

Analisis Pengaruh Pengalaman Akuntan pada Pengetahuan dan Penggunaan Intuisi dalam Mendeteksi Kekeliruan*

SRI SULARSO

Universitas Sebelas Maret

AINUN NAIM

Universitas Gadjah Mada

Studies to explore superiority of experienced auditors' specific knowledge about atypical errors and irregularities than that of inexperienced auditors (e.g., students) are still rare. The studies also have possible selection bias because they did not recognize the intention of student subjects in auditing profession. This experiment, expanding Tubbs's work (1992), attempts to incorporate the intention factor as a covariate for comparing experienced Vs. inexperienced auditors' knowledge about errors and irregularities, and includes auditors' use of intuition as another factor affecting the auditors' knowledge.

This study used 35 experienced auditors and 35 students as subjects in the experiment. The subjects were asked to use unconstrained free recall method to list errors and irregularities. The results indicate that there are no differences between experienced auditors and students with respect to their amount of knowledge about the number of different types of errors and irregularities, the accuracy of knowledge, and the knowledge of atypical errors and irregularities. Relatively new and different social and economic environment of auditing profession in Indonesia (from those of the developed countries), and the validity of the instrument may explain the results.

Keywords : Experience, Expertise, Knowledge, Intuition

1. Pendahuluan

Pengalaman kerja telah dipandang sebagai suatu faktor penting dalam memprediksi kinerja akuntan publik, sehingga pengalaman dimasukkan sebagai salah satu persyaratan dalam memperoleh

* Artikel ini mula-mula adalah tesis S2 penulis pertama, dengan penulis kedua sebagai pembimbing, yang telah direvisi dan ditulis kembali oleh kedua penulis.

ijin menjadi akuntan publik (SK Menkeu No. 43/KMK.01/7/1997). Namun penelitian tentang pengaruh pengalaman kerja akuntan pemeriksa pada pengetahuan akuntan pemeriksa (terutama mengenai jenis kekeliruan tak lazim) belum banyak dilakukan.

Kelebihan pengetahuan akuntan berpengalaman dijelaskan antara lain oleh Tubbs (1992). Menurut Tubbs pengetahuan mahasiswa sebagai subyek pengganti akuntan tak berpengalaman memiliki pengetahuan *auditing* yang seragam. Sebaliknya akuntan pemeriksa berpengalaman akan memperlihatkan adanya *experiential learning* melebihi pengetahuan mahasiswa. Lebih dari sekedar kedudukan mahasiswa, Davis et al. (1997) mengungkapkan terdapat perbedaan pengetahuan *auditing* antara mahasiswa akuntansi yang berminat bekerja pada kantor akuntan publik (KAP) dengan yang tidak. Penelitian ini dimaksudkan untuk mengembangkan penelitian Tubbs (1992) dalam dua hal. Pertama penelitian ini memasukkan variabel minat karier mahasiswa untuk menjadi akuntan pemeriksa, dan kedua penelitian ini memasukkan variabel penggunaan intuisi akuntan pemeriksa. Variabel intuisi dipandang penting karena intuisi merupakan cerminan kemampuan *schemata* seorang ahli yang belum pernah dilakukan dalam penelitian *auditing* sebelumnya.

Bagian makalah berikutnya akan disajikan dalam empat bagian. Bagian kedua menguraikan tinjauan pustaka yang relevan dan hipotesis yang akan diuji. Bagian ketiga mengemukakan metode penelitian. Bagian keempat menjelaskan hasil penelitian, dan bagian terakhir memaparkan pembahasan temuan penelitian dan kesimpulan.

2. Tinjauan Pustaka dan Hipotesis

Penelitian ini menganalisis pengaruh pengalaman akuntan pada kemampuan pemeriksa untuk menemukan jenis kekeliruan, ketelitian dalam identifikasi butir informasi, identifikasi kekeliruan yang tidak lazim, dan penggunaan intuisi. Penjelasan lebih lanjut tentang hubungan tersebut diuraikan secara lebih rinci di bagian berikut ini.

2.1. Pengaruh Pengalaman Pada Kemampuan Pemeriksa Dalam Mengidentifikasi Jumlah Jenis Kekeliruan

Pengetahuan mengenai kekeliruan diperlukan untuk memenuhi standar pekerjaan lapangan sebagaimana diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) No. 01, bentuk laporan audit standar yang baru sesuai dengan SPAP No. 29, dan SPAP No. 32 paragraf 05 dan 06. SPAP yang disebut terakhir ini menjelaskan bahwa akuntan pemeriksa memiliki tanggung jawab untuk mendeteksi kekeliruan dan ketidak beresan (untuk selanjutnya hanya disebut kekeliruan).

Pengetahuan akuntan pemeriksa tentang kekeliruan diawali dari perolehan informasi semasa kuliah di perguruan tinggi tingkat strata 1 (S1) melalui membaca buku bacaan dan mengikuti kuliah *auditing*. Pengetahuan akuntan pemeriksa mengenai kekeliruan akan semakin berkembang selepas yang bersangkutan lulus dari S1. Faktor-faktor yang diperkirakan mempengaruhi perkembangan pengetahuan akuntan pemeriksa itu adalah pengalaman audit, diskusi mengenai audit dengan rekan sekerja, pengawasan dan *review* pekerjaan oleh akuntan pemeriksa pengawas, program pelatihan, tinjauan lanjut perencanaan audit, dan penggunaan pedoman audit.

Pengetahuan akuntan pemeriksa tentang kekeliruan semakin berkembang karena pengalaman kerja. Namun ini tidak untuk semua aspek pengetahuan tentang kekeliruan dalam lingkungan audit. Ashton (1991), misalnya, menemukan bahwa pengetahuan tentang frekuensi kekeliruan (*base rates associated with error occurrences*) yang didapat akuntan pemeriksa yang paling berpengalaman

menilai pengalaman memeriksa laporan keuangan saja adalah terbatas. Juga akuntan dengan tingkat pengalaman yang sama ternyata mempunyai pengetahuan yang sangat berbeda tentang sebab dan konsekuensi kekeliruan. Namun, Libby dan Frederick (1990) menemukan hasil yang berbeda. Libby dan Frederick (1990) menemukan bahwa pengalaman pemeriksa dapat meningkatkan pengetahuan pemeriksa tentang sebab dan konsekuensi kekeliruan dalam suatu siklus transaksi.

Dalam hal pengalaman, penelitian-penelitian di bidang psikologi yang telah dikutip oleh Jarrett (1992) telah dilakukan oleh Hayes-Roth dan Hayes-Roth (1975), Hutchinson (1983), dan Murphy dan Wright (1984) yang memperlihatkan bahwa seseorang dengan lebih banyak pengalaman dalam suatu bidang substantif memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatannya dan dapat mengaitkan suatu pemahaman yang baik mengenai frekuensi relatif peristiwa-peristiwa.

Penerapan dan pengembangan penelitian masalah pengalaman ini dalam bidang auditing juga menghasilkan hasil yang serupa. Butt (1988) mengungkapkan bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman membuat judgment frekuensi relatif yang lebih baik dalam tugas-tugas profesional ketimbang akuntan pemeriksa yang belum berpengalaman. Demikian pula, Frederick (1990) mendokumentasikan bahwa jumlah komponen pengendalian yang disebut (*recall*) oleh akuntan pemeriksa yang berpengalaman lebih banyak dibanding yang disebut oleh mahasiswa; dan Marchand (1984) menemukan bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman mampu mengidentifikasi secara lebih baik mengenai kesalahan-kesalahan dalam review analitik.

Libby dan Frederick (1990) menemukan bahwa akuntan pemeriksa berpengalaman memperlihatkan pengetahuan yang lebih lengkap mengenai kekeliruan-kekeliruan laporan keuangan dan menghasilkan jumlah yang lebih banyak mengenai hipotesa penjelasan yang teliti. Sedangkan Libby et al. (1985) berargumentasi bahwa akuntan berpengalaman memberikan penjelasan yang lebih akurat lebih banyak, penjelasan yang kurang masuk akal tentang kekeliruan dalam pos-pos tertentu lebih sedikit, dan mampu menggolongkan kekeliruan-kekeliruan berdasarkan tujuan audit dan struktur sistem akuntansi yang melandasinya.

Penelitian di atas menunjukkan konsistensi pengaruh pengalaman terhadap pengetahuan pemeriksa. Seperti telah ditunjukkan oleh Tubbs (1992) secara lebih rinci, kalau seorang akuntan berpengalaman, maka: (1) akuntan pemeriksa menjadi sadar terhadap lebih banyak kekeliruan-kekeliruan, (2) akuntan pemeriksa memiliki salah pengertian yang lebih sedikit tentang kekeliruan-kekeliruan, (3) akuntan pemeriksa menjadi sadar mengenai kekeliruan-kekeliruan yang lebih tidak lazim, dan (4) hal-hal yang terkait dengan penyebab kekeliruan seperti departemen tempat terjadi kekeliruan dan pelanggaran, dan tujuan pengendalian internal menjadi relatif lebih menonjol. Tubbs (1992) juga mengungkapkan hasil yang konsisten mengenai hasil-hasil penelitian sebelumnya bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman mampu mengingat lebih banyak kekeliruan-kekeliruan dan lebih sedikit jumlah kesalahan-kesalahan yang dilakukan. Akuntan pemeriksa berpengalaman juga menanggapi lebih banyak kekeliruan-kekeliruan yang tidak lazim.

Penelitian tentang pengalaman pemeriksa di atas kebanyakan menggunakan mahasiswa antara proksi akuntan belum berpengalaman. Mahasiswa dianggap belum berpengalaman dan mempunyai pengetahuan yang homogen. Davis et al. (1997) melihat adanya kelemahan asumsi mengenai keseragaman pengetahuan mahasiswa dan posisi mahasiswa sebagai pengganti subyek akuntan tak berpengalaman dalam penelitian tersebut. Berdasarkan dugaan ini Davis et al. Mengusulkan variabel minat mahasiswa pada profesi akuntan publik sebagai penjabar perbedaan pengetahuan mahasiswa tentang kekeliruan. Mereka menduga bahwa mahasiswa akuntansi yang berniat bekerja pada kantor akuntan publik (KAP) memiliki pengetahuan pemeriksa (dan dengan demikian tentang kekeliruan) yang lebih tinggi dibanding pengetahuan mahasiswa yang tidak berniat bekerja pada KAP.

Berdasar ulasan di atas penelitian ini mengajukan hipotesis:

- H₁: Jumlah jenis kekeliruan yang diketahui oleh akuntan pemeriksa berpengalaman lebih banyak dari pada yang diketahui oleh akuntan pemeriksa belum berpengalaman, jika minat akuntan pemeriksa belum berpengalaman untuk bekerja sebagai akuntan pemeriksa lebih kecil.

2.2 Pengaruh Pengalaman terhadap Ketelitian

Masalah penting faktor pengalaman akuntan berkaitan tingkat ketelitian akuntan. Weber dan Crocker (1983) menunjukkan bahwa peningkatan pengalaman menghasilkan struktur daya penggolongan yang lebih teliti dan lebih rumit. Dengan memakai subyek analisis keuangan, Whitecotton (1996) mengungkapkan bahwa pengalaman memiliki dampak positif terhadap ketelitian. Analisis keuangan yang berpengalaman memiliki daya (komponen ketelitian *forecast*) yang lebih baik dan penyebaran (komponen ketelitian *forecast*) yang lebih rendah daripada yang belum berpengalaman. Akuntan pemeriksa yang berpengalaman juga memperlihatkan tingkat perhatian selektif yang lebih tinggi terhadap informasi yang relevan (Davis 1996). Dengan demikian, konsep kekeliruan oleh akuntan pemeriksa yang berpengalaman menjadi lebih pasti dan kemampuan untuk menentukan apakah kekeliruan-kekeliruan tertentu terjadi dalam siklus tertentu kemungkinan besar meningkat sejalan dengan peningkatan pengalaman. Libby dan Frederick (1990) melaporkan hasil yang selaras dengan perkiraan ini.

Berdasarkan ulasan ini dan temuan Davis et al. (1997) penelitian ini mengajukan hipotesis:

- H₂: Ketelitian akuntan pemeriksa berpengalaman tentang kekeliruan lebih tinggi dari pada ketelitian pengetahuan tentang kekeliruan akuntan pemeriksa belum berpengalaman, jika minat akuntan pemeriksa belum berpengalaman untuk bekerja sebagai akuntan pemeriksa lebih kecil.

2.3 Pengaruh Pengalaman Pada Pengetahuan Kekeliruan yang Tak Lazim

Pengalaman juga berpengaruh pada pengetahuan akuntan mengenai kekeliruan yang tak lazim. Mervis dan Pani (1980), Mervis dan Rosch (1981), dan Nelson dan Nelson (1978) menunjukkan bukti-bukti bahwa faktor-faktor yang terlazim dalam sebuah kategori adalah yang dipelajari pertama kali dan lebih sering diungkapkan kembali. Dengan demikian, semakin banyak pengalaman seseorang, semakin banyak faktor-faktor yang tidak lazim yang dapat diungkapkan kembali. Konsisten dengan bukti-bukti ini, Tubbs (1992) menunjukkan dari salah satu hasil penelitiannya bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman menjadi sadar mengenai kekeliruan-kekeliruan yang tidak lazim.

Hastie (1981) menjelaskan mengenai masalah yang tidak lazim ini dengan "model elaborasi perhatian." Model ini menganggap bahwa lebih banyak sumber kognitif yang dialokasikan pada informasi yang menyimpang dari "*schema*" Oleh karena penyimpangan-penyimpangan ini sulit untuk dihubungkan dengan *schema*, alokasi tambahan sumberdaya kognitif diperlukan yang akhirnya menghasilkan suatu kenaikan perhatian, kedalaman pengulangan atau keluasan elaborasi konseptual, atau dalam jumlah asosiasi informasi menyimpang tersebut dengan butir-butir informasi yang lain. Alokasi sumber kognitif yang lebih banyak pada penyimpangan-penyimpangan dari *schema* menghasilkan jejak-jejak ingatan yang lebih kaya, lebih tahan lama, dan lebih mudah diungkap (*retrievable*).

