ethical orientation*) sebagai berikut:

Tabel 7.1
Kohlberg's Six Stages of Ethical Orientation

<p>Level 1: Preconventional Stages</p>	<p>Stage 1: Punishment and Obedience Orientation</p>
	<p>Stage 2: Instrument and Relativity Orientation</p>
<p>Level 2: Conventional Stages</p>	<p>Stage 3: Interpersonal Concordance Orientation</p>
	<p>Stage 4: Law and Order Orientation</p>
<p>Level 3: Post conventional, Autonomus or Principles Stages</p>	<p>Stage 5: Social Contract Orientation</p>
	<p>Stage 6: Universal Ethical Orientation</p>

Sumber: *Business Ethics, De George, 2000*

Berdasarkan Tabel 7.1 tersebut secara lengkap dapat dijelaskan secara teoretis pada Tabel 7.2.

Tabel 7.2
Penjelasan Atas Teori Kohlberg

Levels	Consist of:
<p>Level 1: Preconventional</p>	<p>Stage 1:<i>Punishment and Obedience orientation.</i> At this stage the physical consequences of an act wholly determine the goodness or badness of that act. The child's reasons for doing the right thing are to avoid punishment or to defer to the superior physical power authorities.</p>
	<p>Stage 2:<i>Instrumental and Relativity orientation.</i> At this stage right actions become those that can serve as instruments for satisfying the child's own needs or the needs of those for whom the child cares. The child is now aware that others have needs and desires similar to his or her own and begins to defer to them in order to get them to do what he or she wants.</p>
<p>Level 2: Conventional</p>	<p>Stage 3:<i>Interpersonal Concordance Orientation.</i> Good behavior at this early conventional stage is living to the expectations of those for whom one feel, loyalty, affection, and trust such as family and friends. Doing what is right is motivated by the need to be seen as a good performer in one's own eyes and in the eyes of others.</p>
	<p>Stage 4:<i>Law and order orientation.</i> Right and wrong at this more mature conventional stage now come to be determined by loyalty to one's own larger nation or surrounding society. Laws are to be upheld except where they conflict with other fixed social duties. The person is now able to see other people as parts of a larger social system that defines individual roles and obligations, and he or she can separate the norms generated by this system from his or her interpersonal relationships and motives.</p>
<p>Level 3: Post Conventional</p>	<p>Stage 5:<i>Social Contract Orientation.</i> At this first Post Conventional stage, the person becomes aware that people hold a variety of conflicting personal views and opinions, and emphasizes fair ways of reaching consensus by agreement, contract, and due process. The person believes that all values and norms are relative and that, apart from this democratic consensus, all should be tolerated.</p>
	<p>Stage 6:<i>Universal Ethical Principles Orientation.</i> At this final stage right action comes to be defined in terms of moral principles chosen because of their logical comprehensiveness, their universality, and their consistency.</p>

Sumber: *Business Ethics, De George, 2000*

Sehubungan dengan profesi akuntan publik yang setiap saat dihadapkan pada *judgment* untuk pengambilan keputusan, maka seharusnya *orientasi etis (ethical orientation)* akuntan publik harus

tinggi sehingga dapat mengambil keputusan secara *professional*. Dua kata tersebut yaitu: (1) *judgment* dan (2) *professional* menjadi sangat penting (Mautz dan Sharaf, 1993). Berikut ini adalah makna *professional* yang digunakan dalam literatur auditing (Mautz dan Sharaf, 1993, Carmichael 1999, Kell 2002, dan Arens 2010): *The term "professional" means a responsibility for conduct that extends beyond satisfying the person's responsibilities to him or herself and beyond the requirements of our society's laws and regulations. A Certified Public Accountant, as a professional, recognizes a responsibility to the public, to the client, and to fellow practitioner, in including honorable behavior, even if that means personal sacrifice.*

Tidak mudah bagi akuntan publik untuk memenuhi harapan para stakeholder-nya tetapi tetap harus ditingkatkan agar profesi ini mendapat kepercayaan masyarakat. Hal tersebut dinyatakan oleh Kell (2000) sebagai berikut: *Ethics is a topic that receiving a great deal of attention throughout our society today. This attention is an indication of both the importance of ethical behavior to maintaining a civil society, and a significant number of notable instances of unethical behavior. The authors believe that ethical behavior is the backbone of the practice of public accounting and deserving of serious study by all accounting student.*

Arnold (1997), Carmichael (1999), Callafell dan Vallverdu (2000) memandang pentingnya perspektif sejarah (*historical perspective*) untuk memahami akuntan dan profesi auditor. Tujuan dan teknik yang digunakan auditor telah berkembang selama keberadaan auditor. Dengan berkembangnya profesi akuntan maka transaksi bisnis antara anggota masyarakat dapat dicatat secara sistematis. Pencatatan secara kronologis dan terus menerus sesuai dengan kaidah baku tersebut memungkinkan dibuatnya laporan keuangan sebagai pertanggungjawaban bagi para pihak yang terkait (Cushing, 1990), (Colson, 2002), DeAngelo (1981) dan Farrell (2005).

Profesi auditor melakukan audit untuk dapat lebih dipercayanya lapoan keuangan yang telah dibuat tersebut.

Pembahasan komitmen profesi akuntan ini akan dilihat dari tiga dimensi, yaitu: (1) Ketaatan Akuntan pada Standar Profesi, (2) Akuntabilitas Profesi yang harus diperhatikan sebagai wujud dari komitmen profesinya; dan (3) Etika Profesi sebagai acuan dalam melaksanakan pekerjaan auditor.

7.1.1 Ketaatan pada Standar Profesi

Dasar pikiran yang melandasi penyusunan kode etik setiap profesi adalah kebutuhan profesi tersebut akan kepercayaan masyarakat terhadap mutu jasa yang diserahkan oleh profesi, terlepas dari anggota yang menyerahkan jasa tersebut. Setiap profesi yang menjual jasanya kepada masyarakat memerlukan kepercayaan dari masyarakat yang dilayaninya. Umumnya masyarakat sangat awam mengenai pekerjaan yang dilakukan oleh profesi tersebut, karena kompleksnya pekerjaan yang dilaksanakan oleh profesi. Agar profesi akuntan publik senantiasa mendapat kepercayaan masyarakat maka sebaiknya ia mampu menjaga hubungan antara Akuntan Publik dengan pihak-pihak yang berkepentingan dengan jasa profesionalnya (Hoesada, 1996).

Masyarakat akan sangat menghargai profesi yang menerapkan standar mutu tinggi terhadap pelaksanaan pekerjaan anggota profesinya, karena dengan demikian masyarakat akan terjamin untuk memperoleh jasa yang dapat diandalkan dari profesi yang bersangkutan. Jika masyarakat pemakai jasa tidak memiliki kepercayaan terhadap profesi akuntan publik, maka pelayanan profesi tersebut kepada klien masyarakat pada umumnya menjadi tidak efektif. Kepercayaan masyarakat terhadap mutu pemeriksaan akuntan akan menjadi lebih tinggi jika profesi akuntan publik menerapkan standar mutu yang tinggi terhadap pelaksanaan pekerjaan pemeriksaan yang dilakukan oleh anggota profesinya.

Anggota IAI yang berpraktik sebagai akuntan publik bertanggungjawab untuk mematuhi pasal-pasal yang tercantum dalam Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia. Kewajiban untuk mematuhi kode etik ini tidak terbatas pada akuntan yang menjadi anggota IAI saja, tetapi meliputi pula semua orang yang bekerja dalam praktik profesi akuntan publiknya, seperti karyawan, partner, dan staff akuntan. Anggota profesi juga tidak diperkenankan membiarkan pihak lain melaksanakan pekerjaan atas namanya yang melanggar kode etik profesi.

Pemeriksaan (auditing) harus tetap mempertahankan kebebasan dalam sikap mental, terutama dalam hubungannya dengan perusahaan atau lembaga yang diperiksa, dalam tugas pemeriksaan yang dilakukannya. Ia harus bebas dari segala kepentingan terhadap perusahaan dan laporan yang dibuatnya. Independensi ini merupakan hal yang unik didalam profesi akuntan publik. Akuntan publik dituntut untuk memenuhi keinginan kliennya, karena klienlah yang membayar jasa yang dijual oleh akuntan tersebut. Dilain pihak akuntan publik harus independen dari klien (Kell dan Ziegler, 1980).

Independen berarti bebas dari pengaruh, tidak berkendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain, dan obyektivitas berarti sikap tidak memihak dalam mempertimbangkan fakta, terlepas dari kepentingan pribadi yang melekat pada fakta yang dihadapinya (SPAP-IAI, 2011). Dari definisi independensi dan obyektivitas ini dapat diambil kesimpulan bahwa independensi lebih banyak ditentukan oleh faktor luar dari akuntan, sedangkan obyektivitas lebih banyak bersumber dalam diri akuntan sendiri.

7.1.2 Akuntabilitas Profesi Akuntan Publik

Usaha untuk meningkatkan akuntabilitas auditor independen salah satu hal yang harus betul-betui dilaksanakan adalah kepatuhan auditor independen terhadap etika profesi yang telah dimiliki baik terhadap Kode Etik IAPI ataupun Aturan Etika Akuntan Publik IAPI KAP, disamping kepatuhan terhadap standar

audit, standar akuntansi keuangan ataupun aturan lain yang telah disepakati dan diatur oleh Ikatan Akuntan Indonesia sebagai wadah profesi auditor independen.

Penegasan etika profesi merupakan kunci untuk memberikan kepercayaan masyarakat terhadap jasa yang diberikan oleh auditor independen, apabila etika profesi tidak dipatuhi, maka dampaknya akan muncul berbagai masalah yang merugikan jasa profesional yang diberikan (Aranya dan Ferris, 1984). Akuntan publik dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan yang diauditnya, akuntan publik bertanggung jawab untuk mematuhi standar auditing yang ditetapkan IAPI (SPAP, 2011). Tanggung jawab ini meliputi berbagai hal berikut ini: (1) Kecukupan pengungkapan dalam laporan keuangan; (2) Berkomunikasi dengan auditor pendahulu; (3) Mengevaluasi kelangsungan hidup usaha klien; (4) Unsur pelanggaran hukum oleh klien; (5) Mendeteksi dan melaporkan kekeliruan dan ketidak beresan; (6) Pelaporan auditor atas informasi segmen; (7) Surat bagi penjamin emisi dan pihak tertentu lain yang meminta; (8) Pertimbangan khusus dalam audit bisnis kecil; (9) Berbagai tanggung jawab yang lain.

Tanggungjawab tersebut, merupakan tanggung jawab dasar yang harus dipenuhi oleh auditor. Secara spesifik tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Laporan auditor merupakan sarana bagi auditor untuk menyatakan pendapatnya, atau apabila keadaan mengharuskan, untuk menyatakan tidak memberikan pendapat. Baik dalam hal auditor menyatakan pendapat maupun menyatakan tidak memberikan pendapat, ia harus menyatakan apakah auditnya telah dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia.

Standar auditing yang ditetapkan IAPI mengharuskan auditor menyatakan apakah, menurut pendapatnya, laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia dan jika ada, menunjukkan adanya ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.

Sebagai auditor maka tanggung jawab auditor independen adalah dalam merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan, sehingga auditor tidak bertanggungjawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit guna memperoleh keyakinan bahwa salah saji terdeteksi, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan, yang tidak material terhadap laporan keuangan (SPAP-IAI, 2011)

Seiring dengan perubahan peran dan tanggung jawab akuntan publik yang timbul dari berbagai perkembangan yang semakin cepat dan kompleks yang terjadi telah diantisipasi oleh IAI dengan menerbitkan SPAP untuk menggantikan Norma Pemeriksaan Akuntan (NPA). Standar baru ini tidak hanya mengatur mengenai auditor, tetapi juga mengatur jasa lainnya seperti atestasi, kompilasi dan review (SPAP-IAI, 2011). Karenanya auditor independen juga bertanggungjawab terhadap profesinya, tanggungjawab untuk mematuhi standar yang diterima oleh para praktisi rekan seprofesinya sebagai salah satu wujud akuntabilitas profesi.

Bentuk pertanggungjawaban profesi yang harus dilakukan oleh sebuah entitas atau lembaga profesi meliputi: akuntabilitas hukum dan peraturan, akuntabilitas proses, akuntabilitas program, dan akuntabilitas kebijakan. Akuntabilitas hukum dan peraturan terkait dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap hukum, perundang-undangan dan peraturan lain yang diisyaratkan dalam

penggunaan sumber daya publik. Akuntabilitas proses terkait dengan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik.

Akuntabilitas proses dalam lembaga profesi dapat diwujudkan melalui pemberian pelayanan publik yang cepat, responsif dan berbiaya murah. Akuntabilitas program terkait dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah entitas tersebut telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal. Akuntabilitas kebijakan terkait dengan pertanggung jawaban entitas, terhadap kebijakan yang ditempuh entitas sebagai pelaksana kepada "stake holder" (Langtry, 1994; Epstein., 1989 ; Falk., 1995)

7.1.3 Etika Profesi

Cara pandang seorang akuntan sebagai auditor dalam melaksanakan pekerjaannya dapat mempengaruhi pertimbangan perilaku etisnya (*Ethical Judgment*), yang selanjutnya mempengaruhi keinginan untuk berbuat (*Intention*), kemudian diwujudkan dalam perilaku atau perbuatan (*Behavior*). Sejalan dengan hal tersebut (Arens, 2010) mengemukakan keterkaitan antara pentingnya kepercayaan masyarakat (*public confidence*) dengan etika profesi sebagai berikut: *The underlying reason for a high level of professional conduct by any profession is the need for public confidence in the quality of service by the profession, regardless of the individual providing it. For the Certified Public Accountant, it is essential that the client and external financial statement user have confidence in the quality of audits and other services. If users of services do not have confidence in CPA, the ability of this profession to serve clients and public effective is diminished.*

Keputusan agar akuntan menjalankan bisnisnya secara etis sudah dinyatakan sejak awal dan dapat dilihat dari hasil penelitian yang terpublikasi sebagai berikut:

Tabel 7.3
Penelitian sebelumnya yang berhubungan dengan Cara Pandang Akuntan

Nama & Thn Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
Loeb, 1971	A Survey of Ethical Behavior in the Accounting Profession, <i>Journal of Accounting Research</i>	<i>Ethical Orientation</i> mempunyai hubungan yang erat dengan ketaatan atas standar profesi akuntan.
Arlow, et al; 1980	Business Ethics, Social Responsibility and Business Student, <i>Business and Economic Review</i>	Tidak terdapat perbedaan signifikan antara mahasiswa dengan major business dan mahasiswa non-major Business tentang pemahaman mereka atas <i>Ethics</i> dan <i>Social Responsibility</i> .
Kutnik, 1985	The Relationship of Moral Judgment and Moral Action: Kohlberg's Theory, Criticism and Revision	Mengungkapkan bahwa meskipun terdapat hubungan erat antara <i>Moral Judgement</i> and <i>Moral Action</i> ; Kohlberg's Theory, perlu diterapkan secara berhati-hati jika populasinya sangat <i>cross-cultural</i> (antar bangsa).
Anderson, 1986	Accountants Personality Types and Their Commitment to Organization and Profession, <i>Contemporary Accounting Research</i>	Terdapat korelasi antara <i>Accountants Personality Types</i> , <i>ethical orientation</i> dengan komitmen mereka terhadap organisasi dan profesinya .
Rest, 1986	Moral Development: Advances in Research and Theory, <i>Accounting Organization and Society</i>	Cognitive Moral Development atau <i>Ethical Orientation</i> dapat membantu menjelaskan masalah-masalah dalam penelitian akuntansi dan auditing.
Finn, et al; 1988	Ethical Problems in Public Accounting, the view from the top, <i>Journal of Business Ethics</i>	Permasalahan yang berkaitan dengan <i>Ethical Problems</i> di kantor akuntan publik dapat dilihat dari masalah organisasi dan <i>behavioral</i> .
Gray, et al; 1994	Teaching Ethics and the Ethics of Accounting Teaching, <i>Journal of Accounting Education</i>	<i>Ethics</i> dapat diajarkan, Teaching Ethics and the Ethics of Accounting sangat penting bagi mahasiswa akuntansi.
Ponemon, et al; 1994	Ethical Judgments in Accounting: A Cognitive Developmental Perspective, Critical Perspective on Accounting, <i>Contemporary Accounting</i>	Ethical Judgments dalam akuntansi dan auditing sangat dipengaruhi oleh <i>Ethical Orientation</i> atau <i>Cognitive Moral Development</i> .
Fatt et al; 1995	Ethics and the Accountant, <i>Journal of Business Ethics</i>	Profesi akuntan sangat berhubungan dengan <i>Ethics</i> . Pelanggaran atas etika akan menurunkan citra <i>Accountant</i> .

Lanjutan Tabel 7.3
 Penelitian sebelumnya yang berhubungan dengan Cara Pandang Akuntan

Nama & Thn Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
Moizer, 1995	An Ethical Approach to the choices faced by auditors, Critical Perspectives on Accounting	Auditor adalah profesi yang melakukan judgement dalam pengambilan keputusannya, dalam hal ini pendekatan <i>Ethics</i> sangat penting untuk diperhatikan
Kerr, et al;1995	Importance of and Approaches to Incorporating Ethics into Accounting Classroom, Journal of Business Ethics	Pendidikan etika profesi di tempat kuliah sangat penting dan diharapkan dapat memperbaiki kualitas akuntan yang dihasilkan.
Carrol, 1996	Ethics and Stakeholder Management, Journal of Business Ethics	Agar dapat mengelola kepentingan <i>stakeholder</i> diperlukan pemahaman etika bisnis (<i>Business Ethics</i>) yang baik
Mason, 1996	Gender and Ethical Orientation, Journal of Business Ethics	<i>Gender</i> tidak menunjukkan pengaruh atau perbedaan signifikan yang berhubungan dengan orientasi etis (<i>Ethical Orientation</i>) individu.
Louwers, 1997	Examining accountants' ethical behavior: A Review and implications for future research, Behavioral Accounting Research	Perilaku etis (<i>Ethical Behavior</i>) sangat penting bagi para akuntan, dan sangat diperlukan penelitian-penelitian selanjutnya yang berhubungan dengan perilaku etis tersebut.
Shaub, 1997	The Ethical Construction of Auditors: An Examination of the effects of gender and career level	Tidak menunjukkan pengaruh signifikan antara gender dan career level terhadap perkembangan orientasi etis (ethical construction) auditor.
Lampe,1998	A Model of Auditor's Ethical Decision Process, Auditing: A Journal of Practice and Theory	Keputusan yang diambil oleh auditor dipengaruhi oleh pertimbangan yang berhubungan dengan perilaku
Larkin, 2000	The Ability of Auditors to identify ethical dilemmas, Journal of Business Ethics	Kemampuan auditor untuk mengidentifikasi dilema etika (<i>ethical dilemma</i>) secara signifikan ditentukan oleh tingkat atau level orientasi etisnya. Semakin tinggi orientasi etis yang dimiliki auditor, semakin baik pertimbangannya dalam menghadapi dilema etika.
Thorne, 2001	Refocusing ethics education in accounting: An examination of accounting students tendency to use their cognitive moral capability, Journal of Accounting Education	Menekankan pentingnya pendidikan ethics bagi mahasiswa akuntansi. Dengan perkembangan orientasi etis (<i>Cognitive Moral Development</i>) yang baik, mahasiswa mampu mengenali <i>issue-issue ethics</i> dengan lebih baik
Myyry, Liisa, 2003	Components of morality: A Professional Ethics perspective	Menggambarkan komponen morality dari sudut pandang etika profesi.

Kode etik adalah produk kesepakatan yang mengatur tingkah laku moral suatu kelompok tertentu dalam masyarakat untuk diberlakukan dalam suatu masa tertentu, dengan ketentuan-ketentuan tertulis yang diharapkan akan dipegang teguh oleh seluruh anggota kelompok itu. Kode etik dapat berubah sesuai dengan perkembangan pemahaman kelompok tersebut tentang moral (Fritzsche, 1997).

Etika profesi merupakan kode etik untuk profesi tertentu dan karenanya harus dimengerti selayaknya, bukan sebagai etika absolut. Untuk mempermudah harus dijelaskan bagaimana masalah hukum dan etika berkaitan walaupun berbeda. Karena profesi adalah suatu *moral community* (masyarakat moral) yang memiliki cita-cita dan nilai-nilai bersama. Mereka membentuk suatu profesi yang disatukan karena latarbelakang pendidikan yang sama dan bersama-sama memiliki keahlian yang tertutup bagi orang lain. Sehingga profesi menjadi kelompok yang mempunyai kekuasaan tersendiri dan sebagai konsekuensinya mempunyai suatu tanggung jawab khusus. Selain memiliki monopoli atas suatu keahlian tertentu, selalu ada bahaya profesi menutup diri bagi orang luar sehingga menjadi kalangan yang sukar ditembus. Bagi klien yang mempergunakan jasa profesinya dalam keadaan itu akan menimbulkan kecurigaan jangankan-jangankan klien tersebut dipermainkan.

Hadirnya kode etik dapat mengimbangi segi negatif profesi ini. Dengan adanya kode etik kepercayaan masyarakat akan suatu profesi dapat diperkuat, karena setiap klien mempunyai kepastian bahwa kepentingannya akan terjamin. Kode etik ibarat sebuah kompas yang menunjukkan arah moral bagi suatu profesi dan sekaligus menjamin mutu moral profesi itu di masyarakat. Dalam menangani suatu kasus dan supaya berfungsi sebagaimana mestinya maka kode etik itu dibuat dan dirumuskan oleh profesi itu sendiri. Dengan membuat dan merumuskan kode etik sendiri oleh profesi maka akan menjadi *self regulation* (pengaturan diri) dan profesi mampu menetapkan hitam atas putih niatnya untuk mewujudkan nilai-nilai moral yang dianggap hakiki.

Hanya kode etik yang berisikan nilai-nilai dan cita-cita yang diterima oleh profesi itu sendiri bisa mendarahdaging dan menjadi tumpuan harapan untuk dilaksanakannya dengan sungguh-sungguh

dan bertanggungjawab. Selain itu pula kode etik harus memiliki sifat mandatory (wajib) dilaksanakan oleh kalangan profesi dan supaya berhasil dengan baik maka pelaksanaannya tersebut harus diawasi secara terus menerus (Dopson, 1990).

Unsur-unsur moralitas dalam akuntansi yang dikemukakan oleh Belkaoui (1992) merupakan bagian yang sangat penting dalam memberikan suatu persepsi bahwa sebenarnya akuntansi tidak terlepas dari nilai-nilai etika yang menyangkut tidak saja kepribadian (personality) dari akuntan sebagai orang yang menciptakan dan membentuk akuntansi, tetapi juga akuntansi sebagai sebuah disiplin.

Francis (1990:9) lebih menekankan pada kualitas kemanusiaan (*human quality*), yaitu kualitas yang kepemilikan dan aktualisasinya dapat membantu kita untuk memperoleh sesuatu yang baik yang sebetulnya bersifat internal bagi praktik akuntansi dan sebaliknya dengan ketiadaan kualitas tersebut akan menghambat kita untuk memperoleh nilai kebajikan tadi. Lebih jauh Francis (1990:9) mengemukakan lima nilai etika yang dapat direalisasikan melalui praktik akuntansi, yaitu (1) kejujuran (*honesty*), (2) perhatian terhadap status ekonomi orang lain (*concern for the economic status of others*), (3) sensitivitas terhadap nilai kerjasama dan konflik (*sensitivity to the value of corporate and conflict*), (4) karakter komunikatif akuntansi (*communication character of accounting*) dan (5) penyebaran informasi ekonomi (*dissemination of economic information*).

Apa yang dikemukakan oleh Belkaoui (1992) dan Francis (1990) di atas tidak lain merupakan suatu fenomena yang menunjukkan semakin meningkatnya perhatian akan pentingnya penerapan etika dalam dunia akuntansi pada khususnya dan dunia bisnis pada umumnya. Hal demikian minim karena adanya sifat dasar dan pola pikir sistem ekonomi (yang mempunyai kecenderungan besar untuk selalu mengakumulasi laba dan ekspansi modal) yang mempengaruhi perilaku para pelaku bisnis dan menggiring mereka pada perilaku negatif.

Perilaku negatif ini dapat kita lihat misalnya pada bisnis yang bersifat monopoli, eksploitasi karyawan atau buruh oleh manajemen dan pemilik modal, kesewenangan dalam eksploitasi sumber daya alam tanpa memikirkan kelestariannya dan lain

sebagainya. Masyarakat akan sangat menghargai profesi yang menerapkan standar mutu tinggi terhadap pelaksanaan pekerjaan anggota profesinya, karena dengan demikian masyarakat akan terjamin untuk memperoleh jasa yang dapat diandalkan dari profesi yang bersangkutan. Jika masyarakat pemakai jasa tidak memiliki kepercayaan terhadap profesi akuntan publik, maka pelayanan profesi tersebut kepada klien masyarakat pada umumnya menjadi tidak efektif. Kepercayaan masyarakat terhadap mutu pemeriksaan akuntan akan menjadi lebih tinggi jika profesi akuntan publik menerapkan standar mutu yang tinggi terhadap pelaksanaan pekerjaan pemeriksaan yang dilakukan oleh anggota profesinya.

Etika profesi dikeluarkan oleh organisasi profesi untuk mengatur perilaku anggotanya dalam menjalankan praktik profesinya bagi masyarakat. Etika profesi bagi praktik akuntan publik di Indonesia dikeluarkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia sebagai organisasi profesi akuntan (SPAP-IAPI,2011). Dengan demikian etika profesi yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia tidak hanya mengatur anggotanya yang berpraktik sebagai akuntan publik saja, namun mengatur perilaku semua anggotanya yang berpraktik dalam berbagai tipe profesi akuntan yang lain.

Anggota IAI yang berpraktik sebagai akuntan publik bertanggung jawab untuk mematuhi pasal-pasal yang tercantum dalam Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia. Kewajiban untuk mematuhi kode etik ini tidak terbatas pada akuntan yang menjadi anggota IAI saja, tetapi meliputi pula semua orang yang bekerja dalam praktik profesi akuntan publiknya, seperti karyawan, partner, dan staff akuntan. Anggota profesi juga tidak diperkenankan membiarkan pihak lain melaksanakan pekerjaan atas namanya yang melanggar kode etik profesi. Independensi yang dilakukan akuntan merupakan hal yang unik didalam profesi akuntan publik. Akuntan publik dituntut untuk memenuhi keinginan kliennya, karena klienlah yang membayar jasa yang dijual oleh akuntan tersebut. Dilain pihak akuntan publik harus independen dari klien (Kell dan Ziegler, 1980).

Independen berarti bebas dari pengaruh, tidak berkendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain, dan obyektivitas berarti sikap tidak memihak dalam mempertimbangkan fakta, terlepas dari kepentingan pribadi yang melekat pada fakta yang dihadapinya (SPAP-IAI, 2011). Dari definisi independensi dan obyektivitas ini dapat diambil kesimpulan bahwa independensi lebih banyak ditentukan oleh faktor luar dari akuntan, sedangkan obyektivitas lebih banyak bersumber dalam diri akuntan sendiri. Keterkaitan antara prinsip etika, aturan etika, dan interpretasi aturan etika ditunjukkan dalam bagian kerangka kode etik IAI berikut ini:

Akuntan publik yang independen adalah akuntan yang tidak terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar akuntan dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam pemeriksaan. Akuntan publik yang obyektif adalah yang secara jujur mempertimbangkan fakta seperti apa adanya dan memberikan pendapat berdasarkan fakta yang seperti apa adanya tersebut. Independensi dan obyektivitas adalah tulang punggung profesi akuntan publik. Profesi akuntan publik ini timbul karena kebutuhan masyarakat akan pihak yang dapat dipercaya, untuk menilai kewajaran informasi keuangan yang disajikan oleh manajemen dalam laporan keuangan.

Untuk memenuhi kebutuhan masyarakat tersebut, profesi akuntan harus mempertahankan independensi dan obyektivitasnya dalam mempertimbangkan fakta-fakta yang dijumpai dalam melaksanakan pekerjaan pemeriksaannya. Tanpa adanya jaminan independensi dan obyektivitas profesi akuntan publik, masyarakat akan meragukan pendapat yang diberikan oleh akuntan atas kewajaran laporan keuangan yang diperiksanya.

Bonner dan Lewis (1990), dalam penelitiannya menemukan bahwa auditor itu memiliki kecakapan spesifik selain yang diharuskan oleh standar tetapi juga auditor ditempa oleh pengalaman. Sehingga dimensi-dimensi yang secara kualitatif dimilikinya adalah pengalaman audit. Disamping itu pula akuntan

memiliki kepekaan dalam mendeteksi bentuk-bentuk praktek kecurangan yang dilakukan oleh perusahaan klien.

Bonner (1990), dalam penelitian ini ia menemukan pengaruh pengalaman dalam auditing, yang berkaitan dengan peran penugasan terhadap penugasan spesifik yang ditugaskan pada auditor. Temuan ini mendorong KAP untuk memberikan porsi yang cukup bagi auditor untuk dilatih atau diberikan jam terbang yang memadai sehingga ia bisa lebih terlatih dan berpengalaman.

Ward et al (1993) menyelidiki keahlian akuntan publik dalam pengakuan dan pengevaluasian situasi etis dan tidak etis dan sikap akuntan public terhadap pendidikan etika. Hasilnya menunjukkan bahwa akuntan publik dapat membedakan perilaku yang etis dan tidak etis dengan baik. Hasil yang berhubungan dengan pendidikan etika menunjukkan bahwa akuntan publik menganggap penting pendidikan etika dimasukkan dalam kurikulum akuntansi.

Bernardi (1994, 68-84), hasil penelitiannya menemukan adanya deteksi terhadap kecurangan, yakni pengaruh integritas klien dan kompetensi serta gaya kognitif auditor. Temuan ini berupa rekomendasi kepada auditor pada KAP untuk lebih bersikap hati-hati terutama dengan persoalan integritas klien. Sebab disadari atau tidak, integritas berupa pamor serta reputasi Kantor Akuntan Publik juga banyak dipengaruhi oleh klien yang dilayaninya.

Fatt (1995) menguji persepsi atas kualitas pribadi akuntan yang meliputi integritas, kemampuan berbicara, ketrampilan manajemen, analitikal, kepemimpinan, banyak akal, etikal, dan independen. Sampel yang digunakan terdiri dari 113 masyarakat umum, 219 mahasiswa dan 48 akuntan yang menjawab kuesioner. Hasilnya menunjukkan bahwa persepsi masyarakat, mahasiswa, dan akuntan terhadap integritas dan etika, tidak berbeda. Ketiganya menganggap penting integritas dan etika. Untuk kualitas yang lain, ada perbedaan antara masyarakat umum dengan mahasiswa dan akuntan. Hasil ini mencerminkan arti pentingnya etika bagi profesi akuntan.

Cohen et al (1995) menguji perbedaan dalam pembuatan keputusan etikal auditor dari satu Kantor Akuntan Publik multinasional. Studi ini menggunakan model Hofstede (1991) untuk menunjukkan pengaruh dimensi budaya terhadap pengambilan keputusan etikal. Subjek diambil dari tiga kelompok: Amerika Latin, Jepang, dan Amerika Serikat. Hasil studi ini menunjukkan bahwa ada perbedaan dalam evaluasi etikal oleh subjek dalam melaksanakan tindakan mereka.

Penelitian Otley dan Pierce (1996), dalam hasil penelitiannya mereka menemukan bukti yang kuat bahwa tingkat pencapaian anggaran waktu audit yang dipersepsikan berkaitan erat dengan kejadian-kejadian yang berkenaan dengan "*disfunctional behavior*". Selanjutnya ada tiga variable penyebab pencapaian anggaran, yakni pengaruh ekspektasi fee klien, pengaruh program audit dan partisipasi.

Houston (1999), pada penelitian ini yang diteliti adalah pengaruh tekanan fee dan risiko klien pada senior auditor dalam keputusan penentuan *time budget* (anggaran waktu audit). Memang ada sedikit kesulitan bagi senior auditor dalam mengalokasikan anggaran waktu audit dalam perencanaan auditnya. Hal itu tidak lain disebabkan karena ada tekanan sedemikian rupa yang secara sistematis muncul dari klien. Risiko pada klien yang mungkin dihadapi berkaitan dengan "*Fee Pressure*" adalah kehilangan klien, jika senior auditor terlalu ketat dalam penentuan "*time budget*"

Ida Suraida (2003) melakukan penelitian tentang pengaruh etika, kompetensi, pengalaman, risiko audit dan skeptisisme profesional auditor terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik dengan cara mensurvei 105 auditor KAP yang berhak menandatangani laporan akuntan. Adapun hasilnya adalah etika, kompetensi, pengalaman, risiko audit berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor. Demikian pula skeptisisme

profesional auditor berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik.

Sukrisno Agoes (2003) melakukan penelitian tentang pengaruh penerapan standar auditing, penerapan standar pengendalian mutu dan kualitas jasa audit terhadap tingkat kepercayaan pengguna laporan akuntan publik, dengan cara KAP Anggota FAPM dengan jumlah responden 104 KAP dan partner KAP dengan manajer anggota FAPM serta 120 emiten. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa penerapan standar auditing (PSA) berhubungan positif dengan penerapan standar pengendalian mutu dalam pelaksanaan praktik akuntan publik di Indonesia.

Demikian pula penerapan standar auditing dan penerapan standar pengendalian mutu berpengaruh terhadap kualitas jasa audit. Hasil yang ketiga adalah kualitas jasa audit mempunyai pengaruh secara langsung terhadap tingkat kepercayaan pengguna laporan akuntan publik. Penerapan standar auditing, penerapan standar pengendalian mutu dan kualitas jasa audit secara keseluruhan berpengaruh terhadap tingkat kepercayaan pengguna laporan akuntan publik.

Menurut Aranya, Pollock and Amernie (1981); Davis dan Welton (1991); Dwyer (2000); dan Fatt (1995) pekerjaan kelompok yang dianggap sebagai profesional akan mempunyai dampak terhadap masyarakat dan lingkungannya. Pengertian "Profesi" menurut pakar akuntansi dalam berbagai literatur sering disebutkan sebagai sekumpulan orang yang terlibat aktivitas serupa yang memenuhi syarat-syarat: (1) berdasarkan suatu disiplin pengetahuan khusus, (2) diperlukan suatu proses pendidikan tertentu untuk memperoleh pengetahuan itu, (3) harus mempunyai standar-standar kualifikasi tertentu jika akan menjadi anggota, dan harus ada pengakuan formil mengenai statusnya, (4) terdapat norma perilaku yang mengatur hubungan antara profesional dengan langganan, teman sejawat, dan publik maupun tanggung jawab yang tercakup dalam suatu pekerjaan yang melayani

kepentingan umum, (5) memiliki ada suatu organisasi yang mengabdikan diri untuk memajukan kewajiban-kewajibannya terhadap masyarakat, disamping untuk kepentingan kelompok itu, (6) ciri khas lainnya adanya peraturan perilaku (kode etik) yang mengatur cara anggota profesi harus mempertahankan kehormatan profesinya.

Profesi akuntan publik harus sangat berhati-hati pada saat melakukan tugasnya, karena mempunyai tanggung jawab kepada masyarakat umum tidak hanya kepada *client*-nya. Keberadaan profesi akuntan publik pada dasarnya merupakan suatu kebutuhan masyarakat. Hal tersebut dikarenakan perusahaan beroperasi menggunakan dana masyarakat yang menjadi pemegang saham dan kreditornya. Laporan Keuangan adalah bentuk pertanggung jawaban manajemen perusahaan atas penggunaan dana masyarakat. Keberadaan profesi akuntan publik diperlukan untuk melakukan audit atas laporan keuangan untuk tujuan perlindungan kepentingan pemegang saham dan kreditor yang mungkin terdapat ketidak tepatan informasi yang disebabkan adanya *asymetric information* dari manajemen.

Semakin besar perusahaan, semakin luas jaringan kerjanya, semakin banyak pihak yang mempunyai kepentingan sejenis dengan pemegang saham dan kreditor. Diantaranya pemasok, pegawai dan bahkan penduduk disekitar perusahaan mempunyai kepentingan terhadap aliran kas (*cash flow*) dari perusahaan sehingga merasa dirugikan jika kelangsungan hidup (*going concern*) perusahaan terganggu. Puncak jaringan kepentingan ini ada pada perusahaan go publik (*listed*) di bursa, karena jumlah pemegang saham dan kreditornya melibatkan banyak pihak

Mengacu kepada *best practices* "Good Corporate Governance", akuntan publik diperlukan untuk memberikan keyakinan atas kualitas informasi keuangan (dalam hal ini *financial statement*) dengan memberikan pendapat yang independen atas kewajaran laporan keuangan (Colson, 2003) dan (Farmer, 1997).

Profesi akuntan publik ditunjuk oleh pemegang saham untuk menguji kualitas laporan keuangan yang disajikan direksi (Arnold, 1997).

Walaupun yang memberikan *audit fee* adalah perusahaan, sebenarnya tanggung jawab yang dipikul profesi akuntan publik adalah tanggung jawab kepada “*satakeholders*”, termasuk didalamnya pemegang saham, kreditor dan pihak-pihak lain yang menyangandarkan kepentingan bisnisnya berdasarkan laporan audit (*auditor’s opinion*). Mengingat tanggung jawab profesinya yang mempunyai dampak kepada masyarakat umum sudah selayaknya jika akuntan publik diharapkan mempunyai *professional commitment* yang tinggi.

Baker dan Hayes (2005), dalam working paper California State University, dengan judul: *Regulating the Public Accounting Profession: an international perspective* menyebutkan: *The public accounting profession has become a common feature of capitalist societies and therefore worthy of investigation*. Kritik lain yang diberikan oleh William (2003) telah terjadi persaingan bisnis yang tajam antar kantor akuntan publik yang di khawatirkan mengganggu profesionalismenya. Dalam *Certified Public Accountant Journal (CPA Journal)* disebutkan bahwa: *“Accounting is no longer described as profession but as an industry, dominated by global oligopolies concerned primarily with their revenues by any means”*. Romal (2003) mengangkat pentingnya langkah-langkah perbaikan untuk mengembalikan kepercayaan masyarakat terhadap profesi akuntan publik, sebagai berikut: *Certified Public Accountant must make personal commitment to acquiring ethics expertise. The accounting profession must take public and comprehensive steps to repair the damage the scandals of the past several years have done to its reputation. To restore public confidence, CPA must vigorously and energetically support and encourage comprehensive, profession-wide ethics reform measures.*

Berikut ini adalah penelitian yang berkaitan dengan *professional commitment* akuntan.