Berdasarkan argumentasi di atas Hasti menyimpulkan bahwa probabilitas penyebutan (*recall*) sebuah butir (informasi) adalah fungsi dari jumlah hubungan yang dimilikinya dengan butir-butir informasi yang lain. Selanjutnya, karena informasi yang tidak lazim relatif lebih sulit untuk dipahami daripada informasi yang lazim, maka informasi tak lazim akan disimpan dalam ingatan kerja (*working memory*) untuk waktu yang lama. Selama waktu ini, seseorang diasumsikan mengungkapkan tambahan informasi dari ingatan jangka panjang dalam upaya untuk lebih memahami sepenuhnya terhadap informasi tak lazim. Ketika lebih banyak informasi yang tersimpan sebelumnya dipanggil dan berhubungan dengan informasi tak lazim dalam ingatan kerja, jejak-jejak jalinan hubungan tambahan berkembang. Ketika berlangsung pengolahan elaboratif internal ini, informasi tak lazim menjadi semakin terjalin dengan potongan-potongan informasi yang lain, yang membuatnya lebih mudah diingat dan lebih mudah dipanggil dari pada butir-butir yang lazim.

Choo dan Troiman (1991) mengutip pernyataan Alba dan Hutchinson bahwa peningkatan ketelitian penyebutan butir-butir informasi yang tak lazim dibanding yang lazim sebelumnya berlaku untuk para ahli karena mereka lebih sensitif terhadap ketidakseimbangan. Fiske et al. (1983) menemukan bukti yang konsisten dengan pernyataan ini yaitu para ahli memanggil kembali butir tak lazim lebih banyak daripada butir yang lazim.

Atas dasar ulasan ini dan temuan Davis et al. (1997) penelitian ini mengemukakan hipotesis:

- H₁: Pengetahuan tentang kekeliruan yang tak lazim yang dimiliki akuntan pemeriksa berpengalaman lebih banyak dari pada pengetahuan tentang kekeliruan akuntan pemeriksa yang belum berpengalaman, jika minat akuntan pemeriksa yang belum berpengalaman untuk bekerja sebagai akuntan pemeriksa lebih kecil.

2.4 Pengaruh Pengalaman terhadap Penggunaan Intuisi

Pengalaman juga berpengaruh pada tingkat penggunaan intuisi individu dalam mengambil keputusan. Intuisi merujuk pada kemampuan untuk memberi kode, menyortir, dan mengakses kebermaknaan atau relevansi hasil keputusan masa lalu secara efisien (Agor 1989). Intuisi bukan merupakan suatu daya kognitif yang terlahir atau kemampuan yang digunakan sesuai kehendak (*discretionary*), melainkan suatu kemampuan belajar dari pengalaman. Ketika para pembuat keputusan menggunakan intuisi, mereka mengalami suatu proses yang otomatis dan secara tidak sadar mengambil keputusan berdasar struktur kognitif, *schemata* atau *heuristics* yang dibentuk melalui pengalaman (Hitt dan Tyler 1991).

Di bidang profesi akuntan publik, Gibbins (1984) secara tidak langsung mengajukan proposisi bahwa akuntan publik yang lebih berpengalaman akan mengembangkan preferensi alternatif pendapat yang lebih cepat (hampir otomatis untuk tugas yang bersifat rutin) dibanding akuntan yang belum berpengalaman karena efisiensi pemanfaatan struktur memori yang tersimpan dalam ingatan jangka panjang. Oleh karena itu, intuisi merupakan suatu bentuk pengalaman yang dapat dimanfaatkan oleh seseorang sebagai alat bantu untuk pengambilan keputusannya. Berdasarkan uraian literatur ini kami mengajukan hipotesis:

- H₂: Penggunaan intuisi akuntan pemeriksa yang berpengalaman lebih banyak dibanding penggunaan intuisi akuntan yang belum berpengalaman.

3. METODE PENELITIAN

3.1 Subyek Eksperimen

Subyek yang digunakan dalam eksperimen ini terdiri dari 35 akuntan pemeriksa yang berpengalaman dari KAP di Solo dan Jakarta dan 35 mahasiswa akuntansi S1 (strata 1) reguler Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Surakarta (UNS) yang sedang kuliah *Auditing II* sebagai pengganti akuntan pemeriksa yang belum berpengalaman. Subyek diminta mengerjakan tugas eksperimental yang memakan waktu kurang lebih 25 menit. Setelah selesai, subyek diberi penjelasan secara lebih rinci tentang eksperimen, diberi waktu dan kesempatan untuk bertanya, dan diminta mengisi data demografi.

3.2 Instrumen Eksperimen

Instrumen pengumpulan data tentang jumlah pengetahuan dari subyek memakai instrumen yang telah digunakan oleh Tubbs (1992). Dengan instrumen tersebut subyek diberi tugas penyebutan kembali secara bebas (*an unconstrained free recall task*) jenis kekeliruan dalam proses pelaporan keuangan. Sebagaimana diutarakan oleh Tubbs, instrumen ini telah banyak digunakan untuk meneliti mengenai ingatan individu dalam pengambilan keputusan (Lihat Lampiran A).

Subyek diberi waktu 15 menit untuk menyebutkan macam kekeliruan-kekeliruan sesuai urutan penyebutan sebanyak mungkin yang dapat terjadi dalam siklus penerimaan-penjualan-piutang-kas dari suatu perusahaan pedagang besar atau perusahaan manufaktur. Setiap macam kekeliruan yang disebutkan subyek dicocokkan dengan daftar kekeliruan dari Tubbs (1992) oleh peneliti dan seorang rekan dosen yang telah lulus S-2. Tidak seperti daftar Tubbs (1992) yang berjumlah 44 macam kekeliruan, data yang terkumpul dalam penelitian ini adalah sebanyak 41 macam kekeliruan yang terdiri 37 macam kekeliruan sesuai daftar dari Tubbs (1992) dan 4 macam kekeliruan tambahan dari dua penilai data. Masing-masing penilai ini melakukan pencocokan secara independen. Nilai reliabilitas antar penilai dengan memakai teknik yang diulas oleh Azwar (1986) adalah 0,71. Selanjutnya, ke dua penilai melakukan pembahasan terhadap butir-butir yang tidak cocok hingga dicapai kesepakatan penilaian. Data yang dipakai analisis adalah data hasil kesepakatan dua penilai.

Instrumen penggunaan intuisi merupakan hasil modifikasi instrumen Wally dan Baum (1994) dengan berlandaskan pemahaman atas konsep penggunaan intuisi dari Agor (1989). Instrumen berupa kasus pendeteksian gejala terjadinya kekeliruan diambil dari Boynton dan Kell (1996). Pendeteksian dilakukan dalam keadaan: (1) kekurangan waktu untuk analisis yang ekstensif, (2) kekurangan informasi untuk keputusan rasional yang sebenarnya, (3) tersedia beberapa pilihan yang masuk akal dan harus dipilih salah satunya (Lampiran B). Instrumen ini telah diuji coba sebanyak 3 kali. Uji coba pertama dan kedua dilakukan kepada 14 dan 4 mahasiswa S2 Akuntansi Universitas Gadjah Mada (UGM). Uji coba ketiga dilakukan kepada 5 dosen jurusan akuntansi Fakultas Ekonomi UNS.

Subyek diminta memberi jawaban pada sebuah kasus pendeteksian gejala terjadinya kekeliruan, kemudian mengisi tanggapan kejelasan identifikasi (JLS), kecepatan identifikasi (WKT) dan persepsi penggunaan intuisi (INTU) mengenai kasus tersebut dalam waktu maksimum 9 menit. Lama waktu tersebut didasarkan pada rata-rata waktu pengisian responden terhadap instrumen Wally dan Baum (1994) yang terdiri dari 6 kasus dengan waktu 45 hingga 60 menit. Agar diperoleh keseragaman dalam pengisian waktu identifikasi gejala terjadinya kekeliruan dalam kasus, dipasang jam dinding di muka ruangan.

Analisa butir pertanyaan ini diuji dengan mengkorelasikan skor tiap pertanyaan dengan total skor 3 pertanyaan (Ancok 1987). Korelasi Spearman antara skor variabel JLS, WKT, dan INTU dengan skor total ke tiga variabel tersebut setelah dikoreksi karena sedikitnya butir pertanyaan (Ancok 1987) menghasilkan nilai validitas yang rendah yaitu $\rho_{JLS} = 0,325$; $\rho_{WKT} = 0,404$; $\rho_{INTU} = 0,331$.

Koefisien reliabilitas ($\forall$) untuk tiga butir pertanyaan penggunaan intuisi hanya sebesar 0,2178. Disamping karena sedikitnya jumlah butir pertanyaan, rendahnya $\forall$ diduga karena rendahnya korelasi antar butir pertanyaan. Korelasi antara variabel JLS dengan INTU adalah -0,03, antara JLS dengan WKT adalah 0,12, dan antara INTU dengan WKT adalah 0,16. Dengan mengeluarkan kombinasi variabel JLS dan INTU yang berkorelasi negatif, tingkat τ untuk butir JLS dan WKT adalah 0,21, sedangkan gabungan butir INTU dengan WKT menghasilkan $\forall$ sebesar 0,27.

3.3 Pengukuran Variabel

Variabel pengalaman dalam penelitian ini merupakan variabel independen. Terdapat variasi pengukuran terhadap variabel pengalaman yang telah dipakai para peneliti. Variabel pengalaman akuntan pemeriksa biasa diukur dengan ukuran ordinal, jenjang jabatan, tahun pengalaman, dan gabungan jenjang jabatan dengan tahun pengalaman. Untuk mendapatkan jumlah subyek akuntan pemeriksa berpengalaman yang cukup, dalam penelitian ini ukuran akuntan pemeriksa yang berpengalaman diambilkan akuntan pemeriksa minimal yang berpengalaman mengaudit minimum 2 tahun seperti yang digunakan oleh Nelson (1993) atau minimal yang berjabatan sebagai staf akuntan pemeriksa.

Konsep jumlah isi pengetahuan sebagai variabel dependen diukur dengan tiga macam ukuran. Pertama, ukuran yang dipakai oleh Frederick dan Libby (1986), Ashton (1991), dan Tubbs (1992) yang berupa jumlah atau frekuensi kekeliruan yang disebutkan subyek secara benar dan tidak merupakan pengulangan penyebutan (KLR). Frekuensi penyebutan kekeliruan ini dimanfaatkan sebagai ukuran pengganti (*surrogate*) jumlah penyebutan yang diketahui, dan dapat dikatakan sebagai suatu pengganti yang layak karena jumlah penyebutan yang diungkapkan dipandang baik dan long time dengan jumlah yang diketahui. Ukuran pertama ini digunakan untuk mengukur variabel dependen dalam hipotesis pertama.

Kedua, ukuran ketelitian pengetahuan yang digunakan oleh Tubbs (1992) berupa perbandingan jumlah penyebutan macam kekeliruan yang dinilai tidak benar dengan jumlah total penyebutan kekeliruan yang bukan merupakan pengulangan penyebutan untuk setiap subyek (RASIO). Ukuran kedua ini digunakan untuk mengukur variabel dependen dalam hipotesis kedua.

Ketiga, ukuran pengetahuan tentang jenis kekeliruan yang tidak lazim sebagai variabel dependen dalam hipotesis 3 memakai ukuran dari Choo dan Trotman (1991) dan Tubbs (1992). Pengetahuan tentang jenis kekeliruan yang tidak lazim bagi seorang subyek diukur dengan skor dominansi terkecil diantara skor-skor dominansi jenis kekeliruan yang disebutkan subyek (DOMIN). Dominansi jenis kekeliruan ditentukan dari frekuensi penyebutan untuk setiap jenis kekeliruan oleh semua subyek dibagi dengan jumlah subyek. Frekuensi penyebutan macam kekeliruan ini dapat dilihat dalam tabel 1. Untuk memperkuat hasil analisis dipakai pula ukuran alternatif terhadap pengetahuan tentang jenis kekeliruan tak lazim berupa nilai rata-rata dominansi jenis kekeliruan (RDOMIN). Nilai ini ditentukan dari jumlah skor dominansi jenis kekeliruan yang disebut subyek dibagi dengan jumlah jenis kekeliruan yang disebut subyek.

TABEL 1

Macam dan Frekuensi Kekeliruan yang Disebut Subyek

No	Macam Kekeliruan	Frekuensi		
		Maha-siswa	Akuntan Pemeriksa	Jumlah
01	Pesanan diterima dan barang dikirim kepada pelanggan yang resiko kredit nya jelek atau tidak sah	3	4	7
02	Pesanan diterima dengan syarat-syarat selain yang disahkan manajemen	2	1	3
03	Spesifikasi pesanan tidak dipenuhi dalam hal jenis dan kuantitasnya	9	20	29
04	Pemberian kredit yang berlebihan dan tidak benar dengan pengaturan pembayaran kembali	0	4	4
05	Penentuan harga dan perkaliannya dalam faktur penjualan tidak benar	5	8	13
06	Manajemen, pegawai, atau pihak ketiga menerima produk atau jasa tanpa ditagih atau ditagih dengan pengurangan harga yang tidak sah	1	2	3
07	Pelanggan dikenakan tagihan dengan jumlah uang yang tidak benar	2	3	5
08	Analisa umur piutang tidak benar, jumlah piutang yang secara potensial tidak terkumpul tidak diakui	10	14	24
Kekeliruan dalam pencatatan penjualan dalam jurnal penjualan :				
09	Tidak dicatat (dikirim tanpa diberi faktur)	10	2	12
10	Salah jumlah uangnya	4	3	7
11	Salah periode (waktu) nya	0	2	2
12	Salah dalam posting penjualan/piutang dagang ke buku besar umum	10	2	12
13	Penjualan fiktif	12	4	16
14	Lalai mencatat penerimaan piutang yang telah dihapus	3	4	7
Kekeliruan posting piutang dagang ke buku besar umum :				
15	Salah jumlah uangnya	13	7	20
16	Salah periode (waktu) nya	1	2	3
17	Salah rekeningnya	7	5	12
18	Tidak diposting	8	2	10
19	Diposting dua kali	2	1	3
20	Uang tunai atau cek hilang	2	0	2
21	Penerimaan kas tidak didepositokan tepat waktu	2	4	6

No	Macam Kekeliruan	Frekuensi		
		Maha- siswa	Akuntan Pemeriksa	Jumlah
Kekeliruan pencatatan penerimaan kas dalam jurnal penerimaan kas :				
22	Tidak dicatat	17	8	25
23	Dicatat dua kali	1	1	2
24	Salah jumlah besarnya	14	7	21
25	Salah periode (waktu) nya	1	7	8
26	Penerimaan kas dicatat sebagai penjualan tunai bukan penerimaan piutang	30	1	31
27	Uang hasil angsuran/tagihan piutang diselewengkan	1	2	3
Kekeliruan posting penerimaan kas pada buku besar pembantu piutang :				
28	Tidak dipostingkan	1	1	2
29	Salah jumlah wangnya	1	1	2
30	Salah rekeningnya	2	3	5
31	Salah periode (waktu) nya	0	1	1
32	Lapping	13	7	20
33	Rekening dihapus secara tidak benar untuk menutupi penyelewengan penerimaan kas	1	2	3
34	Retur atau bentuk kerangkaan lain digolongkan keliru atau tidak dicatat	15	8	23
35	Retur tidak dicatat dalam periode yang tepat	0	2	2
36	Pelaporan lebih terhadap pendapatan dengan cara penerimaan retur atau jaminan	0	1	1
37	Keliru penghitungan dalam menghitung saldo piutang	3	2	5
38	Perhitungan PPN Keluaran salah	2	3	5
39	Piutang kepada perusahaan afiliasi lebih besar dan tidak lancar tertagihnya	0	3	3
40	Manipulasi tulis kemauan	1	0	1
41	Manipulasi (mark up) L/C	0	1	1

Sumber: Pengolahan data primer.

Catatan: Pemberian nomor macam kekeliruan mengikuti Tubbs (1992)

Ukuran variabel penggunaan intuisi yang dipakai untuk mengukur variabel dependen dalam hipotesis keempat adalah berupa tiga butir pertanyaan. Pertanyaan pertama dan kedua didasarkan atas pemahaman konsep penggunaan intuisi dari Simon (1989) berupa kejelasan (dalam skala ordinal) dan kecepatan (dalam skala ratio) identifikasi gejala terjadinya kekeliruan dalam sebuah kasus. Semakin jelas dan cepat identifikasinya semakin tinggi skor penggunaan intuisinya. Pertanyaan ketiga diambil dari instrumen Wally dan Baum (1994) berupa persepsi atas penggunaan intuisi.

Semakin cocok memakai analisis rinci bukan intuisi semakin rendah skor penggunaan intuisi.

Variabel minat menekuni pekerjaan sebagai akuntan pemeriksa merupakan variabel kontrol dalam model usulan yang akan diuji. Variabel ini diukur dengan jawaban subyek eksperimen akuntan pemeriksa yang berpengalaman terhadap pertanyaan kemauan untuk tetap melanjutkan bekerja pada bidang kerja auditing atau beralih pada bidang kerja lain. Sedangkan untuk subyek mahasiswa, variabel minat diukur dengan jawaban mereka terhadap pertanyaan kemauan untuk bekerja sebagai akuntan pemeriksa. Jawaban subyek tersebut dinyatakan dalam bentuk skala ordinal.

4. Hasil Penelitian dan Pembahasan

4.1 Diskripsi Subyek

Perbandingan karakteristik subyek akuntan dengan mahasiswa dapat diketahui dari deskripsi median skor tanggapan subyek eksperimen. Deskripsi median karakteristik subyek ini dapat dilihat dalam tabel 2.

TABEL 2

Median Karakteristik Subyek Eksperimen

Variabel	Akuntan Pemeriksa	Mahasiswa
KLR	4	5
RASIO	0,64	0,5
DOMIN	7,14	7,14
RDOMIN	21,43	25,36
JLS	2	
INTU	2	
WKT	6,5*)	6,25*)
INTUW	5	5
Minat bekerja sebagai akuntan pemeriksa	4	3
Indeks Prestasi (IP)	2,98	2,9
Tahun pengalaman	6,26	0
Panyak perusahaan yang telah diaudit	30	0

Sumber: Pengolahan data primer.

*) Data sebelum ditransformasi ke dalam skala ordinal

Terlihat dari tabel 2 semua variabel pengetahuan dan penggunaan intuisi tidak menunjukkan perbedaan yang mencolok antara subyek akuntan pemeriksa dengan mahasiswa.

Pengujian hipotesis pertama hingga ke tiga dilakukan dengan teknik uji ANCOVA. Untuk menguji hipotesis pertama jumlah jenis kekeliruan yang disebut subyek (KLR) dibandingkan antara akuntan yang berpengalaman dengan akuntan yang belum berpengalaman (mahasiswa) dan memasukkan minat bekerja sebagai akuntan pemeriksa (MINAT) sebagai kovariat (variabel kontrol). Uji korelasi Spearman antara KLR dengan MINAT menunjukkan tidak adanya korelasi ($p = -0,0524$, $p = 0,666$).

Hasil uji ANCOVA memperlihatkan bahwa pengaruh MINAT sebagai kovariat tidak signifikan. Jika MINAT dikeluarkan sebagai kovariat dan dianalisis dengan ANOVA, hasilnya menunjukkan nilai statistik F sebesar 1,622 dengan probabilitas terjadi kesalahan menolak hipotesis nol yang benar sebesar 0,207. Hasil ini mengungkapkan bukti empiris yang tidak bisa menolak hipotesis nol pada tingkat signifikansi 5 %. Hasil uji ANOVA untuk semua variabel bisa dibaca pada tabel 3.

TABEL 3

Hasil Uji ANOVA untuk Variabel Jumlah Isi Pengetahuan

	Statistik F	p
KLR	1,622	0,207
RASIO	3,234	0,077
LDOMIN	0,027	0,871
LRDOMIN	1,772	0,188

Sumber: Pengolahan data primer.

Keterangan: L DOMIN = log DOMIN; LRDOMIN = log RDOMIN

Untuk menguji hipotesis 2, jumlah kekeliruan yang salah dibagi dengan jumlah jenis kekeliruan yang disebut subyek dan bukan merupakan pengulangan (RASIO) dibandingkan antara subyek yang berpengalaman dengan yang belum berpengalaman dan memasukkan MINAT sebagai kovariat. Uji korelasi Spearman antara RASIO dengan MINAT untuk mengetahui efektifitasnya kovariat menunjukkan tidak adanya korelasi ($p = 0,1160$, $p = 0,339$).

Hasil uji ANCOVA memperlihatkan bahwa kovariat MINAT tidak signifikan. Hasil uji ANOVA dengan mengeluarkan variabel MINAT sebagai kovariat nampak pada tabel 3 yang menunjukkan nilai statistik F sebesar 3,234 dengan probabilitas kesalahan menolak hipotesis nol yang benar sebesar 0,077. Angka ini mengungkapkan bukti empiris yang tidak dapat menolak hipotesis nol pada taraf signifikansi 5 %.

Pengujian hipotesis ke tiga memerlukan perbandingan dominansi jenis kekeliruan minimum (DOMIN) atau dominansi jenis kekeliruan rata-rata (RDOMIN) yang disebut subyek antara subyek yang berpengalaman dengan yang tidak berpengalaman dengan memasukkan minat bekerja menjadi akuntan pemeriksa (MINAT) sebagai kovariat. Diharapkan skor untuk akuntan pemeriksa berpengalaman lebih kecil daripada skor akuntan pemeriksa yang belum berpengalaman.

Hasil uji ANCOVA dengan MINAT adalah 0,0369 dengan $p = 0,762$ dan $-0,0997$ dengan $p = 0,412$. Hasil ini menunjukkan tidak efektifnya kovariat dalam penggunaan ANCOVA untuk menguji hipotesis ke tiga. Uji ANCOVA yang tetap dilakukan memperlihatkan tidak signifikannya MINAT sebagai kovariat. Pengujian hipotesis ke tiga dengan ANOVA dengan mengeluarkan MINAT sebagai kovariat yang disajikan pada tabel 3 menghasilkan nilai statistik F dan probabilitas menolak hipotesis nol yang benar untuk variabel LDOMIN dan LRDOMIN berturut-turut sebesar $F = 0,027$ dengan $p = 0,871$ dan $F = 1,772$ dengan $p = 0,188$. Nilai ini mengungkapkan bukti empiris yang tidak dapat menolak hipotesis nol dengan taraf signifikansi 5 %.

Pengujian hipotesis ke empat hanya bersifat eksploratif saja karena instrumen pengukuran penggunaan intuisi tidak valid dan *reliable*. Pengujian hipotesis ke empat memerlukan perbandingan skor kejelasan identifikasi gejala kekeliruan dalam sebuah kasus oleh subyek (JLS) dan skor gabungan antara lama waktu identifikasi gejala kekeliruan dalam sebuah kasus oleh subyek dengan skor persepsi penggunaan intuisi (INTUW) antara subyek yang berpengalaman dengan subyek yang belum berpengalaman.

Dari uji U Mann-Whitney dan uji Median hanya uji U Mann-Whitney yang memperlihatkan variabel JLS ($p = 0,0106$) yang membedakan antara akuntan pemeriksa berpengalaman dengan yang belum berpengalaman. Oleh karena rata-rata hitung variabel JLS untuk akuntan pemeriksa berpengalaman sebesar 2,3714 dan yang belum berpengalaman sebesar 3,1143, maka dilihat dari variabel JLS penggunaan intuisi akuntan pemeriksa berpengalaman lebih sedikit dibanding penggunaan intuisi akuntan pemeriksa yang belum berpengalaman. Bukti empiris ini jelas bertolak belakang dengan harapan atau tidak dapat menolak hipotesis nol.

4.3 Analisis Tambahan

Untuk menggali kemungkinan adanya faktor-faktor lain yang mempengaruhi pengetahuan dan penggunaan intuisi subyek perlu dilakukan uji tambahan. Dua faktor pertama yang akan dianalisis yaitu banyaknya waktu yang disediakan untuk audit (CURAH) dan tingkat kecerdasan subyek yang diukur dengan indeks prestasi kelulusan pendidikan akhir subyek (IP). Uji korelasi dan uji kontingensi menunjukkan hasil tidak ada satupun variabel jumlah pengetahuan dan penggunaan intuisi berhubungan secara signifikan dengan variabel CURAH. Hasil uji korelasi Spearman antara variabel IP dengan variabel jumlah pengetahuan dan penggunaan intuisi subyek memperlihatkan bahwa hanya variabel JLS saja yang berkorelasi secara signifikan ($p = 0,2311$, $p = 0,028$) dengan variabel IP. Namun, ketika dianalisis dengan ANCOVA dengan memperlakukan variabel IP sebagai kovariat. Hasil uji menunjukkan hanya variabel pengalaman yang secara signifikan ($F = 5,833$; $p = 0,019$) mempengaruhi variabel JLS.

Faktor lain yang dianalisis adalah perbedaan jumlah macam kekeliruan dan besar kantor akuntan asal subyek eksperimen antara penelitian ini dengan penelitian Tubbs (1992). Sebagaimana telah diutarakan di muka jumlah macam kekeliruan dalam penelitian ini menambahkan 4 macam kekeliruan di luar daftar macam kekeliruan Tubbs (1992). Dengan penambahan ini secara keseluruhan variabel KLR bertambah 7 buah, variabel DOMIN bertambah 3 buah, dan variabel RASIO berkurang 1,09 % untuk kelompok akuntan pemeriksa berpengalaman. Untuk kelompok akuntan pemeriksa tak berpengalaman variabel KLR hanya bertambah 3 buah, variabel DOMIN bertambah 1 buah, dan variabel RASIO berkurang 0,41 %. Jika macam kekeliruan baru ini tidak dimasukkan, jelas tidak akan mengubah kesimpulan karena dengan lebih banyaknya jumlah KLR, DOMIN, dan RASIO akuntan pemeriksa berpengalaman dibanding jumlah untuk akuntan pemeriksa tak berpengalaman, sehingga skor KLR untuk akuntan pemeriksa berpengalaman akan menurun lebih banyak, skor DOMIN dan

skor RASIO akan bertambah lebih banyak dibanding skor akuntan pemeriksa tak berpengalaman. Selain itu, dengan tidak memasukkan macam kekeliruan baru tersebut berarti mengubah data.

Untuk memperoleh kesetaraan perbandingan kantor akuntan tempat subyek antara penelitian ini dengan penelitian Tubbs (1992), dilakukan perbandingan subyek akuntan pemeriksa berpengalaman hanya dari kantor akuntan besar (kantor akuntan yang berafiliasi dengan kantor akuntan besar di Amerika Serikat) saja dengan subyek akuntan tak berpengalaman. Oleh karena jumlah subyek dari kantor akuntan besar hanya 14 orang, maka jumlah subyek akuntan pemeriksa tak berpengalaman juga diambil dalam jumlah yang sama agar perbedaan jumlah tidak menghalangi kemungkinan pelanggaran syarat kesamaan varian dalam ANOVA.

Hasil uji ANACOVA untuk variabel RASIO dan RDOMIN antara dua kelompok subyek menunjukkan tidak ada satupun variabel dependen termasuk variabel MINAT sebagai variabel kovariat yang signifikan membedakan antara dua kelompok subyek yang dibandingkan. Uji Mann-Whitney antara variabel DOMIN dan KLR yang sebagian distribusinya tidak normal dengan variabel pengalaman juga menampilkan hasil yang tidak signifikan ($p_{\text{DOMIN}} = 0,49$ dan $p_{\text{KLR}} = 0,06$). Analisis ini memperlihatkan subyek akuntan pemeriksa dari kantor akuntan besarpun tidak memiliki pengetahuan yang lebih tentang kekeliruan dibanding pengetahuan akuntan pemeriksa tak berpengalaman (mahasiswa).

Analisis lain dilakukan dengan tidak memasukkan 4 subyek akuntan berpengalaman yang nilai variabel KLR nya nol. Hasil uji ANOVA terhadap variabel KLR dan RASIO dengan variabel pengalaman adalah tidak menunjukkan pengaruh variabel pengalaman secara signifikan ($F_{\text{KLR}} = 0,1632$ $p = 0,6876$; $F_{\text{RASIO}} = 0,9213$ $p = 0,3408$). Hasil uji Mann-Whitney terhadap variabel pengalaman dengan variabel DOMIN dan RDOMIN memperlihatkan pengaruh variabel pengalaman yang signifikan terhadap variabel RDOMIN ($p = 0,005$), namun variabel pengalaman tidak berpengaruh secara signifikan terhadap variabel DOMIN ($p = 0,1245$).

Sesuai analisis yang dilakukan Ashton (1991), analisis juga dilakukan terhadap kemungkinan adanya pengaruh banyaknya perusahaan yang telah diaudit oleh akuntan terhadap lebih banyaknya pengetahuan akuntan pemeriksa dibanding mahasiswa. Statistik korelasi Spearman antara jumlah perusahaan yang diaudit dengan empat variabel pengetahuan ternyata tidak ada yang menunjukkan nilai yang signifikan ($p_{\text{KLR}} = 0,9851$, $p = 0,314$; $p_{\text{RASIO}} = 0,2051$, $p = 0,119$; $p_{\text{DOMIN}} = 0,0442$, $p = 0,4$; $p_{\text{RDOMIN}} = 0,1389$, $p = 0,213$).