Tabel 7.4
Hasil Penelitian yang berhubungan dengan *Professional Commitment*

Nama Peneliti (tahun)	Judul Penelitian (Nama Jurnal)	Hasil Penelitian
Aranya (1981)	<i>An Examination of Professional Commitment in Public Accounting (Accounting Organizations and Society)</i>	Komitment terhadap profesi dipengaruhi antara lain oleh Komitment terhadap organisasi.
J. Pollock and Armenic (1981)	<i>An Examination of Professional Commitment in Public Accounting (Accounting Organization Society)</i>	Komitmen Profesi mempengaruhi komitmen organisasi dan kepuasan kerja. Akuntan yang komitmen profesinya tinggi cenderung memiliki <i>job satisfaction</i> yang tinggi pula.
Norris, et al (1984)	<i>Professionalism, Organizational Commitment and Job Satisfaction in Accounting Organization (Accounting Organization and Society)</i>	Terdapat korelasi positif antara profesionalisme auditor dengan komitmen nya terhadap organisasi dan kepuasan kerja.
Bline, et al (1991)	<i>The measurement of Organizational and Professional Commitment (Behavioral Research in Accounting)</i>	Pengukuran Komitmen terhadap Organisasi dan Komitmen terhadap Profesi sangat penting bagi profesi akuntan.
Shaub (1993)	<i>The Effect of Auditor's ethical Orientation on Commitment and Ethical Sensitivity (Behavioral Research in Accounting Journal)</i>	Terdapat pengaruh positif antara Ethical Orientation terhadap Professional Commitment akuntan publik.
Boreham, Paul (1993)	<i>Indetermination: Professional Knowledge, Organization and Control, (Sociological Review)</i>	Professional Commitment, sangat diperlukan bagi semua profesi karenajasa profesi dinikmati oleh masyarakat pada umumnya, sehingga masyarakat tidak dirugikan atas jasa yang diberikan oleh profesi tersebut

<p>Wallace (1993)</p>	<p><i>Organizational and Professional Commitment in Professional and Non-Professional Organization (Administrative Science Quarterly)</i></p>	<p>Examples of professional Organization include medical clinics, research institutes, architectural offices, accounting firms, and law firm. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Organizational Commitment dan Professional Commitment merupakan dua fenomena yang berbeda atau dua hal yang terpisah; sehingga hasil penelitian ini merekomendasikan tiga hal: (1) kelompok profesi yang mempunyai komitmen organisasi tinggi tetapi komitmen profesinya rendah, (2) kelompok yang komitmen profesinya tinggi tetapi komitmen organisasinya rendah, (3) kelompok yang mempunyai komitmen organisasi dan komitmen profesi seimbang.</p>
<p>Brierley, John A (1996)</p>	<p><i>The measurement of organizational commitment and professional commitment. (Journal of Social Psychology)</i></p>	<p>Pengukuran Komitmen Profesi dan Komitmen Organisasi dari disiplin ilmu psikologi dapat diterapkan untuk profesi lainnya, dengan memperhatikan kekhasan profesi tersebut.</p>
<p>Jeffrey, et al (1996)</p>	<p><i>Ethical Development, Professional Commitment, and Rule Observance attitude: A study of CPAs and Corporate Accountants, (Behavioral Research in Accounting)</i></p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Perkembangan orientasi etika dan komitmen profesi sangat penting bagi akuntan, baik akuntan internal maupun eksternal 2. Terdapat korelasi antara perkembangan orientasi etis (<i>Ethical Development</i>) dengan komitmen profesi (<i>Professional Commitment</i>), bagi akuntan publik dan akuntan manajemen
<p>Goldmer, Fred (1997)</p>	<p><i>Professionalization as career immobility, (American Journal of Sociology)</i></p>	<p>Tanggung jawab terhadap profesidan komitmen profesi merupakan factor yang mendukung kinerja para profesional. Tanpa komitmen profesi maka karir akan terhenti</p>
<p>Sorensen, James E (1997)</p>	<p><i>Professional and bureaucratic organization in the public accounting firm (The Accounting Review)</i></p>	<p>Komitmen Profesi dapat meningkatkan kinerja</p>

Tabel 7.4 (Lanjutan)
 Hasil Penelitian yang berhubungan dengan *Professional Commitment*

Nama Peneliti (tahun)	Judul Penelitian (Nama Jurnal)	Hasil Penelitian
Goode, William J, (1997)	<i>Community Within a Community: The Professions, (American Sociological Review)</i>	Profesi merupakan komunitas tersendiri yang mempunyai kode etik sehingga diharapkan dapat memberikan dampak yang baik bagi komunitas lainnya (masyarakat) secara keseluruhan
Montagna, Paul D (1998)	<i>Professionalization and Bureaucratization in large professional organization, (American Journal of Sociology)</i>	Setiap profesi dituntut memiliki komitmen profesi yang tinggi dan self regulation karena setiap profesi memberikan pelayanan kepada public (<i>service to public</i>)
Greenwood, Ernest (1999)	<i>Attributes of a profession (American Journal of Sociology)</i>	Profesi memiliki criteria tertentu yang spesifik, dan pada saat melaksanakan tugasnya sangat dituntut untuk memiliki komitmen profesi.
Weaver (1999)	<i>Corporate Ethics Programs as Control System: Influences of Executive Commitment and Environmental Factors (Academy of Management Journal)</i>	Program penegakan kode etik profesi diduga akan mempengaruhi komitmen terhadap profesi.
Hall, Richard, 2000	<i>Some Organizational Considerations in the Professional -Organizational Relationship, (Journal of Applied Psychology)</i>	Komitmen profesi mempunyai hubungan dengan komitmen organisasi.
Gibbins, M and Webb (2001)	<i>Evidence About Auditor-Client Management Negotiation Concerning Client's Financial Reporting, (Journal of Accounting Research)</i>	Auditor dituntut untuk memiliki komitmen profesi yang tinggi karena sering terlibat konflik dengan pihak manajemen yang menjadi kliennya
Iyer, Venkataraman (2004)	<i>Client's Expectations on Audit Judgment: A Note (Behavioral Research in Accounting Journal)</i>	Laporan keuangan yang telah diaudit dapat dipandang sebagai produk yang dihasilkan bersama oleh manajemen dan auditor. Para pengguna laporan keuangan sangat mengharapkan agar auditor mempunyai komitmen profesi yang tinggi dan independen terhadap kliennya.
Whan, G. Kwon et all (2004)	<i>Factors related to the organizational and professional commitment of internal auditors, (Managerial Auditing Journal)</i>	Komitmen Profesi dan Komitmen Organisasi yang tinggi mempengaruhi kinerja, sehingga kualitas kinerja meningkat

Hall, Mathew et all (2005)	<i>Accountant's Commitment to their profession: Multiple Dimensions of Professional Commitment and opportunities for Future Research, (Behavioral Research In Accounting Journal)</i>	Komitmen Profesi Akuntan yang tinggi mempengaruhi kepuasan kerja dan kinerja akuntan
----------------------------	---	--

Berdasarkan Tabel 7.4 dapat diketahui bahwa terdapat penelitian yang menunjukkan hubungan antara cara pandang etikadengan komitmen profesi (Goldmer, 1997) dan (Goode, 1997). Terdapat kecenderungan umum bahwa individu dengan cara pandang yang lebih baik mempunyai komitmen organisasi yang tinggi (Montagna,1998dan Whan, 2004). Pada penelitian ini akan menelusuri komitmen profesi akuntan dari dimensi: (1) **Ketaatan akuntan pada standar profesi**, meliputi: (a) Patuh pada standar auditing, (b) Kebijakan Pengendalian Mutu, (c) Standar Umum dan Standar Audit, (d) Memahami hak-hak istimewa Akuntan Publik, dan (e) Memahami Tanggung Jawab atas pernyataan keuangan; (2) **Akuntabilitas Profesi**, meliputi: (a) Tanggungjawab pada Perencanaan dan Pelaksanaan audit, (b) Tanggung jawab terhadap profesi, (c) Komitmen atas kebenaran dan keadilan, (d) Komitmen pada citra akuntan, (d) Komitmen pada perilaku Akuntan, (e) Menghindari konspirasi dengan klien, (f) Pengungkapan rahasia informasi klien, (g) Kewajaran penentuan fee profesi, (h) Bebas dari target yg tidak realistis, (i) Komunikasi tertulis dengan akuntan terdahulu, dan (j) Terhindar dari Related Party (hubungan khusus); (3) **Etika Profesi**, meliputi: (a) Tanggung jawab profesi, (b) Kepentingan Umum, (c) Integritas, (d) Objektif, (e) Independensi, (f) Kompetensi dan kehati-hatian Profesional, (h) Kerahasiaan, (i) Stnadar Teknis (Goldmer, 1997; Goode, 1997; Montagna,1998dan Whan, 2004).

7.2 Komitmen Kantor Akuntan Publik (*Organizational Commitmen*)

Robbins dan Judge (2009), dalam *Organizational Behaviour* mendefinisikan *organizational commitment* sebagai berikut: “*the degree to which an employee identifies with a particular organization and its goals and wishes to maintain membership in the organization*”. *Organizational Commitment* telah didefinisikan dan diukur dengan berbagai cara (Becker, 1960; Hall, Schneider & Nygren 1976, Mowday 1982, Weiner 1982).

Persamaan diantara berbagai definisi yang dikemukakan tersebut adalah bahwa *organizational commitment* merupakan ikatan antara karyawan dengan organisasinya (*bond or linking of the employee to the organization*). Definisi-definisi tersebut berbeda di dalam menjelaskan bagaimana ikatan itu terbentuk. Beberapa penelitian mengukur “*attitudinal commitment*”. *Attitudinal commitment* didefinisikan sebagai berikut: “*the relative strength of an individual’s identification with and involvement in a particular organization*”. Hal tersebut tercermin dalam beberapa indikator yaitu: (1) *strong belief in and acceptance of the organization’s goals and values*, (2) *willingness to exert effort on the organization’s behalf*, (3) *a desire to maintain membership* (Mowday et al, 1982); dan (Windsor, 1995).

Peneliti lainnya, (Becker 1960); Wahab (2000) dan Weaver (1994) melakukan penelitian mengenai komitmen organisasi (*organizational commitment*) dengan mengukur “*calculated commitment*” yang menyebutkan bahwa secara logis karyawan akan merasa rugi ketika memutuskan untuk meninggalkan organisasi karena kerugian “*investasi*” yang telah dia berikan baik dalam artian uang, waktu, training, effort (usaha) dan lain-lain, yang jika dia meninggalkan perusahaan itu maka akan kehilangan “*investasi*” yang telah dilakukannya di perusahaan tempat dia bekerja.

Windsor (1995); Weiner dan Vardi (1998); Meyer & Allen (1990) dan Cuverson (2002) menganjurkan bahwa *organizational commitment* terdiri dari tiga komponen yang dapat dibedakan,

yaitu: (a) *Affective Commitment*, (b) *Continuance Commitment*, dan (c) *Normative Commitment*. Hasil penelitian para ahli tersebut menunjukkan: (1) Komitmen Afektif (*Affective Commitment*) didefinisikan sebagai komitmen yang didasari perasaan secara emosional untuk selalu terlibat dalam organisasi; karyawan dengan *affective commitment* yang kuat (*strong affective commitment*) akan terus bekerja pada perusahaan yang bersangkutan karena mereka secara emosional sangat menginginkannya; (2) *Continuance Commitment*, didefinisikan sebagai keinginan untuk tetap tinggal atau bergabung dengan organisasi karena pertimbangan *cost and benefit*; (3) *Normative Commitment* mengemukakan bahwa individu tersebut tetap tinggal di dalam organisasi karena adanya paksaan dari pihak lain (*refers to a person's feelings of obligation to stay with an organization because of pressures from others*).

Cara pandang individu dalam konteks organisasi memiliki keterkaitan dengan bagaimana tingkat komitmen organisasi individu yang bersangkutan. Cara pandang yang dianut oleh individu dalam organisasi diduga akan tercermin dalam komitmen individu tersebut untuk menjaga citra organisasi dan berbuat yang terbaik atas nama organisasi. Beberapa penelitian terdahulu yang telah menghubungkan antara cara pandang (Orientasi Etika) dengan Komitmen Organisasi, dapat dilihat dalam tabel 7.6. Beberapa penelitian terdahulu yang terkait dengan komitmen organisasi adalah sebagai berikut:

Tabel 7.5
Hasil Penelitian yang berhubungan dengan
Organizational Commitment

Nama (tahun)	Judul Penelitian (Nama Jurnal)	Hasil Penelitian
Porter (1974)	<i>Organizational Commitment, Job Satisfaction, and Turnover (Journal of Accounting Organization and Society)</i>	Terdapat korelasi positif antara komitmen organisasi dengan kepuasan kerja. Kepuasan kerja mempunyai korelasi negatif dengan keinginan berpindah.
Meyer (1977)	<i>Commitment in the workplace: Theory, Research and Application,</i>	Karyawan yang mempunyai komitmen terhadap organisasi

	<i>(Journal of Vocational Behavior)</i>	tinggi, cenderung berkinerja baik.
Mowday (1979)	<i>The Measurement of Organizational Commitment (Journal of Vocational Behavior)</i>	Mengemukakan pengukuran Organizational Commitment menjadi tiga dimensi yaitu: <i>affective dan continuance</i> .
Ferris (1981)	<i>Organizational Commitment and Performance in a professional accounting firm (AOS Journal)</i>	Terdapat korelasi positif antara komitmen organisasi dan kinerja pada kantor akuntan publik.

Tabel 7.5 (Lanjutan)
Hasil Penelitian yang berhubungan dengan
Organizational Commitment

Nama (tahun)	Judul Penelitian (Nama Jurnal)	Hasil Penelitian
Mowday (1982)	<i>Employee-Organization linkages: the psychology of commitment, absenteeism, and turnover (Journal of Vocational Behavior).</i>	Karyawan yang mempunyai komitmen organisasi tinggi, cenderung memiliki tingkat kehadiran yang lebih tinggi dan keinginan berpindah yang lebih rendah.
Norris (1984)	<i>Professionalism, Organizational Commitment and Job Satisfaction in Accounting Organization, Accounting, Organizations and Society (Accounting, Organizations and Society Journal).</i>	Hasil penelitian pada kantor akuntan publik menunjukkan adanya korelasi positif antara profesionalisme, OC, dan Job satisfaction.
Morris (1993)	<i>Can Commitment be managed? A longitudinal analysis of employee commitment and human resource policies (Human Resource Management Journal)</i>	Dengan data longitudinal, dapat dilihat bahwa komitmen terhadap organisasi dapat dipelihara dan ditingkatkan.
Moon(2000)	<i>Organizational Commitment revisited in new public management. (Behavioral Research in Accounting Journal).</i>	Pada perusahaan publik yang melayani kepentingan masyarakat luas sangat diperlukan komitmen organisasi yang tinggi dari para anggotanya.
Cuverson, et al (2002)	<i>Exploring Organizational Commitment Following Radical Change: A case study within Park Canada Agency. (Journal-University of Waterloo)</i>	Dengan adanya tuntutan perubahan yang radikal di dalam organisasi, akan menyebabkan perubahan komitmen organisasi karyawan yang bersangkutan.
Meyer (2003)	<i>Organizational Commitment and Job Performance. (Journal of Applied Psychology).</i>	Terdapat pengaruh positif antara komitmen karyawan terhadap organisasi dengan peningkatan kinerja karyawan yang bersangkutan.

Larkey, 2005	<i>Organizational Commitment as symbolic process, (Western Journal of Communication).</i>	Komitmen organisasi merupakan simbol keinginan individu untuk setia (loyal) terhadap organisasi yang bersangkutan.
--------------	---	--

Berdasarkan teori dan hasil penelitian terdahulu, dapat diketahui bahwa: (a) Karyawan yang mempunyai komitmen terhadap organisasi tinggi, cenderung berkinerja baik; (b) Karyawan yang mempunyai komitmen organisasi tinggi, cenderung memiliki tingkat kehadiran yang lebih tinggi dan keinginan berpindah lebih rendah; (c) Pada perusahaan publik dan profesi yang melayani kepentingan masyarakat luas, sangat diperlukan komitmen organisasi yang tinggi dari para anggotanya.

Tabel 7.6
Hasil Penelitian tentang
Etika Profesi dan Komitmen Organisasi

Nama (Tahun)	Judul Penelitian (Nama Jurnal)	Hasil Penelitian
McPhail (2001)	<i>The other objective of ethics education: Re-humanizing the accounting profession (Journal of Business Ethics)</i>	Menekankan pentingnya pendidikan etika yang berkaitan dengan profesi akuntan publik. Profesi akuntan publik harus mengenali kepentingan para stakeholder. Orientasi etika yang tinggi belum secara konsisten meningkatkan Komitmen Organisasi.
Schwepker (2001)	<i>Ethical Climate's relationship to job satisfaction, Organizational Commitment and turnover intention (Journal of Business Research)</i>	Orientasi atau kesadaran etika individu di dalam organisasi akan meningkatkan kepuasan kerja dan menurunkan keinginan berpindah.
Nelson et. al (1990)	<i>Promoting moral growth through intra group participation. (Journal of Business Ethics)</i>	Kelompok yang memiliki moral development tinggi cenderung memiliki komitmen organisasi yang tinggi pula.
Fisher et. Al (2000)	<i>Good Ethics is Good Business. (Journal University of New Zealand).</i>	Orientasi etika mempunyai korelasi positif dengan komitmen organisasi seorang karyawan yang akhirnya tercermin dalam peningkatan kinerja.
Flory, Steven M (1999)	<i>Multidimensional Analysis of selected ethical issue. (TheAccounting Review-Journal)</i>	Belum terdapat konsistensi antara kelompok yang memiliki orientasi etika tinggi dengan komitmen organisasi.

Frey, (2000)	<i>The impact of Moral Intensity on Decision Making in Business Context. (Journal of Business Ethics).</i>	Manajer yang memiliki <i>cognitive moral development</i> atau orientasi etika yang tinggi cenderung mengambil keputusan yang sesuai dengan kebijakan perusahaan.
Gull & Tsui (1996)	<i>Auditors' behavior in an audit conflict situation: a research note on the role of locus of control and ethical reasoning. (Accounting Organization and Society).</i>	Auditor yang memiliki orientasi etika tinggi dan internal locus of control dapat mengenali issue etika dengan lebih baik dan membuat keputusan etis yang sesuai dengan tujuan organisasi.

Tabel 7.6

Hasil Penelitian tentang
Etika Profesi dan Komitmen Organisasi

Harris & Howard, (2001)	<i>Making Business Ethics a Competitive Advantage (Journal University of South Australia).</i>	Organisasi yang menerapkan standar etika tinggi pada akhirnya akan mendorong karyawan untuk patuh dan berkinerja baik untuk organisasi.
Herndon, Neil (2001)	<i>An investigation of Moral Values and Ethical Content of the Corporate Culture (Journal of Business Ethics)</i>	Menyimpulkan bahwa nilai-nilai moral dan etika yang dianut individu akhirnya membentuk <i>Corporate Culture</i> dan mendorong individu untuk berkinerja baik.
Robin et al (1999)	<i>The empirical performance of cognitive moral development in predicting behavioral intent. (Business Ethics Quarterly).</i>	Individu yang memiliki orientasi etika/moral development yang tinggi cenderung berperilaku baik di dalam organisasi.
Robertson and Ross, 1995	<i>Decision making process on ethical issues: The impact of a social contract perspective. (Business Ethics Quarterly).</i>	Karyawan yang memiliki pengenalan issue etika yang lebih baik cenderung mengambil keputusan dengan memperhatikan kepentingan umum.

Dari penelitian-penelitian terdahulu yang menguji tentang hubungan antara Cara pandang (Orientasi Etika) dengan Komitmen Organisasi, cenderung mempunyai hubungan dan pengaruh positif, meskipun dalam penelitian Flory dan Steven (1999), masih terdapat in-konsistensi antara kelompok yang memiliki Orientasi Etika tinggi dengan Komitmen Organisasi. Penelitian ini akan mencoba mengungkap lebih jauh mengenai hubungankomitmen profesiakuntan dengan Komitmen Organisasi Kantor Akuntan Publik.

Dengan demikian komitmen organisasi (*Organizational Commitment/OC*) merupakan keinginan seorang auditor dalam hal ini akuntan publik secara sukarela untuk selalu terlibat atau loyal terhadap suatu kantor Akuntan Publik dengan tujuan tertentu. Komitmen Kantor Akuntan dari 3 dimensi, yaitu: **(1) Komitmen Afektif**, meliputi: (a) Kepedulian dalam karir Akuntan Publik, (b) Identifikasi dengan pekerjaan Akuntan Publik, (c) Rasa Memiliki Akuntan Publik, (d) Keterikatan emosional Akuntan Publik dengan Kantor Akuntan Publik, (e) Akuntan Publik bagian dari Kantor Akuntan Publik, (f) Makna pribadi pekerjaan Akuntan Publik; **(2) Komitmen Kontinum**, meliputi: (a) Kebutuhan Akuntan Publik dalam Kantor Akuntan Publik, (b) Tanggung Jawab Kantor Akuntan Publik, (c) Stabilitas Kehidupan, (d) Pilihan Pekerjaan Lain, (e) Pengorbanan Pribadi, (f) Tersedia alternatif pekerjaan lain selain Akuntan Publik; **(3) Komitmen Normatif**, meliputi: (a) Kewajiban pada Organisasi, (b) Kewajiban Moral, (c) Perasaan Bersalah saat meninggalkan Kantor Akuntan Publik, (d) Kesetiaan (loyalitas) organisasi, (e) Merasa berhutang budi (Allen dan Meyer 1990, Robertson and Ross, 1995, Flory dan Steven, 1999, Harris & Howard, 2001).

7.3 Kepuasan Kerja (*Job Satisfaction*)

Kepuasan Kerja (*Job Satisfaction/JS*) didefinisikan oleh Luthans (2006) sebagai *"a pleasurable or positive emotional state resulting from the appraisal of one's job or job experience. Job satisfaction is a result of employee's perception of how well their job provides those things which are viewed as important"*; Wood et al. (2001): *Job satisfaction is the degree to which individuals feel positively or negatively about their jobs"*; Kreitner dan Kinicki (2007), menyatakan Kepuasan Kerja adalah respons emosional terhadap pekerjaan seseorang; Robbins dan Judge (2009), menjelaskan bahwa Kepuasan Kerja merupakan sikap umum individu terhadap pekerjaannya.

Azzat et al (2001); Balfour (1999); Bay dan Greenberg (2001) menyatakan bahwa: (1) Kepuasan Kerja tidak dapat dilihat, tetapi dapat diduga; (2) Kepuasan Kerja sering ditentukan oleh sejauhmana *reward* memenuhi harapan individu; (3) Kepuasan Kerja mempunyai hubungan dengan faktor-faktor lain yang melekat pada individu; (4) Karyawan pada level yang lebih tinggi cenderung merasa lebih puas karena memiliki otonomi yang lebih besar, pekerjaan yang lebih bervariasi. Dengan demikian kepuasan kerja adalah keadaan emosional yang menyenangkan yang berasal dari penilaian individu atas pekerjaan atau pengalaman kerjanya. Orang yang merasa sangat tidak puas akan pekerjaannya adalah orang yang memiliki banyak harapan namun mendapatkan hasil yang sedikit.

Hasil penelitian lain yang berhubungan dengan Kepuasan Kerja (Luthans, 2006); (Fogarty et al, 2000); dan (Benke et al, 1998) menunjukkan bahwa faktor yang mempengaruhi kepuasan kerja adalah: (1) Pekerjaan yang menantang; (2) Penghargaan yang sepadan; (3) Kondisi kerja yang mendukung; (4) Rekan kerja yang supportif; (5) Kesesuaian pekerjaan dengan kepribadian individu.

Teori yang mendasari konsep kepuasan kerja adalah teori motivasi. Beberapa teori motivasi tersebut adalah sebagai berikut:

(1) Teori ERG (Existence, Relatedness, and Growth)

Teori ERG, dikemukakan oleh Alderfer (1995) yang telah meninjau ulang teori hierarki kebutuhan Maslow untuk dibandingkan secara lebih dekat dengan riset empiris. Hierarki kebutuhan yang direvisinya itu disebut teori ERG. Alderfer berargumen bahwa ada tiga kelompok kebutuhan inti, yaitu eksistensi (*existence*), keterhubungan (*relatedness*), dan pertumbuhan (*growth*) sehingga disebut teori ERG.

(2) Teori Kebutuhan McClelland

Teori ini didasarkan bahwa manusia memiliki kebutuhan, yaitu: (a) Kebutuhan akan kekuasaan (*need for power*): kebutuhan untuk membuat orang lain berperilaku dalam suatu cara yang sedemikian rupa sehingga mereka tidak akan berperilaku sebaliknya, (b) Kebutuhan akan kelompok pertemanan (*need for affiliation*) sebagai hasrat untuk hubungan antar pribadi yang ramah dan akrab dan (c) kebutuhan akan prestasi (*need for achievement*).

Hasil penelitian Benke (1980), Backman (2000), Aizzat (2001) dan Stone (2005), menunjukkan bahwa Kepuasan Kerja (KK) mempunyai korelasi (dapat meningkatkan) prestasi. Cara individu menyatakan ketidakpuasan di tempat kerja didukung oleh hasil penelitian Testa (2001) sebagai berikut: “employees can express dissatisfaction by: (a) exit, (b) voice, (c). loyalty, (d) neglect. Faktor-faktor tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut: (a) *Exit*: Ketidakpuasan yang diungkapkan dengan perilaku yang mengarah untuk meninggalkan organisasi, mencakup pencarian posisi baru, maupun meminta berhenti; (b) *Voice*: Ketidakpuasan yang diungkapkan dengan usaha aktif dan konstruktif untuk memperbaiki kondisi, (c). *Loyalty*: Merupakan kesetiaan pasif tetapi optimis menunggu membaiknya kondisi, cenderung membela organisasi menghadapi kritik dari pihak eksternal dan percaya organisasi melakukan hal yang tepat, (d) *Neglect*: Mengabaikan, secara pasif membiarkan kondisi memburuk termasuk absensi, atau datang terlambat, menurunkan kinerja dan meningkatnya kekeliruan yang dilakukan. Gregson (1992) dan Backman (2000), menyatakan bahwa Kepuasan Kerja meningkatkan kinerja, produktifitas, menurunkan absensi (ketidak hadiran) dan *intention to quit* (keinginan berpindah).

Salah satu alat ukur kepuasan kerja yang dikembangkan oleh Smith, Kendall, dan Hulin (1969); Smith dan Stone (1992) adalah *Job Description Index* (JDI) dimana faktor-faktor yang mempengaruhi kepuasan kerja dapat dilihat dari lima hal yaitu : (1) *The work itself*, (2) *Supervision*, (3) *Coworkers*, (4) *Pay* dan (5) *Promotion*. Penjelasan masing-masing faktor tersebut adalah sebagai berikut:

- (1) **Pekerjaan itu sendiri (*The work itself*)**. Pekerjaan itu sendiri merupakan sumber utama dari kepuasan kerja, keberadaan otonomi, keberartian tugas serta karakteristik pekerjaan lainnya dapat mempengaruhi kepuasan kerja karyawan;
- (2) **Pengawasan (*Supervision*)**: Pengawasan yang mempengaruhi kepuasan kerja mengacu kepada sejauh mana bawahan merasa bahwa atasan mereka (*supervisor*) membantu mereka dalam mencapai hasil pekerjaan yang baik. Hal ini dapat dilihat dari sikap kooperatif dari atasan dan adanya keterbukaan atasan dalam menanggapi pertanyaan-pertanyaan yang berhubungan dengan pekerjaan;

- (3) **Rekan Kerja (*Co-workers*):** Rekan kerja yang ramah, hangat, dan memiliki hubungan kerja sama yang baik merupakan sumber kepuasan kerja bagi karyawan. Rekan kerja dan tim yang mendukung juga merupakan sumber kenyamanan yang dapat memberikan peluang bagi karyawan dalam membangun jaringan kerja diantara rekan kerja;
- (4) **Gaji (*Pay*):** Gaji merupakan sesuatu hal yang penting yang menimbulkan kepuasan dalam bekerja, karena selain dapat memenuhi kebutuhan seorang karyawan, gaji juga di pandang sebagai cerminan bagaimana manajemen menilai kontribusi mereka terhadap organisasi;
- (5) **Promosi (*Promotion*):** Promosi merupakan salah satu faktor dari JDI yang dapat menilai bagaimana persepsi mengenai masa depan dapat mempengaruhi kepuasan kerja karyawan. Karyawan yang memiliki peluang untuk dipromosikan atau naik jabatan, cenderung memiliki sikap yang positif terhadap pekerjaan dan organisasinya dibandingkan dengan karyawan yang berpeluang rendah untuk naik jabatan.

Karyawan dalam pekerjaan jasa sering berinteraksi dengan pelanggan, hal itu merupakan sebuah konsekuensi dari organisasi jasa yang harus berfokus pada kepuasan pelanggan. Karyawan yang memiliki kepuasan kerja akan melayani pelanggan dengan baik, sehingga meningkatkan kepuasan dan kesetiaan pelanggan. Hal ini tidak dapat diterapkan pada KAP, karena KAP harus independen dan mementingkan *stakeholder* laporan keuangan, bukan mementingkan klien.

Teori yang menjelaskan Kepuasan Kerja adalah: (1) Teori Perbedaan (*Discrepancy Theory*); (2) Teori Keadilan (*Equity Theory*); (3) *Two Factors Theory* (Herzberg, 1966). Menurut *Discrepancy Theory* (Porter, 2008), individu akan merasa puas jika menurut perasaan atau persepsinya *reward* yang didapat lebih besar daripada yang diinginkan. Sebaliknya jika *reward* yang diperoleh lebih kecil maka terjadi ketidakpuasan (*negative discrepancy*); sedangkan *Equity Theory* (Belque, 2000) individu akan melakukan penilaian atas kepuasan kerja dengan membandingkan hasil yang diperolehnya, apakah "*fair*" dibandingkan dengan hasil yang diperoleh individu lain di dalam perusahaan yang sama atau membandingkan dengan perusahaan lain. Bila hasil

perbandingan tersebut dirasakan "fair" maka individu tersebut merasa puas, sebaliknya jika perbandingan tersebut dirasakan "un-fair", maka individu tersebut merasa tidak puas. Beberapa penelitian terdahulu yang berhubungan dengan variabel Kepuasan Kerja, tercantum dalam Tabel 7.7:

Tabel 7.7
Hasil Penelitian yang berkaitan dengan Kepuasan Kerja (*Job Satisfaction*)

Nama Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian (Nama Jurnal)	Hasil Penelitian
Benke, et al (1980)	<i>Job satisfaction of higher level employees in large certified public accounting firm (Accounting Organization and Society)</i>	Kepuasan kerja akuntan meningkat ketika posisi nya di dalam organisasi juga meningkat.
Harrel (1984)	<i>Mc Clelland Trichotomy of needs theory and the job satisfaction and work performance of CPA firm professionals, (Accounting Organization and Society)</i>	Menerapkan teori Mc Clelland tentang needs theory di dalam mengukur kepuasan kerja karyawan kantor akuntan publik.
Harrel, et al (1986)	<i>Organizational-professional conflict and the job satisfaction and turnover intentions of Internal auditor(Auditing A Journal of Practice and Theory)</i>	Terdapat pengaruh positif atas konflik dan keinginan berpindah serta kepuasan kerja Internal Auditor.
Gregson (1992)	<i>An Investigation of the causal ordering job satisfaction and organizational commitment in turnover models in Accounti(Behavioral Research in Accounting)</i>	Kepuasan kerja, Komitmen karyawan terhadap organisasi dan Keinginan berpindah mempunyai hubungan erat.
Vandenberg, et al, (1992)	<i>Examining the causal order of job satisfaction and organizational commitment. (Journal of Management)</i>	Kepuasan kerja dan Komitmen Organisasi saling mempengaruhi.
Messmer (2002)	<i>Building a successful mentoring program and job satisfaction- the public accountant. www.proquest.com</i>	Program mentoring dan supervisi yang baik meningkatkan kepuasan kerja akuntan.
Viator, R (1999)	<i>An Analysis of formal mentoring programs at large Public Accounting Firm. (Accounting Horizon)</i>	Supervision meningkatkan kompetensi dan kepuasan kerja

Backman, Allen (2000)	<i>Job Satisfaction, Retention, Recruitment and Skill Mix for sustainable system, (Journal of Management)</i>	Kepuasan Kerja, Proses Penerimaan Pegawai dan Keahlian seorang individu akan mempengaruhi kelangsungan perusahaan.
Schwepker (2001)	<i>Ethical climate's relationship to job satisfaction, organizational commitment and turnover intention, (Journal of Business Research)</i>	Etika mempengaruhi kepuasan kerja, komitmen organisasi dan keinginan berpindah seorang karyawan.
Testa (2001)	<i>Organizational Commitment, Job Satisfaction and Effort in the service environment, Journal of Psychology</i>	Komitmen Organisasi berpengaruh positif terhadap kepuasan kerja dan usaha yang dilakukan oleh karyawan.

Tabel 7.7 (Lanjutan)
 Hasil Penelitian yang berkaitan dengan Kepuasan Kerja (*Job Satisfaction*)

Nama Peneliti (Tahun)	Judul Penelitian (Nama Jurnal)	Hasil Penelitian
Azzat et al, (2001)	<i>Job Satisfaction & Organizational Commitment among the Malaysian Workforce, Journal of Organizational Behavior</i>	Kepuasan kerja dan Komitmen Organisasi saling mempengaruhi.
Camp, Scott D (2003)	<i>Assessing the effect of organizational commitment and job satisfaction on turnover (Behavioral Research in Accounting Journal)</i>	Komitmen organisasi mempengaruhi kepuasan kerja dan keinginan berpindah (<i>turnover</i>) karyawan.
Curry (2003)	<i>The causal ordering of Job satisfaction and Organizational Commitment, (Journal of Business Ethics)</i>	Kepuasan kerja dan komitmen organisasi saling berhubungan timbal balik.
Kirkman (2004)	<i>The impact of Cultural Values on Job Satisfaction and Organizational Commitment (University of North California-Journal)</i>	Budaya mempengaruhi Kepuasan Kerja dan Komitmen Organisasi.
Stone (2005)	<i>Taking a byte out of Job satisfaction (American Educational Resrearch)</i>	Kepuasan kerja dapat meningkatkan kinerja.

Berdasarkan uraian tersebut dapat diduga bahwa Komitmen Profesi dan Komitmen Organisasi berpengaruh terhadap tercapainya Kepuasan Kerja. Praduga tersebut juga sejalan dengan hasil penelitian Feinstein dan Vondrasek, (2000) yang meneliti hubungan antara Komitmen Organisasi dan Kepuasan Kerja dengan menggunakan alat ukur MSQ (*Minnesota Satisfaction Questionnaire – short form*) yang pernah

digunakan sebelumnya oleh Benke (1998); Bruce dan Blackburn (1998). MSQ mengelompokkan Kepuasan Kerja dalam tabel 7.8 sebagai berikut:

Tabel 7.8
Minnesota Satisfaction Questionnaire (MSC)

Intrinsic Job Satisfaction:	Extrinsic Job Satisfaction:	General Satisfaction
Ability Utilization	Advancement	Working Condition
Activity	Company Policy	Co- workers
Achievement	Compensation	-
Authority	Recognition	-
Independence	Supervision Human Relations	-
Moral Values	Supervision Technical	-
Responsibility	-	-
Security	-	-
Creativity	-	-
Social Service	-	-
Social Status	-	-
Variety	-	-

Sumber: Feinstein et al, 2000

Penelitian ini berupaya mengungkap lebih jauh apakah Komitmen Profesi dan Komitmen Organisasi Akuntan Publik berpengaruh terhadap Kepuasan kerja. Hal tersebut terkait dengan penjelasan bahwa cara pandang individu (Orientasi Etika) yang dianut diduga akan mempengaruhi bagaimana seorang akuntan menunjukkan komitmen terhadap profesinya, yaitu untuk menjunjung dan mematuhi etika profesi. Selanjutnya komitmen terhadap profesi tersebut juga berdampak pada bagaimana komitmen akuntan untuk menjaga citra organisasi (KAP)

tempat ia bekerja. Kondisi tersebut selanjutnya dapat menjadi landasan untuk tercapainya kebutuhan untuk berprestasi, dan kebutuhan berafiliasi, maka kepuasan kerja dapat tercapai.

Dengan demikian Kepuasan Auditor dalam berkerja (Job Satisfaction) merupakan kondisi yang dialami oleh Akuntan Publik sebagai auditor yang berkerja pada Kantor Akuntan publik, ketika merasa puas atas jasa yang diberikan dan imbalan yang diterima. Kepuasan kerja dalam penelitian memandang dari dimensi: (1) **Kepuasan Eksternal dalam Berkerja (*Extrinsic Job Satisfaction*)**, meliputi : (a) Tingkat Kesulitan pekerjaan, (b) Kompensasi, (c) Kebijakan Kantor Akuntan Publik, (d) Lingkungan Kerja, (e) Promosi, (f) Gaya Kepemimpinan, (g) Hubungan antar karyawan, dan (h) Supervisi; (2) **Kepuasan Internal dalam Berkerja (*Intrinsic on Job Satisfaction*)**, meliputi: (a) Keinginan untuk Berprestasi, (b) Pekerjaan itu Sendiri, (c) Otonomi dalam Berkerja, (d) Nilai Moral, (e) Tanggungjawab, (f) Keamanan, (g) Berbagai Layanan Sosial; (3) Kepuasan Umum dalam Berkerja (*General Job Satisfaction*), meliputi: (a) Kondisi Pekerjaan, dan (b) Rekan kerja yang menyenangkan (Norris, 1984; Kreitner dan Kinicki, 2005; Robbin's, 2007).

7.4 Audit Independen atas Laporan Keuangan

Standar audit berbeda dengan prosedur audit. "Prosedur" berkaitan dengan tindakan yang harus dilaksanakan, sedangkan "Standar" berkenaan dengan kriteria atau ukuran mutu kinerja tindakan tersebut dan berkaitan dengan tujuan yang hendak dicapai melalui penggunaan prosedur tersebut (PSA No.1, Standar Audit Seksi 150). Dengan demikian standar audit mencakup mutu profesional (*professional qualities*) auditor independen dan pertimbangan (*judgement*) yang digunakan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan audit.

Standar audit yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia pada tahun 2011 terdiri dari sepuluh standar yang dikelompokkan menjadi tiga kelompok besar, yaitu:

(1) Standar Umum, Standar umum berisi: (1) Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.; (2) Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor; (3) Dalam

pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan sesama.

- (2) **Standar Pekerjaan Lapangan**, Standar pekerjaan lapangan, berisi: (1) Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya; (2) Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan; (3) Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.
- (3) **Standar Pelaporan**, Standar pelaporan berisi: (1) Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia; (2) Laporan auditor harus menunjukkan, jika ada ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya; (3) Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor; (4) Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan.

Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggungjawab yang dipikul oleh auditor (IAPI-PSAP, 2011).

Standar-standar tersebut di atas dalam banyak hal sering berhubungan dan saling tergantung satu sama lain. Keadaan yang berhubungan erat dengan penentuan dipenuhi atau tidak atau tidaknya suatu standar, dapat berlaku juga untuk standar yang lain. "Materialitas" dan "Risiko Audit" melandasi penerapan semua standar auditing, terutama standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.

PSA No. 01 (SA Seksi 161) mengatur hubungan standar auditing dengan standar pengendalian mutu sebagai berikut:

- (1) Auditor independen bertanggungjawab untuk memenuhi standar auditing yang ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia dalam penugasan audit Seksi 202 Aturan Etika. Akuntan Publik yang berpraktik sebagai auditor independen diharuskan mematuhi standar auditing, jika berkaitan dengan audit atas laporan keuangan;
- (2) Kantor akuntan publik juga harus mematuhi standar audit yang ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia dalam pelaksanaan audit. Oleh karena itu Kantor Akuntan Publik harus memuat kebijakan dan prosedur pengendalian mutu untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian penugasan audit dengan standar auditing yang ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia. Sifat dan luasnya kebijakan dan prosedur pengendalian mutu yang ditetapkan oleh Kantor Akuntan Publik tergantung atas faktor-faktor tertentu, seperti ukuran kantor akuntan publik, tingkat otonomi yang diberikan kepada karyawan dan kantor-kantor cabangnya, sifat praktik, organisasi kantorya, serta pertimbangan biaya manfaat;
- (3) Standar auditing yang ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia berkaitan dengan pelaksanaan penugasan audit secara individual; standar pengendalian mutu berkaitan dengan pelaksanaan praktik audit Kantor Akuntan Publik secara keseluruhan. Oleh karena itu, standar auditing yang ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia dan standar pengendalian mutu berhubungan satu sama lain, dan kebijakan dan prosedur pengendalian mutu yang diterapkan oleh Kantor Akuntan Publik berpengaruh terhadap pelaksanaan penugasan audit secara individual dan pelaksanaan praktik audit Kantor Akuntan Publik secara keseluruhan.

Auditor adalah seorang independen dan kompeten yang melaksanakan audit (Arens, Elder, Beasley, 2010). Audit adalah proses sistematis untuk secara objektif mendapatkan dan mengevaluasi bukti mengenai asersi tentang kegiatan-kegiatan dan kejadian-kejadian ekonomi untuk meyakinkan tingkat keterkaitan antara asersi tersebut dan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan (Konrath, 2002). Dalam penelitian ini auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP) sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan No.17/PMK.01/2008.

Tujuan dilakukannya audit laporan keuangan oleh auditor, adalah untuk memberikan pendapat akuntan atas kelayakan penyajian laporan keuangan, berkenaan dengan posisi keuangan, hasil operasi dan arus uang dalam hubungannya dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Oleh karena itu seorang

auditor akan memberikan laporan akuntan sebagai perwujudan pendapatnya dari hasil pemeriksaan keuangan yang telah dilakukannya.

Dengan demikian laporan auditor adalah semacam surat perantara (medium) melalui bagaimana auditor menyatakan opininya (pendapat) atau jika keadaan mengharuskan menolak berpendapat tentang laporan keuangan entitas yang diauditnya untuk pihak-pihak yang berkepentingan. Hal ini berarti auditor bertanggungjawab terhadap pendapat atau opininya.

Pernyataan pendapat adalah pandangan pribadi yang didasarkan atas keahliannya sebagai seorang profesional. Auditor yang memberikan pendapat berkenaan dengan kewajaran atau kelayakannya (*fairly stated*) laporan keuangan merupakan pernyataan fakta (*statement of fact*) tentang asersi manajemen, yang didasarkan pada kekhasan keahliannya dalam bidang akuntansi termasuk auditing, dalam hal ini sebagai pandangan yang mewakili profesi akuntan.

Dengan perkataan lain, apabila laporan keuangan yang sama diperiksa oleh akuntan atau auditor yang berbeda, maka akan menghasilkan pendapat atau opini yang sama. Apabila tidak demikian, hilanglah arti profesi akuntan karena orang akan mencari auditor atau akuntan pemeriksa yang dapat memberikan suatu opini akuntan yang paling menguntungkan bagi pihak yang akan menunjuknya atau memberikan penugasan sebagai auditor.

Dalam kenyataan dapat terjadi penyimpangan bahwa dua orang auditor atau akuntan yang melakukan pemeriksaan atau audit laporan keuangan terhadap perusahaan atau entitas yang sama menghasilkan pendapat atau opini yang berbeda. Tentu hal semacam ini tidak diinginkan terjadi karena akan mengurangi, bahkan menghilangkan kepercayaan terhadap profesi akuntan. Keadaan semacam ini dapat disebabkan tidak adanya tanggungjawab dari para auditor terkait.