4.4 Pembahasan Hasil Penelitian

Secara keseluruhan penelitian ini menghasilkan beberapa temuan pokok yaitu (1) pengetahuan akuntan pemeriksa yang diukur dengan variabel KLR, RASIO, DOMIN, dan RDOMIN tidak berbeda antara akuntan pemeriksa berpengalaman dengan yang tidak berpengalaman, (2) minat akuntan pemeriksa untuk menekuni bekerja sebagai akuntan pemeriksa tidak didukung bukti sebagai kovariat dalam perbandingan pengetahuan antara akuntan pemeriksa berpengalaman dengan yang tidak berpengalaman, (3) penggunaan intuisi akuntan berpengalaman boleh jadi lebih sedikit dibanding penggunaan intuisi akuntan pemeriksa tak berpengalaman.

Berlawanan dengan temuan Tubbs (1992), temuan pertama tersebut justru memperkuat hasil penelitian Ashton (1991). Hal ini bisa dijelaskan dari penggolongan pengetahuan menurut Bedard (1989) berupa pengetahuan yang diperoleh melalui pengalaman langsung dan yang diperoleh melalui pengalaman tak langsung serta pengetahuan yang bersifat publik dan yang bersifat pribadi. Pengetahuan berbentuk ingatan tentang macam kekeliruan lebih tepat digolongkan sebagai

pengetahuan yang dapat diperoleh secara tak langsung dan yang bersifat publik. Pengetahuan macam kekeliruan termasuk yang paling jarang disebut sekalipun bisa dipelajari melalui pendidikan formal dan melalui membaca buku ajar dan buku bacaan lain.

Ketidakkunggulan pengetahuan akuntan pemeriksa berpengalaman mengenai macam kekeliruan bisa juga disebabkan oleh penggunaan mahasiswa akuntansi S-1 UNS reguler yang berperingkat cukup tinggi dalam hasil tes masuk perguruan tinggi negeri sebagai pengganti subyek akuntan pemeriksa tak berpengalaman. Faktor lain dikarenakan eksperimen kepada mahasiswa dilakukan pada sela waktu setelah ujian mata kuliah auditing membuat kondisi pengetahuan (ingatan) mahasiswa yang telah mempersiapkan mengikuti ujian meningkat. Hal ini berbeda dengan kondisi subyek akuntan pemeriksa yang tidak terlalu siap mengungkapkan ingatan pengetahuannya karena eksperimen yang dihadapinya dilakukan pada sela waktu mereka bekerja sehingga terkesan mendadak bagi mereka.

Penjelasan lain adalah karena terbatasnya akuntan pemeriksa sebagai manusia dalam mengolah informasi (Davis dan Olson 1985) terutama mengenai banyaknya standar auditing yang harus diacu menyebabkannya memilih dan memperingkat macam standar auditing yang harus diingat. Tanggung jawab mendeteksi dan melaporkan kekeliruan sebagaimana dimuat dalam PSA No. 32 boleh jadi tidak dipandang penting sekali bagi akuntan pemeriksa, sehingga macam kekeliruan tidak menempati memori dalam benak akuntan pemeriksa.

Temuan kedua jelas tidak memperkuat hasil penelitian Davis et al. (1997). Minat berprofesi sebagai akuntan pemeriksa tidak berkorelasi dengan variabel-variabel pengetahuan. Nampaknya, temuan ini selaras dengan hasil penelitian Howard Garland yang menguji kesahihan *goal-setting theory* karya Edwin A. Locke yang dikutip Luthans (1995). Penelitian Garland menemukan hubungan sangat signifikan antara tingkatan tujuan (maksud) dengan kinerja. Davis et al. (1997) melakukan eksperimen pada waktu yang bersamaan dengan waktu penarikan pegawai kantor akuntan publik sehingga hubungan antara kuatnya minat memasuki kantor akuntan publik dengan kerasnya belajar sangat nyata. Minat dalam penelitian Davis et al. (1997) bukan lagi sekedar keinginan yang masih kabur, melainkan sudah merupakan minat yang sudah bulat. Minat mahasiswa pengambil mata kuliah auditing dalam penelitian ini masih bersifat kabur karena tidak dihadapkan segera dengan pengujian penarikan sesungguhnya untuk menjadi pegawai kantor akuntan publik. Demikian pula minat akuntan untuk tetap menekuni sebagai akuntan pemeriksa tidak dihadapkan pada seleksi yang sebenarnya untuk penempatan pegawai sebagai akuntan pemeriksa. Perbedaan minat dalam penelitian ini tentu tidak berdampak pada perbedaan intensitas belajar yang selanjutnya tidak berdampak pada kinerja.

Penjelasan lain adalah boleh jadi peran minat mahasiswa sudah terwakili melalui pemilihan subyek mahasiswa yang sedang mengikuti ujian auditing II. Dalam penjelasan teoritik Davis et al. (1997), dikatakan minat memasuki profesi akuntan publik menimbulkan upaya belajar auditing yang lebih keras, sehingga pengetahuan mahasiswa yang berminat memasuki profesi akuntan publik sebanding dengan pengetahuan akuntan pemeriksa yang berpengalaman. Walaupun tidak sedang menghadapi seleksi masuk kantor akuntan publik, mahasiswa dalam eksperimen ini sedang mengikuti ujian auditing, sehingga mungkin keadaannya sama dengan mahasiswa yang benar-benar akan mengikuti seleksi masuk kantor akuntan publik.

Temuan ketiga jelas masih belum bisa dipakai sebagai kesimpulan. Instrumen pengukur penggunaan intuisi tidak cukup sahih dan andal, sehingga temuan hasil uji hipotesis dengan memakai instrumen ini juga tidak menghasilkan kesimpulan yang sahih. Hal ini diperlihatkan dari rendahnya nilai γ dan nilai korelasi antara skor tiap butir pertanyaan dengan skor indeks serta korelasi antar butir-butir pertanyaan pengukur indeks penggunaan intuisi.

5. Kesimpulan, Implikasi, dan Keterbatasan

Analisis terhadap data menghasilkan temuan-temuan:

1. Perlawanan dengan temuan Tubbs (1992) dan Davis et al. (1997), penelitian ini mengungkapkan bukti yang tidak mendukung terhadap keunggulan pengetahuan tentang kekeliruan oleh akuntan pemeriksa berpengalaman dibanding pengetahuan yang tentang kekeliruan oleh mahasiswa. Peran variabel minat mahasiswa memasuki akuntan publik juga tidak didukung oleh bukti dalam penelitian ini.
2. Instrumen pengukur penggunaan intuisi dalam penelitian ini tidak cukup sah dan andal untuk menguji hipotesis yang diajukan. Secara deskriptif, data mengungkapkan akuntan pemeriksa berpengalaman memakai analisis lebih yang teliti, terinci, dan runtut dalam mendeteksi gejala kekeliruan dalam kasus eksperimen dibandingkan dengan analisis mahasiswa. Kejelasan gejala kekeliruan dan kecepatan waktu identifikasi gejala kekeliruan dalam kasus eksperimen relatif sama antara akuntan pemeriksa berpengalaman dengan mahasiswa.

Temuan penelitian ini menimbulkan implikasi sebagai berikut:

1. Penggunaan banyaknya tahun pengalaman untuk akuntan pemeriksa sebagai satu-satunya ukuran keahlian kurang tepat. Hal ini sesuai dengan pendapat Bedard (1989) dan Bouwman dan Bradley (1997) bahwa keahlian adalah sebuah konsep yang kompleks yang tidak lengkap diukur dengan hanya satu macam ukuran saja.
2. Variabel pengetahuan dalam model Libby dan Luft (1993) yang dipengaruhi oleh variabel pengalaman perlu dipisahkan antara variabel pengetahuan pribadi dan pengetahuan publik. Sebagaimana dikemukakan Bedard (1989) pengetahuan pribadi adalah pengetahuan yang diperoleh melalui pengalaman langsung seseorang, sedangkan pengetahuan publik adalah pengetahuan yang bisa diperoleh misalnya melalui pendidikan.

Implikasi metodologis temuan penelitian adalah bahwa penggunaan teknik *unconstrained free recall* untuk menggali jumlah pengetahuan akuntan pemeriksa perlu mempertimbangkan suasana subyektif. Pengungkapan ingatan memerlukan kondisi yang mendukung subyek untuk mengingat apa yang telah dialaminya. Implikasi praktisnya adalah perlunya memasukan materi deteksi dan evaluasi kekeliruan dalam materi program pendidikan profesional berkelanjutan kepada akuntan pemeriksa baru maupun yang telah berpengalaman. Implikasi lainnya juga bisa timbul dari penafsiran kesimpulan penelitian yang pertama. Penafsiran itu adalah tidak terjadinya *experiential learning* sejak akuntan mulai melakukan praktek audit. Hal ini mungkin bisa dipandang sebagai satu bukti empiris yang mendukung sikap keraguan pemerintah dan IMF (International Monetary Fund) terhadap integritas akuntan Indonesia untuk mengaudit bank-bank bermasalah di bawah pengawasan Badan Penyelamatan Perbankan Nasional. Oleh karena itu, perlu mendukung upaya Zaenal Saedjati untuk menegakan disiplin dan etika akuntan di kalangan Ikatan Akuntan Indonesia agar integritas akuntan Indonesia kembali terangkat (Kompas, 9 November 1998).

Penelitian ini mengandung kelemahan menonjol berupa penggunaan instrumen pengukur penggunaan intuisi yang tidak sah dan andal sehingga data yang dikumpulkan tidak bisa digunakan untuk menguji hipotesis. Kelemahan lain adalah pertama, kemungkinan terjadinya *selection bias* dalam pengambilan sampel mahasiswa sehingga pembandingannya dengan akuntan pemeriksa berpengalaman tidak dapat mengendalikan pengaruh variabel lain selain pengalaman misalnya perbedaan rencana kuliah auditing antara yang dialami mahasiswa dengan yang dialami subyek akuntan pemeriksa ketika duduk sebagai mahasiswa dan sebagainya.

Kedua, penelitian ini memfokuskan perbandingan pengetahuan mengenai kekeliruan yang

bisa jadi bukan bidang tugas yang tidak mengalami penambahan pengetahuan melalui pengakuntan/pemeriksaan. Sebagaimana Abdolmohammadi dan Wright (1987) dan Colbert yang oleh Bouwman dan Bradley (1997) telah mengungkapkan bahwa pengalaman yang memper pengetahuan adalah pengalaman dalam bidang tugas tertentu bukan pengalaman umum.

Ketiga, eksperimen ini dilakukan dengan *setting* yang berbeda antara mahasiswa akuntan pemeriksa. Pelaksanaan eksperimen pada mahasiswa dilakukan sehabis ujian mata auditing II yang kemungkinan mendukung mental mahasiswa menjadi lebih siap dalam mengsemacam eksperimen, walaupun materi ujian mata kuliah auditing II tidak sama dengan eksperimen. Pelaksanaan eksperimen pada akuntan pemeriksa dilakukan disela-sela waktu belajar dan ditunggu peneliti yang kemungkinan dirasakan asing bagi mereka sehingga bisa beres terhadap kesiapan mentalnya untuk mengingat apa yang telah dialaminya.

Keempat, penelitian ini memakai instrumen *unconstrained free recall* yang mengakibatkan kemungkinan tidak dapat mengungkap seluruh pengetahuan yang diketahui subyek.

Kelima, validitas kebenaran macam kekeliruan yang disebut subyek dilakukan melalui *ment* penilai. Kelemahan fisik, mental, dan bias interpretasi penilai jelas berpengaruh terhadap validitas. Selain itu, penggunaan dua orang penilai dirasa masih kurang seorang lagi sebagai pemutus terutama jika terjadi perbedaan tajam mengenai interpretasi antar penilai terhadap suatu macam kekeliruan yang disebut subyek.

Terungkapnya temuan-temuan dan kelemahan-kelemahan penelitian ini membuka peluang perlunya penelitian di waktu yang akan datang. Pengujian ulang penelitian Tubbs (1992) mungkin dilakukan dengan menghilangkan *selection bias* dalam pemilihan mahasiswa mengendalikan *setting* dan variabel luar selain pengalaman.

Penelitian yang juga perlu dilakukan adalah memakai tolok ukur gabungan terhadap konahli sebagaimana yang telah dilakukan oleh Bedard (1989). Penelitian lain adalah penelitian untuk menguji model Libby dan Luft (1993) yang telah memisahkan pengetahuan ke dalam pengetahuan pribadi dan pengetahuan publik.

REFERENSI

- Abdolmohammadi, Mohammad, dan Arnold Wright. 1987. An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments. *The Accounting Review* Vol LXII No. 1 (January): 1-13.
- Agor, Weston H. 1989. The Logic of Intuition. How Top Executives Make Important Decisions. *Intuition Organizations*. Newbury Park, CA: Sage.
- Ancok, Djamiludin. 1987. *Teknik Penyusunan Skala Pengukur*. PPK-UGM, Yogya.
- Ashton, Alison Hubbard. 1991. Experience and Error Frequency Knowledge as Potential Determinants of Audit Expertise. *The Accounting Review* (April): 218-239.
- Azwar, Saifuddin. 1986. *Reliabilitas dan Validitas: Interpretasi dan Komputasi*. Liberty, Yogya.
- Bedard, Jean. 1989. Expertise in Auditing: Myth or Reality? *Accounting Organization and Society* Vol. 14: 113-131.
- Bouwman, Marinus J. dan Wray E. Bradley. 1997. *Behavioral Accounting Research - Foundations and Frontiers*. Ed. Vicky Arnold dan Steve G. Sutton. American Accounting Association, Sarasota.
- Boynton, William A., Walter G. Kell. 1996. *Modern Auditing*. New York: John Wiley & Sons.
- Buit, J. 1988. Frequency judgement in an auditing-related task. *Journal of Accounting Research* 26 (Autumn): 315-30.
- Choo, Freddie, dan Ken. T. Trotman. 1991. The Relationship Between Knowledge Structure and Judgments for Experienced and Inexperienced APs. *The Accounting Review* Vol 66 No. 3 (July): 464-485.
- Davis, Jefferson T. 1996. Experience and Auditors' Selection of Relevant Information for Preliminary Control of Risk Assessments. *Auditing: Journal of Practice and Theory*.