Banyak hal yang berpengaruh terhadap perilaku bertanggungjawab auditor, di antaranya dapat berupa motivasi berprofesi, tingkat pengetahuan auditing, budaya organisasi, pandangan berkenaan moralitas, intelegensi, kemampuan komunikasi, pengalaman dalam organisasi dan bisnis. Selain cara auditan atau auditee atau klien melayani kelancaran berlangsungnya audit, pola kerjasama dalam tim audit, besarnya penghasilan untuk memenuhi kebutuhan hidup, peranan organisasi profesi, peranan negara atau pemerintah dalam ekonomi dan politik, juga berpengaruh terhadap tanggungjawab auditor.

Auditor bertanggungjawab terhadap profesi akuntan, rekan seprofesi, organisasi tempat auditor bernaung, auditan atau auditee, dirinya sendiri, dan secara luas kepada publik. Auditor yang memiliki cita-cita dan nilai kebersamaan dalam bentuk pemenuhan persyaratan menjalankan praktik akuntan (jasa audit) membentuk profesi sebagai wadah masyarakat bermoral (*moral community*). Dengan bertolak pada latar belakang pendidikan yang sama, para profesional ini memiliki keahlian khas tertutup bagi orang lain yang tidak sama keahliannya dan menjadi suatu kelompok dengan kekuatan berkuasa dalam suatu bidang keahlian pengetahuan tertentu, sebagai pemegang monopoli di pasar penawaran.

Keadaan seperti ini sangat mendukung munculnya kecurigaan dikalangan para pengguna jasa profesi tersebut, karena mereka mengira akan dipermainkan. Oleh karena itu untuk mengimbangi dan dalam rangka mempertahankan diri demi eksistensi profesinya serta menjamin kepentingan publik, dibuatlah etika profesi dalam wujud kode etik yang disiapkan profesi sebagai suatu peraturan yang dibuat profesi sendiri dan mengikat bagi anggotanya (*self regulatory*). Masyarakat yang “membeli” jasa audit atau yang dilayani oleh profesi audit sangat mengetahui kebutuhan dirinya, yaitu *fact and value* untuk dapat membantu dalam memilih alternatif keputusan (semacam *early warning system*), terutama informasi yang berkenaan dengan kelanjutan usaha auditan (*auditee*).

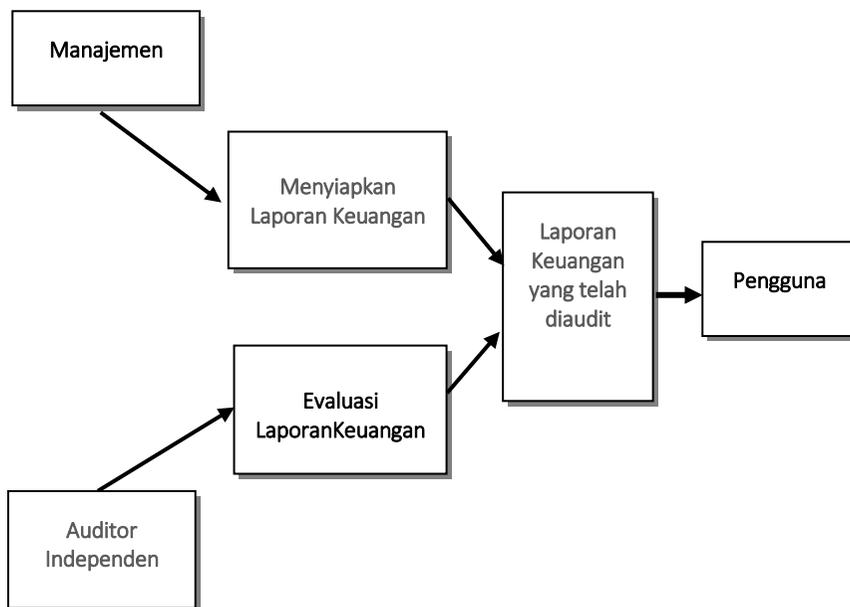
Sehubungan dengan hal ini, maka Institut Akuntan Publik Indonesia membuat suatu standar tentang ruang gerak auditor, yang tertuang di dalam SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik). Salah satu yang ditekankan dalam standar profesional adalah auditor mempunyai tanggungjawab untuk menilai apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya untuk periode waktu yang pantas. Auditor seyogyanya memutuskan memberikan opini diluar wajar tanpa pengecualian (*qualified opinion*), seandainya terdapat kesangsian atas *going concern* atau kelanjutan usaha entitas yang di audit.

Sejalan dengan penjelasan di atas dan berkenaan terjadinya dampak “*krisis moneter*” di Indonesia, profesi akuntan memandang pentingnya tindakan kehati-hatian dan tanggungjawab yang sungguh-sungguh dari auditor, dalam mempertimbangkan terjadinya dampak perekonomian yang memburuk, terhadap *going concern* entitas. Perkiraan auditor terhadap pengaruh tersebut, harus dimuat dalam laporan auditor. Dengan demikian memungkinkan auditor tetap memberikan pernyataan pendapat wajar tanpa pengecualian, sekalipun

terdapat kesangsian berkenaan dengan *going concern* usaha auditan, asalkan mengungkap ulang informasi di dalam laporan auditor.

Sebaiknya, apabila aspek kesangsian itu justru tak tercantum sama sekali dalam laporan keuangan yang diaudit dan kesangsian itu muncul berdasarkan analisis auditor, maka auditor layak untuk memberikan opini “wajar dengan pengecualian”, bahkan mungkin opini “tidak wajar”. Standar profesional audit yang berlaku di Indonesia sekarang, telah memiliki sikap tegas mengenai hubungan antara *auditor’s opinion* dengan evaluasinya terhadap *going concern* (kesinambungan usaha) entitas yang diaudit.

Pekerjaan auditor adalah melaksanakan auditing untuk menghasilkan opini auditor. Dimaksud dengan audit adalah meningkatkan kredibilitas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen entitas atau *auditee* atau auditan. Dengan demikian terdapat perbedaan peranan manajemen dengan auditor. Manajemen sebagai *auditee* atau auditan menyiapkan laporan keuangan yang akan diaudit oleh auditor. Peranan auditor berkenaan dengan laporan keuangan terlihat di Gambar 2.1.



Sumber : Konrath (2002)

Gambar 7.1
Peranan Auditor Independen

Atestasi informasi, berarti memberikan jaminan (*assurance*) tentang dapat dipercayainya informasi tersebut. Dengan demikian penugasan atestasi terjadi bila seorang praktisi berkewajiban mengkomunikasikan secara tertulis kesimpulan dapat atau tidak dapat dipercayainya pernyataan tertulis (*written assertion*) yang merupakan tanggungjawab pihak lain. Auditing merupakan akumulasi dan melakukan evaluasi bukti tentang informasi yang dapat diukur dari suatu entitas ekonomi untuk menentukan dan melaporkan tingkat hubungan informasi dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya. Auditing harus dikerjakan oleh seorang independen yang berkompeten.

7.5 Konsep Implementasi Rekomendasi Audit

Hasil pemeriksaan atau temuan pemeriksaan disampaikan oleh auditor kepada auditan ataupun pihak-pihak lain yang berkepentingan (*stakeholder*) untuk digunakan sebagai bahan perbaikan ataupun pertanggungjawaban.

7.5.1 Pengertian Implementasi Rekomendasi Audit

Implementasi Rekomendasi Audit merupakan motivasi dan kemampuan dari pihak manajemen entitas untuk melaksanakan rekomendasi auditing baik yang mencakup rekomendasi terhadap kepatuhan penyusunan laporan keuangan, maupun pengawasan internal dan manajerial (Wood, 2005 dan BPK, 2007). Dengan kata lain implementasi rekomendasi audit adalah bagaimana rekomendasi hasil audit dapat diterapkan yang diukur dari dimensi kepatuhan terhadap peraturan perundangan dan Kepatuhan terhadap Pengendalian Intern.

Menurut peraturan BPK No.1 Tahun 2007 pemeriksa harus menyampaikan rekomendasi untuk melakukan tindakan perbaikan guna peningkatan kinerja atas bidang yang bermasalah dan untuk meningkatkan pelaksanaan kegiatan entitas yang diperiksa.

Pemeriksa harus menyampaikan juga rekomendasi apabila terdapat potensi perbaikan yang signifikan dalam operasi dan kinerja yang dikuatkan oleh temuan yang dilaporkan. Rekomendasi yang dapat meningkatkan kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, menghilangkan ketidakpatutan,

dan memperbaiki pengendalian intern juga harus dibuat, apabila ditemukan hal yang signifikan yang merupakan ketidakpatuhan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, ketidakpatutan, atau kelemahan signifikan dalam pengendalian intern. Pemeriksa juga harus melaporkan status temuan pemeriksaan yang signifikan dan rekomendasi dari hasil pemeriksaan sebelumnya yang belum ditindaklanjuti yang mempengaruhi tujuan pemeriksaan yang sedang dilakukan.

Rekomendasi yang bersifat membangun dapat mendorong perbaikan dalam pelaksanaan program entitas yang diperiksa. Suatu rekomendasi akan bersifat sangat konstruktif/membangun apabila: (1) diarahkan untuk menyelesaikan masalah yang ditemukan; (2) berorientasi pada tindakan nyata dan spesifik; (3) ditujukan kepada pihak yang mempunyai wewenang untuk bertindak; (4) dapat dilaksanakan; dan (5) apabila dilaksanakan, biayanya memadai.

7.5.2 Kepatuhan terhadap Peraturan Perundangan

Menurut Wood (2005) kepatuhan terhadap peraturan perundangan dalam implementasi rekomendasi audit adalah bagaimana rekomendasi hasil audit dapat diimplementasikan. Implementasi ini diukur dari: (1) terjadinya ketidakberesan dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundangan; dan (2) ketidakberesan dan unsur perbuatan melanggar/melawan hukum.

Menurut peraturan BPK No.1 Tahun 2007, pemeriksa harus melaporkan semua kejadian mengenai ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan ketidakpatutan yang ditemukan selama atau dalam hubungannya dengan pemeriksaan. Dalam keadaan tertentu, pemeriksa harus melaporkan adanya unsur penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan tersebut kepada pihak yang berwenang sesuai dengan prosedur yang berlaku di BPK.

Apabila berdasarkan bukti-bukti yang diperoleh pemeriksa menyimpulkan bahwa telah terjadi atau mungkin telah terjadi kecurangan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan serta ketidakpatutan, pemeriksa harus melaporkan hal tersebut. Dalam melaporkan kecurangan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan, atau ketidakpatutan, pemeriksa harus menempatkan temuan

tersebut secara lugas dan jelas dalam perspektif yang wajar. Untuk memberikan dasar bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan untuk menilai pengaruh dan konsekuensi temuan pemeriksaan, maka temuan pemeriksaan tersebut harus dikaitkan dengan populasi atau jumlah kasus yang diperiksa, dan jika mungkin dinyatakan dalam nilai satuan mata uang. Apabila pemeriksa tidak dapat menarik simpulan mengenai populasi berdasarkan uji petik maka simpulan pemeriksa harus dibatasi hanya pada unsur yang diuji.

Standar Pemeriksaan mengharuskan pemeriksa untuk melaporkan kecurangan dan penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan kepada pihak yang berwenang sesuai dengan ketentuan yang berlaku di BPK.

Peraturan perundang-undangan atau kebijakan dapat mengharuskan pemeriksa untuk dengan segera melaporkan indikasi ketidakpatuhan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan kepada pihak yang berwenang sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dalam hal pemeriksa menyimpulkan bahwa ketidakpatuhan atau penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan telah terjadi atau kemungkinan telah terjadi, maka BPK harus menanyakan kepada pihak yang berwenang tersebut dan atau kepada penasehat hukum apakah laporan mengenai adanya informasi tertentu tentang penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan tersebut akan mengganggu suatu proses penyidikan atau proses peradilan. Apabila laporan hasil pemeriksaan akan mengganggu proses penyidikan atau peradilan tersebut, BPK harus membatasi laporannya, misalnya pada hal-hal yang telah diketahui oleh umum (masyarakat).

7.5.3 Kepatuhan terhadap Pengendalian Intern

Menurut Wood (2005) kepatuhan terhadap pengendalian intern dalam implementasi rekomendasi audit adalah bagaimana rekomendasi hasil audit dapat diimplementasikan. Implementasi ini diukur dari: (1) Lingkungan pengendalian; (2) Pengendalian pengamanan; (3) Pengendalian atas kepatuhan terhadap peraturan perundangan; dan (4) Penilaian risiko pengendalian.

7.5.4 Tanggapan Pejabat Yang bertanggungjawab atas Hasil Pemeriksaan

Mengenai tanggapan pejabat yang bertanggung jawab atas hasil pemeriksaan, Peraturan BPK No.1 Tahun 2007 menyebutkan bahwa pemeriksa harus meminta tanggapan/pendapat secara tertulis dari pejabat yang bertanggung jawab terhadap temuan, simpulan dan rekomendasi termasuk tindakan perbaikan yang direncanakan oleh manajemen entitas yang diperiksa.

Tanggapan pejabat yang bertanggung jawab harus dievaluasi dan dipahami secara seimbang dan obyektif, serta disajikan secara memadai dalam laporan hasil pemeriksaan. Tanggapan yang diberikan, seperti janji atau rencana tindakan perbaikan harus dicantumkan dalam laporan hasil pemeriksaan, tetapi tidak dapat diterima sebagai pembenaran untuk menghilangkan temuan dan rekomendasi yang berhubungan dengan temuan tersebut.

Pemeriksa harus melaporkan tanggapan pejabat yang bertanggung jawab atas program yang diperiksa mengenai temuan, simpulan, dan rekomendasi pemeriksa, serta perbaikan yang direncanakan olehnya. Salah satu cara yang paling efektif untuk memastikan bahwa suatu laporan hasil pemeriksaan dipandang adil, lengkap, dan obyektif adalah adanya revidasi dan tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab, sehingga dapat diperoleh suatu laporan yang tidak hanya mengemukakan temuan dan pendapat pemeriksa saja, melainkan memuat pula pendapat dan rencana yang akan dilakukan oleh pejabat yang bertanggung jawab tersebut.

Apabila tanggapan dari entitas yang diperiksa tersebut bertentangan dengan temuan, simpulan, dan rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan, dan menurut pendapat pemeriksa tanggapan tersebut tidak benar, maka pemeriksa harus menyampaikan ketidaksetujuannya atas tanggapan tersebut beserta alasannya secara seimbang dan obyektif. Sebaliknya, pemeriksa harus memperbaiki laporannya, apabila pemeriksa berpendapat bahwa tanggapan tersebut benar.

Pemeriksa harus menyusun simpulan hasil pemeriksaan. Simpulan adalah penafsiran logis mengenai program yang didasarkan atas temuan pemeriksaan dan bukan sekedar merupakan ringkasan temuan. Simpulan merupakan jawaban atas

pencapaian tujuan pemeriksaan. Simpulan harus dibuat oleh pemeriksa secara jelas. Kekuatan simpulan tergantung pada meyakinkan atau tidaknya bukti yang mendukung temuan tersebut dan pada metodologi yang digunakan untuk merumuskan simpulan tersebut.

Peraturan BPK No 1 tahun 2007 menyebutkan bahwa pemeriksa harus mengkomunikasikan masalah-masalah signifikan yang memerlukan pemeriksaan lebih lanjut kepada penanggung jawab pemeriksaan untuk perencanaan pemeriksaan di masa mendatang.

Jika selama pelaksanaan pemeriksaan, pemeriksa mengidentifikasi adanya masalah signifikan yang memerlukan pemeriksaan lebih lanjut, tetapi hal tersebut tidak secara langsung berkaitan dengan tujuan pemeriksaan atau pemeriksa tidak memiliki waktu atau sumber daya untuk memperluas pemeriksaan dalam rangka mencapai hal tersebut, maka pemeriksa harus menyampaikan masalah signifikan tersebut kepada penanggung jawab pemeriksaan untuk merencanakan pemeriksaan yang akan datang. Apabila perlu, pemeriksa juga harus mengungkapkan masalah signifikan tersebut dalam laporan hasil pemeriksaan dan alasan mengapa masalah tersebut memerlukan penelaahan lebih lanjut.

BAGIAN KETIGA PENTINGNYA KUALITAS DALAM EVALUASI AUDIT

BAB VIII KONSEP DASAR KUALITAS

8.1 Pengertian Kualitas

Para pakar di bidang manajemen kualitas mendefinisikan kualitas seperti: Joseph M. Juran *“Quality is fitness for use or purpose”*; Philip B. Crosby *“Quality is conformance to requirements”*; W. Edward Deming *“A predictable degree of uniformity and dependability low cost and suited to market”*; Armand V. Feigenbaum *“Total composite of product and service characteristics of marketing, engineering, manufacturing, and maintenance through which the product and service in use will meet the expectations of the customer”*; dan ISO 8402 : Quality Vocabulary *“The totality of features and characteristics of a product or service that bear on its ability to satisfy stated or implied needs of customers”*

Berdasarkan definisi-definisi tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa kualitas memiliki ciri-ciri sebagai berikut, yaitu a) sesuatu dianggap berkualitas jika sesuai dengan persyaratan-persyaratan tertentu, b) fitur dan karakteristik produk atau jasa dapat memenuhi harapan pelanggan baik dari aspek marketing, *enjinerig*, produksi dan pemeliharaan.

Deming (1982) mengidentifikasi ada dua masalah utama penyebab buruknya kualitas produk dan proses, yaitu sistem dan karyawan. Secara umum, 85% masalah disebabkan oleh sistem dan sisanya sebesar 15 % disebabkan oleh tindakan yang dilakukan oleh karyawan. Pada awalnya untuk mengatasi masalah tersebut dilakukan pembentukan tim gugus kendali kualitas. Namun disadari bahwa manajemen kualitas terpadu merupakan sistem total yang menyangkut perubahan-perubahan organisasi secara menyeluruh

dan sifatnya strategik, sehingga pemecahan masalah tidak dapat dilakukan secara parsial untuk setiap divisi atau departemen yang ada di dalam suatu perusahaan, tetapi perlu terkoordinasi antar bagian yang ada dalam suatu perusahaan dan bersifat jangka panjang (Gunasekaran, et.al., 1998).

Kualitas produk atau jasa dapat ditinjau dari berbagai sudut pandang. Dimensi kualitas barang akan berbeda dengan dimensi kualitas jasa. Menurut D.A. Gravin (Gunasekaran, et.al., 1998) dinyatakan ada delapan dimensi kualitas yaitu :

- a) *Performance* : karakteristik operasional utama yang melekat pada produk.
- b) *Features* : karakteristik operasional tambahan yang melekat pada produk.
- c) *Reliability* : probabilitas bahwa produk akan terus berfungsi tanpa adanya pemeliharaan yang signifikan.
- d) *Conformance* : tingkat kesesuaian suatu produk terhadap standar.
- e) *Durability* : Jumlah tahun jasa dari suatu produk yang diharapkan oleh konsumen, sebelum produk tersebut betul-betul tidak dapat beroperasi sama sekali.
- f) *Serviceability* : kemudahan dalam pemeliharaannya.
- g) *Asthetics* : tampilan dari suatu produk ditinjau dari sudut warna, ukuran, suara, selera dan lain-lain.
- h) *Perceived quality* : reputasi produk secara keseluruhan. Dimensi ini penting terutama jika tidak ada ukuran yang objektif dan mudah dipahami.

Selanjutnya Lewis dan Smith (1994) mengemukakan ada empat pilar dasar dalam menerapkan kualitas produk yang dihasilkan, yaitu :

(1) Kepuasan pelanggan. Untuk memberikan kepuasan bagi pelanggan, langkah awal yang harus dilakukan adalah mengidentifikasi siapa pelanggan perusahaan, apa kebutuhan (*need*) dan keinginan (*want*) mereka;

(2) *Continuous improvement*. Dunia bisnis selalu mengalami dinamika termasuk pula selera pelanggan yang selalu mengalami perubahan. Oleh karena itu diharapkan perusahaan mampu mengikuti gerak perubahan kebutuhan dan keinginan pelanggan;

(3) Hormat atau respek terhadap setiap orang. Setiap orang dalam organisasi merupakan individu yang memiliki kontribusi bagi pencapaian kualitas yang diharapkan. Oleh karena itu setiap orang dalam organisasi harus diperlakukan dengan baik dan diberi kesempatan untuk berpartisipasi aktif dalam pengambilan keputusan;

(4) Manajemen berdasarkan fakta. Setiap keputusan yang diambil akan memberikan hasil yang memuaskan jika didasarkan pada data dan informasi yang objektif, lengkap dan akurat.

Implementasi kualitas dioperasionalkan melalui elemen-elemen pendukung. Elemen-elemen yang dikemukakan beberapa peneliti yang terkenal, sebagai berikut :

Tabel 8.1
Elemen Kualitas Menurut Beberapa Peneliti

<i>Saraph, et.al.</i> (1989)	<i>Flynn et.al.</i> (1994)	<i>Ahire et.al.</i> (1996)	<i>Powell</i> (1995)	<i>Kaynak</i> (2003)
1. Leadership	1. Top management commitment	1. Top management support	1. Executive commitment	1. Leadership
2. Role of the Quality Dept	2. Training	2. Workforce management	2. Employee empowerment	2. Employee relations
3. Training	3. Employee empowerment	3. Quality information	3. Training	3. Training
4. Employee relations	4. Internal quality information usage	4. Supplier involvement	4. Employee relations	4. Process Management
5. Quality data and reporting	5. Supplier quality management	5. Product/service design	5. Supplier quality management	5. Inventory management
6. Supplier quality management	6. Product/service design	6. Process management	6. Benchmarking	6. Product/service design
7. Product/service design	7. Statistical Process control usage	7. Customer involvement	7. Process improvement	
8. Process management	8. Customer focus			
	9. Benchmarking			

Sumber: Saraph, et.al, (1989); Flynn et.al, (1994); Ahire et.al.(1996); Powell, (1995); Kaynak, (2003)

Reputasi auditor diukur dengan kompetensi cerapan (*perceived*) dan independensi cerapan. Reputasi akan menghasilkan informasi yang kredibel. Kredibilitas informasi sendiri diukur dengan derajat keyakinan pengguna atas satu informasi. Karena berhubungan dengan keyakinan pengguna, maka reputasi auditor bisa berubah sesuai dengan penilaian pengguna informasi terhadap reputasi auditor tersebut. Di sisi lain, kekuatan pemantauan

auditor diukur dengan kompetensi auditor dan independensi auditor. Kekuatan pemantauan akan menghasilkan informasi yang berkualitas yang diukur dari seberapa baik informasi mencerminkan kondisi ekonomi sesungguhnya. Kualitas informasi ini bisa bervariasi antarpengawasan dan antarwaktu. Menurut kami, ukuran ini lebih tepat sebagai ukuran kualitas audit karena lebih berhubungan dengan kondisi aktual.

Penelitian-penelitian berikut ini bisa menjadi ilustrasi dari nilai penting perbedaan antara kualitas persepsi/cerapan dengan kekuatan pemantauan. Ada tiga penelitian yang akan diuraikan di bagian ini: Titman dan Trueman (1986), Davidson dan Neu (1993), dan Lee, Liu, dan Wang (1999).

Penelitian Titman dan Trueman (1986) adalah penelitian analitis tentang pemilihan auditor oleh pemilik perusahaan ketika ia, pemilik perusahaan, mekualitaskan untuk menjual saham perusahaan ke pasar modal pertama kali. Untuk tujuan itu, ia perlu memilih auditor agar bisa membantunya menyusun laporan keuangan. Ketika mekualitaskan untuk menjual saham ke pasar modal, pemilik menjual sebagian sahamnya dan menggunakan uang hasil penjualan itu untuk mendiversifikasi portofolionya. Untuk keputusan investasinya, si pemilik tersebut harus memiliki informasi privat tentang aliran kas perusahaan pada masa depan. Calon investor dari luar tidak memiliki informasi ini hingga keputusan pemilik untuk menjual sahamnya ke pasar terlaksana. Namun, mereka, calon investor, memiliki sumber informasi lain, salah satunya, dari laporan keuangan publikasi yang disampaikan oleh pemilik perusahaan dengan bantuan auditor yang dipilih oleh pemilik. Informasi ini sendiri menurut Titman dan Trueman (1986) memiliki pengaruh terhadap aliran kas ekspektasi. Informasi yang didapat dari laporan keuangan ini adalah pelengkap dari informasi privat yang dimiliki oleh pemilik. Artinya, auditor harus menghasilkan informasi selain informasi yang telah ada yang diketahui oleh pemilik. Asumsi ini menurut Titman dan Trueman (1986) adalah asumsi yang masuk akal, terutama bagi perusahaan yang baru memulai operasinya. Sebagian dari perusahaan yang baru memulai operasinya bahkan belum memiliki laporan keuangan pada masa lalu. Oleh karena itu, auditor diharapkan bisa menggunakan

keahlian mereka untuk membantu perusahaan memproses informasi dan pengetahuan tentang kondisi industri. Hal ini membuat auditor bisa menyediakan estimat yang lebih baik, dibandingkan dengan pemilik tentang nilai-nilai tertentu di dalam neraca dan di dalam laporan laba/rugi.

Ketepatan informasi yang dihasilkan oleh auditor yang diturunkan dari laporan keuangan tergantung pada kualitas auditor. Titman dan Trueman (1986) mengasumsikan bahwa auditor yang berkualitas lebih tinggi akan mengenakan *fee* audit yang lebih tinggi pula. Calon investor akan mendapatkan estimat yang lebih tepat tentang aliran kas masa depan sebuah perusahaan jika mereka sadar bahwa pilihan pemilik atas kualitas auditor mencerminkan informasi privat yang dimiliki oleh pemilik. Di dalam kondisi ekuilibrium, pemilik akan memiliki insentif untuk memilih auditor dengan level kualitas yang bisa dengan benar mengungkapkan informasi privat mereka. Dengan demikian, makin menguntungkan (*favorable*) informasi tersebut, makin tinggi kualitas auditor yang dipilih. Hasil analisis mereka (lihat persamaan 13—14 di dalam paper mereka) menunjukkan bahwa jika makin berkualitas auditor, maka makin tinggi harga saham perusahaan di pasar perdana.

Dasar dari simpulan itu adalah bahwa ketika sebuah perusahaan mekualitaskan untuk mempublik pertama kali dan pemiliknya memilih untuk menggunakan auditor yang memiliki kualitas yang lebih baik, maka tindakan ini tidak akan bisa ditiru oleh perusahaan lain yang tidak memiliki informasi yang sebaik (*favorable*) informasi yang dimiliki oleh perusahaan pertama. Perusahaan yang kedua tersebut bisa saja meniru dengan memilih auditor yang berkualitas sama dengan yang dipilih oleh perusahaan pertama. Karena kualitas auditor itu sama, maka *fee* audit tambahan dan risiko tambahan akan relatif sama juga sehubungan dengan kualitas audit yang sama tersebut. Namun, nilai perusahaan ekspektasian yang dihasilkan tidak akan sama antara kedua perusahaan yang berbeda tersebut. Perusahaan kedua, yang memiliki informasi yang tidak sebaik informasi yang dimiliki oleh perusahaan pertama, tidak akan mengalami kenaikan nilai perusahaan setinggi kenaikan nilai perusahaan yang pertama. Hal

ini bisa terjadi karena makin tinggi kualitas auditor, makin tinggi bobot yang diberikan oleh investor terhadap informasi yang diberikan oleh auditor. Jadi, bagi perusahaan yang memiliki informasi yang baik (*favorable*), investasi pada auditor yang berkualitas lebih baik (*favorable*) akan memberikan manfaat yang besar. Namun, hal itu tidak berlaku bagi perusahaan yang tidak memiliki informasi yang baik (*favorable*).

Simpulan dari analisis Titman dan Trueman (1986) adalah bahwa auditor yang berkualitas lebih baik harus memberikan informasi yang tepat, tidak hanya mengenakan *fee* yang lebih tinggi agar pilihan itu benar-benar mencerminkan informasi yang ada pada perusahaan. Jika ketepatan informasi yang diberikan oleh auditor tidak sepadan dengan *fee* yang tinggi, makapilihan atas auditor tersebut tidak akan bisa mengungkapkan informasi privat yang dimiliki oleh pemilik. Jika itu yang terjadi, maka pilihan atas auditor tersebut tidak akan bisa mengungkapkan informasi apa pun yang dimiliki oleh pemilik perusahaan. Hal lain yang ditekankan oleh Titman dan Trueman (1986) adalah bahwa informasi yang disediakan oleh auditor hanyalah informasi pelengkap bagi calon investor untuk menilai aliran kas perusahaan, bukan sumber informasi utama. Mereka berlogika jika auditor tidak bisa mengungkapkan dengan sempurna informasi yang dimiliki oleh pemilik dan jika informasi yang ada di dalam laporan keuangan tidak memberikan nilai-tambah melebihi sinyal-sinyal yang ada, maka laporan keuangan tidak akan digunakan di dalam proses penilaian perusahaan oleh investor selama mereka, para investor, yakin dengan kualitas auditor. Namun, jika informasi laporan keuangan diabaikan oleh investor, maka pemilik perusahaan yang informasinya tidak sebaik (*favorable*) seperti perusahaan yang pertama, akan bisa meniru perusahaan pertama dengan memilih auditor sekuualitas dan mendapatkan nilai yang sama dengan perusahaan pertama yang memiliki informasi yang lebih baik tersebut. Akibatnya, pilihan atas kualitas auditor bisa jadi tidak akan sepenuhnya mengungkapkan informasi yang dimiliki oleh pemilik perusahaan.

Dari paper tersebut dapat disimpulkan bahwa auditor yang berkualitas adalah auditor yang bisa memberikan informasi yang

akurat. Informasi yang akurat adalah informasi yang bisa dengan tepat menunjukkan nilai perusahaan. Paper mereka itu sendiri masih mengambil pendirian bahwa auditor yang berkualitas tersebut berhubungan dengan ukuran kantor akuntan. Jadi, walaupun kualitas auditor didefinisikan berbeda, Titman dan Trueman (1986) masih menggunakan proksi kualitas yang sama dengan DeAngelo (1981b). Ini berarti bahwa reputasi auditor digunakan oleh kedua paper itu sebagai proksi kualitas auditor.

Davidson dan Neu (1993) menggunakan pendekatan yang tidak jauh berbeda, baik dengan Titman dan Trueman (1986) maupun Lee *et al.* (1999) yang akan dibahas nanti. Mereka mengasumsikan bahwa ramalan manajemen mencerminkan estimat terbaik dari laba masa depan pada saat ramalan tersebut diungkap. Asumsi ini menyiratkan bahwa kualitas auditor belum berpengaruh pada kualitas ramalan karena ramalan tersebut telah mencerminkan estimat terbaik manajemen tentang laba masa depan. Mereka juga mengasumsikan bahwa manajer tidak memiliki insentif untuk bersikap bias dalam peramalan ini, namun insentif itu akan muncul ketika capaian aktual dikalkulasi. Ketika manajer mengkalkulasi capaian aktual, mereka memiliki insentif untuk meminimalisasi perbedaan antara laba ramalan dan laba yang dilaporkan. Hal ini mungkin dilakukan karena manajemen memiliki kemampuan untuk itu. Implikasi dari pernyataan ini adalah bahwa manajer akan menggunakan akrual dan praktik akuntansi lain untuk memanipulasi laba yang dilaporkan sedemikian rupa sehingga perbedaan antara laba yang dilaporkan dan diramalkan akan minimum.

Davidson dan Neu (1993) berpendapat bahwa ramalan laba yang dibuat oleh manajemen bisa menjadi acuan untuk pengujian kualitas audit. Jika klien diaudit oleh auditor yang berkualitas lebih tinggi, maka kesalahan ramalan manajemen akan lebih besar karena kemampuan manajemen untuk memanipulasi laba aktual agar mendekati laba ramalan akan menurun. Mereka, sama dengan DeAngelo (1981b), berpendapat bahwa kantor akuntan besar berkorelasi positif dengan kualitas audit. Jika korelasi itu positif, maka diekspektasi akan didapat perbedaan laba ramalan dengan laba aktual yang lebih besar pada perusahaan yang diaudit oleh

kantor akuntan besar dibandingkan dengan perusahaan yang diaudit dengan kantor akuntan kecil, setelah mengendalikan, di antaranya, risiko perusahaan. Simpulan yang didapat juga mendukung hipotesis tersebut. Catatan penting dari penelitian Davidson dan Neu (1993) ini adalah bahwa risiko klien dianggap konstan, manajemen ketika membuat ramalan laba tersebut bersikap jujur, dan kualitas auditor tidak berpengaruh terhadap ramalan itu sendiri.

Paper analitis Lee *et al.* (1999) memiliki kemiripan dengan Titman dan Trueman (1986). Bedanya adalah paper ini berhubungan dengan perubahan suplai auditor karena adanya pengaruh peraturan terhadap suplai auditor. Mereka menduga pemberlakuan peraturan itu akan berdampak terhadap suplai auditor dan kualitas audit. Permintaan audit didefinisi sebagai jumlah perusahaan yang akan menggunakan jasa akuntan eksternal untuk menjual saham mereka untuk pertama kali ke pasar, sedangkan suplai audit adalah jumlah auditor yang memilih untuk masuk ke dalam pasar.

Mereka mengilustrasikan bahwa ketika peraturan tentang pendidikan auditor, yang diekspektasi akan meningkatkan kualitas auditor diberlakukan, maka permintaan atas jasa audit tidak akan berubah. Yang terpengaruh adalah sisi suplai, terutama suplai auditor yang dikenai peraturan. Sebaliknya, bagian auditor yang tidak dikenai aturan tidak akan terpengaruh. Manfaat bersih yang bisa dinikmati oleh auditor yang masuk ke pasar setelah pemberlakuan aturan tersebut akan lebih kecil dibandingkan dengan manfaat yang didapat oleh auditor yang masuk ke pasar sebelum pemberlakuan aturan tersebut. Dampaknya adalah penurunan suplai jasa audit ke pasar. Penurunan suplai ini akan menyebabkan manfaat bersih yang bisa diterima klien akan lebih kecil dan *fee* audit akan meninggi. Kualitas audit, atas audit yang diberikan oleh auditor yang telah ada di pasar sebelum pemberlakuan aturan pendidikan tersebut akan lebih rendah karena auditor yang ada di pasar memiliki pendidikan yang lebih rendah dibandingkan dengan auditor yang terhambat masuk ke dalam pasar.

Paper Lee *et al.* (1999) ini berasumsi bahwa kualitas bersifat endogenus. Artinya, kualitas audit dipengaruhi oleh level pendidikan selain daripada upaya audit yang bisa diamati. Mereka juga berbeda dengan Titman dan Trueman (1986) yang mengasumsikan bahwa pemilik memiliki informasi privat tentang proyek mereka. Lee *et al.* (1999) mengasumsikan bahwa pemilik tidak memiliki informasi privat dan hanya mengklaim bahwa proyek mereka baik (*favorable*). Dengan demikian, auditor mendapatkan informasi yang tidak lengkap tentang proyek perusahaan. Oleh karena itulah, mereka mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas bahwa seorang auditor akan bisa menemukan bukti yang berlawanan dengan klaim pemilik ketika proyek tersebut ternyata buruk. Artinya, auditor akan mengeluarkan opini tidak wajar ketika mereka mengetahui keberadaan sebuah proyek yang buruk. Sebaliknya, akan menerbitkan pendapat wajar jika mereka tidak menemukan bukti yang berlawanan dengan klaim pemilik perusahaan. Dengan kata lain, mereka mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas auditor bisa menghindari kesalahan tipe II.

Dengan diskusi-diskusi di atas, dapat disimpulkan bahwa kualitas audit paling tepat didefinisikan oleh DeAngelo (1981), yaitu bahwa auditor yang berkualitas bisa menemukan pelanggaran dan melaporkan pelanggaran tersebut, namun dengan menghilangkan frasa "*market-assessed*" yang lebih berhubungan dengan persepsi tentang kualitas audit. Kualitas audit juga tidak bisa didefinisikan hanya sebagai kompetensi tanpa mengikutkan independensi karena kompetensi dan independensi harus hadir bersamaan agar audit bisa berkualitas. Penelitian-penelitian di atas masih menunjukkan bahwa kualitas audit memang berhubungan dengan kompetensi auditor, namun belum menunjukkan adanya penekanan pada independensi. Hal ini mungkin berkaitan dengan independensi sebagai sebuah konsep yang masih abstrak karena berhubungan dengan sikap mental (Kinney, 1999).

Di sini juga dapat disampaikan bahwa isu tentang definisi kualitas audit ini belum bisa dikatakan selesai. Banyak pertanyaan yang belum terjawab. Misalnya, apakah memang tepat untuk menekankan pada isu independensi untuk mendapatkan audit yang berkualitas mengingat bahwa independensi adalah sikap mental

yang tidak bisa diobservasi dengan mudah (Kinney, 1999)? Apakah mungkin memasukkan reliabilitas informasi ke dalam definisi kualitas audit dan memberikan penekanan yang lebih besar kepadanya dibandingkan dengan independensi (Taylor, DeZoort, Munn, dan Thomas, 2003)? Karena laporan audit bisa dipandang sebagai pernyataan bersama oleh auditor dan manajemen perusahaan (Antle dan Nalebuff, 1991), apakah definisi kualitas tidak bisa mengikutkan sisi permintaan juga?

8.2 Kualitas Persepsian versus Kekuatan Pemonitoran

Kualitas audit persepsian adalah kualitas audit menurut penilaian pihak lain, misalnya pasar. Karena didasarkan kepada penilaian pasar, persepsi pasar bisa saja keliru, baik karena pasar yang tidak bisa menilai dengan baik maupun karena auditor yang bisa menutupi kekurangan mereka. Selain itu, persepsi berhubungan dengan kinerja pada masa lalu, bukan dengan kinerja aktual. Karena hubungannya dengan masa lalu, maka bisa jadi pada masa depan kinerja yang sama tidak bisa dicapai lagi oleh auditor. Bisa jadi jugapasar tidak lagi memiliki persepsi yang sama tentang kualitas audit seperti persepsi mereka pada masa lalu. Oleh karena itu, kualitas audit persepsian adalah kualitas yang subjektif.

Di sisi lain, Watkins et al. (2004) berpendapat bahwa seharusnya kualitas auditor digambarkan dengan kualitas atau kekuatan pemonitoran yang dilaksanakan auditor. Auditor sebagai “mata” pemegang saham harus bisa memberikan jaminan bahwa laporan keuangan yang disampaikan oleh auditor lepas dari salah-saji material. Untuk bisa memberikan jaminan tersebut, maka auditor harus menggunakan sumber daya yang dimiliki. Kantor akuntan besar sering kali diasosiasikan dengan sumber daya yang besar dan berkualitas relatif dibandingkan dengan kantor akuntan kecil. Namun, maksud Watkins et al. (2004) di sini bukan kepemilikan sumber daya yang menentukan kualitas audit. Sebaliknya, kualitas audit lebih ditentukan dari penggunaan sumber daya yang dimiliki oleh kantor akuntan untuk tujuan pengauditan.

8.3 Kualitas Audit dan Kualitas Audit Diukur

Para akademisi umumnya sepakat bahwa audit yang berkualitas harus dilakukan oleh auditor yang kompeten dan independen (misalnya, DeAngelo, 1981b; Watkins et al., 2004). Perbedaan antara kompetensi persepsian dan independensi persepsian seperti pada DeAngelo (1981) versus kompetensi aktual dan independensi aktual seperti pada Watkins et al., (2004) menunjukkan bahwa keduanya, kompetensi dan independensi, adalah dimensi utama dari kualitas audit. Perbedaan DeAngelo (1981) dengan Watkins et al. (2004) adalah pada sisi pandang. DeAngelo (1981) memandang dari sisi pasar, sedangkan Watkins et al. (2004) menginginkan bahwa kualitas itu harus dari sisi aktual kompetensi dan independensi itu. Watkins et al. (2004) menyebut kompetensi dan independensi aktual ini sebagai kekuatan pemantauan (*monitoring strength*). Beberapa penelitian pernah menekankan kekuatan pemantauan ini, alih-alih reputasi seperti DeAngelo (1981b). Di antara mereka adalah Davidson dan Neu (1993) dan Lee et al. (1999). Namun, mereka lagi-lagi kembali kepada ukuran kantor akuntan publik sebagai ukuran kekuatan pemantauan. Seperti yang dikritik oleh Watkins et al. (2004), kedua penelitian tersebut tidak seharusnya menggunakan keberadaan sumber daya sebagai ukuran kualitas karena yang lebih penting adalah penggunaan sumber daya, bukan kepemilikan sumber daya. Kemauan penggunaan sumber daya, yang disebut oleh Watkins et al. (2004) sebagai kekuatan pemantauan lebih penting daripada keberadaan sumber daya dan menggambarkan kompetensi dan independensi aktual auditor. Diskusi tentang independensi dan kompetensi auditor akan dibahas di bagian berikut ini.

Independensi

Wilcox (1952) di dalam Mautz dan Sharaf (1961) menekankan bahwa independensi adalah standar pengauditan yang esensial untuk menunjukkan kredibilitas laporan keuangan yang menjadi tanggung jawab manajemen. Ia menekankan bahwa jika akuntan tidak bersikap independen, maka opini yang diberikannya tidak akan memberi tambahan nilai apa pun. Kewajiban ini harus dijalankan oleh akuntan walaupun hal tersebut harus bertentangan

dengan keinginan pihak yang menyewa mereka yang mungkin saja kemudian akan memecat mereka. Pendapat ini dan pendapat-pendapat lain kemudian, menurut Mautz dan Sharaf (1961: 204) tidak hanya menekankan pada nilai penting dari independensi terhadap pengauditan, tetapi juga dari sisi tampilan dan kenyataan (*in appearance and in fact*). Mautz dan Sharaf (1961) berpendapat ada dua aspek dari independensi, yaitu (1) independensi real dari seorang praktisi dalam melaksanakan pekerjaannya dan (2) independensi dalam penampilan dari auditor sebagai satu kelompok profesional. Mereka menyebutnya sebagai “independensi praktisi” dan independensi profesi”.

Independensi praktisi berhubungan dengan kemampuan praktisi individual untuk mempertahankan perilaku yang tepat/pantas di dalam perencanaan program auditnya, mempertahankan kinerjanya ketika melakukan pemverifikasian, dan menyiapkan laporan. Sebaliknya, independensi profesi berhubungan dengan citra auditor sebagai sebuah kelompok. Independensi profesi ini berhubungan dengan apa yang dipandang oleh publik tentang auditor: apakah tentang sekelompok profesional yang sepenuhnya independen ataukah sebagai sekelompok orang sewaan seperti tenaga pembukuan? Mereka berpendapat bahwa tidak cukup untuk mengklaim bahwa citra profesi terdiri atas tindakan-tindakan nyata para praktisi. Setiap orang memiliki beragam impresi tentang auditor, baik positif maupun negatif. Jika suatu saat mereka harus mengandalkan pekerjaan auditor, maka impresi terdahulu yang dimiliki adalah impresi yang akan mengatur tindakan mereka (Mautz dan Sharaf, 1961: 205).

Impresi tentang independensi auditor ini mungkin tidak akan keliru jika auditor sepenuhnya sadar bahwa mereka adalah agen dalam hubungannya dengan pemegang saham. Sebagai agen, mereka bertindak atas nama pemegang saham dan dibayar dari bagian kekayaan pemegang saham. Jika hubungan seperti ini dijaga oleh auditor, maka akan ada probabilitas yang tinggi bahwa mereka akan menemukan abnormalitas yang diciptakan oleh manajemen. Besaran probabilitas ini bervariasi tergantung pada derajat kompetensi dan independensi yang dijalankan oleh auditor. Makin

kompeten dan independen mereka sehubungan dengan penemuan abnormalitas ini, makin tinggi probabilitas penemuan dan pelaporan abnormalitas tersebut kepada pemegang saham dan konstituen lain (Lee, 1993: 93).

Mautz dan Sharaf (1961: 206-207) mengusulkan tiga dimensi independensi auditor. Pertama adalah independensi dari kontrol atau pengaruh yang tidak diinginkan dalam pemilihan teknik dan prosedur audit dan luas penerapannya. Kedua adalah independensi dari kontrol atau pengaruh yang tidak diinginkan dalam pemilihan area, aktivitas, hubungan personal, dan kebijakan manajerial yang ingin diuji. Terakhir adalah independensi dari kontrol atau pengaruh yang tidak diharapkan dalam penyampaian fakta yang ditemukan dari pengujian atau dalam penyampaian rekomendasi atau opini sebagai hasil dari sebuah pengujian.

Di sisi lain, Wolnizer (1987) di dalam Lee (1993: 112) berpendapat bahwa ide tentang independensi yang telah ada belum lengkap. Definisi independensi baru dalam hubungan dengan perilaku auditor dalam konteks audit. Definisi tersebut tidak mempertimbangkan substansi akuntansi dari pengauditan. Konsep independensi, menurutnya, hampir sepenuhnya berfokus pada kondisi kejiwaan yang tidak bisa diobservasi dan kondisi-kondisi di sekelilingnya yang sukar untuk diverifikasi. Masalah dasar adalah sifat dari konteks laporan keuangan konvensional yang menjadi subjek audit. Karena laporan keuangan tidak didasarkan pada bukti yang benar-benar bisa diuji secara independen, maka laporan keuangan bisa dimanipulasi oleh manajemen yang melaporkannya. Karena manipulasi seperti itu bisa terjadi, maka auditor secara potensial ada dalam tekanan manajemen untuk mengizinkan manipulasi tersebut sehingga merusak independensi mereka.

Pendapat lain tentang independensi yang cukup menarik disampaikan oleh Kinney (1999). Ia justru mengajukan pertanyaan tentang apakah auditor harus independen terhadap klien atau terhadap informasi yang disampaikan oleh klien. Independensi auditor terhadap klien adalah hal yang sukar untuk diobservasi oleh pihak lain. Tidak ada pihak lain selain auditor dan klien yang bisa memastikan seberapa independen auditor di dalam sebuah

penugasan. Sementara itu, auditor sendiri berkepentingan terhadap kelanjutan hubungan bisnisnya dengan klien. Oleh karena itu, menurutnya, auditor tidak bisa tidak memang memiliki kepentingan pada klien mereka.

Sementara itu, AICPA mengusulkan definisi yang mengatakan bahwa auditor harus bersikap independen terhadap informasi bukannya independen terhadap klien yang menyusun informasi. Artinya, auditor tidak akan bisa independen terhadap klien yang menyewa dan memberi penghasilan kepada mereka, termasuk jika penghasilan itu selain daripada jasa nonaudit. Sebaliknya, auditor justru bisa independen terhadap informasi yang disampaikan. Misalnya, auditor tidak boleh menetapkan atau mau menetapkan *fee* audit berdasarkan persentase tertentu dari laba perusahaan.

Kompetensi

Kompetensi berhubungan dengan keahlian, pengetahuan, dan pengalaman sehingga auditor yang kompeten adalah auditor yang memiliki pengetahuan, pelatihan, keterampilan, dan pengalaman yang memadai agar bisa berhasil menyelesaikan pekerjaan auditnya. Pada masa lalu seorang auditor yang kompeten adalah auditor yang menguasai teknik pembukuan saja. Namun, Lee (1993: 66) berpendapat bahwa auditor saat ini diharapkan untuk memiliki kompetensi profesional yang substansial di berbagai area yang saling berkaitan yang berpengaruh terhadap tugas auditnya. Di antara keahlian yang harus dikuasai oleh auditor adalah akuntansi, statistika, komputasi, ekonomika, hukum, manajemen, dan kebijakan publik. Oleh karena itu, kebutuhan kompetensi saat ini jelas berbeda dengan kompetensi pada masa lalu yang hanya bisa dibatasi pada kompetensi pembukuan.

Tugas pengauditan adalah tugas untuk memverifikasi dan mengatestasi kualitas informasi akuntansi yang kompleks dan teknis yang terdapat di dalam informasi keuangan yang dilaporkan kepada pemegang saham (Lee, 1993: 82). Oleh karena itu, relevan jika diasumsikan bahwa auditor harus memiliki keahlian dan pengalaman yang memadai dan pantas untuk mencapai tujuan dari fungsi audit. Jika karakteristik personal ini kurang atau tidak

memadai, maka bisa diduga bahwa auditor akan sukar mencapai tujuan auditnya.

Pengauditan sendiri adalah sebuah penyerahan jasa. Dari pekerjaan itu yang terjadi adalah penyerahan barang nonfisik atau tidak berwujud dan hanya laporan audit dan *fee* audit yang memiliki wujud. Laporan audit tersebut juga yang dijadikan bukti tentang kecakapan, upaya, dan waktu yang didedikasikan untuk menghasilkan laporan dan menjustifikasi *fee*. Implisit dari fakta ini adalah bahwa tidak ada bukti berwujud bagi pemegang saham dan konstituen eksternal lain tentang aktivitas audit yang telah dilaksanakan hingga sebuah laporan audit selesai. Bahkan, laporan audit sendiri tidak bisa menggambarkan apakah aktivitas audit telah dilaksanakan dengan baik atau tidak. Oleh karena itu, para pengguna laporan sangat memerlukan seseorang yang memiliki keahlian profesional yang bisa dijadikan pegangan, yang memiliki kredibilitas karena kompetensinya. Jika hal itu tidak bisa dipenuhi, maka auditor tidak akan bisa memenuhi apa yang diekspektasi oleh pengguna laporan auditor (Lee, 1993: 82, 118).

Jadi, bisa disimpulkan bahwa kompetensi dan independensi adalah sepasang kualitas yang harus dimiliki oleh auditor. Kompetensi berhubungan dengan independensi praktisi (Mautz dan Sharaf, 1961: 205). Seorang auditor yang memiliki pendidikan, keahlian, pelatihan, dan pengalaman yang memadai akan bisa merencanakan program audit, memverifikasi bukti, dan menyusun laporan secara independen. Artinya, auditor hanya akan bisa independen, jika ia memiliki keahlian yang memadai dalam melakukan pekerjaannya dan memberikan opininya. Sebaliknya, auditor yang tidak kompeten sulit untuk bisa menjadi independen karena ia tidak memiliki syarat utama untuk menjadi independen, yaitu kompetensi.

Jika kompetensi dihubungkan dengan independensi, dari dua jenis independensi yang ada, yaitu independensi real dan independensi dalam penampilan, maka independensi yang lebih sesuai dan berhubungan dengan kompetensi adalah independensi real atau, menggunakan istilah Mautz dan Sharaf (1961), independensi praktisi. Independensi praktisi, seperti disinggung di bagian sebelumnya, memiliki tiga dimensi: independensi

pemrograman, independensi investigatif, dan independensi pelaporan (Mautz dan Sharaf, 1961: 206). Ketiga independensi ini jelas berhubungan dengan kompetensi seorang auditor karena terkait dengan pemrograman, pelaksanaan tugas, maupun pelaporan. Sementara itu, independensi profesional atau independensi dalam penampilan berhubungan dengan citra auditor sebagai kelompok di mata masyarakat. Dalam beberapa hal, reputasi memang berhubungan dengan kompetensi, namun tidak selalu berhubungan dengan penugasan. Oleh karena itu, menurut Mautz dan Sharaf (1961: 205), independensi praktisi lebih erat hubungannya dengan kompetensi atau kemampuan auditor.

8.4 Penggerak (*Driver*) Kualitas Audit

Watkins *et al.* (2004) mengusulkan empat *driver* (penggerak) kualitas audit. Dua penggerak dari sisi permintaan dan dua yang lain dari sisi suplai. Penggerak dari sisi permintaan adalah strategi risiko klien dan konflik keagenan. Sementara itu, penggerak dari sisi suplai adalah strategi manajemen risiko auditor dan *fee* audit.

Logika bahwa risiko klien bisa menjadi penggerak kualitas didasarkan dari paper Titman dan Trueman (1986) di atas. Seperti telah disampaikan pada bagian sebelumnya, pemilihan auditor oleh klien dipengaruhi oleh preferensi risiko klien atas keterungkapan dirinya kepada publik. Perusahaan berekspektasi bahwa publik akan menganggap perusahaan yang bersedia diaudit oleh kantor akuntan yang lebih besar—yang berarti memiliki sumber daya yang lebih besar—adalah perusahaan yang lebih menguntungkan. Hal yang sebaliknya terjadi pada perusahaan yang memilih diaudit oleh kantor akuntan yang lebih kecil.

Namun, pendapat Watkins *et al.* (2004) itu sendiri masih bisa diperdebatkan. Pertama, Lee *et al.* (1999) tidak setuju dengan asumsi Titman dan Trueman (1986) yang mengasumsikan bahwa pemilik perusahaan memiliki informasi privat. Menurut mereka, pemilik perusahaan hanya bisa mengklaim bahwa perusahaan mereka baik. Walau dengan asumsi yang berbeda tentang informasi yang dimiliki oleh pemilik perusahaan yang hendak menjual sahamnya ke publik, kedua kelompok peneliti tersebut

mendapatkan simpulan yang kurang-lebih sama. Artinya, dengan pengetahuan tentang risiko proyek yang tidak sama, keputusan memilih auditor dengan kualitas tertentu tetap sama.

Kedua, klien yang berisiko lebih tinggi bisa saja memilih untuk menggunakan auditor dengan kualitas yang lebih baik. Reputasi auditor yang lebih baik pada masa lalu bisa saja digunakan oleh klien yang memiliki proyek yang berisiko tinggi dan tidak terlalu menguntungkan sebagai sinyal bahwa proyek perusahaan tidak seberisiko yang terlihat. Penelitian Datar, Fetham, dan Hughes (1991) adalah bukti bahwa perusahaan yang menggunakan auditor besar cenderung lebih berisiko.

Konflik keagenan juga memiliki peran sebagai penggerak kualitas audit. Di dalam teori keagenan disampaikan bahwa fungsi pengauditan adalah salah satu mekanisme untuk mengurangi konflik keagenan antara manajer dengan pemilik perusahaan. Kedua pihak membutuhkan auditor untuk mengurangi ketidaksimetrisan informasi antara pemilik dengan auditor. Semakin besar konflik keagenan, semakin tinggi biaya keagenan, dan semakin tinggi permintaan untuk auditor yang berkualitas.

Catatan penting dari analisis Watkins *et al.* (2004) di sini adalah bahwa konflik keagenan bervariasi antarperusahaan dan antarwaktu. Konflik keagenan pada perusahaan yang pemilik dan manajer tidak terpisah atau relatif tidak terpisah *berbeda* dengan konflik keagenan pada perusahaan yang manajer dan pemilik sama-sama terpisah. Dengan berlalunya waktu, konflik keagenan bisa bergeser ke arah satu ekstrem ke ekstrem yang lain. Oleh karena itu, pengaruh konflik keagenan terhadap kualitas audit atau permintaan terhadap kualitas audit juga akan berbeda-beda antarperusahaan dan antarwaktu.

Dari kedua determinan kualitas audit yang disampaikan oleh Watkins *et al.* (2004) di atas, ada beberapa pertanyaan yang bisa diajukan. Pertama, walaupun ada bukti bahwa klien menyadari atau setidaknya memiliki persepsi bahwa kualitas audit berbeda antarkantor akuntan, belum ada bukti perbedaan kekuatan pemantauan antarkantor akuntan, terutama antara kantor akuntan besar versus kantor akuntan kecil. Apakah persepsi bahwa

perbedaan kualitas antara kantor akuntan besar dengan kantor akuntan kecil memang bersesuaian dengan perbedaan, misalnya kesediaan kantor akuntan besar mengungkapkan pelanggaran dibandingkan dengan kesediaan kantor akuntan kecil? Apakah perbedaan antara kualitas audit kantor akuntan besar dengan kantor akuntan kecil juga menggambarkan perbedaan kualitas auditor di kantor akuntan besar dengan auditor di kantor akuntan kecil? Kedua, apakah dua klien dengan konflik keagenan yang berada pada dua kutub konflik keagenan yang berlawanan akan membutuhkan audit dengan kualitas yang sama? Misalnya, apakah akan sama permintaan atas kualitas audit sebuah perusahaan yang pemilik adalah manajer dengan permintaan atas kualitas audit perusahaan yang pemilik dan manajer bukan orang yang sama?

Selain dari sisi permintaan atau sisi klien, kualitas audit juga memiliki penggerak dari sisi suplai atau dari sisi auditor. Pertama, preferensi auditor terhadap risiko berpengaruh terhadap suplai audit. Semakin tinggi risiko klien, semakin tinggi probabilitas risiko litigasi yang dihadapi auditor jika klien tersebut ternyata tidak mengungkapkan informasi yang benar. Auditor yang berhadapan dengan klien yang berisiko jika harus menerimanya, akan mengenakan *fee* yang lebih tinggi dan meningkatkan jam audit agar bisa meningkatkan kekuatan pemantauan (Watkins et al., 2004: 165). Ketika berhadapan dengan klien yang berisiko tinggi, kantor akuntan besar cenderung lebih berhati-hati karena biaya litigasi potensial mereka lebih besar daripada biaya yang potensial ditanggung oleh kantor akuntan yang lebih kecil. Hal yang sama akan dilakukan jika mereka menerima klien baru. Audit atas klien baru memiliki risiko kekeliruan (*failure*) yang lebih tinggi dibandingkan dengan audit atas klien lama yang telah dikenal auditor. Buktiempiris menunjukkan bahwa kegagalan audit pada tiga tahun pertama lebih besar dibandingkan dengan audit atas klien yang memiliki hubungan yang lebih panjang dengan auditornya (Carcello dan Nagy, 2004).

Intinya adalah bahwa auditor sensitif terhadap faktor risiko klien. Kantor akuntan besar lebih suka menghindari klien berisiko tinggi untuk menghindari atau mengurangi risiko litigasi. Kantor akuntan besar yang bersedia menerima klien berisiko bisa

mengurangi risiko tersebut dengan menerapkan kebijakan pemantauan yang lebih ketat. Watkins et al. (2004) berpendapat bahwa kantor akuntan kecil akan lebih cenderung bersedia mengaudit klien yang berisiko.

Selain preferensi terhadap risiko, besaran *fee* audit juga berpengaruh pada suplai audit dan kualitas audit. Pendapat pertama mengatakan bahwa kantor akuntan besar bisa mengenakan *fee* audit yang lebih tinggi karena penguasaan pasar yang cenderung monopolistik. Namun, implikasinya adalah penurunan permintaan audit eksternal dan sebagai konsekuensinya, penurunan kualitas audit (Simunic, 1980). Auditor bisa saja menurunkan *fee* audit pada penugasan awal untuk menghindari penurunan permintaan audit dari klien. Beberapa penelitian menunjukkan bukti bahwa auditor melakukan hal tersebut pada penugasan pertama mereka (DeAngelo, 1981a). Sebagian peneliti menduga bahwa perilaku *lowballing* ini bisa menurunkan independensi auditor dan kualitas audit (misalnya, Lee dan Gu, 1998).

Besaran *fee* audit juga ditentukan oleh spesialisasi auditor di satu industri tertentu. Hogan dan Jeter (1999) menyatakan bahwa kantor akuntan besar berinvestasi lebih banyak untuk bisa meningkatkan level spesialisasi mereka. Bahkan, istilah spesialisasi dihubungkan dengan kualitas audit yang lebih tinggi karena diekspektasi bahwa auditor yang spesialis di industri tertentu akan bisa memberikan audit dengan kualitas yang lebih tinggi. Namun, karena untuk menjadi spesialis membutuhkan biaya yang tidak sedikit, maka *fee* audit yang dikenakan oleh auditor yang spesialis di satu industri akan lebih tinggi dibandingkan dengan yang tidak. Biaya investasi untuk bisa mencapai spesialisasi tersebut dibebankan kepada klien (Craswell, Francis, dan Taylor, 1995). Namun, pendapat lain menentang pendapat Craswell et al. (1995) tersebut. Pertama, auditor bisa menyebar biaya investasi tersebut antara *fee* audit dengan *fee* nonaudit. Kedua, spesialisasi menurunkan potensi biaya litigasi atas auditor karena kualitas audit yang lebih tinggi (Hogan dan Jeter, 1999).

Watkins et al., (2004), auditor terlihat lebih suka menghindari klien yang berisiko tinggi. Namun, jika mereka

menerimanya, maka mereka akan mengenakan *fee* yang lebih tinggi. Peningkatan *fee* tersebut akan bisa menghasilkan audit dengan kualitas yang lebih baik pula. Logikanya, *fee* yang lebih tinggi itu berhubungan dengan upaya yang lebih besar dari auditor untuk menemukan bukti yang memadai sebelum memberikan opininya. Namun, jika klien memang memiliki risiko yang tinggi, maka peningkatan *fee* audit memang akan bisa menghasilkan audit yang berkualitas lebih tinggi juga. Jika kualitas audit diproksi dengan nilai ekonomi yang sesungguhnya dari bisnis klien, misalnya, auditor akan tetap bisa memberikan opini yang menggambarkan nilai ekonomi tersebut ketika klien memiliki risiko yang tinggi.

BAB IX

URGENSINYA PENGUKURAN KUALITAS AUDIT

9.1 Konsep Pengukuran Kualitas Audit

Urgensi dalam mengukur kualitas audit tercermin laporan keuangan, yang bertujuan menyeluruh auditor adalah: (a) memperoleh jaminan yang layak mengenai apakah laporan keuangan secara menyeluruh bebas dari salah saji yang material, yang disebabkan oleh kecurangan atau kesalahan, untuk memungkinkan auditor memberikan pendapat mengenai apakah laporan keuangan dibuat, dalam segala hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku; dan (b) melaporkan mengenai laporan keuangan, dan mengomunikasikan segala sesuatunya seperti yang tertera dalam standar audit, sesuai dengan temuan auditor.

Tujuan suatu audit ialah meningkatkan tingkat kepercayaan dari pemakai laporan keuangan yang dituju, terhadap laporan keuangan itu. Tujuan itu dicapai dengan pemberian opini oleh auditor mengenai apakah laporan keuangan disusun, dalam segala hal yang *material*, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Pada umumnya, dalam kerangka pelaporan keuangan dengan tujuan umum, opini tersebut menyatakan apakah laporan keuangan disajikan secara wajar, dalam segala hal

yang material, atau memberikan gambaran yang benar dan wajar sesuai kerangka pelaporan keuangan. Suatu audit yang dilaksanakan sesuai dengan standar audit dan persyaratan etika yang relevan memungkinkan auditor memberikan pendapat tersebut.

9.2 Jaminan dalam Pengukuran Kualitas Audit

Jaminan yang layak sebagai dasar opini auditor, standar audit mengharuskan auditor memperoleh jaminan yang layak apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari salah saji yang *material*, yang disebabkan oleh kecurangan atau kesalahan. Jaminan yang layak adalah jaminan pada tingkat tinggi. Jaminan yang layak dicapai ketika auditor memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk menekan risiko audit (yakni, risiko di mana auditor memberikan pendapat yang tidak tepat ketika laporan keuangan disalahsajikan secara *material*) ke tingkat rendah yang dapat diterima. Namun, jaminan yang layak bukanlah tingkat jaminan yang mutlak, karena adanya kendala bawaan dalam suatu audit yang menyebabkan kebanyakan bukti audit (yang menjadi dasar bagi kesimpulan dan pendapat auditor) bersifat persuasif dan bukan konklusif.

Risiko salah saji yang material dapat terjadi/berada pada dua tingkat, yaitu: (a) pada tingkat laporan keuangan secara menyeluruh; dan (b) pada tingkat asersi untuk jenis transaksi, saldo akun, dan pengungkapan

Standar audit pada umumnya tidak mengacu pada risiko bawaan dan risiko pengendalian secara terpisah, melainkan mengacu pada penilaian gabungan dari "risiko salah saji yang material". Namun, auditor dapat saja memisahkan atau menggabungkan penilaian risiko bawaan dan risiko pengendalian, tergantung pada teknik atau metodologi yang menjadi preferensi dan pertimbangan praktis. Penilaian risiko salah saji yang material dapat dinyatakan secara kuantitatif (misalnya dalam persentase) atau secara nonkuantitatif. Bagaimanapun juga, kebutuhan bagi auditor membuat penilaian risiko yang tepat jauh lebih penting dari pendekatan berbeda yang dipilihnya.

Auditor tidak diharapkan akan, dan tidak dapat, mengurangi risiko audit menjadi nol dan karenanya tidak dapat memperoleh jaminan mutlak bahwa laporan keuangan bebas dari salah saji yang *material*, yang disebabkan oleh kecurangan atau kesalahan. Hal ini disebabkan adanya kendala bawaan dalam suatu audit yang menyebabkan kebanyakan bukti audit (yang menjadi dasar bagi kesimpulan dan pendapat auditor) bersifat persuasif dan bukan konklusif. Kendala bawaan dalam suatu audit timbul dari: (a) sifat pelaporan keuangan; (b) sifat prosedur audit; dan (c) perlunya audit dilaksanakan dalam jangka waktu yang layak dan dengan biaya yang layak.

Dengan kata lain, urgensi pengukuran kualitas adalah bagaimana melihat secara utuh makna "audit berbasis risiko" melalui pemahaman beberapa konsep dasar yang saling berkaitan.

- *Reasonable assurance* (Jaminan yang layak)
- *Inherent limitations* (Kendala bawaan)
- *Audit scope* (Lingkup audit)
- *Material misstatement* (Salah saji yang *material*)
- *Assertion* (Asersi)

Masing-masing konsep dasar ini akan dijelaskan secara terpisah. Di akhir tinjauan umum konsep dasar ini dirangkum untuk memaknai "audit berbasis risiko" dari perspektif entitas/manajemen dan auditor.

9.3 Kelayakan Jaminan (*Reasonable Assurance*) dalam Pengukuran

Standar audit menekankan pentingnya konsep jaminan yang layak (*reasonable assurance*). Jaminan yang layak adalah jaminan yang tinggi, tetapi bukan pada tingkat tinggi yang mutlak (*absolute level of assurance*). Jaminan yang layak dicapai ketika auditor memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat (*sufficient appropriate audit evidence*) untuk menekan risiko audit. Risiko audit adalah risiko di mana auditor memberikan opini yang salah ketika laporan keuangan disalahsajikan secara material. Auditor ingin

menekan risiko audit ini ke tingkat rendah yang dapat diterima (*to an acceptably low level*).

Dengan bukti audit yang cukup dan tepat, auditor sudah menekan risiko audit. Namun, tidak mungkin sampai ke tingkat nol, karena adanya kendala bawaan dalam setiap audit. Auditor menekan risiko auditnya sampai ke tingkat yang disebut "*an acceptably low level*", atau tingkat rendah yang dapat diterima oleh auditor.

Auditor tidak dapat memberikan *absolute assurance* (asuransi mutlak). Auditor menarik kesimpulan auditnya dan mendasarkan opini atau pendapatnya kepada bukti-bukti audit. Padahal, kebanyakan bukti audit lebih bersifat *persuasive* (menguatkan) dan bukan *conclusive* (meyakinkan secara mutlak).

Pembuatan laporan keuangan memerlukan: (a) *judgment* manajemen dalam menerapkan kerangka pelaporan keuangan; dan (b) keputusan atau penilaian subjektif (seperti estimasi) oleh manajemen dalam memilih berbagai tafsiran atau *judgment* yang dapat diterima. Kebanyakan pekerjaan auditor dalam merumuskan pendapatnya adalah mengumpulkan dan mengevaluasi bukti audit. Bukti ini cenderung bersifat persuasif, dan tidak konklusif. Bukti audit terutama diperoleh melalui pelaksanaan prosedur audit. Bukti ini juga meliputi informasi yang diperoleh dari sumber lain seperti: audit yang lalu; prosedur kendali kualitas dalam rangka meneruskan/melanjutkan hubungan dengan klien; catatan pembukuan entitas; dan bukti audit yang dibuat tenaga ahli yang digunakan entitas.

Bagaimanapun bagusnya rancangan prosedur audit, tidak akan mampu mendeteksi setiap salah saji, seperti: (a) setiap sampel (kurang dari 100%) mengandung risiko bahwa salah saji tidak akan terdeteksi; (b) manajemen/pihak lain (sengaja/tidak) mungkin tidak memberikan semua informasi yang diminta; (c) kecurangan yang canggih, disembunyikan dengan rapi; (d) prosedur audit untuk mengumpulkan bukti audit mungkin tidak mendeteksi informasi yang hilang.

Relevansi/nilai informasi keuangan cenderung menurun dengan lewatnya waktu. Oleh karena itu, perlu ada keseimbangan antara keandalan informasi dan biayanya. Pemakai laporan keuangan mempunyai ekspektasi bahwa auditor memberikan pendapat dalam waktu yang layak dan biaya yang layak. Karena itu, tidaklah praktis meminta semua informasi yang mungkin ada, atau menuntaskan semua masalah sehabis-habisnya, dengan asumsi bahwa informasi mengandung kesalahan/kecurangan sampai terbukti sebaliknya.

Hal lain yang berkaitan dengan urgensinya pengukuran kualitas audit, yaitu: Audit Scope (Lingkup Audit), secara umum, lingkup pekerjaan auditor dan opini yang diberikannya, dibatasi pada menjawab pertanyaan: apakah laporan keuangan dibuat, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Laporan auditor yang tidak dimodifikasi (*unmodified auditor's report*) atau opini wajar tanpa pengecualian (WTP) tidak menjamin keberhasilan dan daya bertahan entitas itu di masa mendatang (*future viability of the entity*). WTP juga tidak mencerminkan apakah manajemen mengelola entitas secara efektif dan efisien. Setiap perluasan dari tanggung jawab audit yang utama, seperti yang mungkin ditetapkan dalam ketentuan perundang-undangan, mewajibkan auditor untuk melaksanakan pekerjaan tambahan dan memodifikasi atau memperluas laporan auditor sesuai dengan perluasan tanggung jawabnya.

Selanjutnya Material Misstatements (Salah Saji Material) juga merupakan urgensi dari pengukuran kualitas audit. Salah saji yang material (*material misstatement*) terjadi jika secara layak dapat diharapkan, akan memengaruhi keputusan ekonomis pemakai laporan keuangan. Salah saji yang material bisa terjadi secara sendiri-sendiri atau bersama. Misal, laporan keuangan mencantumkan pabrik senilai Rp10 miliar, pabrik itu tidak pernah

dibangun atau dibeli. Laporan keuangan tersebut mengandung satu salah saji yang material. Laporan keuangan dapat juga berisi beberapa salah saji, yang secara agregatif atau tergabung, berjumlah material. Salah saji materil bias juga terjadi berupa salah saji yang tidak dikoreksi (*uncorrected misstatements*), misalnya yang ditemukan oleh auditor dan dikomunikasikan kepada kepala bagian pembukuan (*chief accountant*), dan diakui sebagai salah saji, namun kepala bagian pembukuan tidak bersedia mengoreksinya. Bahkan salah saji dapat berupa pengungkapan yang menyesatkan (*misleading disclosures*) dalam laporan keuangan, atau pengungkapan yang tidak dicantumkan (*missing disclosures*) dalam laporan keuangan. Ini salah saji yang material secara kualitatif. Bandingkan dengan contoh-contoh di atas yang merupakan salah saji yang material secara kuantitatif. Bahkan salah saji dapat berupa kesalahan (*error*) atau kecurangan (*fraud*).

Urgensi pengukuran kualitas audit dapat juga dilihat dari sisi Asersi (Assertions). Asersi (*assertions*) adalah pernyataan (*representations*) yang diberikan manajemen, secara eksplisit maupun implisit, yang tertanam di dalam atau merupakan bagian dari (*embodied in*) laporan keuangan. Asersi berhubungan dengan pengakuan (*recognition*), pengukuran (*measurement*), penyajian (*presentation*), dan pengungkapan (*disclosure*) dari berbagai unsur laporan keuangan. Yang dimaksud dengan unsur laporan keuangan (*elements in the financial statements*) adalah angka-angka/jumlah (*amounts*) dan pengungkapan (*disclosures*).

Contoh, asersi bahwa sesuatu (unsur laporan keuangan) sudah lengkap (*completeness assertion*) berkaitan dengan semua transaksi dan peristiwa yang seharusnya dibukukan, memang sudah dibukukan. Asersi-asersi ini digunakan oleh auditor untuk mempertimbangkan berbagai jenis kemungkinan salah saji yang bisa terjadi.

Risiko audit (*audit risk*) adalah risiko memberikan opini audit yang tidak tepat (*expressing an inappropriate audit opinion*) atas laporan keuangan yang disalah sajian secara *material*. Tujuan audit ialah menekan risiko audit ini ke tingkat rendah yang dapat diterima auditor (*to reduce this audit risk to an acceptably low level*). Seperti dijelaskan di atas, auditor tidak dapat menekan risiko audit ke titik nol!

Risiko salah saji material dalam laporan keuangan berada di luar kendali auditor. Auditor harus melakukan penilaian risiko (*risk assessment*) untuk menentukan risiko salah saji material dalam laporan keuangan. Langkah berikutnya, auditor merancang dan melaksanakan prosedur audit yang tepat sebagai tanggapan terhadap risiko yang dinilainya (*assessed risks of material misstatement*). Kalimat "auditor merancang dan melaksanakan prosedur audit yang tepat sebagai tanggapan terhadap risiko yang dinilainya" merupakan istilah lain dari "menekan risiko pendeteksian". Risiko yang dinilai auditor mengenai salah saji material, adalah risiko pada tingkat laporan keuangan dan pada tingkat asersi (untuk jenis transaksi, saldo akun, dan pengungkapan).

Risiko salah saji material di tingkat asersi, terdiri atas dua komponen, yakni *inherent risk* dan *control risk*. ISAs umumnya tidak menyebut *inherent risk* dan *control risk* secara terpisah. Standar audit menggunakan istilah penilaian gabungan (*combined assessment*) terhadap risiko salah saji material (*risks of material misstatement*). Namun, auditor boleh saja membuat penilaian terpisah atau penilaian gabungan atas *inherent risk* dan *control risk*, tergantung pada teknik atau metodologi audit yang menjadi preferensi auditor dan pertimbangan praktis.

Argumen pemisah risiko bisnis dan risiko kecurangan sebagai bagian dari urgensinya pengukuran kualitas audit. Banyak risiko bawaan (*inherent risks*) menyebabkan risiko bisnis (*business risks*) dan risiko kecurangan (*fraud risks*). Contoh, sistem akuntansi yang baru

diimplementasi berpotensi membuat kesalahan (ini adalah risiko bisnis), tetapi bisa juga menjadi peluang untuk memanipulasi laporan keuangan atau mencuri dana/uang entitas (ini adalah risiko kecurangan). Karena itu, ketika mengidentifikasi risiko bisnis, selalu pertimbangkan apakah situasi itu membuka peluang untuk risiko kecurangan. Jika demikian halnya, catat dan nilai risiko kecurangan secara terpisah dari risiko bisnis. Kalau tidak, ada kemungkinan tanggapan auditnya hanyalah menangani unsur risiko bisnis dan "mengabaikan" risiko kecurangan.

Tabel 8.1
Komponen Risiko Audit

Risiko	Penjelasan	Komentar
<i>Inherent Risk</i> <i>(Resiko Bawaan)</i>	Kerentanan suatu asersi (mengenai jenis transaksi, saldo akun, atau pengungkapan) terhadap salah saji yang mungkin material, sendiri atau terbagabung, tanpa memperhitungkan pengendalian terkait.	Meliputi peristiwa atau kondisi (internal atau eksternal) yang dapat menghasilkan salah saji (<i>error/fraud</i>) dalam laporan keuangan. Sumber risiko (sering dikategorikan sebagai risiko bisnis/ <i>business risk</i> atau risiko kecurangan/ <i>fraud risk</i>) dapat timbul karena tujuan entitas, sifat operasi/ industri, lingkungan peraturan di mana entitas beroperasi, serta ukuran dan kompleksitas entitas
<i>Control Risk</i> <i>(Risiko Pengendalian)</i>	Risiko bahwa suatu salah saji bisa terjadi dalam suatu asersi (mengenai jenis transaksi, saldo akun, atau pengungkapan) dan bisa material, sendiri atau terdeteksi dan terkoreksi pada waktunya oleh pengendalian intern entitas.	Manajemen merancang pengendalian untuk memitigasi suatu faktor risiko tertentu (<i>business/ fraud risk factor</i>). Suatu entitas menilai risikonya dan kemudian merancang dan mengimplementasi Pengendalian yang tepat untuk mengurangi <i>risk exposure</i> sampai tingkat yang dapat diterima (<i>tolerable/acceptable level</i>). Pengendalian bisa bersifat pervasif atau spesifik, yang: <ul style="list-style-type: none"> • pervasif, misalnya sikap manajemen terhadap pengendalian, komitmen untuk menggunakan tenaga kompeten, dan mencegah fraud. Ini secara umum disebut <i>entity-level controls</i> (pengendalian di tingkat entitas); • spesifik atau khas ditujukan pada transaksi, sejak awal atau persiapan transaksi (<i>initiation</i>), pengolahan (<i>processing</i>), sampai pencatatan (<i>recording</i>). Ini disebut <i>business process controls</i> (pengendalian proses bisnis), <i>activity-level controls</i> (pengendalian tingkat aktivitas), atau <i>transaction controls</i> (pengendalian transaksi).

**Tabel 8.1 (Lanjutan)
Komponen Risiko Audit**

Risiko	Penjelasan	Komentar
Detection Risk (Risiko Pendeteksian)	Risiko bahwa prosedur yang dilaksanakan auditor untuk menekan risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima, tidak akan mendeteksi salah saji yang bisa material, secara individu atau tergabung dengan salah saji lainnya.	Auditor menilai risiko salah saji material (<i>inherent & control risk</i>) pada tingkat laporan keuangan dan asersi. Prosedur audit dibuat untuk menekan risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima. Dalam menyusun prosedur audit ada pertimbangan mengenai potensi risiko karena: <ul style="list-style-type: none"> • memilih prosedur audit yang tidak tepat; • salah menerapkan prosedur audit; atau • salah menafsirkan hasil dari prosedur audit.

9.4 Mencatat dan menilai risiko kecurangan

Kecurangan sering kali teridentifikasi melalui pemeriksaan: (1) pola yang aneh (*unusual patterns*), pengecualian (*exceptions*), dan keanehan (*oddities*) dalam transaksi/peristiwa; (2) manusia dengan *motive*, *opportunity*, dan *rationalization* untuk melakukan kecurangan.

Jika hal-hal ini ditemukan dalam pengamatan auditor (dalam tahap audit yang manapun), catat dan nilai risiko kecurangan ini, sekalipun dari luar terlihat (seolah-olah) tidak material. Mencatat setiap risiko semacam ini memastikan bahwa risiko itu mendapat perhatian yang cukup dan tepat dalam menyusun tanggapan audit.

BAB X

BERBAGAI INSTRUMEN SEBAGAI ALTERNATIF DALAM MENGUKUR KUALITAS

Isu unit analisis adalah isu penting yang harus diperhatikan peneliti. Unit analisis variabel “kualitas audit” ada dua: auditor secara individu dan kantor akuntan publik. Peneliti sering kali mengabaikan perbedaan kedua hal ini karena mungkin sulit untuk membedakan secara tegas antara hasil pekerjaan auditor yang ditugaskan untuk sebuah tugas audit dengan hasil pekerjaan kantor akuntan. Auditor bekerja menggunakan prosedur audit yang telah ditetapkan oleh perusahaan. Ia bisa saja mematuhi aturan itu atau sebaliknya bisa saja tidak mematuhi. Apa pun hasil pekerjaannya, opini auditor tidak lepas dari opini kantor akuntan publik. Sehingga tidak jarang peneliti mengabaikan masalah ini. Padahal, jika seorang auditor keliru dalam penentuan opini, tidak hanya kantornya yang harus mempertanggung-jawabkan kekeliruan tersebut, tetapi juga auditor yang bertugas.

Nagy (2005), misalnya, mengukur perbedaan kualitas laporan keuangan eks klien Andersen yang diaudit oleh kantor akuntan yang baru pengganti Andersen yang telah bubar. Kualitas laporan keuangan—yang ia pertukarkan dengan kualitas audit—diukur dengan akrual diskresioner. Akrual diskresioner eks klien Andersen diekspektasi akan lebih rendah ketika mereka diaudit oleh auditor baru karena sikap auditor baru yang lebih konservatif terhadap eks klien Andersen. Nagy (2005) tidak secara eksplisit menunjukkan bahwa ia membedakan antara kualitas auditor yang menjalankan pekerjaan itu dengan kualitas kantor akuntan yang mengaudit eks klien Andersen. Memang tidak mudah untuk membedakan apakah keberadaan akrual diskresioner yang menurunkan laba pada eks klien Andersen adalah hasil dari pekerjaan auditor yang bertugas ataukah hasil dari penggunaan prosedur audit yang telah ditetapkan oleh kantor akuntan tempat auditor tersebut berada.

Di sini dapat dinyatakan bahwa penelitian dengan unit analisis individu auditor seharusnya adalah penelitian yang

berhubungan dengan tugas atestasi atas sebuah informasi. Auditor memang ditugaskan oleh kantornya, namun kualitas dari tugas yang dijalankan lebih berhubungan dengan kualitasnya sebagai seorang pribadi dibandingkan dengan kualitas kantor akuntan. Ia memang menggunakan prosedur audit yang dimiliki oleh kantor tersebut. Namun, sesuai dengan Watkins et al. (2004), penggunaan prosedur atau teknologi audit dengan benar lebih penting daripada kepemilikan prosedur audit. Dalam hal ini, yang menggunakan prosedur audit dalam sebuah penugasan adalah auditor, bukan kantor akuntan sehingga kualitas audit adalah kualitas auditor di dalam penugasan tersebut. Kantor hanya sebagai penyedia sumber daya dan dalam hal tertentu bisa jadi tidak secara penuh memiliki kemampuan untuk memastikan bahwa prosedur audit tertentu telah dijalankan atau tidak.