KOMPETENSI DAN INDEPENDENSI AKUNTAN PUBLIK : REFLEKSI HASIL PENELITIAN EMPIRIS

Yulius Jogi Christiawan

Staf Pengajar Fakultas Ekonomi – Universitas Kristen Petra

ABSTRAK

Kualitas audit ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi dan independensi. Hasil penelitian tentang kompetensi menunjukkan bahwa profesi akuntansi mulai tidak menarik dan tergeser oleh profesi yang lain. Hal ini berdampak terhadap kualitas calon mahasiswa yang memasuki pendidikan formal akuntansi, yang pada akhirnya akan membuat rendah kompetensi lulusan pendidikan formal akuntansi. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa kurikulum pendidikan formal akuntansi dirasa masih kurang memadai untuk menunjang kompetensi lulusan program studi akuntansi. Penelitian juga memberikan bukti empiris bahwa pengalaman akan mempengaruhi kemampuan auditer untuk mengetahui kekeliruan dan pelatihan yang dilakukan akan meningkatkan keahlian dalam melakukan audit. Untuk itu maka masukan dari Kantor Akuntan Publik dan organisasi profesi sangat diperlukan untuk mengembangkan suatu kurikulum pendidikan formal akuntansi dan pelatihan akuntansi.

Hasil penelitian tentang independensi menunjukkan bahwa dalam mengambil keputusan akuntan publik dipengaruhi oleh dorongan untuk mempertahankan klien audinya. Tetapi disisi lain terdapat beberapa kekuatan yang bisa meredakan pengaruh tersebut. Hasil penelitian juga memberikan bukti bahwa pemisahan staf audit dari staf yang melakukan *consulting service* dirasakan oleh penakai laporan akan meningkatkan independensi akuntan publik. Pengaruh Budaya masyarakat atau organisasi terhadap pribadi akuntan publik akan mempengaruhi sikap independensinya.

Kata kunci: akuntan publik, kualitas audit, kompetensi, independensi.

ABSTRACT

The quality of auditing is determined by both competency and independency. The results of the previous researches on this problem reveal that profession as accountants has begun not attractive anymore for most people, and has begun altered by other professions. This phenomenon can influence the quality of students who want to apply for studying in accounting field, eventually it will lower the competence of their graduates. Moreover, the research show that the curriculum of teaching in accounting department nowadays seems cannot support

Experiences will affect the capability of auditors to find out all errors in their clients' financial statement, and trainings which are conducted both inside and outside their work places will enhance their expertise in dealing with auditing. For those reasons, information based on experiences from public accountant firms and professional accountant organizations are really needed to develop a set of curriculum for formal accounting education and trainings.

The results of research on the independency show that in making the decision, public accountants sometimes are influenced by the aim on how they can keep up their clients as long as possible. However there are other factors which can alleviate the influence. Moreover, other research gives some evidences that separating auditing staff that carries out consulting services can increase their independence. The impact of social and corporate culture on an auditor will influence his or her independence.

Keywords: *public accountant, quality of the audit, competence (expertise), independence.*

I. PENDAHULUAN

Pada perusahaan besar, khususnya perusahaan *go public*, terdapat pemisahan antara pemilik dengan manajemen. Manajemen adalah pihak yang mengelola serta mengendalikan perusahaan. Manajemen dipercaya dan diberi wewenang untuk mengelola sumber daya yang diinvestasikan ke dalam perusahaan oleh pemilik. Manajemen bertugas menjalankan kegiatan bisnis perusahaan. Konsekuensi dari hal ini adalah pihak manajemen harus mempertanggungjawabkan pelaksanaan wewenang tersebut secara periodik kepada pemilik. Pertanggungjawaban periodik ini umumnya menggunakan media laporan keuangan. Untuk itu manajemen harus merancang dan mengimplementasikan suatu sistem akuntansi yang digunakan untuk menyusun laporan keuangan secara periodik yang akurat dan dapat andalkan. Selain pemilik, masih terdapat pihak lain yang memerlukan informasi yang berasal dari laporan keuangan. Pihak lain tersebut antara lain adalah pemberi pinjaman, calon kreditor atau investor, pemerintah, analis keuangan dan sebagainya.

Dari uraian di atas terlihat adanya sebuah kepentingan yang berbeda antara manajemen dengan pemakai laporan keuangan. Manajemen berkepentingan untuk melaporkan pengelolaan bisnis perusahaan yang dipercayakan kepadanya. Sedangkan pemakai laporan keuangan, khususnya pemilik berkepentingan untuk melihat hasil kinerja manajemen di dalam mengelola perusahaan. Perbedaan ini menimbulkan konflik kepentingan antara manajemen dengan pemakai laporan keuangan. Karena adanya konflik kepentingan antara manajemen dengan pemakai laporan keuangan maka laporan keuangan harus diaudit oleh pihak ketiga yang independen. Selain masalah konflik kepentingan antara manajemen dengan pemilik, terdapat hal lain yang menyebabkan laporan keuangan perlu diaudit. Hal tersebut adalah: (1) informasi dalam laporan keuangan memiliki konsekuensi ekonomis yang

dalam penyusunan dan verifikasi informasi dalam laporan keuangan, (2) pemakai laporan keuangan tidak bisa secara langsung melakukan verifikasi terhadap kualitas informasi dalam laporan keuangan (Taylor 1997). Informasi keuangan merupakan salah satu informasi yang digunakan untuk pengambilan keputusan ekonomis. Agar informasi tersebut dapat dipercaya maka laporan keuangan harus diaudit. Semakin kompleks transaksi yang terjadi di perusahaan, maka aturan standar akuntansi yang harus diikuti untuk membuat laporan keuangan juga semakin kompleks. Untuk memastikan kesesuaian laporan keuangan yang disusun oleh manajemen dengan standar akuntansi yang ada, maka laporan keuangan perlu diaudit. Dalam perusahaan publik, pemilik (*public*) tidak bisa secara langsung melakukan verifikasi terhadap kualitas informasi dalam laporan keuangan, untuk itu diperlukan auditor untuk melakukan verifikasi terhadap informasi keuangan yang disajikan oleh manajemen.

Pihak yang bisa melakukan audit atas laporan keuangan adalah akuntan publik. Akuntan publik akan melaksanakan audit menurut ketentuan yang ada pada standar auditing yang diterapkan oleh Ikatan Profesi Akuntan Publik. Standar auditing yang ada meliputi (1) standar umum, (2) standar pekerjaan lapangan dan (3) standar pelaporan. Standar umum bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan auditor dan mutu pekerjaannya. Standar pekerjaan lapangan berkaitan dengan kriteria dan ukuran mutu kinerja akuntan publik dalam melakukan pekerjaan lapangan. Standar pelaporan berkaitan dengan kriteria dan ukuran mutu kinerja akuntan publik dalam melakukan pelaporan (IAI 2001).

Dalam auditnya, akuntan publik menilai apakah penyusunan laporan keuangan yang dilakukan manajemen sudah sesuai dengan ketentuan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Sebagai hasil auditnya, akuntan publik memberikan pendapat akuntan atas kewajaran laporan keuangan. Pendapat akuntan publik ini disajikan dalam "Laporan Auditor Independen".

Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka akuntan publik akhirnya memiliki posisi yang strategis baik dimata manajemen maupun dimata pemakai laporan keuangan. Manajemen atau klien akan puas jika audit yang dilakukan oleh akuntan publik memiliki kualitas yang baik. Terdapat 7 kualitas audit yang berpengaruh signifikan terhadap kepuasan klien, yaitu (1) atribut pengalaman melakukan audit, (2) atribut memahami industri klien, (3) atribut responsif terhadap kebutuhan klien, (4) atribut pemeriksaan sesuai dengan standar umum audit, (5) atribut komitmen kuat terhadap kualitas audit, (6) atribut keterlibatan pimpinan audit terhadap pemeriksaan dan (7) atribut melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat (Widhiadik 2002). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa manajemen memiliki harapan atas kualitas pekerjaan yang dilakukan oleh akuntan publik. Klien akan puas dengan pekerjaan akuntan publik jika akuntan publik memiliki pengalaman melakukan audit, responsif, melakukan pekerjaan dengan tepat dan sebagainya. Di sisi lain pemakai laporan keuangan menaruh kepercayaan yang besar terhadap hasil pekerjaan akuntan publik dalam mengaudit laporan keuangan. Penelitian yang dilakukan oleh John E. McEnroe dan Stanley C. Mortens menemukan bahwa masih terdapat "expectation gap" antara persepsi akuntan publik dengan investor. *Investors have higher expectations for various facets and for assurances of the audit than do auditors.* (McEnroe and Mortens 2001). Adanya "expectation gap" ini menunjukkan

bahwa investor sebagai salah satu pemakai laporan keuangan memiliki harapan yang lebih atas pekerjaan yang dilakukan oleh akuntan publik. Pemerintah ternyata juga menaruh harapan besar terhadap akuntan publik. Salah satu contoh harapan pemerintah ini terlihat dari pernyataan Meneg PPN/Kepala Bapenas, Kwik Kian Gie yang mensinyalir adanya sejumlah kantor akuntan besar yang melakukan manipulasi atau terlibat *mark-up* data di Badan Penyehatan Perbankan Nasional (BPPN) (Edo 2002)

Kepercayaan yang besar dari pemakai laporan keuangan auditan dan jasa yang diberikan akuntan pulik akhirnya mengharuskan akuntan publik memperhatikan kualitas audit yang dilakukannya. Pertanyaan tentang kualitas audit yang dilakukan akuntan publik oleh masyarakat bertambah besar setelah terjadi banyak skandal yang melibatkan akuntan publik baik di luar negeri maupun di dalam negeri. Skandal di dalam negeri terlihat dari akan diambilnya tindakan oleh Majelis Kehormatan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) terhadap 10 Kantor Akuntan Publik yang melakukan pelanggaran, menyusul keberatan pemerintah atas sanksi berupa peringatan plus yang telah diberikan. Sepuluh Kantor Akuntan Publik tersebut diindikasikan melakukan pelanggaran berat saat mengaudit bank-bank yang dilikuidasi pada tahun 1998 (Winarto 2002). Selain itu terdapat kasus keuangan dan manajerial perusahaan publik yang tidak bisa terdeteksi oleh akuntan publik yang menyebabkan perusahaan didenda oleh Bapepam, seperti terlihat dalam tabel 1.

Tabel 1
Kasus Keuangan dan Manajerial Emiten yang Pernah Didenda Bapepam (Periode 2000-2002)

Nama Emiten	Jenis Pelanggaran	Denda (juta Rp)
PT Asuransi Ramayana	Penyalahgunaan dana oleh direksi	11.137
PT Asia Inti Selera	Pinjaman pada pihak istimewa	500
PT Jaya Pari Steel	Penjualan assets perusahaan	500
PT Myohdotcom	Transaksi material dan perubahan kegiatan usaha	358
PT Bumi Resources	Laporan atas transaksi material	100
PT Semen Cibinong	Deposito \$246,7 juta di bank asing tidak jelas	\$ 250
PT Manly Utama	Peubahan penggunaan dana IPO tanpa laporan resmi ke Bapepam	357
PT Daya Guna Samodera	Menyembunyikan informasi material	256
PT Bintuni Minaraya	Menyembunyikan informasi material	250
PT Super Mitory	Transaksi mengandung benturan kepentingan	500
PT Bakrie Finance Corp.	Tidak hati-hati dalam pengakuan pendapatan bunga	500

(Sumber: INVESTOR Agustus 2002)

Skandal yang terjadi di luar negeri melibatkan perusahaan besar dan akuntan publik besar pula. Skandal tersebut antara lain seperti terlihat dalam 2.

Tabel 2
Skandal Kejahatan Korporasi di Amerika Serikat

Nama Perusahaan	Tuduhan
Enron Corp	Manipulasi pembukuan
Tyco International	Penggelapan pajak
Adelphia Communication	Penipuan sekuritas
Global Crossing	Insider trading, penipuan sekuritas
Xerox Corporation	Manipulasi pembukuan
WorldCom	Manipulasi pembukuan
Walt Disney Company	Manipulasi pembukuan
ImClone System Inc.	Insider trading

(Sumber: Sunarsip 2002, diringkas oleh penulis)

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

Kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memadai dimiliki akuntan publik dalam bidang auditing dan akuntansi. Dalam melaksanakan audit, akuntan publik harus bertindak sebagai seorang yang ahli di bidang akuntansi dan auditing. Pencapaian keahlian dimulai dengan pendidikan formal, selanjutnya diperluas melalui pengalaman dalam praktik audit. Selain itu, akuntan publik harus menjalani pelatihan teknis yang cukup yang mencakup aspek teknis maupun pendidikan umum. Asisten junior untuk mencapai kompetensinya harus memperoleh pengalaman profesionalnya dengan mendapatkan supervisi, monitoring dan review atas pekerjaannya dari atasannya yang lebih berpengalaman. Akuntan publik harus secara terus menerus mengikuti perkembangan yang cepat di dunia bisnis dan profesinya. Akuntan publik harus mempelajari, memahami, menerapkan ketentuan-ketentuan baru dalam prinsip akuntansi dan standar auditing yang ditetapkan oleh organisasi profesi.

Independensi merupakan salah satu komponen etika yang harus dijaga oleh akuntan publik. Independen berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi karena ia melaksanakan pekerjaan untuk kepentingan umum. Akuntan publik tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun. Auditor berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditor, pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik. Sifat mental independen tersebut meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*). Tuduhan pelanggaran independen dalam penampilan sering terjadi. Setidaknya terdapat dua hal penyebab pelanggaran

yaitu: pertama, kantor akuntan publik melakukan *multi service* pada klien yang sama dan kedua, tidak ada batasan lamanya kantor akuntan publik yang sama melakukan audit pada klien yang sama.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, menarik untuk dilihat hasil penelitian yang pernah dilakukan baik di dalam maupun di luar negeri terkait dengan kompetensi dan independensi akuntan publik. Hasil penelitian empiris setidaknya memberikan refleksi tentang kondisi kompetensi dan independensi akuntan publik.