Pertanyaannya, penelitian manakah yang menggunakan unit analisis kantor akuntan publik? Jawaban atas pertanyaan ini cukup sulit karena seperti penelitian Nagy (2005) di atas walaupun auditor melakukan tugas secara individual dan dalam beberapa hal bertanggung jawab atas pekerjaan mereka, auditor harus mematuhi prosedur yang dibuat oleh kantor akuntan mereka. Barangkali contoh penelitian tentang kualitas auditor dengan unit analisis kantor akuntan adalah penelitian yang dilakukan oleh Colbert dan Murray (1998). Yang diteliti memang peringkat sebuah kantor akuntan menurut hasil dari AICPA's Private Companies Practice Section (PCPS) Peer Review Program. Colbert dan Murray (1998) memang ingin mengetahui apakah kualitas kantor akuntan, yang diukur dengan program *peer review* di atas berhubungan dengan ukuran kantor akuntan. Penelitian ini dengan jelas menunjukkan bahwa unit analisisnya adalah kualitas kantor akuntan.

Simpulan yang bisa ditarik adalah bahwa peneliti harus memperhatikan unit analisis. Seorang peneliti tidak bisa menyatakan bahwa unit analisis adalah auditor individual hanya ketika subjek penelitian adalah partner audit seperti pada penelitian Carey dan Simnett (2006). Peran auditor secara individual lebih besar dalam penerapan satu prosedur audit dibandingkan dengan peran kantor akuntan sehingga bisa dipahami mengapa perhatian SOX secara khusus diberikan pada rotasi partner auditor. Walaupun

demikian, mungkin dibutuhkan penelitian yang lebih jauh juga untuk menentukan siapa yang lebih berpengaruh terhadap opini audit, misalnya, apakah partner auditor atau kantor akuntan sebagai sebuah kesatuan.

10.1 Kualitas Persepsi versus Kekuatan Pemonitoran

Masalah terbesar penelitian yang meneliti kualitas audit, baik sebagai variabel independen maupun variabel dependen, adalah ukuran kualitas audit. Ada dua hal yang penting diperhatikan terkait dengan masalah pengukuran ini. Pertama, kualitas audit harus didefinisikan dengan tepat. Definisi DeAngelo (1981) bisa digunakan. Kualitas audit seharusnya berhubungan dengan pekerjaan auditor sehingga hanya atas dasar kualitas pekerjaanlah kualitas audit diukur. Kualitas memang tidak akan sama antarkantor akuntan, apalagi antarkantor dengan ukuran yang berbeda secara signifikan. Kualitas audit yang bisa diberikan oleh kantor berukuran besar yang berskala internasional dengan kantor yang hanya berskala lokal atau regional pasti akan berbeda. Kualitas auditor yang berpengalaman mengaudit di suatu industri memang akan berbeda dengan auditor yang tidak berpengalaman mengaudit di industri tersebut. Namun, hal itu tidak berarti bahwa kualitas audit atau kualitas auditor bisa diukur dengan ukuran kantor akuntan atau spesialisasi kantor akuntan. Perbedaan kualitas memang terbukti terjadi antarukuran kantor akuntan, namun bukan berarti bahwa ukuran kantor akuntan tersebut adalah kualitas audit atau kualitas auditor. Kasus Enron cukup untuk menunjukkan bahwa proksi tersebut *tidak selamanya* valid.

Terkait dengan hal itu, penulis yang tertarik meneliti masalah ini harus bisa membedakan antara kualitas persepsian dan kekuatan pemantauan. Penjelasan tentang kedua hal ini telah ada pada bagian di atas atau bisa dilihat pada paper Watkins et al. (2004) yang salah satu inti dari paper tersebut adalah bahwa ukuran kantor akuntan bukanlah ukuran kualitas aktual, melainkan hanya persepsi dan berhubungan dengan kinerja pada masa lalu. Salah satu contoh kekuatan pemantauan adalah kemampuan auditor untuk memberi opini audit sesuai dengan kondisi

perusahaan sehingga bisa mengurangi kekeliruan opini tipe I dan II. Contoh penelitian seperti ini adalah Geiger dan Rama (2006).

Ukuran kualitas audit harus disesuaikan dengan unit analisis. Peneliti hendaknya tidak keliru menggunakan ukuran kualitas auditor individual untuk menunjukkan kualitas kantor akuntan. Ukuran kantor akuntan, jika dipaksakan ingin tetap dipakai, sebagai proksi kualitas audit sebenarnya lebih sesuai sebagai ukuran kualitas kantor akuntan daripada kualitas pekerjaan seorang auditor. Di sisi lain, akrual diskresioner atau akrual abnormal yang sekarang banyak digunakan untuk mengukur kualitas laporan keuangan, sebagai surogasi kualitas audit, lebih sesuai sebagai ukuran kualitas auditor individual, bukan kualitas kantor akuntan publik.

Penelitian yang menggunakan akrual diskresioner abnormal sebagai ukuran kualitas laba misalnya adalah Nagy (2005) dan Carey dan Simnett (2006). Pembaca yang tertarik dengan logika mengapa akrual diskresioner kemudian dipakai sebagai proksi kualitas audit bisa membaca Krishnan (2003). Sebenarnya Krishnan sama-sekali tidak menggunakannya sebagai proksi kualitas audit. Kami menduga motif penggunaan proksi ini kemudian oleh peneliti lain sama dengan motif penggunaan ukuran kantor akuntan sebagai proksi kualitas audit.

Selain karena setiap tugas hanya ada satu pimpinan auditor yang bertugas, bukannya sebuah kantor akuntan, kualitas pekerjaan seorang auditor bisa berbeda di setiap penugasan, tergantung dari banyak faktor. Faktor tersebut bisa berhubungan dengan klien, misalnya kompleksitas bisnis klien dan risiko klien; kompetensi auditor, misalnya pengalaman auditor, pelatihan atau pendidikan auditor; dan independensi auditor, seperti lama auditor menjadi auditor kepala di klien tersebut, persentase *fee* yang diterima dari klien tersebut dibandingkan dengan total pendapatannya; dan lain-lain. Simpulan yang bisa disampaikan adalah bahwa ukuran kualitas memang harus mengukur hasil pekerjaan auditor. Peneliti tidak seharusnya menggunakan variabel lain yang bervariasi dengan kualitas audit sebagai ukuran kualitas audit. Oleh karena itu, penting bagi peneliti untuk secara tepat mendefinisikan secara operasional kualitas audit yang akan diukur. Definisi operasional yang keliru akan mendorong simpulan penelitian yang juga keliru.

Pengukuran menjadi isu yang penting di dalam ilmu sosial ketika para peneliti ilmu sosial memilih untuk menggunakan metode penelitian ilmu alam untuk menjawab berbagai pertanyaan penelitian yang muncul di dalam bidang ilmu. Berbeda dengan dimensi sebuah benda, kecepatan gerak, kecemerlangan cahaya, atau perjalanan waktu yang memiliki ukuran yang jelas dan disepakati antar ahli, banyak objek di dalam ilmu sosial tidak bisa dengan mudah diukur dan sukar untuk dicapai satu konsensus bersama sehubungan dengan ukuran objek tersebut. Bahkan, untuk hal yang paling sering dibahas sekalipun, seperti kinerja perusahaan, tersedia banyak ukuran, mulai dari perubahan harga saham atau nilai pasar perusahaan, perubahan laba, aset perusahaan, pangsa pasar, dll. Perbedaan ukuran kinerja ini jangan disamakan dengan perbedaan antara ukuran panjang dalam satuan meter dengan *yard* atau kaki yang hanya merupakan perbedaan satuan alat ukur. Perbedaan ukuran kinerja di atas berhubungan dengan banyak hal, mulai dari subjektivitas peneliti hingga tujuan penelitian. Seorang peneliti di dalam sebuah penelitian mungkin menggunakan pertumbuhan laba perusahaan sebagai ukuran kinerja perusahaan, pangsa pasar perusahaan sebagai ukuran kinerja perusahaan di dalam penelitian lain, dan aset perusahaan di dalam penelitian yang lain lagi. Artinya, satu hal bisa diukur dengan berbagai alternatif ukuran. Kadang-kadang ketepatan pemilihan ukuran juga berhubungan dengan simpulan penelitian. Hal ini tidak berlaku ketikaseseorang, misalnya, mengukur ketinggian sebuah benda berwujud. Sebuah benda yang berada 1.000 meter dari permukaan laut tidak akan lebih tinggi atau lebih rendah daripada 1093,6*yard* atau 3280,84 kaki dari permukaan laut.

Perdebatan tentang ukuran kualitas audit atau kualitas auditor hanya salah satu contoh tentang perdebatan atas pengukuran dan alat ukur di dalam ilmu akuntansi. Jika kualitas audit adalah independensi dan independensi adalah sikap mental, maka jelas bukan perkara yang mudah untuk mengukur sikap mental seorang auditor ketika ia membuat sebuah keputusan atas sebuah masalah. Apalagi jika keputusan itu terjadi pada masa lalu atau ada beberapa keputusan yang dibuat dalam waktu yang bersamaan. Ketika seorang peneliti ingin mengetahui seberapa

independen seorang auditor ketika ia mengaudit klien X, si auditor mungkin akan dengan mudah mengingat kembali seberapa independen dirinya jika klien X adalah satu-satunya kliennya pada tahun yang lalu. Namun, jika pada tahun yang lalu ia menangani beberapa klien sekaligus, maka sukar bagi peneliti untuk memastikan seberapa independen seorang auditor untuk tiap-tiap kliennya pada tahun yang lalu. Karena kesukaran pengukuran sikap mental itulah, maka sebagian besar peneliti memilih untuk mengukur kualitas audit menggunakan ukuran lain, terutama yang bisa diturunkan dari data sekunder. Hingga sekarang terdapat daftar proksi ukuran kualitas audit yang telah pernah digunakan, antara lain mulai dari ukuran kantor akuntan, probabilitas kebangkrutan perusahaan yang diberi opini wajar, perubahan estimat (*restatement*) di dalam laporan keuangan pada tahun setelah tahun pelaporan, ketidaksepakatan antara auditor dengan klien tentang praktik akuntansi yang meragukan, hingga akrual abnormal.

Penulis tidak berpendirian bahwa ukuran-ukuran kualitas audit yang digunakan pada masa lalu adalah ukuran-ukuran yang sama sekali keliru. Para peneliti pada masa lalu memiliki logika yang cukup jelas ketika mekualitaskan bahwa audit yang lebih berkualitas dihasilkan oleh kantor akuntan yang berukuran besar. Pada masa lalu itu adalah kantor akuntan delapan besar yang telah menyusut menjadi empat besar saat ini. Penyusutan menjadi empat besar, dari lima besar, inilah yang harus diingat oleh para peneliti bahwa sebuah ukuran di dalam ilmu sosial tidak selamanya valid. Kantor akuntan Andersen misalnya, salah satu dari lima kantor akuntan terbesar di dunia hingga tahun 2001 runtuh bukan karena kehilangan pendapatan atau kehilangan klien, namun karena ketidakindependenan mereka terhadap klien, yaitu Enron. Ketika Andersen runtuh, validitas ukuran kantor akuntan sebagai proksi kualitas audit harus ditinjau-ulang dengan serius oleh peneliti. Kami tidak menyatakan bahwa peneliti sebaiknya tidak lagi menggunakan ukuran kantor akuntan sebagai proksi kualitas audit, namun adalah sebuah tindakan yang bijak jika peneliti berhati-hati menggunakan ukuran kantor akuntan pada masa depan.

DeAngelo (1981) menyiratkan bahwa kualitas audit ditentukan oleh kompetensi dan independensi. Peneliti yang tertarik dengan variabel kualitas audit ada baiknya beranjak dari kedua dimensi kualitas audit tersebut. Selain itu, alih-alih menggunakan ukuran kualitas yang berhubungan dengan persepsi pasar seperti yang disampaikan oleh DeAngelo (1981), peneliti lebih baik mengalihkan perhatian pada ukuran kualitas audit yang didasarkan pada kekuatan pemantauan seperti yang disampaikan oleh Watkins et al. (2004). Kecenderungan riset saat ini masih menggunakan ukuran kualitas audit yang diturunkan dari data sekunder. Namun pada masa depan sebaiknya peneliti yang tertarik untuk meneliti topik ini mempertimbangkan penggunaan ukuran kualitas yang diturunkan dari sikap mental auditor, terutama ketika mengukur independensi auditor.

10.2 Kesenjangan Harapan Audit (*Audit Expectation Gap*)

Kesenjangan harapan audit (*Audit Expectation Gap*), timbul karena adanya perbedaan persepsi dan harapan dari masyarakat (pemakai jasa audit) terhadap auditor dengan kinerja auditor yang dirasakan oleh masyarakat. Menurut Kelley (1990), kesenjangan harapan audit ini dapat merusak kesan profesi akuntansi dan menurunkan tingkat kepercayaan pemakai laporan keuangan yang telah diaudit. Guna mengetahui arti kesenjangan harapan audit, berikut ini disajikan beberapa pendapat ahli, seperti terlihat pada Tabel 10.1.

Tabel 10.1
Pandangan Para Ahli atas Konsep Dasar *Audit Expectation Gap*

Nama dan Tahun	Konsep Dasar <i>Audit Expectation Gap</i>
Leggio (1974)	<i>It as the difference between 'the level of expected performance as envisioned by the independent accountant and by the user of financial statement'</i>
The Cohen Commission Report(1978)	<i>To consider whether a gap may exist between what the public expects or needs and what auditors can and should reasonably expect to accomplish</i>
Jennings,et., al., (1993)	<i>"The differences between what the public expects from the auditing profession and what the auditing profession can actually provide"</i>

Tabel 10.1 (Lanjutan)
Pandangan Para Ahli atas Konsep Dasar *Audit Expectation Gap*

Nama dan Tahun	Konsep Dasar <i>Audit Expectation Gap</i>
Porter (1993)	<p><i>"... these definitions are too narrow in that they do no recognise that auditor may not accomplish 'expected performance' (Liggio) or what they 'can and reasonably should (CCR). They do not allow for sub-standard performance. It is therefore, proposed that the gap, more appropriately entitled 'the audit expectation-performance gap' be defined as the gap between the public's expectations of auditors and auditors' perceived performance</i></p>
Humphrey (1997)	<p><i>Audit expectation gap as a representation of the feeling that auditors are performing in a manner at variance the beliefs and desires of those for whose benefit the audit is carried out</i></p>

Sumber: Berbagai literatur (Penulis, 2014)

Berdasarkan pandangan para ahli tersebut, diketahui bahwa pengertian dasar dari kesenjangan harapan audit adalah perbedaan pandangan atau persepsi antara harapan masyarakat pemakai jasa mengenai auditor dan kinerja auditor seperti yang dipersepsikan oleh masyarakat. Penelitian selanjutnya menunjukkan berbagai komponen atau penyebab terjadinya kesenjangan harapan audit, seperti yang ditampilkan pada tabel 10.2

Berdasarkan hasil penelitian pada Tabel 10.2, dapat disimpulkan bahwa kesenjangan harapan audit (AEG) disebabkan *Reasonableness Gap* dan *Performance Gap*. *Reasonableness gap* adalah kesenjangan antara apa yang masyarakat harapkan untuk para auditor dan apa yang auditor harapkan secara wajar dapat dicapai. *Performance gap* merupakan kesenjangan antara apa yang menurut masyarakat pemakai jasa adalah wajar diharapkan dari auditor dengan apa yang sebenarnya dirasakan mereka.

Tabel 10.2
Penyebab Terjadinya Kesenjangan Harapan Audit
(Audit Expectation Gap)

Nama dan Tahun	Penyebab Terjadinya <i>Audit Expectation Gap</i>
CICA (1998)	<i>...The gap consist of three main components, which are: (1) Unreasonable expectation by users,(2) inadequate legislation, auditing and accounting standards, and (3) inadequate performance of auditors.</i>
Porter (1993; 50)	<i>The expectation gap can be divided into two components, which consist of; (1) the performance gap and (2) the reasonableness gap. The performance gap as the difference between ‘what society can reasonably expect auditors to accomplish and what they are perceived to achieve’.The reasonableness gap as the difference between ‘what society expects auditors to achieve and what they can reasonably be expected to accomplish.The performance gap classifield in to 1) Deficient performance, 2) Deficient standards. Deficient performance as a gap between the expected standard of the performance of auditors existing duties and the auditors perceived performance as expected and perceived by society. Deficient standards as a gap between the duties which can reasonably be expected of auditors and auditors existing duties as defined by the law and professional promulgation</i>

Sumber: Berbagai literature (Penulis, 2014)

Reasonableness gap menurut Porter (1993) dikelompokkan kedalam 2 kemungkinan yaitu:(1) *reasonable expectations*, dan (2) *unreasonable expectations*. Harapan pemakai jasa audit (*public*) atas para auditor adalah dianggap *reasonable* jika memenuhi kriteria *cost-benefit*. Jika dalam pelaksanaan audit laporan keuangan, auditor menemukan tindakan ilegal dan atau penyalahgunaan aset yang dilakukan oleh management, harapan masyarakat pemakai jasa audit adalah bahwa auditor harus melaporkan temuannya kepada pihak berwenang (polisi). Ini merupakan sesuatu *reasonable expectations* (Gray dan Manson, 2000). *Unreasonable expectation* terjadi saat harapan publik lebih

tinggi dari standar yang diikuti oleh auditor dan lebih tinggi dari kinerja auditor. Jika publik memiliki harapan yang *unreasonable* atau persepsi mereka adalah salah, profesi harus berusaha memperbaiki pemahaman publik. Humpreys (1997) menyebutkan bahwa lembaga profesional auditing dapat mengurangi jenis kesenjangan ini melalui pendidikan kepada pemakai.

Performance Gap dikelompokkan kedalam *deficient standard gap* dan *deficient performance gap*. *Deficient standard gap* adalah kesenjangan antara persepsi masyarakat pengguna jasa tentang tanggungjawab yang wajar dilaksanakan oleh auditor dengan tanggungjawab auditor yang sebenarnya, seperti yang ditetapkan oleh peraturan, regulasi dan standar yang dirumuskan oleh lembaga profesi. *Deficient performance gap* adalah kesenjangan antara persepsi masyarakat atas kinerja auditor yang disyaratkan oleh standard dengan kinerja auditor yang sebenarnya.

Memperhatikan struktur kesenjangan harapan yang ada, baik *performance gap* maupun *reasonableness gap*, dapat dipastikan banyak faktor yang akan menjadi penyebab terjadinya kesenjangan tersebut. Hasil penelitian Gaa (1991) menyimpulkan bahwa *audit expectation gap* merupakan hasil langsung dari permainan politik antara dua pihak yaitu pihak publik dan pihak auditor.

Hal senada dikemukakan oleh Sikka *et. al.*, (1998) bahwa "*historical and political context can give indication within which expectation are formed, frustrated and transformed*" Gaa (1991) dan Sikka, *et. al.*, (1998), sepakat bahwa audit sebagai suatu praktek sosial akan selalu menjadi tempat terjadinya pergeseran arti sehingga perubahan *auditing* secara kontinyu akan terjadi melalui interaksi dan negosiasi. Dengan kata lain, kesenjangan harapan audit akan selalu ada dan terjadi.

Sudut pandang yang lain, menyebutkan bahwa *audit expectation gap* merupakan hasil dari kegagalan profesi auditor dalam bereaksi terhadap tuntutan perubahan lingkungan *auditing*. Seperti diungkapkan oleh Wright (2009), berdasarkan hasil evaluasi atas laporan audit, dapat diidentifikasi bahwa penyebab terjadinya kesenjangan harapan audit adalah faktor komunikasi antara para auditor dan *user*. Laporan audit tidak dibaca dengan

cukup hati hati atau kalaupun dibaca dengan hati hati, kemungkinan salah persepsi masih sangat terbuka. Kesalahan mengartikan laporan audit dapat disebabkan faktor *psychology, content, atau motivasi*. Asumsi lain yang dapat digunakan dalam teori komunikasi ini yaitu bahwa kesalahan mengartikan laporan dapat pula disebabkan perbedaan *latar belakang, pengetahuan pembaca dan pengalamannya*.

Porter (1993) menyebutkan juga bahwa *The difference of perception is caused by various factors, such as institutional and cultural factors that affect user expectations of the auditor; unnecessarily complex information in audit reports which make them less understandable; a lack of understanding about the audit process, and, audit reports are only used as a symbol rather than to be understood*. Faktor budaya yang dimiliki user, kompleksitas informasi yang tidak diperlukan dalam laporan keuangan, kurangnya pemahaman user mengenai proses audit serta laporan audit yang hanya digunakan oleh user sebagai suatu simbol (bukan dipahami) adalah disinyalir sebagai faktor faktor yang menjadi penyebab terjadinya perbedaan persepsi.

Daud (2007) yang melakukan penelitian tentang kesenjangan harapan audit atas hasil pelaksanaan *performance audit* oleh National Audit Department (NAD) Malaysia menyebutkan bahwa kesenjangan harapan audit dapat muncul dari pemahaman yang berbeda atas beberapa konsep audit, yaitu *auditor independence, auditor competence, audit roles, auditor ethics, audit reporting dan auditing standards*.

Best dan Tan (1999) melakukan penelitian *audit expectation gap* yang mungkin terjadi di Singapore, dengan difokuskan pada aspek perbedaan antara harapan pengguna laporan keuangan yang telah diaudit dan persepsi auditor atas peran yang harus mereka laksanakan (*Reasonableness Gap*). Kesenjangan ini dikelompokkan dalam 3 (tiga) aspek, yaitu *Responsibility, Reliability, dan Decision-Usefulness*.

Responsibility yang dimaksud, adalah perbedaan keyakinan antara auditor dan user atas:(a) tanggungjawab auditor untuk mendeteksi seluruh fraud;(b) tanggungjawab auditor terhadap kehandalan struktur internal control perusahaan klien;(c)

tanggungjawab manajemen untuk memiliki dan memelihara catatan akuntansi;(d) tanggungjawab manajemen dalam menghasilkan laporan keuangan; (e) tanggungjawab auditor terhadap pencegahan terjadinya *fraud*; (f) tanggungjawab auditor dalam pelaksanaan audit yang tidak bias dan *objective*; dan (g) tanggungjawab auditor untuk melaksanakan judgment saat pemilihan prosedur audit (Best dan Tan, 1999).

Reliability yang dimaksud. adalah perbedaan keyakinan antara auditor dan user atas:(a) Pemakai mendapatkan keyakinan penuh bahwa laporan keuangan yang telah diaudit adalah bebas dari kesalahan yang material;(b) Pemakai mendapatkan keyakinan bahwa auditor setuju dengan kebijakan akuntansi yang digunakan dalam laporan keuangan yang telah diaudit;(c) Pemakai mendapatkan indikasi yang jelas mengenai cakupan keyakinan yang diberikan oleh auditor;(d) Pemakai yakin bahwa laporan keuangan yang telah diaudit akan memberikan pandangan yang benar dan fair;(e) Auditor dan pemakai yakin bahwa entitas dari laporan keuangan yang diperiksa adalah bebas dari fraud; dan (f) Pemakai yakin bahwa luasnya pekerjaan audit yang dilaksanakan telah dikomunikasikan dengan jelas (Best dan Tan, 1999).

Decision-Usefulness yang dimaksud, adalah terkait dengan keyakinan tentang:(a) Manfaat laporan keuangan yang telah diaudit untuk memantau kinerja perusahaan klien;(b) Manfaat laporan keuangan yang telah diaudit untuk pengambilan keputusan; dan (c) Organisasi perusahaan klien telah dikelola dengan baik (Best dan Tan, 1999).

Kesenjangan Harapan Audit (*Audit Expectation Gap*) yang akan diteliti dalam penelitian ini adalah lebih difokuskan pada perbedaan pandangan antara auditor dengan pemakai, sebagai akibat adanya perbedaan persepsi dari masyarakat pemakai atas ekspektasi terhadap apa yang seharusnya dicapai oleh seorang auditor dengan apa yang diperkirakan dapat dicapai oleh seorang auditor secara wajar (*Reasonableness Gap*). Ini ditetapkan dengan pertimbangan bahwa kesenjangan harapan masyarakat mengenai kinerja auditor (*performance gap*) telah ditanggulangi dalam standar *auditing* dan peraturan perundang undangan serta pelaksanaan *peer review*. Sesuai dengan yang dijelaskan

sebelumnya, dari perspektif pelaksanaan audit, kesenjangan harapan atas audit (*audit expectation gap*) dapat terjadi akibat adanya *Reasonableness Gap* (baik *reasonable* maupun *unreasonable gap*) dan *Performance Gap* (baik akibat *deficient performance* auditor maupun *deficient standards*.) Kedua jenis kelemahan tersebut baik langsung maupun tidak langsung sebenarnya adalah berkaitan dengan kualitas audit.

10.3 Kualitas Audit dalam Perspektif TCWG

Kualitas adalah tingkat atau derajat baik buruknya mutu sesuatu". Sesuatu disini dapat berupa barang atau jasa. Pengukuran derajat baik atau buruknya kualitas barang atau jasa harus dikaitkan dengan pemenuhan kriteria tertentu, yang telah disepakati bersama. Dalam kajian ini, audit sebagai suatu jasa yang diberikan oleh auditor, yang telah dibahas pada bab sebelumnya, memiliki standar pemeriksaan yang disepakati bersama. Standar minimal yang harus dipenuhi auditor dalam pelaksanaan kegiatan audit laporan keuangan adalah Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP).

Kualitas audit dipandang sebagai sesuatu yang tidak mudah untuk diukur, banyak faktor dan dimensi yang dapat digunakan. Namun demikian peneliti merujuk pada pandangan Knechel, *et., al.*, (2012) yang menyatakan bahwa *we organize our discussion of quality indicators around a "balanced scorecard" with four categories: inputs, process, outcomes and context. First, the inputs to an audit are primarily reflected in the individual characteristics of the audit team such as professional skepticism, knowledge and expertise. Second, audit quality is influenced by the characteristics inherent to the audit process, e.g., risk assessment, analytical procedures, and workpaper review, etc. Third, we consider relevant outcomes which may be reflected in various observable characteristics, e.g., restatements, financial reporting quality, accuracy of audit reports, and results of regulatory reviews. Finally, we examine indicators associated with the context of the audit, including the existence of abnormal audit fees, audit tenure, audit*

partner compensation, and audit fee premiums, all of which may influence auditor incentives.

Standar umum pertama (SA seksi 210 dalam SPAP 2001) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor. Oleh karena itu, sebelum menerima suatu penugasan audit, auditor harus menetapkan apakah mereka memiliki kompetensi profesional untuk menyelesaikan penugasan sesuai dengan yang ditetapkan oleh SPAP. Menurut Arens, Beasley dan Elder (2014), auditor yang kompeten adalah auditor yang memiliki kemampuan teknologi, memahami dan melaksanakan prosedur audit yang benar, memahami dan menggunakan metode sampling yang benar, dan lain sebagainya.

Audit expectation gap sebagai suatu perbedaan antara apa yang diharapkan publik dari suatu profesi auditing dan apa yang profesi auditing dapat berikan. Dengan kata lain, kompetensi memiliki hubungan negatif dengan kesenjangan harapan audit. Semakin kompeten auditor, maka tingkat kesenjangan harapan audit juga akan semakin kecil. Kesenjangan harapan audit biasanya terjadi akibat adanya kesenjangan yang mungkin diakibatkan oleh tidak memadainya kinerja auditor serta wajar atau tidak wajarnya harapan pemakai jasa audit. Jika auditor yang ditugaskan memiliki tingkat kompetensi yang tinggi, maka hal ini akan mampu menutupi kesenjangan harapan pemakai laporan keuangan yang terlampau tinggi (Jennings et., al., 1993).

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) seksi 220 menyatakan bahwa dalam semua hal yang berkaitan dengan penugasan, perilaku mental yang independen harus dipelihara oleh auditor. Perilaku mental yang independen berarti auditor dalam setiap kegiatannya tidak mudah dipengaruhi pihak lain. Untuk mencapai independensi tersebut auditor secara intelektual harus jujur, bebas dari kewajiban terhadap kliennya, dan tidak mempunyai kepentingan dengan klien, baik manajemen maupun

pemilik. Sedangkan Arens, Beasley, dan Elder (2014) mendefinisikan independensi dalam auditing berarti berpegang pada pandangan yang tidak memihak di dalam penyelenggaraan pengujian audit, evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit.

Dengan demikian, independensi memiliki hubungan negatif dengan tingkat kesenjangan harapan audit. Semakin auditor dapat mempertahankan sikap independensinya, maka tingkat kesenjangan harapan audit akan semakin kecil. Arens, Beasley, dan Elder (2014) menyatakan bahwa nilai audit (kualitas audit) sangat bergantung pada persepsi publik terhadap independensi auditor. Dengan demikian gap antara apa yang diharapkan pemakai laporan keuangan dengan apa yang diberikan auditor akan semakin kecil karena dengan adanya sikap independensi yang dipegang oleh auditor, pemakai laporan keuangan akan berasumsi bahwa auditor telah memberikan kualitas audit yang baik.

Anggaran waktu (*time budget*) adalah lamanya waktu yang tersedia yang akan digunakan untuk mengalokasikan waktu yang dibutuhkan setiap tahap pelaksanaan program audit. DeZoort and Lord (1997) menyatakan bahwa ketika menghadapi time budget pressure, auditor akan memberikan respon dengan dua cara, yaitu *fungsional* dan *disfungsional*. Respon fungsional adalah perilaku auditor untuk bekerja lebih baik dan menggunakan waktu sebaik-baiknya. Sementara Rhode (1978) menyatakan sebaliknya bahwa time budget pressure berpotensi terjadinya respon disfungsional atau menyebabkan perilaku penurunan kualitas audit.

Dengan demikian, tekanan anggaran waktu memiliki hubungan negatif maupun positif terhadap kesenjangan harapan audit, bergantung pada respon apa yang dilakukan auditor terhadap adanya tekanan anggaran waktu ini. Jika auditor memberikan respon fungsional maka kesenjangan harapan audit akan semakin kecil. Hal ini dikarenakan auditor akan bekerja semakin keras dan menggunakan waktu dengan benar agar memenuhi kualitas audit

yang baik. Sedangkan jika auditor memberikan respon disfungsional, maka kesenjangan harapan audit akan semakin besar.

Hal ini juga sesuai dengan survey Coram, *et., al.*, (2003) terhadap staf auditor yang bekerja pada KAP Big 5 dan KAP non big 5 dan menemukan kenyataan bahwa staf auditor mengalami tekanan yang diakibatkan oleh anggaran waktu audit yang sangat ketat. Mereka mengatakan bahwa untuk mengatasi tekanan tersebut mereka telah melakukan berbagai tindakan yang menurunkan kualitas audit. Tindakan yang mereka lakukan, yaitu: (1) menerima penjelasan klien yang kurang beralasan, (2) menggunakan jumlah sample yang kurang atau tidak cukup, (3) melakukan *review* dokumen pendukung yang kurang dalam, (4) tidak melakukan pengujian terhadap *sample* yang ditetapkan dalam program audit.

Komunikasi yang dilakukan auditor dengan komite audit dalam meningkatkan kualitas audit tercermin sebagai bentuk tanggungjawab auditor guna memenuhi cakupan audit, dan saat audit yang tepat. Komunikasi mencakup penetapan tujuan komunikasi yang jelas, penetapan bentuk komunikasi yang dilakukan, penetapan individu atau individu individu dari tim audit dan dari TCWG yang akan melakukan komunikasi, sehingga terpenuhinya harapan user atas kualitas audit. Komunikasi auditor dengan komite audit dapat menunjang tercapai tidaknya atau terpenuhinya input dalam perancangan dan perencanaan audit sebagai dimensi dalam mengukur kualitas audit, yang pada gilirannya berimplikasi terhadap berkurangnya kesenjangan antara harapan user dengan harapan auditor atas kualitas audit yang dihasilkan Kantor Akuntan Publik.

Komunikasi yang dilakukan TCWG atas beberapa hal yang dianggap relevan terhadap audit, seperti; - keputusan strategis manajemen yang akan mempengaruhi sifat, waktu dan luasnya prosedur audit, - kecurigaan atau deteksi adanya kecurangan, - integritas dan kompetensi senior manajemen. Informasi yang

diberikan oleh TCWG dalam berkomunikasi dengan auditor, diduga akan meningkatkan kualitas audit, sehingga menurunkan kesenjangan harapan audit antara user dengan auditor.

BAGIAN KEEMPAT PENGUKURAN KUALITAS AUDIT

BAB XI JENIS-JENIS AUDIT

Jenis Audit yang dilakukan oleh pemeriksa internal dapat digolongkan menjadi 3 yaitu: (1) Audit keuangan; (2) Audit kepatuhan; (3) Audit prestasi. Audit prestasi dapat dibagi menjadi dua yaitu: (a) Audit manajemen dan (b) Audit program (Boynton dan Johnson, 2005; Engle et al., 2007; Arens, Elder, and Beasley, 2008). Untuk lebih jelasnya maka masing-masing Audit akan diuraikan sebagai berikut:

11.1 Audit keuangan

Audit keuangan (*financial audit*) adalah suatu proses Audit secara sistematis yang dilakukan oleh pemeriksa independen untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif terhadap transaksi keuangan, rekening-rekening dan laporan-laporan dengan tujuan untuk menentukan apakah kesatuan ekonomi yang diperiksa:

1. Memelihara pengendalian yang efektif terhadap pendapatan, pengeluaran, aktiva, hutang dan kegiatan keuangannya.
2. Menyelenggarakan pencatatan akuntansi secara wajar atas sumber-sumber, hutang dan kegiatannya.
3. Menggunakan metode dan prosedur akuntansi yang mencukupi kegiatannya.
4. Menggunakan metode dan prosedur akuntansi yang sesuai dengan kebijakan pedoman dan kebiasaan yang berlaku.

5. Pejabat akuntansinya menyajikan laporan keuangan yang menggambarkan secara wajar hasil usaha dan posisi keuangan kesatuan ekonomi yang bersangkutan, serta mengkomunikasikan hasil-hasil Auditnya kepada atasan manajer yang diperiksa.

11.2 Audit kepatuhan

Audit kepatuhan (*compliance audit*) adalah suatu proses penelaahan secara sistematis yang dilakukan oleh pemeriksa independen untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti secara obyektif atas prosedur manajemen dengan tujuan untuk menentukan apakah:

1. Semua kegiatan diotorisasi dengan sistemnya
2. Undang-undang, peraturan, pedoman untuk melaksanakan kegiatan telah ditetapkan.
3. Sistem manajemen menyediakan kapasitas yang mencukupi untuk mengendalikan kepatuhan terhadap undang-undang, peraturan, kebijakan dan pedoman yang telah ditetapkan.
4. Kegiatan sesungguhnya dilaksanakan sesuai dengan undang-undang, pedoman dan kebijakan yang telah ditetapkan, serta mengkomunikasikan hasil-hasil Auditnya kepada atasan manajer yang diperiksa.

11.3 Audit prestasi (*Performance audit*)

Audit prestasi adalah suatu proses Audit yang sistematis yang dilakukan oleh pemeriksa independen untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif atas kegiatan manajemen dengan tujuan untuk menentukan apakah :

- a. Sumber-sumber yang diperlukan untuk melaksanakan kegiatannya telah diotorisasi.
- b. Sistem manajemen menyediakan kapasitas yang mencukupi untuk mengendalikan kegiatannya.

- c. Manajemen suatu kesatuan ekonomi atau karyawannya telah melaksanakan kegiatannya.
- d. Kegiatan tersebut dilaksanakan sesuai dengan kebijakan manajemen, pedoman akuntansi, prinsip kegiatan, atau standarnya.
- e. Sumber-sumber telah digunakan secara efektif, efisien dan hemat. Serta mengkomunikasikan hasil Auditnya dalam bentuk pendapat, konklusi, dan laporan-laporan kepada atasan manajer yang diperiksa.

11.4 Audit manajemen (*Management audit*)

Audit manajemen adalah suatu Audit secara sistematis yang dilaksanakan oleh pemeriksa independen untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti secara obyektif atas prosedur dan kegiatan-kegiatan manajemen dengan tujuan untuk menentukan apakah :

1. Sumber-sumber yang diperlukan untuk melaksanakan kegiatan telah diotorisasi.
2. Sistem manajemen menyediakan kapasitas yang mencukupi untuk mengendalikan kegiatan.
3. Manajemen suatu kesatuan ekonomi atau karyawannya telah melaksanakan kegiatannya.
4. Kegiatan tersebut dilaksanakan sesuai dengan undang-undang, peraturan, kebijakan manajemen, prosedur atau standar lainnya.
5. Sumber-sumber telah digunakan secara efisien dan hemat. Serta mengkomunikasikan hasil Auditnya dalam bentuk pendapat, konklusi, dan laporan-laporan kepada atasan manajer yang diperiksa disertai dengan :
 - a. Bukti yang cukup dalam laporannya untuk menyakinkan pihak yang menerima laporan bahwa konklusi dibuat secara akurat.
 - b. Suatu rekomendasi kemungkinan tindakan koreksi kegiatan yang tidak efisien.

11.5 Audit Program (Program audit)

Audit program adalah suatu proses Audit secara sistematis yang dilakukan oleh pemeriksa independen untuk memperoleh dan memeriksa bukti-bukti secara obyektif atas hasil-hasil kegiatan atau program dengan tujuan untuk menentukan apakah :

1. Tujuan, sasaran dan hasil-hasil suatu misi atau program telah ditentukan standarnya dengan layak oleh pihak atasan yang mempunyai wewenang.
2. Struktur tujuan yang telah ditetapkan tersebut masuk akal.
3. Sistem manajemen menentukan kapasitas untuk pengendalian hasil-hasil program.
4. Manajemen dan karyawan kesatuan ekonomi yang bersangkutan atau pihak lain yang memperoleh wewenang pendelegasian untuk melaksanakan program tersebut telah melaksanakan program yang direncanakan.
5. Program telah dilaksanakan secara efektif.
6. Hasil-hasil kegiatan memberikan manfaat kepada masyarakat. Serta mengkomunikasikan hasil Auditnya dalam bentuk pendapat, konklusi dan laporan-laporan kepada atasan manajer yang diperiksa, disertai dengan :
 - a) Bukti yang cukup dalam laporannya untuk menyakinkan pihak yang menerima laporan bahwa konklusi dibuat secara akurat.
 - b) Suatu rekomendasi untuk meningkatkan efektivitas program.

Jenis audit juga dikemukakan Konrath (2002) dan Arens, Elder, dan Beasley (2014), yaitu: (1) audit independen atas laporan keuangan; (2) audit kepatuhan; dan (3) audit operasional.

Audit Independen atas Laporan Keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan sebagai keseluruhan –yaitu informasi kuantitatif yang akan diperiksa – dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu yang telah ditetapkan. Pada umumnya

kriteria yang digunakan adalah prinsip akuntansi berlaku umum, meskipun audit lazim juga dilakukan atas laporan keuangan yang disusun berdasarkan dasar tunai (*cash basis*) atau dasar akuntansi lain yang cocok untuk organisasi yang diaudit. Laporan keuangan yang diperiksa biasanya meliputi neraca (laporan posisi keuangan), laporan laba-rugi, dan laporan arus kas, termasuk catatan kaki (*footnotes*).

Asumsi yang mendasari suatu audit laporan keuangan adalah bahwa laporan-laporan tersebut akan digunakan oleh berbagai pihak untuk berbagai tujuan. Oleh karena itu akan lebih efisien untuk menggunakan satu auditor untuk melakukan suatu audit dan menarik kesimpulan yang bisa diandalkan oleh berbagai pihak daripada menyuruh tiap pemakai laporan melakukan audit secara sendiri-sendiri. Apabila pemakai laporan keuangan berkeyakinan bahwa audit tidak cukup memberi informasi sesuai dengan tujuan yang bersangkutan, maka pemakai bisa mencari informasi tambahan. Sebagai contoh, suatu audit umum atas suatu perusahaan bisa memberi informasi keuangan yang memadai bagi seorang bankir yang sedang mempertimbangkan pemberian pinjaman pada suatu perusahaan, tetapi suatu perusahaan yang sedang mempertimbangkan untuk melakukan merger dengan perusahaan yang diaudit juga perlu mengetahui tentang harga pengganti aktiva tetap dan informasi lain yang relevan untuk pengambilan keputusan. Perusahaan tersebut bisa menggunakan auditornya sendiri untuk mendapatkan informasi tambahan yang diperlukannya.

Praktik akuntan publik adalah memberikan jasa professional kepada klien yang dilakukan oleh anggota Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) secara independen. Dalam menjalankan tugasnya, Akuntan Publik harus selalu mempertahankan sikap independen di dalam memberikan jasa professional sebagaimana telah diatur dalam SPAP yang ditetapkan oleh IAI. Sikap mental independen tersebut harus meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun

dalam penampilan (*in appearance*). Hasil penelitian yang dilakukan oleh Siregar (2009) terkait dengan independensi, pembahasan dalam penelitiannya sebagian besar ditekankan pada audit atas laporan keuangan perusahaan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Kantor Akuntan Publik (KAP), namun demikian pengertian umum jenis-jenis audit yang lain juga perlu dipahami agar tidak terjadi kesalahpahaman dan dimengerti perbedaannya satu sama lain.

Audit independen atas laporan keuangan, dapat dilihat dari 4 dimensi, yaitu (IAI, 2004 dan Peraturan BPK, 2007 diintisarikan oleh penulis, 2008):

- (1) Perencanaan dan Pendekatan, mempunyai 4 Karakteristik sebagai berikut: (a) Perencanaan awal; (b) Informasi mengenai latar belakang; (c) Informasi tentang kewajiban hukum klien; (d) Prosedur analitis pendahuluan; (e) Materialitas dan resiko audit yang dapat diterima dan resiko bawaan; (f) Struktur pengendalian intern dan resiko pengendalian; (g) Rencana dan program audit menyeluruh;
- (2) Pengujian atas Pengendalian dan Pengujian Substantif atas Transaksi, dapat dilihat dari 3 (tiga) karakteristik sebagai berikut: (a) Pengujian atas pengendalian; (b) Pengujian substantif atas transaksi; (c) Kemungkinan salah saji dalam laporan keuangan.
- (3) Pelaksanaan Prosedur Analitis dan Pengujian Terinci atas Saldo, terdiri dari 4 (empat) karakteristik sebagai berikut: (a) Rendah, sedang, tinggi, atau tidak diketahui; (b) Prosedur analitis; (c) Pengujian atas pos-pos kunci; (d) Pengujian terinci tambahan.
- (4) Penyelesaian Audit dan Penerbitan Laporan Audit, terdiri dari 6 (enam) karakteristik sebagai berikut: (a) Kewajiban bersyarat; (b) Peristiwa kemudian; (c) Pengumpulan bahan bukti akhir; (d) Evaluasi akhir; (e) Penerbitan laporan audit; (f) Pembicaraan dengan komite audit dan manajemen

Audit Kepatuhan, tujuan audit kepatuhan adalah untuk menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti

pengendalian intern atau aturan tertentu yang ditetapkan oleh pihak yang berwenang. Audit kepatuhan untuk suatu perusahaan swasta dapat berupa penentuan apakah karyawan-karyawan dibidang akuntansi telah mengikuti prosedur-prosedur yang telah ditetapkan oleh kontroler perusahaan, mengkaji ulang tarif upah untuk disesuaikan dengan tarif upah minimum yang ditetapkan Pemerintah, atau memeriksa perjanjian yang dibuat dengan bankir, atau pemberi pinjaman lainnya untuk memastikan bahwa perusahaan telah mematuhi semua persyaratan yang ditetapkan dalam perjanjian. Audit kepatuhan juga dapat berupa penentuan apakah perusahaan telah mematuhi anggaran dasar dan peraturan lain yang berlaku untuk perusahaan.

Hasil audit kepatuhan biasanya dilaporkan kepada seseorang atau pihak tertentu yang lebih tinggi yang ada dalam organisasi yang diaudit dan tidak diberikan kepada pihak-pihak di luar perusahaan. Manajemen biasanya merupakan pihak yang paling berkepentingan atas hasil audit kepatuhan, dibandingkan dengan pihak-pihak lainnya. Oleh karena itu sebagian besar pekerjaan audit semacam ini biasanya dapat dilaksanakan oleh auditor yang bekerja pada unit organisasi yang bersangkutan. Namun audit kepatuhan juga dilakukan oleh auditor yang ditunjuk dari luar organisasi yang diaudit, seperti auditor KAP dan BPK yang melakukan audit independen atas laporan keuangan.

Audit Kepatuhan dapat dipandang dari 2 (dua) dimensi, yaitu (IAI, 2001 dan Peraturan BPK, 2007 dikristalisasi oleh penulis, 2008): (1) Kepatuhan terhadap Peraturan Perundangan; dan (2) Kepatuhan terhadap Pengendalian Intern.

(1) Kepatuhan terhadap Peraturan Perundangan, mempunyai 2 (dua) karakteristik, yaitu: (a) Terjadinya ketidakberesan dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundangan; (b) Ketidakberesan dan unsur perbuatan melanggar/melawan hukum;

- (2) Kepatuhan terhadap Pengendalian Intern, mempunyai 4 (empat) karakteristik, yaitu: (a) Lingkungan pengendalian; (b) Pengendalian pengamanan; (c) Pengendalian atas kepatuhan terhadap peraturan perundangan; (d) Penilaian risiko pengendalian

Audit Operasional, merupakan pengkajian (*review*) atas setiap bagian dari prosedur dan metoda yang diterapkan suatu organisasi dengan tujuan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas. Hasil akhir dari suatu audit operasional biasanya berupa rekomendasi kepada manajemen untuk perbaikan operasi.

Mengingat begitu banyaknya bidang atau bagian yang efektivitas operasionalnya bisa dievaluasi, maka tidaklah mungkin untuk merumuskan karakteristik pelaksanaan audit untuk suatu audit operasional tertentu. Pada suatu organisasi, auditor mungkin diperlukan untuk mengevaluasi relevansi dan kecukupan informasi yang digunakan manajemen untuk mengambil keputusan apakah akan membeli aktiva tetap atau tidak, sedangkan dalam organisasi yang lain auditor mungkin diperlukan untuk mengevaluasi efisiensi aliran dokumen dalam memproses penjualan. Dalam audit operasional, pengkajian tidak hanya terbatas pada akuntansi, tapi bisa meliputi juga struktur organisasi, operasi komputer, metoda produksi, pemasaran, dan bidang-bidang yang lain asalkan auditor menguasai bidang yang diaudit.

Pelaksanaan suatu audit operasional dan pelaporan hasilnya tidaklah semudah kedua jenis audit yang telah diterangkan di atas. Efisiensi dan efektivitas jauh lebih sulit untuk dievaluasi secara objektif bila dibandingkan dengan kesesuaian atau penyajian laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum. Perumusan kriteria untuk mengevaluasi informasi kuantitatif dalam suatu audit operasional sangat bersifat subyektif. Oleh karena itu, audit operasional lebih mirip suatu konsultasi manajemen daripada suatu pekerjaan audit.

BAB XII

METODE /PROSES AUDIT

Metode audit atau prosedur audit, menurut Mautz dan Sharaf diantaranya: inspeksi (*inpection*), observation (*observation*), pemeriksaan (*inquiries*) dan konfirmasi (*confirmation*). Selanjutnya Metodologi auditing menurut Mautz dan Sharaf, bersangkutan dengan langkah-langkah pekerjaan audit sebagai berikut: (1) penerimaan penugasan; (2) observasi fakta terkait dengan persoalan; (3) pemecahan (*sub division*) persoalan individual; (5) memilih teknik audit; (6) melaksanakan prosedur untuk memperoleh bukti; (7) evaluasi bukti; (8) memformulasikan pertimbangan (*judgment*). Dengan mengacu pada tulisan Bloom, maka dalam pengetahuan auditing ada yang termasuk dalam *level* (tingkat) ingatan atau hafalan, karena secara berulang-ulang dan otomatis terpakai berkali-kali sebagai landasan pemikiran berikutnya.

Di samping itu juga pemahaman (*comprehension*) yang harus dihayati dan benar-benar dikuasai, karena sudah berhubungan dengan pilihan kegiatan praktek dan disesuaikan dengan situasi. Berikutnya bukan hanya sekedar memilih tetapi betul-betul dibutuhkan adanya kerja otak yang keras, terlatih dengan pengalaman karena akan sangat berpengaruh terhadap hasil audit (laporan audit,dan opini), untuk itu maka kreativitas sangat diperlihatkan pada level analisis, sintesis dan evaluasi. Salah satu kreativitas dalam kegiatan auditing, yang termasuk dalam sintesis adalah *review* yang memadai atas struktur pengendalian intern dalam rangka perencanaan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.

Pengendalian intern satuan usaha terdiri dari kebijakan dan prosedur yang diterapkan untuk memberikan keyakinan (*assurance*)

secara memadai bahwa tujuan entitas (satuan usaha) akan dicapai. Pada umumnya, kebijakan dan prosedur yang relevan dengan audit menyangkut kemampuan entitas untuk mencatat, memproses, mengikhtisarkan, dan melaporkan data keuangan, sesuai dengan apa yang termuat dalam laporan keuangan. Untuk mendapatkan pemahaman yang memadai berkenaan pengendalian intern dan menilai risiko pengendalian, banyak auditor yang menggunakan pendekatan siklus transaksi.

Siklus transaksi merupakan suatu pengelompokan transaksi-transaksi yang saling terkait dalam bidang aktivitas bisnis suatu entitas. Klasifikasi siklus ini secara khusus dapat berbeda-beda diantara entitas satu dengan yang lainnya, namun yang bisa terjadi klasifikasi siklusnya berupa : (a) siklus pembelanjaan atau investasi, (b) siklus pembiayaan atau pengeluaran, (c) siklus konversi, dan (d) siklus pendapatan. Pendekatan siklus memungkinkan auditor untuk membuat rincian transaksi entitas dan pos-pos neraca ke dalam kategori-kategori yang berbeda.

1 2 . 1 Rencana Audit Yang Tanggap

"Rencana Audit yang Tanggap" merupakan terjemahan harfiah dari *Responsive Audit Plan*. Istilah tanggap atau *responsive* merupakan reaksi auditor terhadap risiko yang diidentifikasi dan dinilainya dalam Tahap 1 dari proses audit. Ini adalah wujud nyata dari audit berbasis risiko. Subbab ini membahas bagaimana merencanakan tanggapan audit yang efektif. Standar audit yang digunakan sebagai acuan dalam pembahasan di subbab ini adalah ISA 260, 300, 330, dan 500. Berikut ini terjemahan dari ISAs yang relevan dengan pembahasan dalam subbab ini. ISA 260.15 menyatakan bahwa Auditor wajib mengomunikasikan dengan TCWG (*those charged with governance*) garis besar lingkup dan jadwal audit yang direncanakan (lihat alinea A1—A15).

ISA 300.9 menyatakan bahwa Auditor wajib mengembangkan rencana audit yang harus meliputi penjelasan tentang:

- a) Sifat, waktu, dan luas prosedur penilaian risiko yang direncanakan, sebagaimana ditetapkan ISA 315;
- b) Sifat, waktu, dan luas prosedur audit selanjutnya yang direncanakan pada tingkat asersi, sebagaimana ditetapkan ISA 330;
- c) Prosedur audit lainnya yang direncanakan, sebagaimana diharuskan agar penugasan sesuai dengan ISAs. (lihat alinea A1 2)

ISA 300.10 menyatakan bahwa Auditor wajib memutakhirkan dan mengubah strategi audit secara keseluruhan dan rencana auditnya jika diperlukan, selama auditnya berlangsung (lihat alinea A1 3). ISA 300.11 menyatakan bahwa Auditor wajib merencanakan sifat, waktu, dan luas pengarahan serta supervisi anggota tim audit dan mereviu pekerjaan mereka (lihat alinea A14-A15).

ISA 300.12 menyatakan Auditor wajib memasukkan dalam dokumentasi audit, antara lain:

- a) Strategi audit secara keseluruhan;
- b) Rencana audit; dan
- c) Setiap perubahan signifikan selama penugasan audit *engagement* terhadap strategi audit secara keseluruhan atau rencana audit, dan alasan mengapa perubahan dilakukan (lihat alinea A16-A19).

ISA 330.5 menyatakan bahwa Auditor wajib merancang dan mengimplementasi tanggapan menyeluruh atas risiko salah saji material yang dinilai, pada tingkat laporan keuangan (lihat alinea A1 - A3). ISA 330.6 menyatakan bahwa Auditor wajib merancang dan melaksanakan prosedur audit selanjutnya yang sifat, waktu, dan luasnya didasarkan atas dan

bersifat menanggapi salah saji material yang dinilai, pada tingkat asersi (lihat alinea A4-A8).

ISA 330.7 menyatakan bahwa dalam merancang prosedur audit selanjutnya yang akan dilaksanakan, auditor wajib:

- a) Mempertimbangkan alasan terhadap penilaian risiko salah saji material, pada tingkat asersi untuk setiap jenis transaksi, saldo akun, dan *disclosure*, termasuk:
 - i. kemungkinan salah saji material karena ciri-ciri khusus jenis transaksi, saldo akun, atau *disclosure* (atau, risiko bawaan); dan
 - ii. apakah penilaian risiko memperhitungkan pengendalian yang relevan (atau, risiko pengendalian), dan karenanya mengharuskan auditor memperoleh bukti audit untuk menentukan apakah pengendalian efektif (artinya, auditor bermaksud untuk memercayai berfungsinya pengendalian yang efektif untuk menentukan sifat, waktu, dan luasnya prosedur substantif); dan (lihat alinea A9-AI 8)
- b) Memperoleh bukti audit yang lebih persuasif, semakin tingginya risiko yang dinilai auditor (lihat alinea AI 9).

ISA 330.8 menyatakan bahwa Auditor wajib merancang dan melaksanakan uji pengendalian untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat berfungsinya pengendalian yang relevan secara efektif jika:

- a) penilaian atas risiko salah saji material, pada tingkat asersi untuk setiap jenis transaksi, saldo akun, dan *disclosure*, termasuk ekspektasi bahwa pengendalian berfungsi secara efektif (artinya, auditor bermaksud untuk memercayai berfungsinya pengendalian yang efektif untuk menentukan sifat, waktu, dan luasnya prosedur substantif); atau

- b) prosedur substantif saja tidak dapat memberikan bukti audit yang cukup dan tepat pada tingkat asersi. (lihat alinea A20—A24)

ISA 330.9 menyatakan bahwa Dalam merancang dan melaksanakan uji pengendalian, auditor wajib memperoleh bukti audit yang lebih persuasif makin besar auditor memercayai efektifnya pengendalian. (lihat alinea A25). ISA 330.10 menyatakan Dalam merancang dan melaksanakan uji pengendalian, auditor wajib:

- a) Melaksanakan prosedur audit lainnya sehubungan dengan prosedur bertanya (*inquiry*) untuk memperoleh bukti audit mengenai efektifnya pengendalian, termasuk:
- i. Bagaimana pengendalian tersebut diterapkan pada waktu-waktu yang relevan selama periode yang diaudit;
 - ii. Konsistensi penerapan pengendalian tersebut;
 - iii. Oleh siapa dan dengan cara apa pengendalian itu diterapkan. (lihat alinea A26—A29)
- b) Menentukan apakah pengendalian yang akan diuji tergantung pada pengendalian lain (pengendalian tidak langsung) dan, jika demikian adanya, apakah perlu memperoleh bukti audit untuk mendukung berfungsinya secara efektif pengendalian tidak langsung tersebut (lihat alinea A30—A31).

ISA 330.15 menyatakan bahwa Jika auditor merencanakan untuk memercayai efektifnya pengendalian atas risiko yang menurut auditor adalah risiko yang signifikan, auditor wajib menguji pengendalian itu dalam periode berjalan. ISA 330.18 menyatakan bahwa apa pun hasil penilaian risiko atas salah saji material, auditor wajib merancang dan melaksanakan prosedur substantif untuk setiap jenis transaksi, saldo akun, dan *disclosure* (lihat alinea A42—A47).

ISA 330.19 menyatakan bahwa Auditor wajib mempertimbangkan apakah prosedur konfirmasi eksternal

harus dilaksanakan sebagai prosedur audit substantif (lihat alinea A48—A51). ISA 330.20 menyatakan bahwa prosedur substantif auditor harus mencakup prosedur audit berikut yang berhubungan dengan proses penutupan laporan keuangan.

- a) Mencocokkan atau merekonsiliasi laporan keuangan dengan catatan akuntansi/ pembukuan yang mendasarinya.
- b) Memeriksa *journal entries* dan *adjustments* lain yang material dan dibuat ketika menyusun laporan keuangan. (lihat alinea A52)

ISA 330.21 menyatakan bahwa jika auditor menentukan bahwa risiko salah saji material yang dinilai pada tingkat asersi adalah risiko yang signifikan, auditor wajib melaksanakan prosedur substantif yang secara khusus menanggapi risiko tersebut. Ketika pendekatan terhadap risiko yang signifikan hanya terdiri atas prosedur substantif, maka prosedur tersebut harus memasukkan uji rinci (lihat alinea A53).

ISA 330.22 menyatakan bahwa Jika prosedur substantif dilaksanakan pada suatu tanggal interim (tanggal di tengah tahun), auditor wajib meliputi periode sisanya (antara tanggal interim sampai akhir tahun) dengan melaksanakan:

- a) Prosedur substantif yang dikombinasikan dengan uji pengendalian untuk periode sisa; atau
- b) Prosedur substantif selanjutnya saja yang memberikan dasar yang layak untuk memperluas kesimpulan dari tanggal interim ke akhir tahun, jika auditor menentukan bahwa itu sudah cukup (lihat alinea A54—A57).

ISA 330.24 menyatakan bahwa Auditor wajib melaksanakan prosedur audit untuk mengevaluasi apakah presentasi laporan keuangan secara keseluruhan, termasuk *disclosures* terkait, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku (lihat alinea A59). ISA 500.6 menyatakan bahwa Auditor wajib merancang dan melaksanakan prosedur audit

yang tepat dalam situasi (yang dihadapi) untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat (lihat alinea A1—A25)

Selanjutnya ISA 500.7 menyatakan bahwa ketika merancang dan melaksanakan prosedur audit, auditor wajib mempertimbangkan relevansi dan keandalan informasi yang digunakan sebagai bukti audit (lihat alinea A26—A33). ISA 500.10 menyatakan bahwa Ketika merancang uji pengendalian dan uji rincian, auditor wajib menentukan cara memilih *items* untuk uji/sampel yang efektif untuk memenuhi tujuan prosedur audit (lihat alinea A52—A56).

Tinjauan Umum

Dalam tahap kedua dari suatu proses audit (tahap menanggapi risiko), tujuannya ialah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat mengenai risiko yang dinilai (*assessed risks*). Hal ini dapat dicapai dengan merancang dan mengimplementasi tanggapan yang tepat (*appropriate responses*) terhadap risiko salah saji material yang dinilai, pada tingkat laporan keuangan maupun tingkat asersi.

Auditor melakukan pendekatan dengan berbagai cara, seperti berikut ini.

- a) Menangani setiap risiko yang dinilai, secara bergantian sesuai dengan sifatnya (misalnya, ketika perekonomian sedang menurun) dan dengan merancang tanggapan audit yang tepat dalam bentuk prosedur audit selanjutnya.
- b) Menangani setiap risiko yang dinilai, sesuai dengan materialitas dari area laporan keuangan atau *disclosure* yang terkena dampak risiko tersebut. Auditor kemudian merancang tanggapan dalam bentuk prosedur audit selanjutnya yang tepat.
- c) Memulai dengan daftar prosedur audit baku untuk setiap area laporan keuangan dan asersi yang material dan membuat penyesuaian (menambah, memodifikasi, dan mengeliminasi

prosedur) untuk merancang tanggapan yang tepat terhadap risiko yang dinilai.

Menanggapi risiko yang dinilai menyiratkan lebih dari sekadar menggunakan proram audit baku/standar. Program audit, jika perlu, harus disesuaikan dengan tingkat risiko dan keadaan atau situasi khusus.

Langkah Awal

Langkah awal untuk merancang tanggapan audit yang efektif adalah dengan membuat daftar dari semua risiko yang dinilai dan dikembangkan pada akhir tahap penilaian risiko (lihat Bab 25, Menyelesaikan Tahap Penilaian Risiko). Pada tahap itu, risiko sudah diidentifikasi dan dinilai pada:

- Tingkat laporan keuangan; dan
- Tingkat asersi untuk area laporan keuangan dan *disclosures*.

Area laporan keuangan yang kecil-kecil dapat digabungkan dan diperlakukan sebagai satu area besar untuk mengembangkan tanggapan audit yang tepat.

Tanggapan Menyeluruh (*Overall Response*)

Risiko yang pervasif pada tingkat laporan keuangan (seperti kelemahan lingkungan pengendalian dan/atau potensi terjadinya kecurangan yang dapat berdampak terhadap banyak asersi) ditangani melalui rancangan dan implementasi tanggapan menyeluruh oleh auditor.

Dalam membuat tanggapan menyeluruh, auditor juga menentukan: (1) Intensnya anggota tim audit. Tim perlu diingatkan untuk menerapkan skeptisisme profesional; (2) Staf mana yang ditugaskan, apakah mereka mempunyai keterampilan khusus? Atau apakah tim menggunakan tenaga ahli; (3) Luasnya supervisi yang

diperlukan selama audit; (4) Perlunya memasukkan unsur pendadakan (*elements of unpredictability*) dalam memilih prosedur audit selanjutnya yang akan dilaksanakan; dan (5) Setiap perubahan yang harus dibuat berkenaan dengan sifat, waktu pelaksanaan, atau luasnya prosedur audit. Ini dapat meliputi penentuan waktu pelaksanaan prosedur (pada tanggal interim atau pada akhir periode), atau prosedur baru/tambahan untuk menangani faktor risiko tertentu seperti kecurangan.

Butir Pertimbangan

Seorang auditor biasanya melakukan penilaian risiko pada tingkat laporan keuangan, sedini mungkin. Ini memungkinkan pembuatan tanggapan menyeluruh di awal audit untuk mengatur hal-hal seperti staf apa yang akan digunakan (termasuk mereka yang mempunyai keahlian khusus), tingkat supervisi yang diperlukan, dan prosedur audit apa yang harus dilaksanakan. Penilaian risiko awal ini tentunya harus dimutakhirkan setelah audit berjalan, dan perubahan terkait dibuat dalam tanggapan menyeluruh. Namun, cara ini tidak mungkin dilakukan pada entitas yang lebih kecil yang tidak mempunyai informasi keuangan bulanan untuk melaksanakan prosedur analitikal dan untuk mengidentifikasi atau menilai risiko salah saji material. Kecuali jika prosedur analitikal terbatas dapat dilaksanakan atau informasi dapat diperoleh melalui prosedur bertanya (*inquiry*) untuk merencanakan auditnya, auditor perlu menunggu sampai draf awal laporan keuangan tersedia.

Materialitas dalam Merancang Pengujian

Faktor kunci dalam menentukan luasnya suatu prosedur audit ialah *performance materiality* atau materialitas pelaksanaan. *Performance materiality* ditetapkan untuk laporan keuangan secara keseluruhan dan dimodifikasi untuk memperhitungkan risiko

tertentu berkenaan dengan suatu saldo akun, transaksi, atau *disclosure* dalam laporan keuangan.

Luasnya prosedur audit yang dipandang perlu, ditentukan se sudah mempertimbangkan *performance materiality*, risiko yang dinilai (*assessed risk*), dan tingkat asurans yang direncanakan auditor. Secara umum, luasnya prosedur audit (seperti banyaknya sampel untuk uji rincian atau *test of details*, atau seberapa rinci prosedur analitikal substantif) akan meningkat dengan meningkatnya risiko salah saji material. Namun, meningkatkan luasnya prosedur audit hanyalah efektif jika prosedur audit itu sendiri memang relevan untuk risiko khusus yang dihadapi.

Peralatan Auditor

Dalam membuat rencana audit terinci, auditor akan menggunakan kearifan profesionalnya (*professional judgment*) untuk memilih jenis prosedur audit yang tepat. Program audit yang efektif didasarkan pada perpaduan yang tepat dari beberapa prosedur yang secara kolektif akan menurunkan risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima (*an acceptably low level*). Kita dapat membayangkan suatu kotak peralatan auditor yang berisi:

- prosedur substantif dasar (*substantive procedures-basic*);
- prosedur substantif yang diperluas (*substantive procedures-extended*);
- prosedur analitikal substantif (*substantive analytical procedures*); dan
- uji pengendalian (*tests of controls*).

Prosedur-prosedur audit ini dijelaskan di bawah.

Catatan: istilah *Basic* (Dasar) dan *Extended* (Diperluas) bukanlah istilah baku dalam ISAs, dan digunakan di sini untuk memudahkan penjelasan.

Prosedur Substantif Dasar

Istilah "*basic*" digunakan untuk prosedur substantif yang disyaratkan dalam alinea 18 dari ISA 330. Prosedur substantif dasar wajib dilaksanakan untuk setiap jenis transaksi, saldo akun, dan *disclosure* yang material tanpa memperhatikan ARMM (*assessed risks of material misstatement* atau risiko salah saji material yang dinilai).

Prosedur substantif dasar mencerminkan kenyataan bahwa: (a) penilaian risiko oleh auditor bersifat *judgmental* dan mungkin tidak dapat mengidentifikasi semua salah saji material; dan (b) ada kendala bawaan (*inherent limitations*) dalam pengendalian internal, termasuk *management override*. Ketika ARMM sangat rendah, prosedur substantif dasar ini memadai untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk asersi yang bersangkutan.

Contoh prosedur substantif dasar:

- Peroleh daftar lengkap dari *items* yang merupakan rincian saldo akhir;
- Bandingkan saldo periode berjalan saldo periode yang lalu;
- Peroleh alasan atau penjelasan mengenai fluktuasi; dan
- Laksanakan prosedur pisah batas akhir tahun (*period-end cutoff procedures*).

Prosedur Substantif yang Diperluas

Istilah diperluas atau "*extended*" menekankan sifat dan luasnya pekerjaan audit tambahan (di atas prosedur dasar atau *basic procedures*) yang diwajibkan dalam menanggapi situasi di mana risiko yang dinilai untuk suatu asersi tertentu adalah moderat atau tinggi. Ini terjadi ketika risiko khusus atau risiko signifikan ada.

Contoh prosedur yang diperluas antara lain:

- Prosedur Yang Disesuaikan Untuk Menanggapi Faktor Risiko Khusus (Seperti Adanya *Management Override*), Jenis Kecurangan Lainnya, Atau Risiko Signifikan; Dan

- Prosedur Yang Serupa Dengan *Basic Procedures*, Tetapi Luasnya Prosedur Ditingkatkan (Misalnya Dengan Menambah Sampel Dalam Uji Rincian Atau *Test Of Details*) Untuk Mencapai Tingkat Yang Tepat Dalam Menurunkan Risiko.

Uji Pengendalian

Ketika pengendalian inti berfungsi secara efektif, uji pengendalian (*tests of controls*) dapat dilaksanakan untuk memperoleh bukti audit mengenai suatu asersi. Uji pengendalian untuk menekan risiko ke tingkat rendah (yang memerlukan sampel lebih banyak) dapat memberikan bukti yang diperlukan untuk asersi tertentu. Alternatifnya ialah, uji pengendalian untuk menekan risiko ke tingkat moderat (yang memerlukan sampel lebih sedikit). Dalam hal terakhir, untuk memperoleh bukti yang diperlukan, auditor menambah uji pengendalian dengan prosedur substantif untuk menangani asersi yang sama.

Prosedur Analitikal Substantif

Prosedur analitikal substantif meliputi evaluasi atas informasi keuangan melalui analisis dari hubungan atau korelasi yang mungkin ada di antara data keuangan dan nonkeuangan. Harus dibangun ekspektasi yang tepat untuk jumlah atau angka yang diperiksa, ketika dibandingkan dengan angka yang sebenarnya dicatat.

Sebagai contoh, untuk memeriksa nilai penjualan Premium di pompabensin, kita menggunakan korelasi antara jumlah liter terjual (A) dan harga Premium per liter (B). Jika A dan B diketahui, ekspektasi mengenai nilai penjualan (P) dapat dibangun, yakni $P = A \times B$. Ekspektasi (P) dengan rumus sederhana tersebut sudah cukup untuk mengidentifikasi ada/tidaknya salah saji.

Prosedur analitikal substantif dapat dikelompokkan sebagai : (a) Perbandingan sederhana di antara data. Sebagai contoh, membandingkan angka penjualan dari suatu kuartal dengan kuartal yang lain, atau dengan kuartal yang sama tahun lalu. Prosedur ini lazimnya dikombinasikan dengan uji rincian (*tests of details*) lainnya pada tingkat asersi. Prosedur ini saja tidak memberikan bukti audit yang cukup (b) Model prakiraan (*predictive models*) saja atau dikombinasikan dengan uji pengendalian atau prosedur substantif lainnya, sudah cukup untuk menekan risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima (*acceptably low level*). Sebagai contoh, suatu entitas dengan enam karyawan dengan gaji yang sama. Auditor, dengan mudah, menaksir jumlah beban gaji untuk periode tersebut, dengan tingkat akurasi yang tinggi. Dengan asumsi jumlah karyawan dan tingkat gaji sudah akurat, prosedur ini memberikan bukti audit mengenai beban gaji. Dalam hal ini, auditor tidak perlu melakukan prosedur substantif lainnya.

Catatan:

Dalam menanggapi risiko yang signifikan, auditor wajib mengombinasikan prosedur analitikal substantif dengan prosedur substantif lainnya termasuk uji rincian.

Rencana Audit Responsif

Kearifan profesional (*professional judgment*) dan pemikiran yang cermat diperlukan untuk menyusun rencana audit dalam memberi tanggapan yang tepat pada risiko yang dinilai (*assessed risks*). Waktu untuk menyusun rencana yang tepat hampir dapat dipastikan akan menghasilkan audit yang efektif dan efisien, dan penghematan waktu audit.

Terdapat tiga langkah umum yang dijalankan auditor dalam menyusun rencana:

1. tanggapi risiko yang dinilai pada tingkat laporan keuangan (atau tanggapan menyeluruh, *overall response*);

2. identifikasi prosedur tertentu yang diperlukan untuk area laporan keuangan yang material; dan
3. tentukan prosedur audit dan luasnya.

Tanggapi Risiko yang Dinilai pada Tingkat Laporan Keuangan

Langkah pertama adalah menyusun tanggapan menyeluruh (*overall response*) yang tepat pada tingkat laporan keuangan. Karena risiko-risiko ini bersifat pervasif, penilaian risiko dengan tingkat moderat atau tinggi akan menambah pekerjaan audit yang diperlukan untuk setiap area dalam laporan keuangan.

Identifikasi Prosedur Tertentu untuk Area yang Material

Sebelum menyusun tanggapan terinci atas setiap risiko yang dinilai akan bermanfaat bagi auditor mempertimbangkan (untuk setiap laporan keuangan area yang material) pertanyaan dalam Tabel 12-2.

Tabel 12.-2

Pertimbangkan pertanyaan berikut waktu menyusun tanggapan audit untuk setiap area laporan keuangan yang material

Adakah asersi yang tidak dapat ditangani dengan uji substantif saja? Jika demikian, uji pengendalian diharuskan. Situasi ini terjadi ketika: <ul style="list-style-type: none">• tidak ada dokumentasi yang memberikan bukti audit tentang suatu asersi, misalnya lengkapnya transaksi penjualan; atau• entitas menjalankan bisnisnya dengan IT, dan tidak ada dokumentasi mengenai transaksi yang dihasilkan atau disimpan oleh sistem IT tersebut.
Apakah pengendalian internal atas proses transaksi dapat diandalkan? Jika demikian, uji pengendalian dimungkinkan kecuali jika jumlah transaksi begitu sedikit sehingga prosedur substantif akan lebih efisien.
Apakah prosedur analitis substantif tersedia?
Apakah unsur pendadakan (<i>element of unpredictability</i>) diperlukan (misalnya dalam risiko kecurangan)?
Adakah risiko yang signifikan (misalnya, kecurangan, hubungan istimewa, dan lain-lain) yang memerlukan pertimbangan khusus?

Tentukan Prosedur Audit dan Luasnya

Langkah ketiga ialah menggunakan kearifan profesional untuk memilih campuran yang tepat dari berbagai prosedur dan dari luasnya pengujian yang harus dilakukan untuk menanggapi secara tepat risiko yang dinilai pada tingkat asersi. Berikut ini disajikan tiga contoh kerangka pendekatan untuk menentukan campuran yang tepat dari berbagai prosedur untuk menanggapi asersi bahwa piutang memang ada. Asumsi yang digunakan adalah sebagai berikut.

- Tingkat risiko yang dinilai untuk Contoh 1—rendah; Contoh 2—sedang; dan Contoh 3—tinggi.
- *Performance materiality* atau materialitas pelaksanaan untuk Contoh 1—Rp112 juta; Contoh 2—Rp100 juta; dan Contoh 3—Rp100 juta.

Contoh 1—risiko yang dinilai rendah: Tanggapan Audit yang Direncanakan

Prosedur Substantif Dasar, Prosedur ini memadai untuk menanggapi *assessed risk* yang rendah. Prosedur ini meliputi uji rincian (*tests of details*) dan prosedur analitis sederhana yang dilaksanakan dalam kebanyakan audit piutang, dan sering kali dimasukkan dalam program audit baku untuk akun piutang.

Contoh 2—risiko yang dinilai sedang: Tanggapan Audit yang Direncanakan

Prosedur Substantif-Dasar, Prosedur ini harus dilaksanakan untuk menanggapi penilaian risiko secara umum, berkenaan dengan asersi mengenai *existence* (piutang memang ada).

Prosedur Substantif yang Diperluas

Prosedur ini dirancang untuk:

- Menanggapi risiko spesifik yang diidentifikasi dengan asersi "adanya piutang" (*existence of receivables*), seperti risiko mengenai kecurangan; dan

- Melaksanakan uji rincian (*tests of details*) yang cukup untuk menekan *assessed risk* ke tingkat rendah yang dapat diterima (*an acceptably low level*).

Meskipun demikian, jika pengendalian internal memadai atau baik, misalnya yang terkait dengan asersi eksistensi atas piutang, sebagai pengganti atau alternatif untuk pelaksanaan prosedur yang diperluas, auditor dapat menguji apakah pengendalian tersebut berfungsi secara efektif.

Contoh 3—risiko yang dinilai tinggi:

Tanggapan Audit yang Direncanakan

Prosedur Substantif Dasar

Prosedur ini harus dilaksanakan untuk menanggapi *assessed risk* secara umum, berkenaan dengan asersi mengenai *existence* (piutang memang ada).

Prosedur Substantif yang Diperluas

Prosedur ini dirancang untuk:

- menanggapi risiko spesifik yang diidentifikasi dalam hubungan "adanya piutang" (*existence of receivables*), seperti risiko mengenai kecurangan; dan
- melaksanakan uji rincian (*tests of details*) yang cukup untuk menekan *assessed risk* ke tingkat rendah yang dapat diterima (*an acceptably low level*).

Uji Pengendalian

Untuk mengurangi jumlah sampel dalam uji rincian (*tests of details*), pengendalian atas eksistensi piutang harus diuji (*test of controls*). Tujuannya ialah untuk menekan risiko ke tingkat sedang. Kombinasi antara *test of controls* ini dan *tests of details* yang

dijelaskan di atas, akan menekan *assessed risk* ke tingkat rendah yang dapat diterima (*an acceptably low level*).

Dalam Contoh 3, ada peluang untuk memperoleh mayoritas bukti audit dengan melaksanakan uji pengendalian (*test of controls*) yang menekan *assessed risk* ke tingkat rendah yang dapat diterima (*an acceptably low level*). Prosedur ini dapat mengeliminasi beberapa prosedur substantif yang diperluas. Ketika membuat strategi audit untuk saldo akun atau transaksi tertentu, auditor senantiasa perlu mempertimbangkan pekerjaan audit pada bagian lain dari proses transaksi tersebut.

Contoh 4 menunjukkan asersi mengenai lengkapnya transaksi penjualan (*completeness of sales*) dalam entitas yang memiliki dan menyewakan apartemen. Risikonya dinilai moderat, *performance materiality* Rp60 juta.

Contoh 4,

Risiko Yang Dinilai Sedang Tanggapan Audit Yang Direncanakan

Prosedur Analitikal Substantif, terdapat 46 apartemen dengan dua kamar, dan 18 apartemen dengan satu kamar, masing-masing dengan sewa Rp10 juta dan Rp8 juta/bulan. Dengan data ini auditor mengembangkan ekspektasi mengenai jumlah sewa (*predicted rental income*): 12 bulan ($46 \times 10 + 18 \times 8$ juta) atau Rp7.248 juta. Ketika dibandingkan, auditor menemukan angka dalam pembukuan (*actual rental income*) sebesar Rp7.188 juta, atau berbeda Rp60 juta.

Verifikasi lebih lanjut menunjukkan bahwa selama satu bulan, enam apartemen dengan dua kamar dalam keadaan kosong. Contoh 4 menunjukkan bahwa prosedur analitikal substantif sudah cukup untuk menanggapi asersi lengkapnya transaksi penjualan dalam entitas penyewaan apartemen.

Butir Pertimbangan

Hindari penggunaan prosedur audit baku secara serta-merta

Ketika KAP menyusun "prosedur audit baku" atau "prosedur audit generik", ada kecenderungan prosedur ini menjadi *default* dan dipraktikkan secara serta-merta. Padahal prosedur audit yang paling efektif adalah prosedur audit yang secara spesifik menjawab penyebab *assessed risks* (risiko yang dinilai).

Asersi ganda (*multiple assertions*)

Sedapat mungkin, pilih prosedur audit yang menangani beberapa asersi sekaligus. Cara ini akan mengurangi kebutuhan akan uji rincian lainnya.

Area berisiko rendah

Gunakan informasi yang diperoleh ketika menilai risiko salah saji material, untuk menurunkan kebutuhan akan prosedur substantif pada area berisiko rendah.

Pertimbangkan menggunakan uji pengendalian

Gunakan informasi yang diperoleh mengenai pengendalian internal untuk mengidentifikasi pengendalian inti yang untuk menguji fungsinya secara efektif. Menguji (sistem) pengendalian (di antaranya ada yang diuji sekali dalam tiga tahun) sering kali dapat menekan banyak pekerjaan audit dibandingkan pelaksanaan uji rincian secara ekstensif.

Jangan abaikan pengendalian IT

Banyaknya sampel (*sample size*) untuk pengujian pengendalian yang diotomatisasi (*automated control*) bisa sebanyak satu *item* saja, karena *automated control* berfungsi dengan cara yang sama setiap saat, sehingga satu sampel mewakili seluruh *population*. Namun, asumsinya ialah entitas ini memiliki pengendalian IT umum (*general IT controls*) yang efektif.

Uji dengan tujuan ganda (*dual-purpose tests*)

Ketika uji pengendalian (*tests of controls*) direncanakan untuk jenis transaksi yang sama sebagai uji substantif, pertimbangkan potensi untuk menguji dengan tujuan ganda. Dalam uji bertujuan ganda, uji pengendalian (*test of controls*) dilaksanakan bersamaan dengan uji rincian (*test of details*) atas transaksi yang sama. Sekalipun tujuan *test of controls* berbeda dari *test of details*, kedua tujuan dapat dicapai berbarengan. Contoh, suatu *invoice* dapat diperiksa untuk menentukan apakah *invoice* itu sudah disetujui (ini adalah *test of control*) dan apakah transaksi dicatat dengan benar dalam pembukuan (ini adalah *test of details*).

Pertimbangkan pekerjaan yang dilaksanakan pada semua proses dari suatu transaksi

Manfaatkan pelaksanaan pekerjaan dalam bagian lain dari suatu proses transaksi. Contoh uji pengendalian atas lengkapnya penjualan dapat memberikan bukti mengenai lengkapnya piutang.

Putuskan strategi dan prosedur audit dalam tahap perencanaan

Sedapat mungkin, kembangkan sifat dan luasnya prosedur audit dalam tahap perencanaan, ketika tim audit menyepakati pendekatan audit yang dipilih. Praktik ini mencegah staf junior merancang prosedur audit untuk mereka sendiri atau sekadar melaksanakan prosedur audit tahun lalu.

Gunakan prosedur analitikal

Prosedur analitikal digunakan dalam setiap tahap dalam proses audit.

- Pada awal audit, prosedur analitikal digunakan sebagai prosedur penilaian risiko.

- Selama berlangsungnya audit, prosedur analitikal dilaksanakan untuk menganalisis *variances* dalam data dan untuk menguatkan kebenaran (*substantiate*) proses transaksi dan saldo akun tertentu.

Menjelang akhir audit, prosedur analitikal dilaksanakan untuk menentukan apakah laporan keuangan sejalan/konsisten dengan pemahaman auditor mengenai entitas, atau untuk mengindikasikan risiko salah saji *material* karena kecurangan, yang tidak diketahui sebelumnya.

Menanggapi Risiko Fraud

Risiko kecurangan atau *fraud* (termasuk *management override*) dapat terjadi di semua entitas, dan perlu mendapat perhatian ketika auditor menyusun rencana audit. Langkah pertama ialah menilai risiko potensial terjadinya kecurangan, dan kemudian merancang tanggapan menyeluruh dan tanggapan terinci yang tepat.

Catatan: Auditor harus memperlakukan risiko salah saji material yang dinilai (*assessed risks of material misstatement*) karena *fraud*, sebagai risiko signifikan.

Suatu risiko signifikan mengharuskan auditor:

- Pahami pengendalian, termasuk kegiatan pengendalian yang relevan untuk risiko tersebut; dan
- Jalankan prosedur substantif yang secara spesifik menanggapi risiko tersebut;
- Ketika pendekatan terhadap risiko signifikan hanya terdiri atas prosedur substantif, prosedur itu harus termasuk uji rincian (*tests of details*).