2. PEMBAHASAN

2.1 Hasil Penelitian Empiris Tentang Kompetensi

Sebuah studi yang merupakan proyek bersama antara *American Accounting Association, AICPA, Institute of Management Accountants, Arthur Andersen, Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG dan PricewaterhouseCoopers* mengindikasikan bahwa profesi akuntansi menghadapi suatu masalah untuk mendapatkan *high-quality professional employees*. Studi ini melaporkan bahwa setiap tahun, lulusan akuntansi menurun sekitar 25% dari tahun 1995-1996 sampai dengan 1998-1999. Selain itu, 80% pendidik dan 46% praktisi percaya bahwa mahasiswa akuntansi menurun kualitasnya. Penurunan ini menurut mereka disebabkan oleh dua hal yaitu: (1) relatif lebih rendahnya gaji awal lulusan akuntansi dibanding disiplin bisnis yang lain, seperti *information system* dan *finance*, (2) persepsi mahasiswa bahwa bidang akuntansi kurang menarik dalam hal *reward* dibanding bidang lain. (AAA *Financial Accounting Standard Committee* 2000). Studi ini memberikan refleksi bahwa profesi akuntansi mulai tidak menarik dan tergeser oleh profesi yang lain. Profesi lain di luar akuntansi juga berkembang dan menarik minat lulusan sekolah menengah. Profesi di bidang *advertising* dan *entertainment* berkembang pesat selain profesi *information system* dan *finance*. Tidak menariknya profesi ini membawa dampak terhadap kualitas calon mahasiswa yang memasuki pendidikan formal akuntansi, yang pada akhirnya akan menyebabkan rendahnya kompetensi lulusan pendidikan formal akuntansi. Rendahnya kompetensi akan sangat merugikan profesi akuntansi. Hasil penelitian yang dilakukan di Amerika tersebut setidaknya menunjukkan bahwa profesi akuntan harus juga bersaing dengan profesi lain untuk mendapatkan peminat.

Penelitian tentang persepsi mahasiswa akuntansi terhadap kurikulum jurusan akuntansi tahun 1994 pernah dilakukan oleh Mukhtaruddin dan Ida Andriani. Kurikulum jurusan akuntansi yang dimaksud adalah rancangan kurikulum Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Penelitian dilakukan terhadap 204 mahasiswa jurusan akuntansi angkatan 1996 keatas di Universitas Sriwijaya, Universitas Muhammadiyah, Universitas IBA, Universitas Tridianti dan Universitas Taman Siswa di Palembang. Penelitian ini menyimpulkan bahwa kurikulum akuntansi 1994 yang berlaku belum memadai untuk memberikan nilai tambah dalam pengembangan keahlian bagi mahasiswa akuntansi. Hal ini disebabkan terlalu banyak matakuliah ekonomi umum yang ada di kurikulum 1994, yang sebenarnya kurang dibutuhkan mahasiswa akuntansi. Hal ini menutup peluang bagi matakuliah lain yang dirasakan lebih relevan bagi mahasiswa

akuntansi dalam memasuki lingkungan kerja nanti. (Mukhtaruddin dan Andri 1999). Penelitian ini memberikan refleksi, bahwa kurikulum pendidikan for akuntansi dirasa masih kurang memadai untuk menunjang kompetensi lulus program studi akuntansi. Hal ini minimal dirasakan oleh mahasiswa akuntansi. Beberapa matakuliah dalam kurikulum dirasa tidak memberikan nilai tambah dan peningkatan kompetensi sarjana akuntansi.

Penelitian tentang pengalaman akuntan pernah dilakukan oleh Sri Sularso, Ainun Na'im. Penelitian dilakukan untuk melihat pengaruh pengalaman akuntan dalam mendeteksi kekeliruan. Penelitian dilakukan terhadap 35 akuntan pemerik yang berpengalaman dari Kantor Akuntan Publik di Solo dan Jakarta serta Mahasiswa akuntansi S1 Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Surakarta sebagai pengganti akuntan pemeriksa yang belum berpengalaman. Salah satu kesimpulan dari penelitian ini adalah bahwa penggunaan banyaknya tahun pengalaman oleh akuntan pemeriksa sebagai satu-satunya ukuran keahlian adalah kurang tepat (Sularso dan Na'im 1999). Penelitian yang hampir sama tentang pengalaman audit dilakukan oleh Putri Noviyani. Penelitian dilakukan untuk melihat pengaruh pengalaman dan pelatihan terhadap struktur pengetahuan auditor tentang kekeliruan. Penelitian dilakukan terhadap 39 auditor di Kantor Akuntan Publik Jawa yang memiliki posisi partner, supervisor dan asisten auditor. Penelitian menyimpulkan bahwa pengalaman akan berpengaruh positif terhadap pengetahuan auditor tentang jenis kekeliruan. Selain itu penelitian ini juga menyimpulkan bahwa program pelatihan mempunyai pengaruh yang lebih besar dalam peningkatan keahlian auditor. (Noviyani 2002). Penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa pengalaman akan mempengaruhi kemampuan auditor untuk mengetahui kekeliruan yang ada di perusahaan yang menjadi kliennya. Penelitian ini juga memberikan bukti bahwa pelatihan yang dilakukan oleh auditor akan meningkatkan keahlian mereka untuk melakukan audit. Keahlian audit dan kemampuan untuk mengetahui kekeliruan merupakan salah satu bagian dari kompetensi auditor.

Dari hasil penelitian di atas secara umum dapat direfleksikan bahwa pendidikan formal, pelatihan dan pengalaman memiliki pengaruh yang positif terhadap keahlian audit yang dilakukan oleh akuntan publik. Kurikulum yang dirancang untuk pendidik formal haruslah memenuhi kebutuhan profesi akuntan publik. Hal ini tampaknya sekarang telah dilakukan dengan memisahkan antara pendidikan sarjana akuntansi (S1 akuntansi) dengan pendidikan profesi akuntansi (PPA). Berhasil tidaknya pendidikan formal akuntansi tidak hanya ditentukan oleh kurikulum tetapi juga oleh kualitas masukan mahasiswa yang dididik. Salah satu indikator kualitas masukan mahasiswa adalah rasio antara peminat jurusan akuntansi dengan jumlah yang diterima di suatu jurusan. Semakin besar rasio ini menunjukkan besarnya peminat calon mahasiswa memasuki jurusan akuntansi sehingga jurusan memiliki kesempatan untuk melakukan seleksi calon mahasiswa yang memiliki kualitas baik. Banyaknya peminat calon mahasiswa memasuki jurusan akuntansi ditentukan oleh harapan mereka terhadap profesi akuntansi di masa datang, khususnya masalah *reward* yang nantinya akan didapat dibanding dengan profesi lain. Rendahnya minat orang untuk memasuki profesi berdampak pada kualitas masukan pendidikan formal dan pada akhirnya berdampak pada rendahnya kualitas lulusan pendidikan formal akuntansi.

Pelatihan bagi akuntan publik meliputi jenis dan kualitas pelatihan. Materi pelatihan harus dirancang dengan sebaik-baiknya. Pelatihan harus dibuat sistematis dan berjenjang sesuai dengan tingkatan auditor yang ada di kantor akuntan publik. Pelatihan terhadap junior auditor akan berbeda dengan pelatihan bagi manajer auditor. Pelatihan bisa diselenggarakan oleh organisasi profesi atau dilakukan secara mandiri oleh kantor akuntan publik terhadap staf auditornya. Pelatihan harus dilakukan untuk mengisi kekurangan dan memberikan penekanan pada praktik auditing dan standar akuntansi bagi staf auditor di kantor akuntan publik.

Dari penelitian yang dilakukan oleh *American Accounting Association*, terdapat suatu fenomena yang menarik, yaitu adanya kerjasama antara organisasi profesi akuntansi yang ada di Amerika untuk menyadari keberadaan profesi dan memajukan profesi. *American Accounting Association (AAA)*, *AICPA*, *Institute of Management Accountants (IMA)* dan Kantor Akuntan Publik Besar bekerja sama untuk melakukan riset tentang profesi. Hal ini bisa dikembangkan lebih dalam hal penyusunan kurikulum pendidikan formal dan pelatihan. Masukan dari Kantor Akuntan Publik dan organisasi profesi sangat diperlukan untuk mengembangkan suatu kurikulum pendidikan formal akuntansi dan pelatihan akuntansi.

Pengalaman akuntan publik akan terus meningkat seiring dengan makin lamanya audit dilakukan serta kompleksitas transaksi keuangan perusahaan yang diaudit. Lamanya audit yang pernah dilakukan oleh seorang auditor serta kompleksitas transaksi keuangan yang dihadapi akan menambah dan memperluas pengetahuannya di bidang akuntansi dan auditing yang pernah diterimanya saat pendidikan formal dan pelatihan. Ide untuk membatasi penugasan audit pada satu partner atau kantor akuntan publik dan selanjutnya melakukan pergantian partner audit atau kantor akuntan publik akan membawa perbaikan pada kompetensi akuntan publik secara keseluruhan. Seorang partner audit atau kantor akuntan publik akan memperoleh pengalaman baru atas suatu perusahaan akibat dari adanya aturan pergantian partner audit atau kantor akuntan publik ini.

2.2 Hasil Penelitian Empiris Tentang Independensi

Independen berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi. Akuntan publik tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun. Akuntan publik berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik. Sikap mental independen tersebut meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*). Terdapat empat hal yang mengganggu independensi akuntan publik, yaitu: (1) akuntan publik memiliki *mutual* atau *conflicting interest* dengan klien, (2) mengaudit pekerjaan akuntan publik sendiri, (3) berfungsi sebagai manajemen atau karyawan dari klien dan (4) bertindak sebagai penasihat (*advocate*) dari klien. Akuntan publik akan terganggu independensi jika memiliki hubungan bisnis, keuangan dan manajemen atau karyawan dengan kliennya. *Mutual interest* terjadi jika akuntan publik berhubungan dengan *audit committee* yang ada di perusahaan, sedangkan *conflict interest* jika akuntan publik berhubungan dengan manajemen.

Berdasarkan riset yang dikumpulkan, *AAA Financial Accounting Standards Committee* menyimpulkan bahwa: (1) Riset mengindikasikan bahwa keputusan dan

pertimbangan (*judgment*) auditor dipengaruhi oleh dorongan untuk mena penugasan audit. Riset juga membuktikan bahwa auditor tidak secara sistem menetapkan *fee* audit lebih rendah dengan maksud untuk memperoleh penugasan nonaudit dari klien audit mereka. (2) Terdapat beberapa kekuatan yang meredakan pengaruh dorongan untuk mempertahankan klien. Kekuatan tersebut antara lain peraturan atau perundang-undangan, ketakutan kehilangan reputasi dan institusi yang ada di dalam kantor akuntan publik seperti *peer review*. Selain *stakeholder* di klien seperti *audit committee* merupakan kekuatan yang mengimbangi kekuatan auditor. Pemisahan staf audit dari staf yang melakukan *consulting service* akan meningkatkan independensi auditor yang dirasakan oleh pemakai laporan. Beberapa bukti penelitian menyatakan bahwa pemakai laporan percaya jumlah *consulting service* yang besar akan menurunkan independensi auditor. (*A Financial Accounting Standard Committee* 2000). Penjelasan mengenai penelitian memberikan refleksi, bahwa dalam mengambil keputusan di bidang audit akuntan publik dipengaruhi oleh dorongan untuk mempertahankan klien audit. Ada kekhawatiran dari akuntan publik untuk kehilangan perusahaan yang diauditnya. Akuntan publik akan dihadapkan pada konflik kepentingan antara keputusan audit akan diambil dengan kekhawatiran kehilangan perusahaan yang diauditnya. Kekhawatiran masyarakat terhadap independensi akuntan publik karena adanya hubungan bisnis antara akuntan publik dengan perusahaan yang diauditnya sebenarnya tidak perlu berlebihan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat beberapa kekuatan yang bisa meredakan pengaruh dorongan untuk mempertahankan klien. Kekuatan tersebut antara lain peraturan atau perundang-undangan tentang pergantian akuntan publik, ketakutan akuntan publik karena kehilangan reputasi jika berlaku tidak independen, serta institusi yang ada dalam kantor akuntan publik seperti *peer review*. Selain itu *stakeholder* perusahaan yang diaudit akuntan publik memiliki institusi seperti *audit committee* yang menjadi kekuatan untuk mengimbangi kekuatan akuntan publik dalam melakukan tugas auditnya. Hasil penelitian tersebut juga memberikan bukti bahwa pemisahan staf audit dari staf yang melakukan *consulting service* dirasa akan oleh pemakai laporan akan meningkatkan independensi akuntan publik. Tetapi di sisi lain beberapa bukti penelitian menyatakan bahwa pemakai laporan percaya jumlah *consulting service* yang besar akan menurunkan independensi auditor.

Selain disebabkan oleh konflik kepentingan dan hubungan khusus antara perusahaan dan akuntan publik, independensi juga dipengaruhi oleh budaya masyarakat setempat. Penelitian yang dilakukan terhadap beberapa auditor di satu kantor akuntan publik yang berlatar belakang budaya Jawa, menyatakan bahwa nilai-nilai budaya Jawa bukanlah ancaman terhadap independensi, malah dapat memperlemah independensi, tetapi justru memperkuatnya dengan cara yang khas. Khusus apabila seorang auditor berlatar belakang budaya Jawa mampu mengerti apa itu sebenarnya Jawa, dan nilai-nilai kebenaran sejati, dan menuangkannya dalam sebuah perilaku yang independen. Sikap tersebut adalah dengan mampu menimbang tiga hal: *tata krama*, *suba sita* dan *gelaga pasemon*. *Tata krama* berkaitan dengan olah bahasa, dicariarikan padanan bahasa untuk menyampaikan suatu penyimpangan yang ditemukan. *Suba sita* berkaitan dengan mencari waktu yang tepat, disertai dengan bukti-bukti yang akurat, cukup dan kompeten untuk menunjukkan kesalahan dengan segala akibatnya. *Gelaga pasemon* berkaitan

dengan menata suasana batin diri auditor maupun lawan bicaranya. Seorang auditor tetap menjadi independen tanpa membuat orang lain merasa direndahkan, dengan harapan bahwa konflik tidak akan membesar (Poerhadiyanto dan Sawarjuwono 2002). Hasil penelitian ini memberikan dukungan pendapat bahwa independensi terkait dengan kualitas mutu pribadi akuntan publik, bukan kantor akuntan publik sebagai suatu organisasi. Independensi melekat pada diri pribadi akuntan publik. Pengaruh budaya masyarakat atau organisasi terhadap pribadi akuntan publik akan mempengaruhi sikap independensinya. Pengaruh ini bisa berupa pengaruh positif atau pengaruh negatif

Survey mengenai independensi pernah dilakukan oleh *Australian Securities Investment Commission (ASIC)* tahun 2001. Survey dilakukan terhadap 100 perusahaan besar di Australia tentang hubungan antara perusahaan dengan akuntan publiknya. Beberapa hasil survey yang menarik untuk dilihat adalah sebagai berikut (Herwidayatno 2002):

1. Untuk pertanyaan berupa: "Apakah auditor eksternal anda memberikan pula jasa lain di luar audit?" 90% responden menjawab "Ya"
2. Untuk pertanyaan berupa: "Apakah anda pernah melakukan pengkajian atau setidaknya mencermati kemungkinan adanya kepentingan finansial antara kelompok usaha anda dengan auditor eksternal anda?" 9% responden menjawab "Tidak"
3. Untuk pertanyaan berupa: "Apakah auditor eksternal anda menerapkan kebijakan untuk merotasi audit partner atau senior staf mereka?" 54% responden menjawab "Tidak"
4. Untuk pertanyaan berupa: "Apakah perusahaan Anda mempunyai kebijakan untuk merotasi auditor eksternal?" 97 responden menjawab "Tidak"