Dalam menilai risiko potensial dan tanggapan yang tepat terhadap *fraud*, auditor mempertimbangkan:

- Tanggapan menyeluruh yang sudah dibuat untuk menghadapi risiko yang dinilai pada tingkat laporan keuangan;
- Tanggapan spesifik yang sudah dibuat sehubungan dengan risiko lainnya yang dinilai pada tingkat asersi;
- Skenario mengenai kecurangan, jika ada yang dikembangkan dalam diskusi perencanaan;
- Risiko kecurangan (adanya peluang, insentif, dan alasan) yang diidentifikasi sebagai hasil pelaksanaan prosedur penilaian risiko;
- Kerentanan saldo akun dan transaksi tertentu terhadap kecurangan;
- Kasus-kasus yang diketahui mengenai kecurangan di masa lalu atau dalam tahun berjalan; dan
- Risiko seiring dengan *management override* atau tindakan manajemen yang meniadakan atau melemahkan pengendalian melalui kewenangannya.

Berikut ini adalah tanggapan menyeluruh terhadap kecurangan pada tingkat laporan keuangan. Kecurangan pada tingkat laporan keuangan bersifat pervasif. Karena itu, auditor harus mempertimbangkan secara sungguh-sungguh hal-hal sebagai berikut.

- Tingkatkan kewaspadaan profesional ketika memeriksa dokumentasi tertentu atau ketika sedang berupaya menguatkan pernyataan manajemen yang signifikan.
- Penggunaan tenaga ahli dengan keterampilan/pengetahuan khusus, misalnya dalam bidang teknologi informasi (IT).
- Kembangkan prosedur audit yang khusus untuk mengidentifikasi adanya kecurangan.
- Masukkan unsur pendadakan dalam memilih prosedur audit yang akan digunakan. Pertimbangkan untuk mengubah waktu ketika melaksanakan prosedur audit tertentu, gunakan

metode *sampling* yang berbeda, atau laksanakan prosedur audit tertentu tanpa pemberitahuan terlebih dulu.

Berikut ini adalah tanggapan yang spesifik terhadap risiko kecurangan yang mungkin terjadi. Ini adalah pembahasan yang berkaitan dengan risiko spesifik di tingkat asersi. Pertimbangkan hal-hal berikut.

1. Mengubah sifat, waktu, dan luasnya prosedur audit mengenai risiko. Contoh:
 - Perolehbukti audit yang lebih anal dan relevan atau informasi tambahan yang menguatkan (*corroborative information*) untuk mendukung asersi manajemen.
 - Laksanakan pengamatan fisik atau inspeksi atas aset tertentu.
 - Lakukan pengamatan atas penghitungan persediaan, tanpa pemberitahuan terlebih dulu.
 - Reviu lebih lanjut catatan persediaan untuk mengidentifikasi barang yang tidak biasa (*unusual items*), jumlah yang di luar dugaan (*unexpected amounts*), dan hal-hal lain untuk prosedur tindak lanjut.
2. Evaluasi kelayakan estimasi manajemen serta pendapat dan asumsi yang mendasari estimasi tersebut.
3. Tingkatkan jumlah sampel atau lakukan prosedur analitikal secara lebih rinci.

Gunakan teknik audit berbantuan komputer (*computer-assisted audit techniques—CAA¹¹*).

Contoh:

- Kumpulkan lebih banyak bukti mengenai data dalam akun atau *file* transaksi elektronik (FTE) yang signifikan.
- Lakukan pengujian yang lebih ekstensif pada FTE.
- Pilih sampel pada FTE yang penting.
- Sortir transaksi dengan karakteristik tertentu.

- Uji seluruh populasi, dan bukan beberapa sampel.
5. Minta informasi tambahan dalam konfirmasi eksternal. Sebagai contoh, dalam konfirmasi piutang, auditor dapat meminta rincian tertentu dalam perjanjian penjualan, seperti tanggal perjanjian dan hak retur (mengembalikan barang yang sudah dibeli), dan syarat penyerahan. Namun, pertimbangkan apakah permintaan akan informasi tambahan dapat menghambat kecepatan menerima jawaban.
 6. Ubah waktu pelaksanaan prosedur substantif dari tanggal interim ke tanggal yang dekat ke akhir tahun. Namun, jika ada risiko salah saji atau manipulasi yang disengaja, prosedur audit yang kesimpulannya digeser dari tanggal interim ke tanggal yang dekat ke akhir tahun tidak akan efektif.

Di bawah ini ada beberapa petunjuk dalam menanggapi risiko yang berhubungan dengan *management override* atau tindakan manajemen yang sengaja meniadakan atau melemahkan pengendalian. *Management override* dapat dilakukan terhadap atau dalam hubungan dengan: *journal entries*, *estimasi* oleh manajemen, transaksi penting, transaksi hubungan istimewa (*related-party transactions*), dan pengakuan pendapatan (*revenue recognition*).

Journal entries

Mengidentifikasi, memilih, dan menguji *journal entries* dan *adjustments* lainnya berdasarkan:

1. pemahaman mengenai proses pelaporan keuangan dan rancangan/ implementasi pengendalian internal pada entitas tersebut;
2. pertimbangan mengenai:
 - *ciri journal entries* dan *adjustments* lainnya yang mengandung kecurangan (*fraudulent journal entries/other adjustments*);

- adanya faktor risiko kecurangan yang berkaitan dengan *journal entries* dan *adjustments* lain tertentu; dan
- tanyakan kepada orang-orang yang terlibat dalam proses pelaporan keuangan mengenai aktivitas yang tidak tepat atau di luar kebiasaan.

Estimasi manajemen

Reviu estimasi yang berkaitan dengan transaksi dan saldo tertentu untuk mengidentifikasi kemungkinan bias di pihak manajemen. Prosedur selanjutnya bisa meliputi:

- a. pertimbangkan kembali estimasi secara keseluruhan;
- b. laksanakan reviu ke belakang mengenai *judgement* yang digunakan manajemen dan asumsi mengenai estimasi akuntansi yang signifikan dibuat tahun lalu; dan
- c. tentukan apakah dampak kumulatif dari bias dalam estimasi manajemen berakibat salah saji material dalam laporan keuangan.

Transaksi penting

Pahami alasan bisnis dalam transaksi yang signifikan, yang di luar kebiasaan (*unusual*) atau di luar bisnis yang wajar dari entitas tersebut. Ini termasuk penilaian apakah:

1. Manajemen memberikan tekanan yang lebih besar pada perlakuan akuntansi dan bukan dasar ekonomis dari transaksi tertentu;
2. Pengaturan mengenai transaksi tersebut terlihat rumit (yang dibuat-buat);
3. Manajemen sudah membahas sifat transaksi dan perlakuan akuntansinya dengan TCWG (*those charged with governance*);
4. Transaksi melibatkan pihak-pihak terkait (*related parties*) atau pihak-pihak yang tidak mempunyai substansi atau kekuatan keuangan yang memadai untuk mengambil bagian dalam transaksi (*parties that do not have the substance or the*

- financial strength to support the transaction*). Pihak-pihak ini sebelumnya tidak diketahui mempunyai "hubungan istimewa", atau tanpa bantuan orang dalam entitas auditor tidak mengetahui "hubungan istimewa" tersebut;
5. Transaksi hubungan istimewa yang tidak dikonsolidasikan (*non-consolidated related parties*), termasuk dengan entitas yang didirikan dengan tujuan khusus (*special purpose entities*), yang sudah direviu dan disetujui sebagaimana harusnya oleh TCWG; dan
 6. Ada dokumentasi yang cukup.

Pransaksi hubungan istimewa

Pahami hubungan bisnis antara pihak-pihak yang secara langsung maupun tidak langsung terjalin dengan entitas. Pemahaman ini bisa diperoleh melalui:

1. *inquiries* atau bertanya kepada manajemen dan TCWG (*those charged with governance*);
2. bertanya kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa;
3. inspeksi kontrak-kontrak signifikan dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa; penelitian latar belakang (*background research*) yang tepat, misalnya melalui Internet atau *databases* yang berisi informasi bisnis.

Berdasarkan temuan-temuan di atas:

1. identifikasi dan nilai risiko salah saji material terkait dengan hubungan istimewa tersebut;
2. perlakukan transaksi hubungan istimewa yang signifikan (di luar jalur bisnis normal) sebagai transaksi dengan risiko signifikan;
3. tentukan kebutuhan akan prosedur audit substantif yang bersifat responsif atau tanggap terhadap;
4. risiko yang diidentifikasi.

Pengakuan pendapatan

1. Laksanakan prosedur audit substantif. Pertimbangkan menggunakan teknik audit berbantuan komputer (*computer-assisted audit techniques—CAAB*) untuk mengidentifikasi hubungan pendapatan (*revenue relationship*) atau transaksi yang tidak biasa (unusual) atau tidak terduga (*unexpected*).
2. Minta konfirmasi persyaratan kontrak yang relevan dari para pelanggan. Persyaratan atau kondisi ini meliputi: *acceptance criteria* (kriteria untuk menyetujui transaksi jual beli dan kredit), syarat pengiriman dan pembayaran (*delivery and payment terms*), dan tidak adanya perjanjian tambahan (*side agreements*) yang menawarkan keistimewaan tertentu seperti hak mengembalikan barang langsung sesudah akhir tahun).

Risiko Salah Saji dalam Presentasi dan *Disclosure*

Beberapa risiko yang dinilai, berasal dari penyajian (*presentation*) dan pengungkapan (*disclosures*) laporan keuangan. Penyajian dan pengungkapan laporan keuangan harus sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang dianut (*applicable financial reporting framework*). Prosedur yang spesifik perlu dirancang untuk menanggapi risiko yang bertalian dengan penyajian dan pengungkapan laporan keuangan. Prosedur spesifik ini memastikan apakah:

- Semua laporan dalam perangkat laporan keuangan disajikan dengan cara yang mencerminkan klasifikasi dan penjelasan informasi keuangan dengan benar;
- Penyajian laporan keuangan termasuk pengungkapan (*disclosures*) yang memadai dari hal-hal yang material dan ketidakpastian. Penyajian ini termasuk bentuk, pengaturan, dan isi laporan keuangan beserta catatannya (juga terminologi yang digunakan), banyaknya rincian

yang diberikan, klasifikasi akun dalam laporan, dan dasar dari angka/jumlah yang disajikan;

- Manajemen mengungkapkan hal-hal tertentu mengenai situasi dan fakta yang diketahui auditor pada saat penandatanganan laporan auditor.

Menentukan Lengkapnya Rencana Audit

Sebelum menyimpulkan suatu audit sudah lengkap, auditor mempertimbangkan apakah faktor-faktor berikut, yang disajikan dalam bentuk pertanyaan, sudah terjawab.

Kecukupan Semua Area Laporan Keuangan

Prosedur substantif perlu dirancang dan dilaksanakan untuk semua jenis transaksi, saldo akun dan *disclosure yang material*, dalam tingkat penilaian risiko salah saji material yang manapun (rendah, sedang, tinggi).

Kebutuhan Akan Konfirmasi Eksternal?

Perhatikan apakah prosedur konfirmasi eksternal sebagai prosedur audit substantif, harus dilaksanakan? Contoh, permintaan konfirmasi: saldo bank, piutang, persediaan dan investasi yang dipegang pihak ketiga, utang, kondisi dalam perjanjian (*terms of agreements*), kontrak; dan transaksi antara entitas dan pihak lain.

Konfirmasi eksternal juga digunakan untuk memeriksa apakah kondisi tertentu memang tidak ada. Contoh, tidak adanya perjanjian sampingan untuk penjualan ("*side agreements on sales*") yang bisa berdampak terhadap pisah batas pendapatan (*revenue cut off*).

Bukti Yang Diperoleh Tahun Lalu

Dengan asumsi bukti-bukti ini tidak mengungkapkan adanya risiko yang signifikan dan kriteria tertentu lainnya masih berlaku (seperti tidak ada perubahan dalam pengendalian dan

tidak ada unsur manual (non-IT) yang signifikan dalam elemen kegiatan pengendalian), pengujian atas efektifnya operasi boleh dilakukan sekali setiap audit ketiga.

Perlunya Tenaga Ahli

Apakah keahlian di bidang di luar akuntansi dan auditing diperlukan untuk mengumpulkan bukti yang cukup dan tepat? Apakah tim audit perlu menggunakan akuntan forensik?

Proses Liput Tutup Buku

Prosedur substantif yang berikut wajib dilaksanakan sehubungan dengan proses tutup buku: (1) cocokkan/rekonsiliasi laporan keuangan dengan catatan pembukuan; dan (2) periksa *journal entries* dan *adjustments* lain yang material dibuat dalam rangka penyusunan laporan keuangan.

Risiko Signifikan Ditangani

Untuk setiap risiko yang dinilai sebagai signifikan, auditor wajib merancang dan melaksanakan prosedur substantif (mungkin digabungkan dengan uji pengendalian atau *tests of controls*). Prosedur analitikal substantif saja, tidak dapat digunakan, dan harus ditambah dengan uji rincian atau *tests of details*.

Jika auditor mengandalkan pengendalian internal dalam menghadapi risiko signifikan, auditor wajib menguji pengendalian tersebut dalam tahun berjalan.

Kemutakhiran Bukti yang diperoleh dari pengujian di tengah tahun

Mutakhirkan prosedur substantif yang dilaksanakan di tengah dengan meliputi periode sisanya (dari tanggal interim ke tanggal neraca). Ini meliputi:(1) Kombinasi antara prosedur substantif dengan uji pengendalian selama periode sisanya; (2)Prosedur substantif lanjutan yang memberikan dasar yang layak untuk menarik kesimpulan dari tanggal interim ke tanggal neraca.

Perhatian auditor terhadap risiko potensial terjadinya kecurangan

Contoh pelaksanaan: tingkatkan kewaspadaan profesional (*professional skepticism*), masukkan unsur pendadakan (*element of unpredictability*) dalam merancang prosedur, dan lain-lain.

Dokumentasikan Tanggapan Menyeluruh dan Rencana Audit Terinci

Tanggapan menyeluruh dapat didokumentasikan sebagai sebuah dokumen yang berdiri sendiri (*stand-alone document*) atau yang lebih lazim, sebagai bagian strategi audit menyeluruh (*overall audit strategy*). Rencana audit terinci (*detailed audit plan*) sering didokumentasikan dalam bentuk program audit yang menggambarkan secara garis besar, sifat dan luasnya prosedur dan asersi yang diperiksa. Kemudian ada ruangan untuk mencatat rincian mengenai siapa yang melakukan tiap-tiap prosedur dalam program audit tersebut, dan apa temuannya.

Butir Pertimbangan, meliputi:

Waktu, Pertimbangkan apakah sebagian prosedur audit selanjutnya yang direncanakan, dapat dilaksanakan bersamaan dengan prosedur penilaian risiko.

Perubahan dalam rencana, Jika prosedur yang direncanakan harus dimodifikasi karena ada bukti audit baru atau informasi tambahan diperoleh, mutakhirkan strategi audit menyeluruh dan rencana auditnya; jelaskan alasan-alasan mengapa perubahan diperlukan.

Reviu, Pastikan bahwa prosedur audit dan kertas kerja terkait, ditandatangani dan diberi tanggal oleh pembuatnya (*preparer*) dan penelaahnya (*reviewer*) sebelum audit tersebut rampung.

Komunikasi Mengenai Rencana Audit

Strategi audit menyeluruh, tanggapan menyeluruh, dan rencana audit sepenuhnya merupakan tanggung jawab auditor. Namun, sering kali bermanfaat untuk membahas unsur-unsur dalam rencana audit terinci (seperti jadwal waktu) dengan manajemen. Pembahasan seperti ini menyebabkan perubahan kecil mengenai penetapan waktu dan akan memfasilitasi pelaksanaan prosedur tertentu.

Sifat, jadwal, dan lingkup yang pasti dari prosedur yang direncanakan, tidak akan dibahas secara rinci dengan manajemen, atau diubah atau dikurangi atas permintaan manajemen. Permintaan semacam ini akan membuat auditnya tidak efektif, prosedur auditnya mudah "ditebak", dan bahkan dapat merupakan pembatasan lingkup audit. ISA 260 menetapkan beberapa hal yang harus dikomunikasikan auditor dengan TCWG (*those charged with governance*). Kewajiban-kewajiban ini dirancang agar terjadi komunikasi dua arah secara efektif di antara auditor, manajemen, dan TCWG.

Butir Pertimbangan

Auditor perlu mempertimbangkan bertemu dan memberi informasi yang mutakhir secara teratur kepada manajemen. Informasi yang dapat disampaikan, antara lain temuan-temuan audit sementara, dokumentasi tambahan yang diperlukan, permintaan auditor mengenai bantuan yang diperlukan, dan bahas masalah lain.

BAB XIII

INDIKATOR KUALITAS AUDIT

Sesuai dengan yang dijelaskan sebelumnya, dari perspektif pelaksanaan audit, kesenjangan harapan atas audit (*audit expectation gap*) dapat terjadi akibat adanya *Reasonableness Gap* (baik *reasonable* maupun *unreasonable gap*) dan *Performance Gap* (baik akibat *deficient performance* auditor maupun *deficient standards*.) Kedua jenis kelemahan tersebut baik langsung maupun tidak langsung sebenarnya adalah berkaitan dengan kualitas audit.

Kualitas adalah tingkat atau derajat baik buruknya mutu sesuatu". Sesuatu disini dapat berupa barang atau jasa. Pengukuran derajat baik atau buruknya mutu barang atau jasa harus dikaitkan dengan pemenuhan kriteria tertentu, yang telah disepakati bersama. Dalam penelitian ini, audit sebagai suatu jasa yang diberikan oleh auditor – yang telah dibahas pada bab sebelumnya, memiliki standar pemeriksaan yang disepakati bersama. Standar minimal yang harus dipenuhi auditor dalam pelaksanaan kegiatan audit laporan keuangan adalah Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP).

Untuk memahami arti kualitas audit, beberapa definisi kualitas audit dapat diringkaskan pada Tabel 13.1.

Tabel 13.3
Pandangan Para Ahli atas Konsep Kualitas Audit (*Audit Quality*)

Nama & Tahun	Definisi Kualitas Audit (<i>Audit Quality</i>)
De Angelo (1981: 186)	<i>Audit quality is defined as the probability that an auditor will both discover material misstatement in the client's financial statements (competence) and truthfully report such material errors, misrepresentation, or omissions in client's financial statements in the auditor's audit report (independence)</i>
Watt & Zimmerman (1986:69)	<i>Audit quality is defined as consisting of two components: auditor competence to detect error or irregularities with the accounting, and auditor independence to report their existence in the auditor's opinion. Auditor's independence only exist in the supply of audit services to a client if the client in the markets is convinced the auditor has something to lose by never reporting errors or irregularities. Higher quality audits result in a lower probability of financial statement errors, more effective contracts, and lower agency cost</i>

Tabel 13.3 (Lanjutan)
Pandangan Para Ahli atas Konsep Kualitas Audit (*Audit Quality*)

Nama dan Tahun	Definisi Kualitas Audit (<i>Audit Quality</i>)
Arrunada, Benito (2000)	<i>Audit quality is a dimension of technical competence and independence. Technical competence, and is defined as the auditor's ability to detect errors or shortcoming in the financial statements being audited. Independence is taken to be the willingness of the auditor to reflect in the audit report all problems and defects he has detected in the financial statements</i>
Lee, Liu, dan Wang (1999)	Kualitas audit adalah probabilitas bahwa auditor tidak akan melaporkan laporan audit dengan opini wajar tanpa pengecualian untuk laporan keuangan yang mengandung kekeliruan material
Chang <i>et.al.</i> (2008)	<i>"Audit quality is important in that a high quality audit result in reliable financial information for capital market. Two important aspect of audit quality are "perceived" audit quality and "actual" audit quality. Whereas the former is audit quality as perceived by financial statement users, the latter is a function of the audit technology and resources directly used in a particular audit engagement. Due to the unobservable nature of audit services, only auditors have opportunity to observe actual audit quality."</i>
Porter, <i>et.al.</i> (2003)	Berdasarkan konsep auditing, kualitas audit berhubungan dengan independensi, kompetensi, dan kode etik auditor. Independensi dan kompetensi menjadi faktor penting yang harus dimiliki seorang auditor dalam rangka pelaksanaan tugas audit.
GAO (2003)	<i>"Audit quality is defined as one audit which is performed "in accordance with generally accepted auditing standards (GAAS) to provide reasonable assurance that the audited financial statements and related disclosures are 1) presented in accordance with generally accepted accounting principles (GAAP) and 2) are not materiality misstated whether due to errors or fraud". So, material deviation from the standards are presumed to reflect poor audit quality"</i> .
Duff (2004; xi)	Semua pelaku di pasar audit harus mengakui bahwa kualitas audit merupakan suatu bangunan multi-dimensi
Knechel <i>et.,al.</i> (2012)	Kualitas audit adalah gabungan dari proses pemeriksaan sistematis yang baik, yang sesuai dengan standar yang berlaku umum, dengan auditor's judgement (skeptisme dan pertimbangan profesional) yang bermutu tinggi, yang dipakai oleh auditor yang kompeten dan independen, dalam menerapkan proses pemeriksaan tersebut untuk menghasilkan audit yang bermutu tinggi
King <i>et.,al.,</i> (2012)	Kualitas audit dapat dikelompokkan kedalam dua aspek yaitu: <i>audit quality in appearance</i> dan <i>audit quality in fact</i> , sebagai berikut; <i>"audit quality in appearance relates to the perceptions that users have about audit quality. Audit quality in fact relates to actual, but unobservable audit quality. From a regulatory perspective, audit quality (or the lack of it) is measured by quantity, nature, and magnitude of audit process deficiencies identified through the Peer Review Program, and Investigation by the regulator, and attributed to the failure to exercise professional scepticism, judgements, or due professional care"</i>

Sumber: Berbagai literatur (Penulis, 2014)

Terkait dengan standar kualitas audit, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK-RI, 2007) telah menyusun standar kualitas audit yang terdiri dari kualitas strategis, kualitas teknis dan kualitas proses. Kualitas strategis diartikan bahwa hasil pemeriksaan harus dapat memberikan informasi kepada pemakai laporan keuangan secara tepat waktu. Kualitas teknis terkait dengan penyajian temuan, simpulan dan opini atau saran pemeriksaan yang harus jelas, konsisten, dapat diakses dan obyektif. Kualitas proses merujuk pada proses kegiatan pemeriksaan mulai dari perencanaan, pelaksanaan, pelaporan sampai tindak lanjut pemeriksaan. Dengan kata lain, banyak faktor yang akan mempengaruhi kualitas audit, mulai dari yang berkaitan dengan pihak auditor maupun pihak *auditee* (entitas).

Kualitas audit sulit diukur secara obyektif, sehingga para peneliti sebelumnya menggunakan berbagai dimensi untuk mengukurnya. Seperti yang diringkaskan pada Tabel 13.4.

Tabel 13.4
Pengukuran Kualitas Audit (*Audit Quality*)

Nama dan Tahun	Faktor Yang Akan Mempengaruhi Kualitas Audit
Carcello (1992)	Faktor pengalaman, pemahaman industri klien, respon atas kebutuhan klien, dan ketaatan pada standar umum audit adalah faktor-faktor penentu kualitas audit
Arens, Breakley, dan Elder(2014)	<i>Because CPA firms play an important social role, several organizations, including the PCAOB, SEC and AICPA provide oversight to increase the likelihood of appropriate audit quality and professional conduct. These are summarized in CPA Examination, GAAS and Interpretations, Continuing Education Requirements, Legal Liability, AICPA practice and quality centers, Code of Professional Conduct, PCAOB and SEC, Peer Review, dan Quality Control"</i>
Boynton et.,al. (2006;29)	<i>"To help assure quality in the performance of audits and other professional services, the profession has developed a multilevel regulatory framework. This framework encompasses many of the activities of the private and public sector organizations associated with the profession that were described in previous sections chapter. For purposes of describing the multilevel framework, these activities may be organized into four components as follows; 1) Standard setting 2)Firm Regulation 3)Self-or peer regulation 4)Government regulation."</i>

Tabel 2.4 (Lanjutan)
Pengukuran Kualitas Audit (*Audit Quality*)

Nama dan Tahun	Faktor Yang Akan Mempengaruhi Kualitas Audit
Colbert and Murray (1999)	<p><i>Peer review</i> sebagai hal penting yang akan mendukung pencapaian kualitas audit yang baik, sebagai berikut;</p> <p><i>“The primary quality-improving mechanism employed by the accounting profession is peer review. Member firms are required to undergo a peer review every three years. These review also assess if a firm’s quality control system meets standards developed by the AICPA. To make these evaluations, the review team examines administrative and personnel files, work papers, financial statements, and reports. The team also interviews firm personnel. Five to 10 percent of a firm’s engagements could be reviewed. The review team evaluates all available evidence and, based on professional judgement, assigns a review rating for such an audit firm”</i></p>
Schoeder et.,al. (1986)	<p>Pengukuran kualitas audit dapat dilakukan dengan menggunakan 2 dimensi, yaitu; kualitas auditor dalam suatu team audit dan kualitas yang didorong oleh aturan yang diterapkan Kantor Akuntan Publik. Rincian masing masing adalah sebagai berikut;</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Audit team factors;</i> <ol style="list-style-type: none"> a. <i>Partner and manager attention given to the audit process</i> b. <i>Planning and conduct of audit team work</i> c. <i>Communication between audit team and management</i> d. <i>Independence exhibited by audit team members</i> e. <i>Mix of skills and depth of experience of the team</i> f. <i>Communication between audit team and audit committe</i> 2. <i>Firm wide factors</i> <ol style="list-style-type: none"> a. <i>Provision to keep auditors up to date technically</i> b. <i>Quality control procedures used by the audit firm</i> c. <i>Regulatory agency expertise</i> d. <i>Overall audit reputation</i> e. <i>Size and location of offices</i> f. <i>Provision for team rotations</i> g. <i>Litigation experience</i> h. <i>Recently and outcome of peer review</i> i. <i>Relative significance of total professional fees</i>

Tabel 10.4 (Lanjutan)
Pengukuran Kualitas Audit (*Audit Quality*)

Nama dan Tahun	Faktor Yang Akan Mempengaruhi Kualitas Audit
FRC ¹⁾ (2008)	<p>1. <i>The culture within an audit firm;</i></p> <ul style="list-style-type: none"> a. <i>Create an environment where achieving audit quality is valued</i> b. <i>Emphasises the importance of ‘doing the right thing’ for the reputation</i> c. <i>Ensure partners and staff have time to deal with difficult audit issues</i> d. <i>Promote the merits of consultation on supporting personal judgment</i> e. <i>Ensure financial considerations do not negatively effect audit quality</i> f. <i>Ensure systems for client acceptance and continuance</i> g. <i>Fosters reward systems that promote to quality auditing</i> h. <i>Ensure that audit quality is monitored within audit firms</i> <p>2. <i>The skill and personnel qualities of audit partner and staff</i></p> <ul style="list-style-type: none"> a. <i>Understand their client business, auditing process and ethical standards</i> b. <i>Prohibit professional scepticism during the audit process</i> c. <i>Audit staff have sufficient experience and properly supervised</i> d. <i>Audit staff have appropriate ‘mentoring’ and ‘on the job training’</i> e. <i>Audit staff have trained in audit, accounting and industry specializati</i> <p>3. <i>The effectiveness of the audit process</i></p> <ul style="list-style-type: none"> a. <i>The audit methodology and tools are well structured</i> b. <i>Encourage partners and managers involved in audit planning</i> c. <i>Provide procedures to obtain evidence effectively and efficiently</i> d. <i>Encourage appropriate audit documentation</i> e. <i>Provide for compliance with auditing standards</i> f. <i>Ensure effective review for audit works</i> g. <i>Audit quality control procedures are effectively applied</i> h. <i>High quality technical support is available in the firm</i> i. <i>The objective of ethical standards (integrity, objectivity, independence)are achieved by the audit team</i> j. <i>The collection of evidence is not negatively affect by financial pressures</i>

¹⁾FRC=The Financial Reporting Council -London UK

Tabel 10.4 (Lanjutan)
Pengukuran Kualitas Audit (*Audit Quality*)

Nama dan Tahun	Faktor Yang Akan Mempengaruhi Kualitas Audit
	<p>4. <i>The reliability and usefulness of audit reporting</i></p> <ul style="list-style-type: none"> a. <i>Audit report are written properly in the applicable law and regulations</i> b. <i>Auditors properly conclude the fairness of the financial statements</i> c. <i>Proper communications with the audit committee</i> <p>5. <i>Factors outside the control of auditors affecting audit quality</i></p> <ul style="list-style-type: none"> a. <i>Compliance to the corporate governance within the reporting entity</i> b. <i>Active involvement of audit committee during the audit</i> c. <i>Support from shareholders where appropriate</i> d. <i>Reasonable reporting deadlines of the audit report</i> e. <i>Appropriate agreements for legal liability if any</i> f. <i>Existence of regulation to support highest audit quality”</i>
Knechel <i>et.,al</i> (2012)	<p>1. <i>Indicator of audit quality: Inputs</i></p> <ul style="list-style-type: none"> a. <i>Incentives and motivation</i> b. <i>Professional skepticism</i> c. <i>Knowledge and expertise</i> d. <i>Within firm pressure</i> <p>2. <i>Indicator of audit quality: Process</i></p> <ul style="list-style-type: none"> a. <i>Judgement in the audit process</i> b. <i>Audit production</i> c. <i>Assessing risk</i> d. <i>Analytical procedures</i> e. <i>Obtaining and evaluating audit evidence</i> f. <i>Auditor-client negotiations</i> g. <i>Review and quality control</i> <p>3. <i>Indicator of audit quality: Outcomes</i></p> <ul style="list-style-type: none"> a. <i>Adverse outcomes: restatement or litigation</i> b. <i>Financial reporting quality: discretionary accruals or accounting conservatism</i> c. <i>Audit reports</i> d. <i>Regulatory reviews of audit firms</i> <p>4. <i>Indicator of audit quality: Context</i></p> <ul style="list-style-type: none"> a. <i>Audit partner compensation</i> b. <i>Abnormal audit fees</i> c. <i>Non-audit fees</i> d. <i>Audit fee premium</i> e. <i>Audit tenure</i> f. <i>Market perceptions of audit quality</i>

Sumber: Berbagai literatur (Penulis, 2014)

Merujuk pada Tabel 13.4, menunjukkan bahwa kualitas audit dapat dilakukan dengan mengukur berbagai faktor seperti pelaksanaan USAP, penerapan SPAP, PPL, Kewajiban Hukum, serta pembentukan Pusat Kualitas Audit, penerapan Kode Etik, penerapan aturan yang ditetapkan oleh BAPEPAM, pelaksanaan *Peer Review* atas penerapan Sistem Pengendalian Mutu yang ditetapkan oleh Kantor Akuntan Publik.

Dengan kata lain, kualitas audit dipandang sebagai sesuatu yang tidak mudah untuk diukur, banyak faktor dan dimensi yang dapat digunakan. Namun demikian peneliti merujuk pada pandangan Knechel, *et. al.*, (2012) yang menyatakan bahwa *we organize our discussion of quality indicators around a “balanced scorecard” with four categories: inputs, process, outcomes and context. First, the inputs to an audit are primarily reflected in the individual characteristics of the audit team such as professional skepticism, knowledge and expertise. Second, audit quality is influenced by the characteristics inherent to the audit process, e.g., risk assessment, analytical procedures, and workpaper review, etc. Third, we consider relevant outcomes which may be reflected in various observable characteristics, e.g., restatements, financial reporting quality, accuracy of audit reports, and results of regulatory reviews. Finally, we examine indicators associated with the context of the audit, including the existence of abnormal audit fees, audit tenure, audit partner compensation, and audit fee premiums, all of which may influence auditor incentives.*

Dengan demikian, Kualitas Audit ini dimaknai sebagai probabilitas seorang auditor dalam menemukan dan melaporkan suatu kekeliruan atau penyelewengan yang terjadi dalam suatu sistem akuntansi klien. Kualitas audit diukur dengan menggunakan indikator kualitas yang seimbang (keuangan dan non keuangan) dari empat kategori: input, proses, hasil dan konteks.

Behn *et al*(1997) Carcello *et al*(1992), Chang *et.al* (2009) Defond and Zhang (2013) mengukur kualitas audit dengan menggunakan 2 (dua) dimensi, yaitu:

- a. *Client demand* (Defond and Zhang, 2013), dengan Indikator:
 - komite audit
 - internal audit

b. *Dimensi Auditor supply*, dengan Indikator:

- *Expertice*
- *Education*
- *Sharing*
- Pengendalian mutu

Indukator Kualitas Audit Menurut Sugiono Poulus(2015)

1. Kualitas Input:
 - a. Incentives and motivation (AQ1)
 - b. Profesional skepticism (AQ2)
 - c. Knowledge and expertise (AQ3)
 - d. Within-firm pressure (AQ4)
2. Kualitas Process:
 - a. Judgment in the audit process (AQ5)
 - b. Audit production (AQ6)
 - c. Assessing risk (AQ7)
 - d. Analytical procedures (AQ8)
 - e. Obtaining and evaluating audit evidence (AQ9)
 - f. Auditor-client negotiations (AQ10)
 - g. Review and quality control (AQ11)
3. Kualitas Outcome:
 - a. Adverse outcomes: restatements and litigation (AQ12)
 - b. Financial reporting quality: discretionary accruals or accounting conservatism (AQ13)
 - c. Audit reports (AQ14)
 - d. Regulatory reviews of audit firms (AQ15)
4. Kualitas Context:
 - a. Audit partner compensation (AQ16)
 - b. Abnormal audit fees (AQ17)
 - c. No-audit fees (AQ18)
 - d. Audit fee premium (AQ19)
 - e. Audit tenure (AQ20)
 - f. Market perceptions of audit quality (AQ21)

Tabel 13.5
Indikator Kualitas Audit Menurut Amrin Siregar (2009)

Dimensi	Indikator
1. Orientasi Masukan (<i>Input Oriented</i>)	a. Penugasan personel untuk melaksanakan perjanjian b. Konsultasi c. Supervisi d. Pengangkatan e. Pengembangan profesi f. Promosi g. Inspeksi
2. Orietasi Proses (<i>Process Oriented</i>)	a. Independensi b. Kepatuhan pada standar audit c. Pengendalian audit d. Kompetensi auditor
3. Orietasi Keluaran (<i>Outcome Oriented</i>)	e. Kualitas teknis dan jasa yang dihasilkan auditor f. Penerimaan dan kelangsungan kerjasama dengan klien g. Due professional care
4. Tindak Lanjut atas Rekomendasi audit	a. Jajaran manajemen klien mendukung implementasi rekomendasi Auditor b. Peraturan internal klien memungkinkan untuk mengimplementasikan rekomendasi audit c. Sistem di perusahaan klien memungkinkan untuk mengimplementasikan rekomendasi audit d. Budaya di perusahaan klien memungkinkan untuk mengimplementasikan rekomendasi dari Auditor e. Fasilitas fisik di perusahaan klien memungkinkan untuk mengimplementasikan rekomendasi dari Auditor

BAGIAN KELIMA PENUTUP

BAB XIV RESUME

14.1 Komitmen Profesi Akuntan, Komitmen Organisasi Kantor Akuntan Publik, Kepuasan Kerja Auditor

Hasil pembuktian empirik menunjukkan terdapat Pengaruh Komitmen Profesi Akuntan dan Komitmen Organisasi Kantor Akuntan Publik Terhadap Kepuasan Kerja Auditor baik secara parsial maupun secara simultan. Hasil pengujian ini didukung oleh konsep bahwa profesi akuntan dan auditor sangat diperlukan guna membantu masyarakat terutama dalam bidang transaksi bisnis mereka. Dengan berkembangnya profesi akuntan maka transaksi bisnis antara anggota masyarakat dapat dicatat sebagaimana terjadinya secara sistematis dan terus menerus sehingga dapat disusun laporan keuangan sebagai pertanggungjawaban bagi para pihak yang terkait. Profesi auditor melakukan audit untuk dapat lebih dipercayanya lapoan keuangan yang telah dibuat tersebut.

Pengertian profesi dalam konteks akuntansi dalam berbagai literatur sering disebutkan sebagai sekumpulan orang yang terlibat aktivitas serupa yang memenuhi syarat-syarat:

- (1) Berdasarkan suatu disiplin pengetahuan khusus,
- (2) Diperlukan suatu proses pendidikan tertentu untuk memperoleh pengetahuan itu,
- (3) Harus mempunyai standar-standar kualifikasi tertentu jika akan menjadi anggota, dan harus ada pengakuan formil mengenai statusnya,
- (4) Ada norma perilaku yang mengatur hubungan antara professional dengan langganan, teman sejawat, dan publik maupun tanggung jawab yang tercakup dalam suatu pekerjaan yang melayani kepentingan umum,

- (5) Harus ada suatu organisasi yang mengabdikan diri untuk memajukan kewajiban-kewajibannya terhadap masyarakat, disamping untuk kepentingan kelompok itu,
- (6) Ciri khas lainnya adanya peraturan perilaku (kode etik) yang mengatur cara anggota profesi harus mempertahankan kehormatan profesinya.

Ketaatan pada standar profesi, akuntabilitas, dan etika profesi dalam konteks individu memiliki keterkaitan dengan bagaimana komitmen organisasi, dimana komitmen profesi yang dijalankan oleh individu dalam organisasi akan dapat dilihat pada bagaimana komitmen individu tersebut untuk menjaga citra organisasi dan berbuat yang terbaik atas nama organisasi (Mc Phail, 2001). Lebih jauh hasil pengujian hipotesis ini juga sejalan dengan hasil penelitian Schwepker (2001) yang menunjukkan bahwa kesadaran etika individu di dalam organisasi akan meningkatkan kepuasan kerja dan menurunkan keinginan berpindah.

Dengan demikian, Auditor bertanggungjawab terhadap profesi akuntan, rekan seprofesi, organisasi tempat auditor bernaung, auditan atau auditee, dirinya sendiri, dan secara luas kepada publik. Auditor yang memiliki cita-cita dan nilai kebersamaan dalam bentuk pemenuhan persyaratan menjalankan praktik akuntan (jasa audit) membentuk profesi sebagai wadah masyarakat bermoral (*moral community*). Dengan bertolak pada latar belakang pendidikan yang sama, para profesional ini memiliki keahlian khas tertutup bagi orang lain yang tidak sama keahliannya dan menjadi suatu kelompok dengan kekuatan berkuasa dalam suatu bidang keahlian pengetahuan tertentu, sebagai pemegang monopoli di pasar penawaran. Jika tujuan dari profesi akuntan adalah tanggung jawab itu sendiri maka pencapaian tujuan yaitu tanggung jawab terhadap profesi dan organisasi tentu akan mendukung pada upaya pencapaian kepuasan kerja.

14.2 Komitmen Profesi Akuntan, Komitmen Organisasi Kantor Akuntan Publik, Kepuasan Kerja Auditor, Dan Implementasi Audit Independen Atas Laporan Keuangan

Merujuk pada hasil penelitian dan studi literature memberikan bahwa terdapat pengaruh komitmen profesi, komitmen organisasi dan kepuasan kerja dan implementasi audit independen atas laporan keuangan sudah relevan, karena semua masalah kedua dalam penelitian ini dapat terjawab. Berdasarkan penelusuran hipotesis yang diajukan dapat diterima secara signifikan.

Dengan demikian jika pendekatan dilakukan secara parsial masih memungkinkan adanya komitmen profesidan komitmen organisasi yang berpengaruh terhadap kepuasan kerja maupun dalam mengimplemetasikan audit independen. Jika ditelusuri komitmen organisasi Kantor Akuntan Publik umumnya telah diterapkan sebagai kode etik yang dipersyaratkan Institut Akuntan Publik Indonesia (SPAP) terkait dengan ketaatan pada standar profesi, akuntabilitas profesi maupun pada etika profesi yang semua ini merupakan dimensi dari komitmen profesi. Hal tersebut tentu akan sangat berpengaruh terhadap kualitas audit yang pada gilirannya akan berdampak pada aspek lain. seperti kepuasan kerja serta implementasi audit independen atas laporan keuangan. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Messier, Emby, Glover, and Prawitt, 2008 yang memperlihatkan bahwa Laporan penting sekali dalam suatu audit atau proses atestasi lainnya karena laporan menginformasikan pemakai informasi mengenai apa yang dilakukan auditor dan kesimpulan yang diperolehnya. Dari sudut pemakai laporan dipandang sebagai produk utama dari proses atestasi, untuk mendapatkan kualitas laporan audit yang baik tentu menuntut perlunya ketaatan pada standar profesi, akuntabilitas profesi, dan etika profesi.

Pada dasarnya keberadaan komitmen profesi dan komitmen organisasi memainkan peranan penting dalam implementasi audit independen atas laporan keuangan, namun yang paling penting adalah mampu menciptakan suasana yang menyenangkan bagi auditor dalam bekerja. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil

penelitian Aranya dan Ferris menyatakan penegasan etika profesi merupakan kunci untuk memberikan kepercayaan masyarakat terhadap jasa yang diberikan oleh akuntan publik (auditor independen), apabila etika profesi tidak dipatuhi, maka dampaknya akan muncul berbagai masalah yang merugikan jasa professional yang diberikan.