Hasil survey di atas memberikan bukti bahwa memang selama ini akuntan publik memberikan dua jasa kepada perusahaan yang diauditnya, yaitu jasa audit dan jasa non audit. Jika hasil survey ini dikaitkan dengan beberapa bukti penelitian AAA *Financial Accounting Standard Committee* yang menyatakan bahwa pemakai laporan percaya jumlah *consulting service* yang besar akan menurunkan independensi auditor, maka kita bisa merefleksikan bahwa saat ini masyarakat sedang mempertanyakan independensi akuntan publik. Terutama menurunnya independensi akuntan publik yang disebabkan oleh perangkapan fungsi akuntan publik, sebagai pemberi jasa auditing dan non audit. Selanjutnya juga diketahui bahwa sebagian akuntan publik tidak melakukan rotasi terhadap audit partnernya. Dan di sisi lain perusahaan tidak memiliki kebijakan untuk merotasi akuntan publiknya. Jika dirasakan bahwa independensi akuntan publik akan menurun jika akuntan publik terlibat hubungan penugasan yang lama dengan perusahaan yang diauditnya, maka hasil survey tersebut memberikan dasar yang kuat agar audit partner dirotasi. Aturan rotasi audit partner harus didukung aturan pelaksanaan yang jelas, sehingga jangan sampai yang terjadi hanya "ganti tanda tangan audit report", sedangkan tim audit yang melakukan pekerjaan lapangan tetap sama. Atau rotasi partner audit dilakukan dengan hanya berpindah untuk satu tahun buku saja dan tahun buku berikutnya kembali kepada partner audit terdahulu. Kalau hal ini terjadi maka tujuan untuk meningkatkan independensi tidak akan terjadi

Survey yang hampir sama dilakukan oleh *Portal Financial Directors*, a bulletin elektronik terbitan lembaga bisnis di Inggris. Survey dilakukan untuk melihat sikap masyarakat terhadap skandal Enron di Amerika. Survey dilakukan terhadap 3000 responden dimana 800 diantaranya dikembalikan lengkap. Beberapa hasil survey yang penting adalah sebagai berikut (Herwidayatno 2002):

1. 57% responden menyatakan "Setuju" agar perusahaan melakukan rotasi mengganti auditor eksternal antara 4-7 tahun sekali, sisanya menjawab "setuju".
2. Hanya 37% responden yang "Setuju" agar dilakukan pelarangan terhadap auditor untuk melakukan dualisme fungsi (*audit service and non-audit services*). Mayoritas responden atau sekitar 62% menyatakan "Tidak Setuju" jika larangan tersebut diterapkan secara rigid.
3. Mayoritas responden atau sekitar 53% menyatakan cukup terpengaruh terhadap skandal Enron dan mereka cenderung untuk tidak menggunakan jasa Arthur Andersen untuk keperluan audit mereka

Survey ini mendukung pendapat bahwa rotasi akuntan publik harus dilakukan untuk meningkatkan independensi akuntan publik di depan masyarakat. Di sisi lain survey ini menunjukkan sedikitnya dukungan bahwa pelarangan dualisme fungsi (*audit service and non-audit service*) akan sanggup meningkatkan independensi akuntan publik. Pelarangan dualisme fungsi belum diyakini mampu meningkatkan independensi akuntan publik. Survey ini juga memberikan keyakinan bahwa profesi akuntan publik merupakan profesi yang didasarkan pada kepercayaan pengguna informasi yang diaudit akuntan publik.

Dualisme fungsi yang dilakukan akuntan publik menurut akuntan publik selanjutnya justru memberikan sinergi terhadap kualitas audit. Robert Garland, Audit Partner dari Kantor Akuntan Publik *Deloitte & Touche* yang telah berpraktik sebagai auditor sekaligus konsultan manajemen lebih dari 35 tahun mengatakan bahwa akan sangat sulit bagi auditor untuk melakukan audit atas perusahaan yang besar dan kompleks tanpa memiliki *skill* dan partner yang kompeten di bidang perantara konsultasi manajemen, *actuarial and valuation*. Besarnya ruang lingkup jasa yang diberikan kantor akuntan publik akan meningkatkan kredibilitas. Jasa non audit akan meningkatkan pengetahuan auditor dan selanjutnya akan meningkatkan kualitas audit. Pembatasan jasa non audit akan membatasi kemampuan auditor untuk tertarik dan membangun suatu *skill* yang dibutuhkan (Herwidayatno 2002)

3. KESIMPULAN

Kualitas audit ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi dan independensi. Kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memaliki yang dimiliki akuntan publik dalam bidang auditing dan akuntansi. Sedangkan independensi merupakan salah satu komponen etika yang harus dijaga oleh akuntan publik. Independen berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi, tidak memihak kepentingan siapapun serta jujur kepada semua pihak yang berkaitan dengan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik. Berdasarkan hal ini, maka untuk dilihat hasil penelitian yang pernah dilakukan terkait dengan kompetensi dan

Penelitian tentang kompetensi akuntan publik memberikan refleksi bahwa profesi akuntansi mulai tidak menarik dan tergeser oleh profesi yang lain. Mulai tidak menariknya profesi ini membawa dampak terhadap kualitas calon mahasiswa yang memasuki pendidikan formal akuntansi, yang pada akhirnya akan membuat rendah kompetensi lulusan dari pendidikan formal akuntansi. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa kurikulum pendidikan formal akuntansi dirasa masih kurang memadai untuk menunjang kompetensi lulusan program studi akuntansi. Hal ini minimal dirasakan oleh mahasiswa akuntansi. Beberapa matakuliah dalam kurikulum dirasa tidak memberikan nilai tambah pada peningkatan kompetensi mahasiswa akuntansi. Penelitian juga memberikan bukti empiris bahwa pengalaman akan mempengaruhi kemampuan auditor untuk mengetahui kekeliruan yang ada di perusahaan yang menjadi kliennya dan pelatihan yang dilakukan akan meningkatkan keahlian akuntan publik dalam melakukan audit. Berkaitan dengan hal tersebut di atas maka masukan dari Kantor Akuntan Publik dan organisasi profesi sangat diperlukan untuk mengembangkan suatu kurikulum pendidikan formal akuntansi dan pelatihan akuntansi. Selanjutnya ide untuk membatasi penugasan audit pada satu partner atau kantor akuntan publik dan selanjutnya melakukan pergantian partner audit atau kantor akuntan publik akan membawa perbaikan pada kompetensi akuntan publik secara keseluruhan. Seorang partner audit atau kantor akuntan publik akan memperoleh pengalaman baru atas suatu perusahaan akibat dari adanya aturan pergantian partner auditing atau kantor akuntan publik ini.

Penelitian tentang independensi memberikan refleksi, bahwa dalam mengambil keputusan di bidang auditnya, akuntan publik dipengaruhi oleh dorongan untuk mempertahankan klien auditnya. Tetapi disisi lain hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat beberapa kekuatan yang bisa meredakan pengaruh dorongan untuk mempertahankan klien. Kekuatan tersebut antara lain peraturan atau perundang-undangan tentang pergantian akuntan publik, ketakutan akuntan publik karena kehilangan reputasi jika berlaku tidak independen, institusi yang ada di dalam kantor akuntan publik seperti *peer review* serta kekuatan *stakeholder* di perusahaan seperti *audit committee* yang bisa mengimbangi kekuatan akuntan publik dalam melakukan tugas auditnya. Hasil penelitian tersebut juga memberikan bukti bahwa pemisahan staf audit dari staf yang melakukan *consulting service* dirasakan oleh pemakai laporan akan meningkatkan independensi akuntan publik. Tetapi di sisi lain beberapa bukti penelitian menyatakan bahwa pemakai laporan percaya jumlah *consulting service* yang besar akan menurunkan independensi auditor. Hasil penelitian juga memberikan dukungan pendapat bahwa independensi terkait dengan kualitas mutu pribadi akuntan publik, bukan kantor akuntan publik sebagai suatu organisasi. Independensi melekat pada diri pribadi akuntan publik. Pengaruh adanya masyarakat atau organisasi terhadap pribadi akuntan publik akan mempengaruhi sikap independensinya. Hasil survey menunjukkan bahwa masyarakat sedang mempertanyakan independensi akuntan publik karena adanya rangkapan fungsi akuntan publik, sebagai pemberi jasa auditing dan non audit.

DAFTAR PUSTAKA

- AAA Financial Accounting Standard Committee (2000), "Commentary: SEC Auditor Independence Requirements", *Accounting Horizons* Vol. 15 No. 4 Desember 2001, hal 373-386.
- Edo (April 2002), "Akuntan The Big Five Manipulasi Data BPN", *Media Akuntansi*, edisi 25/April/Tahun IX/ 2002. Hal 14-15.
- Herwidayatmo (2002), "Aspek Conflict of Interest dalam Profesi Akuntan Publik", Makalah *Konvensi Nasional Akuntan Publik IV, Tantangan Akuntan Publik Masa Kini*, Semarang 10-11 Mei 2002.
- Ikatan Akuntan Indonesia (2001), "Standar Profesional Akuntan Publik", Jakarta, Salemba Empat.
- "Kolusi di Balik Laporan Keuangan Emiten". *INVESTOR*, Edisi 60, 7-20 Agustus 2002.
- McEnroe, John E and, Martens, Stanley C (Desember 2001), "Auditors and Investors' Perceptions of the "Expectation Gap", *Accounting Horizons* Vol. 15 No. 4, hal 345-358.
- Mukhtaruddin dan Andriani, Ida (1999), "Persepsi Mahasiswa akuntansi di Palembang terhadap Rekayasa Kurikulum Akuntansi 1994", Makalah *Symposium Nasional Akuntansi 2*, Malang 24-25 September 1999.
- Noviyani, Putri (2002), "Pengaruh Pengalaman dan Pelatihan terhadap Praktek Pengetahuan Auditor tentang Kekeliruan" Makalah *Symposium Nasional Akuntansi 5*, Semarang, 5-6 September 2002.
- Poerhadiyanto, Deny dan Sawarjuwono, Tjiptohadi (2002), "Menegakkan Independensi dari Pengaruh Budaya Jawa: Tata Krama, Suba Site, Gelagat Pasemon" Makalah *Symposium Nasional Akuntansi 5*, Semarang, 5-6 September 2002.
- Sularso, Sri dan Na'im, Aimun (1999), "Analisis Pengaruh Pengalaman Akuntan pada Pengetahuan dan Penggunaan Intuisi dalam Mendeteksi Kekeliruan" *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* Vol 2, No 2, Juli 1999, hal. 154-172.
- Sunarsip, "Menarik Pelajaran dari Skandal Korporasi di AS". *Kompas* 15 Juli 2002.
- Taylor, Donald H. and Glezen, G. William (1997), *Auditing: An Assertions Approach*, Seventh Edition, New York: John Wiley & Sons, Inc.

Widagdo, Ridwan dkk (2002), "Analisis Pengaruh Atribut-atribut Kualitas Audit Terhadap Kepuasan Klien" Makalah *Simposium Nasional Akuntansi 5*, Semarang, 5-6 September 2002.

Winarto, Edi (Juli-Agustus 2002), "Kartu Merah Buat 10 KAP Papan Atas", *Media Akuntansi*, edisi 27/Juli-Agustus/Tahun IX/ 2002, Hal 5.

FAKTOR-FAKTOR YANG MENDORONG PERPINDAHAN AUDITOR (AUDITOR SWITCH) PADA PERUSAHAAN-PERUSAHAAN DI SURABAYA DAN SIDOARJO

Nelly Kawijaya
Juniarti

Staf Pengajar-Fakultas Ekonomi - Universitas Kristen Petra

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk memprediksi faktor-faktor yang mendorong klien untuk mengganti auditor yang ada, berdasarkan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Chow dan Rice (1982). Variabel utama yang digunakan dalam penelitian ini adalah *qualified audit opinion*. Disamping itu penelitian ini juga menggunakan variabel kontrol yang terdiri dari *merger*, *management changes* dan *expansion*.

Unit analisis yang diteliti adalah perusahaan-perusahaan yang berada di wilayah Surabaya dan Sidoarjo yang pernah diaudit oleh Kantor Akuntan Publik. Data diperoleh dengan cara mengirimkan kuesioner kepada responden yang dituju. Secara keseluruhan, temuan yang diperoleh dari penelitian ini menunjukkan tidak terdapat bukti yang signifikan bahwa *qualified audit opinion* dan ketiga variabel kontrol yang lain merupakan variabel yang memprediksi perpindahan auditor yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan di wilayah Surabaya dan Sidoarjo.

Kata kunci: *audit*, *pergantian auditor*, *qualified audit opinion*.

ABSTRACT

This research intends to predict factors that drive client to switch their existing auditor based on prior research undertaken by Chow and Rice (1982). The main independent variable used in this research is *qualified audit opinion*. In addition, this study also include *merger*, *management changes* and *expansion* as the control variables.

The analysis unit for the four independent variables are some companies in East Java especially Surabaya and Sidoarjo area which have been audited by Audit Firm. The data collection is conducted by using mail survey. The multivariate techniques, i.e binary logistic is used to test the hypothesis. Overall, the finding showed that there is no significant evidence that *qualified audit opinion* and the other three

ANALISIS FAKTOR - FAKTOR
YANG MEMPENGARUHI INDEPENDENSI
AKUNTAN PUBLIK DI SURABAYA

Supriyati, Nurnala Ahmar, R. Wilopo

Abstrak

Financial statement prepared by the management to the society is to make them able to assess the financial accountability of management and the company's ability to gain return and the company's financial position. Generally, the society are still less informed about the job done by a certain profession, because of its complexity. However, they will appreciate any kind of job done by a certain profession whenever it really shows the standardized quality of their job. Thus, the society will be guaranteed that they can get the profitable service from such a profession. In connection with the description above, independency of public accountant is considered to be the important thing for creating the society's trust toward public accountants. Besides, it is also one of the factors for assessing the quality of auditing. In this case, there are three kinds of independency such as independency of attitude, performance and expertise.