14.3 Komitmen profesi akuntan, komitmen Organisasi Kantor Akuntan Publik, dan Kualitas Audit

Hasil penelitian menunjukkan bukti empirik bahwa komitmen profesi akuntan publik dan komitmen Organisasi Kantor Akuntan Publik berpengaruh terhadap Kualitas Audit, hal ini sejalan dengan hasil penelitian Lie, Song dan Wong (2005) yang berkesimpulan bahwa komitmen organisasi KAP yang lebih tinggi cenderung memberikan jasa audit yang lebih berkualitas. Namun penelitian Lie, Song dan Wong tidak menjelaskan kenapa hanya komitmen organisasi yang diamati. Penelitian ini memperlihatkan bahwa komitmen profesi tidak kecil pengaruhnya terhadap kualitas audit. Sebagai anggota dari suatu profesi, akuntan mempunyai kewajiban untuk menjaga ketaatan pada standar perilaku etis mereka yang tertuang dalam standar profesi. Akuntan juga mempunyai tanggung jawab untuk kompeten dan menjaga integritas serta objektivitas mereka, ini menunjukkan perlunya akuntabilitas profesi tertanam pada diri akuntan. Ketaatan dan akuntabilitas sangat erat kaitannya dengan etika profesi akuntan.

Hasil penelitian juga menunjukkan komitmen organisasi KAP berpengaruh terhadap kualitas audit, artinya disamping komitmen profesi yang ditunjukkan oleh perilaku akuntan, yang lebih penting lagi adalah komitmen organisasi, dalam hal ini Kantor Akuntan Publik, karena tanpa komitmen dari organisasi yang tinggi mustahil kiranya komitmen profesi yang dijalankan akuntan, karena opini yang dikeluarkan auditor merupakan gambaran opini yang dikeluarkan organisasi.

14.4 Komitmen Profesi, Komitmen Organisasi Kantor Akuntan Publik, Kepuasan Kerja Auditor, Implementasi Audit Independen Atas Laporan Keuangan, dan Kualitas Audit

Hasil penelitian menunjukkan terdapat pengaruh komitmen profesi akuntan, komitmen organisasi Kantor Akuntan Publik, kepuasan kerja auditor, dan audit independen terhadap kualitas audit secara simultan terhadap kualitas audit, baik secara parsial maupun secara simultan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Benke, et al 1980, Harrel, 1986, Messmer, 2002 dan Camp, 2003, yang intinya berkesimpulan bahwa selain masalah *Professional Commitment* dan *Organizational Commitment*, masalah lain yang dihadapi akuntan mempunyai kontribusi terhadap kualitas audit adalah kepuasan kerja (*Job Satisfaction*). Penelitian ini juga sejalan dengan hasil penelitian Benke, et al 1980; Harrel, 1984; Vandenberg, et al, 1992; Backman, Allen, 2000; dan Azzat et al, 2001 yang berkesimpulan bahwa Auditor yang mempunyai *organizational commitment* dan *job satisfaction* tinggi cenderung mempunyai kualitas audit yang lebih baik. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan hasil penelitian Lie, Song dan Wong (2005) berkesimpulan bahwa komitmen organisasi KAP yang lebih tinggi cenderung memberikan jasa audit yang lebih berkualitas.

Hasil penelitian yang dilakukan penulis juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan Sutton (1993). Sutton meneliti tentang faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas proses audit. Hasil penelitian ini menunjukkan adanya kesepakatan antara para responden mengenai faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kualitas proses audit mulai tahap perencanaan penugasan, tahap pekerjaan lapangan, dan tahap administrasi akhir. Sembilan belas faktor yang berpengaruh tersebut terdiri dari 6 faktor berbasis Mien, 2 faktor berbasis firma/tim audit, dan 11 faktor berbasis pada prosedur audit aktual dan yang terkait dengan kualitas kinerja audit.

Hasil penelitian penulis juga menunjukkan bahwa untuk mendapatkan kualitas audit yang baik, perlu memperhatikan komitmen profesi karena ketaatan pada standar profesi,

akuntabilitas profesi, dan etika profesi merupakan dimensi penting dalam komitmen profesi bahkan terdapat dua puluh empat indikator yang dijadikan ukuran seluruhnya signifikan berpengaruh terhadap kualitas audit. Dalam meningkatkan kualitas audit juga perlu memperhatikan komitmen organisasi karena dimensi afektif, kontinum, dan normative serta tujuhbelas indikator yang dijadikan ukuran seluruhnya signifikan berpengaruh terhadap kualitas audit. Kualitas audit dipengaruhi oleh implementasi audit independen, audit independen dipengaruhi oleh kepuasan kerja. Komitmen profesi dan komitmen organisasi berpengaruh pada kepuasan kerja. Dengan demikian kualitas audit dipengaruhi oleh kepuasan kerja auditor dalam mengimplementasikan audit independen atas laporan keuangan, dimana kepuasan dipengaruhi oleh komitmen profesi akuntan dan komitmen organisasi Kantor Akuntan Publik.

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan penulis beberapa tahun terakhir ini memberikan bukti empirik bahwa secara keseluruhan model yang diajukan dalam penelitian ini yaitu bahwa terdapat pengaruh komitmen profesi, komitmen organisasi kantor akuntan publik terhadap kepuasan kerja auditor dan implementasi audit independen atas laporan keuangan serta implikasinya terhadap kualitas audit sudah relevan, karena semua masalah dalam penelitian ini dapat terjawab. Berdasarkan penelusuran empat hipotesis yang diajukan dapat diterima secara signifikan. Dengan demikian jika pendekatan dilakukan secara parsial masih memungkinkan adanya komitmen profesi yang berpengaruh terhadap komitmen organisasi maupun maupun terhadap kepuasan kerja.

Jika ditelusuri komitmen organisasi Kantor Akuntan Publik umumnya diterapkan sebagai kode etik yang dipersyaratkan Institut Akuntan Publik Indonesia (SPAP). Dengan demikian penerapan komitmen organisasi pada KAP sampai saat penelitian ini dilaksanakan telah berlangsung 20 tahun sejak ditetapkannya SPAP sebagai pengganti Norma Pemeriksaan Tahun 1994. Hal tersebut tentu akan sangat berpengaruh terhadap kualitas audit yang pada gilirannya akan berdampak pada aspek lain, seperti komitmen profesi, komitmen organisasi dan kepuasan kerja serta implementasi audit independen atas laporan keuangan.

Pada dasarnya keberadaan komitmen profesi akuntan dan komitmen organisasi kantor akuntan publik memainkan peranan penting dalam meningkatkan kepuasan kerja auditor maupun implementasi audit independen atas laporan keuangan berjalan dengan baik, sehingga pada gilirannya menghasilkan kualitas audit yang tinggi.

Auditor bertanggungjawab terhadap profesi akuntan, rekan seprofesi, organisasi tempat auditor bernaung, auditan atau auditee, dirinya sendiri, dan secara luas kepada publik. Auditor yang memiliki cita-cita dan nilai kebersamaan dalam bentuk pemenuhan persyaratan menjalankan praktik akuntan (jasa audit) membentuk profesi sebagai wadah masyarakat bermoral (*moral community*). Dengan bertolak pada latar belakang pendidikan yang sama, para profesional ini memiliki keahlian khas tertutup bagi orang lain yang tidak sama keahliannya dan menjadi suatu kelompok dengan kekuatan berkuasa dalam suatu bidang keahlian pengetahuan tertentu, sebagai pemegang monopoli di pasar penawaran.

Keadaan seperti ini sangat mendukung munculnya kecurigaan dikalangan para pengguna jasa profesi tersebut, karena mereka mengira akan dipermainkan. Oleh karena itu untuk mengimbangi dan dalam rangka mempertahankan diri demi eksistensi profesinya serta menjamin kepentingan publik, dibuatlah etika profesi dalam wujud kode etik yang disiapkan profesi sebagai suatu peraturan yang dibuat profesi sendiri dan mengikat bagi anggotanya atau self regulatory. Masyarakat yang “membeli” jasa audit atau yang dilayani oleh profesi audit sangat mengetahui kebutuhan dirinya, yaitu *fact and value* untuk dapat membantu dalam memilih alternatif keputusan (semacam *early warning system*), terutama informasi yang berkenaan dengan kelanjutan usaha auditan (*auditee*). Sehubungan dengan hal ini, maka Institut Akuntan Publik Indonesia membuat suatu standar tentang ruang gerak auditor, yang tertuang di dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Salah satu yang ditekankan dalam standar profesional adalah auditor mempunyai tanggungjawab untuk menilai apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya untuk periode waktu yang pantas. Auditor seyogyanya memutuskan memberikan

opini diluar wajar tanpa pengecualian (*qualified opinion*), seandainya terdapat kesangsian atas *going concern* atau kelanjutan usaha entitas yang di audit. Dengan kata lain ketaatan pada standar profesi dan akuntabilitas profesi merupakan faktor determinan dalam menghasilkan audit yang berkualitas.

sejalan dengan penjelasan di atas dan berkenaan terjadinya dampak "*krisis moneter*" di Indonesia, profesi akuntan memandang pentingnya tindakan kehatian-hatian dan tanggungjawab yang sungguh-sungguh dari auditor, dalam mempertimbangkan terjadinya dampak perekonomian yang memburuk, terhadap *going concern* entitas. Perkiraan auditor terhadap pengaruh tersebut, harus dimuat dalam laporan auditor. Dengan demikian memungkinkan auditor tetap memberikan pernyataan pendapat wajar tanpa pengecualian, sekalipun terdapat kesangsian berkenaan dengan *going concern* usaha auditan, asalkan mengungkap ulang informasi di dalam laporan auditor.

Etika profesi pada dasarnya merupakan pengembangan kemampuan individu untuk memperhatikan isu-isu tentang moral. Etika dalam auditing adalah sebagai prinsip moral atau nilai, dimana setiap auditor harus memiliki seperangkat nilai walaupun tidak diungkapkan secara eksplisit. Selanjutnya dijelaskan dengan mengutip pendapat Kohlberg seorang psikolog dengan *six stages*. Shaub dalam *Behavioral Research in Accounting* menggambarkan keterkaitan antara: *Ethical Perception, Ethical Judgment, Intention* dan *Behavior* sebagai berikut: *Ethical Perception* adalah cara pandang seseorang yang kemudian mempengaruhi pertimbangan perilaku etikanya (*Ethical Judgment*) yang selanjutnya mempengaruhi keinginan untuk berbuat (*Intention*) dan pada akhirnya kemudian diwujudkan dalam perilaku atau perbuatan (*Behavior*).

Terkait dengan profesi akuntan, maka profesi tersebut yang setiap saat dihadapkan pada *judgment* untuk pengambilan keputusan, maka seharusnya komitmen profesi akuntan publik harus tinggi sehingga dapat mengambil keputusan secara *professional*. Dengan demikian individu yang menjalankan profesi akuntan dituntut memiliki ketaatan pada standar profesi yang sejalan dengan profesinya yang antara lain diatur dalam kode etik

profesi. Di samping itu akuntan juga harus dapat berkomitmen dengan organisasinya dan menjaga citra serta kelangsungan organisasinya. Jika kondisi tersebut tercapai maka hal tersebut dapat mendorong terwujudnya perilaku profesional yang selanjutnya mendukung terhadap pencapaian kepuasan kerja. Dengan kepuasan kerja yang dicapai oleh auditor dalam mengimplementasikan audit independen atas laporan keuangan akan berimplikasi pada kualitas audit yang dihasilkan.

Dengan demikian keempatihipotesis yang diajukan sejalan dengan teori-teori sebelumnya, namun yang perlu dicermati adalah bagaimana hasil penelitian dapat dijadikan rujukan dalam pengembangan ilmu pengetahuan khususnya ilmu akuntansi. Karena jelas hasil penelitian akan bermanfaat bukan saja bagi pengembangan ilmu akuntansi tetapi juga dapat dijadikan referensi bagi Kantor Akuntan Publik dalam menginventarisir hasil auditnya terhadap masyarakat melalui komitmen profesi akuntan, komitmen organisasi Kantor Akuntan Publik dan kepuasan kerja para auditornya serta implementasi audit independen atas laporan keuangan.

Penelitian Poulus (2015) memberikan bukti empirik yang merujuk pada kajian dalam buku ini, dapat diringkaskan beberapa simpulan, sebagai berikut:

1. Kompetensi Auditor, *Time Budget Pressure*, Independensi Auditor, dan Komunikasi Auditor dengan Komite Audit dari audit partner KAP yang terdaftar di OJK berpengaruh baik secara parsial maupun simultan terhadap Kualitas Audit. Meskipun demikian, pengaruh yang ditemukan belum menunjukkan angka yang optimal. Hal ini diduga terdapat faktor lain yang mungkin lebih mempengaruhi kualitas audit seperti komitmen manajemen klien, pemahaman dan kesadaran masyarakat pengguna atas manfaat pelaksanaan jasa audit laporan keuangan yang benar, penegakan legal liability, orientasi etika, serta peraturan dan kebijakan pemerintah, khususnya instansi yang terkait dengan pengawasan jasa audit seperti OJK, PPAJP, dan DJP.
2. Kompetensi Auditor, *Time Budget Pressure*, Independensi Auditor, Komunikasi Auditor dengan Komite Audit dan Kualitas

Audit dari audit partner Kantor Akuntan Publik yang terdaftar pada Otoritas Jasa Keuangan di Indonesia berpengaruh secara parsial maupun secara simultan terhadap *Audit Expectation Gap* (AEG). Meskipun demikian pengaruh yang ditemukan belum menunjukkan angka yang optimal, karena diduga terdapat faktor lain yang mungkin lebih mempengaruhi *Audit Expectation Gap* (AEG), seperti komitmen manajemen klien, pemahaman dan kesadaran masyarakat pengguna atas manfaat pelaksanaan jasa audit laporan keuangan yang benar, penegakan legal liability, orientasi etika, serta peraturan dan kebijakan pemerintah, khususnya instansi yang terkait dengan pengawasan jasa audit seperti OJK, PPAJP, dan DJP.

3. Kompetensi Auditor, *Time Budget Pressure*, Independensi Auditor, Komunikasi Auditor dengan Komite Audit baik langsung maupun tidak langsung (melalui *Audit Quality*) berpengaruh secara bermakna terhadap *Audit Expectation Gap*. Meskipun demikian pengaruh yang ditemukan belum menunjukkan angka yang optimal. Hal ini diduga terdapat faktor lain yang mungkin lebih mempengaruhi kualitas audit seperti komitmen manajemen klien, pemahaman dan kesadaran masyarakat pengguna atas manfaat pelaksanaan jasa audit laporan keuangan yang benar, penegakan legal liability, orientasi etika, serta peraturan dan kebijakan pemerintah, khususnya instansi yang terkait dengan pengawasan jasa audit seperti OJK, PPAJP, dan DJP.

BAB XV

IMPLIKASI KUALITAS AUDIT DALAM PENGEMBANGAN TEORI

Berbagai hasil penelitian memberikan sumbangan pemikiran bagi manajemen Kantor Akuntan Publik (KAP) untuk memahami Komitmen Profesi Akuntan, Komitmen Organisasi KAP, Kepuasan Kerja Auditor, Implementasi Audit Independen atas Laporan Keuangan dan Kualitas Audit. Dengan komitmen profesi akuntan, komitmen organisasi KAP, kepuasan auditor dan implementasi audit independen atas laporan keuangan yang baik maka kualitas audit yang dihasilkan akuntan publik dapat memenuhi harapan *stakeholder's*-nya.

Hasil penelitian juga memberikan sumbangan dalam bentuk referensi ilmu Akuntansi dan Auditing khususnya *Behavioral Accounting* dan sebagai pembenaran ilmiah untuk penelitian-penelitian yang menghubungkan variabel-variabel: Komitmen Profesi Akuntan, Komitmen Organisasi KAP, Kepuasan Kerja Auditor dan Implementasi Audit Independen atas Laporan Keuangan, dan Kualitas Audit.

Peran akuntan publik adalah untuk memberikan kepastian bahwa laporan keuangan yang diterbitkan tidak mengandung informasi yang menyesatkan pemakainya. Akibatnya pemakai laporan sangat tergantung pada pendapat akuntan publik sebelum memberikan kepercayaan pada laporan keuangan. Akuntan publik juga membantu manajemen dalam hal pernyataan pendapat yang dapat digunakan oleh manajemen untuk mendukung pertanggung jawaban seperti yang dilaporkan dalam laporan keuangan.

Karena itu, begitu pentingnya fungsi akuntan publik, perlu ditempuh berbagai usaha untuk menjaga kredibilitas akuntan publik agar kepercayaan masyarakat pada profesi ini tidak berkurang. Standar Profesional Akuntan Publik dan Kode Etik Akuntan yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) merupakan sebagian dari usaha itu. Berbagai perkembangan yang terjadi belakangan ini semakin pentingnya profesi akuntan publik ini,

sehingga perlu dikembangkan berbagai usaha termasuk program pendidikan akuntansi untuk meningkatkan citra profesi akuntan publik.

Pihak penyaksi yang diemban oleh akuntan publik sebagai yang dipercaya oleh masyarakat tentu harus memiliki beberapa persyaratan yang ketat untuk dapat menjadi akuntan publik agar masyarakat benar-benar tidak dirugikan dan dapat meyakini kesaksiannya. Persyaratan yang harus dipenuhi untuk menjadi akuntan publik dalam SK Menteri Keuangan No 423/KMK.66/2002 tentang jasa akuntan publik adalah sebagai berikut: (a) Memiliki Ijasah Akuntan dan Ijasah Sarjana Akuntansi sesuai UU No. 34/54; (b) Surat tanda memiliki Register Negara Akuntan yang dikeluarkan Departemen Keuangan; (c) Surat keterangan yang menyatakan bahwa yang bersangkutan telah menyelesaikan Wajib Kerja Sarjana; (d) Memiliki Kantor serta peralatan-peralatannya sebagai sarana untuk melakukan praktek Akuntan Publik; (e) Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak; (f) Memiliki Kartu Tanda Pengenal Penduduk; (g) Memiliki staf akuntansi, atau akuntan dan pegawai lainnya; (h) Memiliki surat izin dari atasannya kalau yang bersangkutan bekerja di lembaga negara di luar Departemen Keuangan (Pegawai Departemen Keuangan tidak dibenarkan membuka kantor Akuntan); (i) Memiliki pengalaman kerja di kantor akuntan publik lainnya minimal 2 tahun; (j) Mendapat surat keterangan dan rekomendasi dari Pengurus Pusat IAI; (k) Kalau kantornya berbentuk kerjasama, surat perjanjian antara partner harus dilampirkan; (l) Tidak boleh merangkap sebagai eksekutif pada perusahaan lain. Yang kemudian diperbaharui oleh Undang Undang No. 2 tahun 2010 tentang Akuntan Publik.

Akuntan Indonesia sebagai suatu profesi, sama dengan akuntan di negara-negara lain, mempunyai kode etik. Kode etik ini ditetapkan oleh IAI dan berlaku untuk seluruh anggota IAI, baik akuntan publik maupun akuntan yang bekerja di bidang lain, untuk digunakan sebagai panduan perilakunya dalam memenuhi tanggung jawab profesinya. Kode etik IAI terdiri dari tiga bagian: (1) prinsip etika, (2) aturan etika, dan (3) interpretasi aturan etika. Prinsip etika merupakan kerangka dasar aturan etika yang berlaku untuk anggota kompartemen tertentu dan khusus untuk memenuhi kepentingan anggota kompartemen tersebut.

BAB XVI REKOMDENDASI

Penelitian mengenai implementasi audit independen atas laporan keuangan merupakan hal yang relatif baru dan belum banyak dilakukan. Di lain pihak, peraturan perundangan telah memberikan aturan termasuk sanksi bagi auditor untuk mengimplementasikan audit independen atas laporan keuangan. Peraturan perundangan ini berlaku untuk akuntan yang memiliki profesi sebagai auditor. Guna kepentingan itu disarankan kepada peneliti lain yang berminat untuk melakukan penelitian mengenai implementasi audit independen atas laporan keuangan, dimana aturan bagi auditor untuk mengimplementasikan audit independen belum banyak dimuat, baik dalam peraturan perundangan maupun anggaran dasar Kantor Akuntan Publik.

Penulis menduga ada faktor lain yang berpengaruh terhadap implemmentasi audit independen dan kualitas audit selain komitmen profesi dan komitmen organisasi serta kepuasan kerja auditor. Faktor lain yang dimaksud diduga adalah audit operasional, audit dengan tujuan tertentu, audit investigasi dan kebijakan Kantor Akuntan Publik demi kepentingan pemangku kepentingan (*stakeholder*). Untuk itu disarankan kepada peneliti lain yang berminat, dapat melakukan penelitian atas pengaruh faktor yang diduga tersebut.

Hasil penelitian menunjukkan pada indikator yang membangun audit independen atas laporan keuangan masih ada indikator yang termasuk yang belum optimal, yaitu: (1) pelaksanaan pengujian dan konfirmasi multi pihak atas saldo

untuk menentukan status saldo yang ada; (2) Perencanaan awal audit dilakukan secara lengkap dan dikomunikasikan kepada seluruh tim audit; (3) Disusun rencana audit melalui prosedur perencanaan yang lengkap dan menyeluruh sesuai penyusunan program yang berlaku; dan (4) Penerbitan laporan audit dilakukan setelah melalui rapat tim audit dan berbagai kajian yang menyeluruh.

Demikian juga pada indikator-indikator yang membangun kualitas audit, masih terdapat indikator yang belum optimal, yaitu:

- (1) Akuntan selaku Auditor yang bekerja di KAP dalam melaksanakan audit, memiliki staf khusus sebagai Supervisor guna memperlancar pelaksanaan audit;
- (2) KAP tempat akuntan berkerja selalu ada waktu dan tempat untuk konsultasi baik sesama auditor maupun dengan managing partner bahkan untuk klien guna mencapai keefektipan dalam melaksanakan audit;
- (3) Akuntan selaku Auditor yang bekerja di KAP selalu siap jika sewaktu-waktu ada inspeksi dari BPKP maupun dari instansi terkait guna memperlancar pelaksanaan audit; dan
- (4) Akuntan selaku Auditor yang bekerja di KAP memiliki kompetensi yang memadai dalam melaksanakan audit.

Hal ini masih dapat ditingkatkan dengan cara pemeriksa atau auditor lebih konsekuen mengikuti standar profesional yang diatur dalam SPKN dan SPAP.

Hasil penelitian menunjukkan masih terdapat indikator yang membangun implementasi audit independen yang belum optimal, yaitu:

- (1) Pelaksanaan pengujian dan konfirmasi multi pihak atas saldo untuk menentukan status saldo yang ada;
- (2) Perencanaan awal audit dilakukan secara lengkap dan dikomunikasikan kepada seluruh tim audit;
- (3) Disusun rencana audit melalui prosedur perencanaan yang lengkap dan menyeluruh sesuai penyusunan program yang berlaku; dan
- (4) Penerbitan laporan audit dilakukan setelah melalui rapat tim audit dan berbagai kajian yang menyeluruh. Disarankan agar Kantor Akuntan Publik sebagai organisasi melakukan perbaikan terhadap hal-hal tersebut.

Berkaitan dengan indikator yang membangun kualitas audit masih terdapat indikator yang belum optimal, yaitu:

- (1) akuntan selaku Auditor yang bekerja di KAP dalam melaksanakan audit, memiliki staf khusus sebagai Supervisor guna memperlancar pelaksanaan audit;
- (2) KAP tempat akuntan berkerja selalu ada waktu dan tempat untuk konsultasi baik sesama auditor maupun dengan managing partner bahkan untuk klien guna mencapai keefektipan dalam melaksanakan audit;
- (3) Akuntan selaku Auditor yang bekerja di KAP selalu siap jika sewaktu-waktu ada inspeksi dari BPKP maupun dari instansi terkait guna memperlancar pelaksanaan audit; dan
- (5) Akuntan selaku Auditor yang bekerja di KAP memiliki kompetensi yang memadai dalam melaksanakan audit.

Hal tersebut masih dapat ditingkatkan dengan meningkatkan komitmen organisasi dan mengimplementasikan audit independen secara lebih baik.

GLOSSARY

A

Abstrak, ringkasan suatu pernyataan, laporan, karangan, dan sebagainya yang disusun secara sistematis dan menyeluruh (*abstract*).

Agency Theory, teori mengenai hubungan antara principal dan agen, erat kaitannya dengan biaya yang muncul untuk menyelesaikan konflik kepentingan antara principal dan agen.

Auditing, suatu sistematis, yang terdiri dari langkah-langkah yang berurutan, termasuk (1) evaluasi internal accounting control (2) test terhadap substansi transaksi-transaksi dan saldo. System akuntansi, mencakup pengendalian intern yang diperlukan, dan menghasilkan data yang tercantum dalam laporan keuangan.

Auditor, orang yang memeriksa kegiatan operasional bank; pejabat bank yang ditunjuk dan bertanggung jawab kepada direksi untuk menilai seluruh kegiatan operasional bank, meliputi pengawasan secara sistematis, melakukan verifikasi atas seluruh pembukuan bank, dan menyampaikan laporan kepada direksi ataupun komisaris bank (*auditor*).

Auditor ekstern, akuntan publik independen yang melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan; di Indonesia akuntan publik yang dapat melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan bank harus terdaftar di Bank Indonesia; pemeriksian ekstern (*external auditor*).

Audit Expectation Gap, kesenjangan yang timbul sebagai akibat adanya perbedaan persepsi dari masyarakat atas ekspektasi terhadap kinerja auditor yang dirasakan oleh masyarakat.

B

BAPEPAM dan L/K, Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan.

Bukti audit, fakta yang diperoleh sebagai hasil pemeriksaan fisik, hitung ulang, penegasan pihak ketiga, pencocokan, pernyataan pejabat, dan lain-lain; fakta itu menjadi dasar yang layak untuk memberikan pendapat tentang kewajaran laporan keuangan (*auditing evidence*).

G

Globalisasi, kecenderungan perusahaan untuk memperluas penjualan, kepemilikan dan/atau manufaktur kepada pasar baru di luar negeri

I

Independensi Auditor, suatu perilaku dalam aktivitas audit yang dilakukan auditor yang sifatnya independen atau tidak memiliki kepentingan terhadap manajemen. Independensi Auditor diukur berdasarkan tahapan proses audit, yaitu: Perencanaan dan Perancangan Pendekatan Audit, Pelaksanaan, dan Penyelesaian.

Investasi, bagian dari kekayaan (aktiva) Dana Pensiun yang digunakan untuk meningkatkan kekayaan melalui distribusi hasil Investasi.

K

Karakteristik, dari sesuatu satuan pengamatan adalah ciri yang dimiliki oleh satuan pengamatan itu, yang keadaannya bisa digunakan untuk membedakan satuan pengamatan tersebut dari satuan pengamatan lainnya.

Kinerja, yaitu (1) sesuatu yang dicapai; (2) prestasi yang diperlihatkan; dan (3) kemampuan kerja (tentang peralatan).

Kualitas, Suatu produk atau jasa yang memenuhi atau melebihi harapan pelanggan berdasarkan harga yang bersedia dibayar oleh pelanggan.

Kualitas audit (*Quality Audit*), probabilitas seorang auditor dalam menemukan dan melaporkan suatu kekeliruan atau penyelewengan yang terjadi dalam suatu sistem akuntansi klien. Kualitas audit diukur dengan menggunakan indikator kualitas yang

seimbang(keuangan dan non keuangan) dariempat kategori: input, proses, hasildan konteks.

Komite Audit, anggota terpilih dari dewan direksi atau komisaris klien dan profesional, yang bertanggung jawab antara lain membantu auditor untuk tetap independen dari manajemen

Kompetensi, karakteristik dari seseorang yang dapat diperlihatkan, yang meliputi pengetahuan, keterampilan, dan prilaku, yang dapat menghasilkan kinerja dan prestasi.

Kompetensi Auditor,suatu keahlian yang cukup secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara objektif, yang diukur dari pengalaman dan pengetahuan terhadap fakta-fakta, dan prosedur-prosedur. Pengalaman ditunjukkan oleh jumlah klien yang diaudit, lamanya waktu dalam melaksanakan jasa audit, dan jenis perusahaan yang diaudit. Pengetahuan ditunjukkan oleh pemahaman auditor terhadap audit, usaha klien, dan kriteria yang digunakan, dan pendidikan non formal yang pernah diikuti.

Komunikasi auditor dengan komite audit, interaksidua arahantara auditor dengan komite audit, yangberkaitan dengan informasi yang dibutuhkan dalam proses audit.

Kuesioner, Pengumpulan data melalui daftar pernyataan/pertanyaan tertulis yang disusun untuk mendapatkan informasi atau keterangan dari beberapa orang.

L

Laporan Audit, komunikasi dari temuan audit kepada pemakai.

M

Manajemen investasi, manajemen profesional yang mengelola beragam sekuritas atau surat berharga seperti saham, obligasi dan aset lainnya seperti properti dengan tujuan untuk mencapai target investasi yang menguntungkan bagi investor. Investor tersebut dapat berupa institusi (perusahaan asuransi, dana pensiun, perusahaan dll) ataupun dapat juga merupakan investor perorangan, dimana sarana yang digunakan biasanya berupa kontrak investasi atau yang umumnya digunakan adalah berupa kontrak investasi kolektif (KIK) seperti reksadana

Metode, cara yang teratur dan terpicik baik-baik untuk mencapai maksus (dalam ilmu pengetahuan), cara kerja yang bersistem untuk memudahkan pelaksanaan suatu kegiatan guna mencapai tujuan yang ditentukan

P

Penasehat investasi, memberikan nasihat mengenai penjualan atau pembelian Efek dengan memperoleh imbalan jasa. Oleh karena itu, Penasihat Investasi harus memenuhi persyaratan tertentu seperti keahlian dalam bidang analisis Efek.

Perception (Persepsi), adalah suatu proses pemahaman atau pemaknaan informasi tentang lingkungan organisasi melalui penglihatan, pendengaran maupun perasaan.

Populasi, dapat didefinisikan sebagai totalitas semua nilai yang mungkin, hasil menghitung, ataupun pengukuran,kuantitatif maupun kualitatif; dari karakteristik tertentu mengenai sekumpulan objek yang lengkap dan jelas yang ingin dipelajari sifat-sifatnya. Adapun sebagian yang diambil dari populasi disebut sampel; keseluruhan objek psikologis yang dibatasi oleh kriteria tertentu. Banyak objek yang ada dalam sebuah populasi disebut ukuran populasi (*population size*) yang dilambangkan dengan huruf N; pernyataan hubungan antar konsep.

Postulat (n), asumsi yang menjadi pangkal dalil yang dianggap benar tanpa perlu pembuktiannya; anggapan dasar; patokan duga.

Premis, (1) apa yang dianggap benar sebagai landasan perubahan atau kesimpulan kemudian; dasar pikiran; alasan; (2) prasangka; asumsi; dan (3) kalimat atau preposisi yang dijadikan dasar penarikan kesimpulan di dalam logika.

Profesional, bersangkutan dengan profesi, memerlukan kepandaian khusus untuk menjalankannya.

Program Audit – seperangkat instruksi untuk menyelesaikan rencana audit; berisi deskripsi rinci mengenai keputusan yang diambil auditor mengenai (1) prosedur audit yang digunakan; (2) ukuran masing-masing sampel; (3) metode yang dipilih untuk diseleksi sampel yang diperiksa; dan (4) saat pelaksanaan yang pantas dari masing-masing prosedur audit.

Proses, serangkaian aktivitas yang dilakukan untuk memproduksi output yang memiliki nilai bagi pelanggan dengan menggunakan berbagai jenis input.

R

Reliabilitas – istilah yang dipakai bahwa hasil pengukuran relatif konsisten apabila pengukuran dilakukan berulang kali.

Referensi, sumber acuan (rujukan, petunjuk); buku-buku yang dianjurkan untuk dibaca.

S

Skala Likert, pilihan jawaban yang berurutan (mempunyai urutan), misalnya; sangat setuju, setuju, ragu-ragu, kurang setuju, dan tidak setuju, untuk ukur sikap, persepsi, gaya dan sebagainya.

Sampel Acak, satu sampel dimana setiap kemungkinan kombinasi unsur-unsur dalam populasi mempunyai kesempatan yang sama untuk terpilih sebagai sampel.

Sampel Representatif, sampel yang karakteristiknya sama dengan karakteristik populasi; sampel yang mewakili populasinya.

Sampel, sesuatu yang dipergunakan untuk menunjukkan sifat suatu kelompok yang lebih besar; bagian dari populasi statistik yang cirinya dipelajari untuk memperoleh informasi tentang seluruhnya; percontohan, yang dilambangkan dengan n .

Sampling, proses memilih bagian dari objek yang ada dalam populasi.

Satuan Pengamatan, adalah segala sesuatu yang bisa digolongkan kepada *material systems*, yang dijadikan kesatuan tertentu, yang cirinya akan diperiksa.

Standar, ukuran tertentu yang dipakai sebagai patokan; ukuran atau tingkat biaya hidup; sesuatu yang dianggap tetap nilainya sehingga dapat dipakai sebagai ukuran nilai (harga); baku.

T

Time budget pressure, sesuatu yang terkait dengan keputusan auditor untuk melakukan dan memilih prosedur audit yang akan dihilangkan/dikurangi, sehingga pekerjaan audit dapat diselesaikan sesuai dengan anggaran waktu yang tersedia.

Tingkat Pengukuran Variabel, (1) variabel nominal (skala nominal) – fungsinya semata-mata hanya sebagai lambang untuk membedakan; (2) variabel ordinal (skala/tingkat pengukuran ordinal) – (a) sebagai lambang untuk membedakan, dan (b) bilangan untuk mengurutkan peringkat (makin besar bilangan, peringkat makin tinggi); dan (c) bilangan bisa memperlihatkan jarak/interval.

Variabel, setiap karakteristik yang : (1) bisa diklasifikasikan ke dalam sekurang-kurangnya dua klasifikasi yang berbeda; atau (2) bisa memberikan sekurang-kurangnya dua hasil pengukuran / penghitungan yang berbeda.

INDEKS

A

Agency Problem, 5
Agency Theory, 3, 38
Agency, 3,
Akuntabilitas profesi, 101
Akuntansi biaya, 45
Akuntansi internasional, 45
Akuntansi keunagan, 45
Akuntansi pemeriksaan, 45
Akuntansi pemerintahan,
45,46
Akuntansi perpajakan, 45,46
Akuntansi sosial, 45
Akuntansi manajemen, 45
Analisis kejahatan, 20
Applied theory, 28
Asthesis, 144
Asumsi, 191
Attribute theory, 35
Audit expectation gap, 177,
179
Audit independen atas
laporan keuangan, 132
Audit independen, 192
Audit kepatuhan, 188
Audit keuangan, 187
Audit manajemen, 189
Audit program, 190
Audit, 1,2,3,4,5,
Audit, 44
Auditing theory, 30

B

Badan pemeriksa keuangan,
138

C

Cara pandang akuntan, 104,
105
Complete Contract, 7
Conformance, 144
Contracting Theory, 7
Conventional, 98
Co-workers, 127

D

DeAngelo, 71
Definisi audit, 60
Diagram proses audit, 71
Dokumentasi pemeriksaan, 84
Driver kualitas audit, 158
Durability, 144

E

Entity theory, 3
Esensi audit, 42
Ethical contract, 33
Etika profesi, 104
Etika profesi, 123
Etnometodologi, 22
Evaluasi audit, 143
Existence, 125
Expectancy theory, 37
Expectancy Value Theory, 2

F

Faktor yang mempengaruhi kualitas audit, 88
Features, 144
Filosofi ilmu akuntansi, 42

G

Goal theory, 38
Gofirman, 13
Growth, 126

I

Independensi, 153
Integriras, 78
Integritas, 51

J

Jaminan dalam pengukuran kualitas audit, 162
Jenis-jenis audit, 187
Job satisfaction, 125
Job satisfaction, 129

K

Kekuatan pemantauan, 173
Kelayakan jaminan, 164
Kepuasan terhadap pengendalian intern, 140
Kepentingan publik, 50
Kepuasan kerja, 125
Kepuasan kerja, 129
Kerahasiaan, 51
Ketaatan pada standar profesi, 100
Kohlberg's, 97

Komitmen Kantor Akuntan Publik, 119

Komitmen Kantor Akuntan, 119

Komitmen organisasi, 124

Kompetensi, 156

Kompetensi, 51

Konsekuensi, 3

Konsep auditor, 64

Konsep dasar akuntansi keuangan, 52

Konsep dasar audit, 56

Konsep dasar kalitas audit, 34

Konsep implementasi rekomendasi audit, 138

Konsep kualitas audit, 143

Konsep kualitas audit, 71

Konsep pengukuran kualitas, 12

Kualitas audit, 152

Kualitas persepsi, 173

L

Laporan audit non standar, 82

Laporan audit standar, 80

Laporan audit, 80

M

Mengukur kualitas, 171

Metode audit, 195

O

Objectivitas, 51

Organisasi pemeriksa, 86

Organizational Commitment, 121

P

Pay, 127
Pemakai ekstern, 43
Pemakai intern, 43
Pendapat tanpa pengecualian, 80
Pengertian auditing, 69
Pengertian auditor, 64
Pengertian kualitas, 143
Penggerak kualitas audit, 158
Pengukuran kualitas audit, 187
Penyampaian hasil, 59
Penyebab terjadinya audit expectation gap, 179
Penyusunan dokumentasi, 84
Peran akuntan publik, 49
Peranan auditor independen, 137
Peranan auditor independen, 68
Peranan profesi auditor, 67
Perceived quality, 144
Performance gap, 178
Performance, 141
Perilaku akuntansi, 34
Perilaku akuntansi, 40
Perilaku profesional, 51
Perspective TCWG, 183
Perspekif Stakeholder, 47
Peyebab terjadinya kesenjangan harapan audit, 179
Postconventional, 98
Praktik akuntan publik, 191
Preconventional, 98

Promotion, 128
Proses audit, 195
Proses penggunaan akuntansi, 44
Proses sistematis, 58
Prpfessional commitment, 102

Q

Quality audit, 73

R

Reasonableness, 178
Representative sample, 90
Relatedness, 126
Relatif performance information, 3
Reliability, 144
Rencana audit, 196
Report the breach, 72
Revolusi industri, 42
Risiko audit, 170
Risiko kecurangan, 170

S

Satisfaction, 129
Serviceability, 144
Sistem informasi, 45
Soekrisno Agoes, 122
Stakeholder pendukung, 2
Stakeholder utama, 2
Stakeholder,s Theory, 2
Stakeholder's, 1
Standar audit, 61
Standar auditing, 134

Standar pekerjaan lapangan,
132
Standar pekerjaan lapangan,
61
Standar pelaksanaan
pemeriksaan keuangan,
84
Standar pelaksanaan
pemeriksaan kinerja, 87
Standar pelaporan, 233
Standar pelaporan, 62
Standar teknis, 51
Standar umum, 132
Standar umum, 61
Struktur, 20
Supervision, 127

T

Tanggungjawab pejabat, 140
Tanggungjawab profesi, 50
Teknik audit, 68

Teori auditing, 30
Teori Entitas, 3
Teori ERG, 126
Teori kebutuhan, 126
Teori kepentingan, 2
Teori Labeling, 10
The effect of common, 40
The work itself, 127
Theory of Reasaned, 28, 29
Tindakan, 20
Tingkat kesesuaian, 58

U

Urgensinya pengukuran
kualitas audit, 162



RIWAYAT HIDUP PENULIS

Mathius Tandiontong, lahir di Bandung pada tanggal 28 Juni 1957, putera pasangan Bapak L. Sulle Konda (alm) dan LDM Pasumbung (alm).

Mathius Tandiontong menikah dengan Yani Maryani, dan dikaruniai 3 orang anak yaitu AA. Jeremy Tandiontong, Aurora Maureen Natalie, dan Raja Muzakki Tandiontong.

Pendidikan SD diselesaikan di Gowa Sulawesi Selatan (Sul-Sel) tahun 1969; SMP dan SMA diselesaikan di Ujung Pandang (Sul-Sel) tahun 1972 dan 1975. Pendidikan Sarjana (S-1) di STIE Bandung tahun 1986, dan Pendidikan Pascasarjana (S-2) diselesaikan pada Program Pascasarjana Unpad Bandung tahun 2003. Pendidikan Doktor (S-3) diselesaikan pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Padjadjaran pada tahun 2012. Gelar Akuntan diperoleh dari Departemen Keuangan RI dengan menyelesaikan Pendidikan Profesi Akuntan (PPAk) tahun 2007 dengan nomor register D - 44.258

Mathius Tandiontong adalah staf pengajar pada Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Maranatha sejak tahun 1993 sampai dengan sekarang, dan telah mendapatkan Nomor induk dosen nasional (INDN) : 04-0812-7601. Penulis selain mengajar, juga aktif dalam organisasi profesi akuntan di Ikatan Akuntan Indonesia, dengan nomor anggota: 44258.