Kata Kunci: financial statement, independency, public accountant

Profesi akuntan publik dikenal oleh masyarakat dari jasa audit yang disediakan untuk pemakai informasi keuangan. Berkembangnya profesi akuntan publik di suatu negara sejalan dengan berkembangnya perusahaan di negara tersebut. Jika perusahaan-perusahaan yang berkembang dalam suatu negara masih berskala kecil dan masih menggunakan modal pemiliknya sendiri untuk membiayai usahanya, jasa audit yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik belum diperlukan oleh perusahaan-perusahaan tersebut. Begitu juga jika sebagian besar perusahaan masih berbadan hukum selain perseroan terbatas (PT) yang bersifat terbuka, jasa audit profesi akuntan publik belum diperlukan oleh masyarakat usaha.

Di perusahaan kecil yang berbentuk perusahaan perorangan, laporan keuangan biasanya hanya disajikan untuk memenuhi kebutuhan pemilik perusahaan. Dalam kondisi semacam ini jasa audit profesi akuntan publik belum diperlukan, baik oleh para pemimpin perusahaan maupun oleh pihak luar perusahaan.

Di perusahaan berbadan hukum perseroan terbatas yang bersifat terbuka (PT terbuka), Laporan keuangan perusahaan ini, disamping digunakan untuk keperluan manajemen perusahaan, juga dimanfaatkan oleh pemilik perusahaan untuk menilai pengelolaan dana yang dilakukan oleh manajemen perusahaan.

Independensi akuntan publik merupakan dasar masyarakat pada percaya profesi akuntan publik dan merupakan salah satu faktor yang sangat penting untuk menilai mutu jasa audit. Independensi ini mencakup tiga aspek yaitu (1) Independensi sikap mental

(2) Independensi ekonomi
keahliannya.

Beberapa penelitian mengenai persepsi masyarakat terhadap independensi penampilan akuntan publik yang dilakukan di Amerika Serikat. LAVIN (1976) meneliti mengenai 3 faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik yang meliputi (1) ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, (2) jasa-jasa lain selain jasa audit, (3) lamanya hubungan dengan klien. SHOCKLEY (1981) meneliti 4 faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik yang meliputi (1) persaingan antar akuntan, (2) Jasa konsultasi, (3) ukuran kantor akuntan publik, (4) lamanya hubungan dengan klien.

Sedangkan di Indonesia menurut pengetahuan penulis ada 2 penelitian yaitu JENNY FATMAWATI (1984) yang meneliti mengenai 3 macam faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik. SUPRIYONO (1988) juga meneliti 5 faktor yang mempengaruhi independensi penampilan akuntan publik. Dalam penelitiannya dipilih 3 golongan responden yaitu akuntan publik sebanyak 38 orang, semua perusahaan yang "Go Public" di Indonesia, dan 48 lembaga keuangan yang meliputi BAPPEPAM, Bank Komersial, dan Lembaga Keuangan Non Bank dengan menggunakan *Analysis of Variance* (ANOVA). Dalam penelitian ini diteliti pada 6 faktor yang mempengaruhi independensi penampilan akuntan publik yaitu ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, jasa lain, lamanya hubungan dengan klien, persaingan antar akuntan publik, ukuran KAP, dan *audit fee*.

Oleh karena itu, dalam beberapa penelitian yang telah dilakukan peneliti sebelumnya tampaknya independensi begitu penting sebagai standar mutu jasa akuntan publik yang akan ditawarkan ke pihak luar. Hal yang penting sekarang yang perlu diketahui oleh akuntan publik maupun pihak luar adalah mengetahui faktor-faktor apa saja yang mendasari independensi tersebut dalam penentuan tingkat pemberian pendapat atas kewajaran laporan keuangan. Karena itu penelitian ini dimaksudkan untuk dapat memberikan informasi mengenai hal tersebut. Penelitian ini difokuskan untuk daerah Surabaya sebagai daerah yang memiliki kantor akuntan publik tempat bernaung para akuntan publik yang bergerak dibidang auditing dibandingkan daerah lain di wilayah Jawa Timur ini.

METODE PENELITIAN

RANCANGAN PENELITIAN

Tujuan dari penelitian ini terutama ingin memperoleh penjelasan atau mengidentifikasi faktor-faktor apa saja yang mendasari independensi akuntan publik, karena itu rancangan penelitian yang akan digunakan dalam penelitian ini tergolong Penelitian Deskriptif, yaitu penelitian yang umumnya bertujuan untuk mendapatkan gambaran secara sistematis, faktual dan akurat terhadap suatu populasi tertentu.

IDENTIFIKASI VARIABEL DAN DEFINISI OPERASIONAL

Penelitian ini bertujuan untuk menentukan faktor-faktor yang mendasari independensi akuntan publik dalam menentukan tingkat

Yang Mempengaruhi
Independensi Akuntan
Publik di Surabaya

atas 24 variabel. Adapun faktor yang akan diteliti antara lain :

1. Independensi dalam kenyataan
2. Independensi dalam penampilan
3. Independensi dalam keahlian

Berikut ini akan dijelaskan mengenai faktor tersebut sebagai berikut :

1. Faktor independensi dalam kenyataan

Faktor ini merupakan salah satu sikap diri akuntan publik dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang ditemui dalam pemeriksaan yang diukur berdasar pandangan akuntan publik sendiri. Faktor ini terdiri dari 4 variabel, antara lain : Kejujuran, kebebasan menentukan prosedur pemeriksaan, dan kebebasan menentukan lingkup pemeriksaan.

2. Faktor independensi dalam penampilan

Faktor ini merupakan pandangan akuntan publik terhadap sikap penampilan akuntan publik yang ditunjukkan ke pihak luar yang bersangkutan dengan laporan keuangan. Faktor ini terdiri dari 14 variabel, antara lain : penyertaan modal, hubungan utang-piutang akuntan sebagai karyawan perusahaan, akuntan sebagai penjamin usaha, usaha bersama, kerjasama bisnis, penyusunan sistem akuntansi, jasa pengendalian intern, hubungan pribadi, hubungan keluarga, fee atas jasa profesional, imbalan jasa akuntan, penerimaan barang atau jasa, pemberian barang atau jasa

3. Faktor independensi dalam keahlian

Seseorang dapat mempertimbangkan fakta dengan baik jika mempunyai keahlian mengenai audit atas fakta tersebut. Faktor ini merupakan pandangan akuntan publik terhadap kompetensi akuntan publik dalam mempertimbangkan fakta yang diauditnya. Faktor ini terdiri dari 6 variabel, antara lain : kecakapan profesional, pemakaian tenaga ahli, hubungan sesama akuntan, pengungkapan informasi relevan, kerahasiaan, dan pengiklanan.

TEKNIK SAMPLING

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh akuntan publik yang berkedudukan sebagai manajer atau partner dalam sebuah kantor akuntan publik. Menurut data di Sekretariat Ikatan Akuntan Publik Kompartemen Akuntan Publik, jumlah Kantor Akuntan Publik sebanyak 180 buah yang tersebar di seluruh Indonesia. Dalam penelitian ini diambil sampel Kantor Akuntan Publik di wilayah Surabaya sebanyak 53 KAP atau 27% dari populasi. Alasan pemilihan sampel di wilayah Surabaya karena adanya keterbatasan dana penelitian dan tenaga peneliti.

PENGUMPULAN DATA

Jenis dan Sumber Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data primer, yaitu data yang diperoleh langsung dari penyebaran kuesioner kepada seluruh akuntan publik yang berkedudukan sebagai partner

dan manajer dalam sebuah kantor akuntan publik di Kotamadya Surabaya. Sesuai dengan bentuk instrumen atau kuesioner yang dibuat data yang terkumpul berupa data diskrit, ordinal, dan interval. Data interval merupakan data yang diperoleh dari pengukuran variabel penelitian yang menggunakan Skala Likert. Skala Likert merupakan salah satu bentuk dari *Itemized Rating Scales* yang tergolong *Non-Comparative Scales* dan data yang diperoleh umumnya diasumsikan skala interval.

Selain data primer, peneliti juga menggunakan data sekunder yang berupa data dan informasi mengenai akuntan publik yang bernaung dalam sebuah KAP di Kotamadya Surabaya, serta didukung sumber internal berupa literatur dan buku pendukung.

Cara Pengumpulan Data

Ada tiga macam teknik dalam pengumpulan data yang digunakan, yaitu :

a. Kuesioner

Instrumen ini dilakukan dengan cara menyebarkan daftar pertanyaan kepada responden. Berikut ini kisi-kisi kuesioner untuk variabel-variabel yang mendasari independensi akuntan publik dalam penentuan kewajaran laporan keuangan.

Tabel 3.1.

Kisi-kisi Variabel-variabel Yang akan dilakukan Analisa Faktor

Keterangan	Variabel	Jumlah
Bagian A: Identitas Responden		7
Bagian B: Dimensi Kenyataan	Kejujuran Kenyataan Kebebasan menentukan prosedur Kebebasan menentukan lingkup Penyertaan modal Hubungan utang piutang	4
Dimensi Penampilan	Akuntan sbg karyawan perusahaan Akuntan sbg penjamin perusahaan Usaha bersama Kerjasama bisnis Penyusunan sistem akuntansi Penyusunan SPI Hubungan pribadi Hubungan keluarga Fee jasa profesional Imbalan jasa akuntan Penerimaan barang / jasa Pemberian barang / jasa	14
Dimensi Keahlian	Kecakapan profesional Pemakaian tenaga ahli Hubungan sesama akuntan Pengungkapan Informasi rahasia Kerahasiaan Pengiklanan	6

dengan menggunakan skala penilaian dengan rentang skor 1 sampai dengan 7. Penskoran dilakukan sebagai berikut :

Sangat Tidak Setuju	(STS) , skor : 1
Tidak Setuju	(TS) , skor : 2
Kurang Setuju	(KS) , skor : 3
Netral	(N) , skor : 4
Agak Setuju	(AS) , skor : 5
Setuju	(S) , skor : 6
Sangat Setuju	(SS) , skor : 7

Sebelum alat ukur ini digunakan maka dilakukan uji coba alat ukur untuk menguji validitas dan reliabilitas dari alat ukur. Uji coba dilakukan pada 10 responden. Adapun uji validitas dan reliabilitas yang dipakai akan dipaparkan berikut ini :

b. Wawancara

Dilakukan dengan mengadakan tanya jawab secara langsung pada sebagian responden yang terkait dengan penelitian ini. Teknik ini dilaksanakan untuk mendukung kuesioner dan mendapatkan data serta informasi untuk penelitian.

c. Studi Kepustakaan

Teknik ini digunakan untuk mendapatkan data mengenai perusahaan dalam hal-hal lain yang diperlukan dalam penelitian melalui penelusuran studi pustaka.

TEKNIK ANALISIS

Dalam upaya mengolah data guna menarik kesimpulan penelitian, peneliti menggunakan bantuan komputer melalui program SPSS 7.5 (*Statistical Package For the Social Science*), sedang untuk tujuan analisis penelitian menggunakan Analisis Faktor yang dirumuskan sebagai berikut:

$$X_i = A_{1i}F_1 + A_{2i}F_2 + A_{3i}F_3 + \dots + A_{mi}F_m + V_iU_i$$

Dimana:

- X_i : Variabel ke-i yang distandardisasi
 A_{ij} : Koefisien regresi ganda yang distandardisasi dari variabel i pada Common Factor j
 F : Common Factor
 V_i : Koefisien regresi ganda yang distandardisasi dari variabel i pada Unique Factor i
 U_i : Unique Factor untuk variabel i
 M : Jumlah Common Factor

ANALISIS HASIL PENELITIAN

Pengujian Skala Pengukuran

Sebelum kuesioner disebarikan pada responden dilakukan uji coba kuesioner pada 10 Kantor Akuntan Publik yang ada di Surabaya. Hal ini dilakukan agar kuesioner yang merupakan instrumen pengukuran benar-benar dapat mengukur sesuai dengan tujuan dari penelitian

maka uji alat ukur dilakukan sekaligus dalam analisis data. Sedangkan untuk menguji sejauh mana suatu alat ukur uji dapat diandalkan digunakan reliability analysis.

Dari analisis pengujian diperoleh 17 pertanyaan yang valid dari 24 pertanyaan yang ada, dan uji ini memiliki reliabilitas cukup tinggi yaitu sebesar 0,5498.

ANALISIS INTERKORELASI ANTAR VARIABEL

Seperti yang telah diuraikan bahwa untuk mengetahui faktor-faktor apa yang mempengaruhi independensi, akan dilakukan analisa faktor terhadap 24 variabel.

Analisis ini penting untuk menentukan apakah analisis faktor dapat dilakukan atau tidak. Untuk itu dilakukan *Barlett test of Sphericity* untuk menguji hipotesis bahwa variabel-variabel tidak berkorelasi dalam satu populasi.

$$H_0 = r = 0$$

$$H_1 = r \neq 0$$

Dari uji Barlett test of Sphericity diperoleh hasil = 1345,652 dengan probabilitas kesalahan (tingkat signifikan : 0.00) sehingga H_0 ditolak, jadi dapat disimpulkan bahwa ada interkorelasi antara variabel-variabel dalam satu populasi dengan demikian analisis faktor dapat dilakukan.

Selain itu hasil pengukuran Kaiser Meyer Olkin (KMO) mengenai kelayakan populasi menunjukkan hasil 0,620 yang berarti cukup layak sehingga analisis faktor dapat dipergunakan.

ANALISIS FAKTOR

Untuk menyarikan variabel-variabel digunakan metode analisis komponen utama (*Principal Component Analysis*) guna menentukan faktor-faktor yang menentukan independensi akuntan publik. Faktor utama akan dipertahankan dalam analisis. Hasil selengkapnya analisis faktor dapat dilihat pada tabel 5.3 berikut ini :

Tabel 5.3
Hasil Analisis Faktor

No	Nama Faktor	nilai Eigen	Variasi Kum Total (%)	Variabel Pembentuk Faktor	Variabel Loading
1	Hubungan Bisnis (25,144 %)	4,526	25,144	Periklanan(V18) Kerjasama Bisnis(V17) Hubungan Utang Piutang (V06) Imbalan Jasa Akuntan (V11)	0,963 0,934 0,726
2	Hubungan Keluarga dan Pribadi (14,226 %)	2,561	39,371	Penyertaan Modal (V05) Hubungan Pribadi (V09) Hubungan Keluarga (V10)	0,633 0,500 0,886 0,696

	Kepercayaan (11,591 %)			Profesional (V14) Pemakaian Tenaga	0,893
4	Kebebasan (9,735 %)	1,752	60,696	Ahli (V13) Kebebasan menentukan Lingkup (V03) Kebebasan menentukan Prosedur (V04) Penerimaan Barang atau Jasa (V12)	0,760 0,840 0,742 0,542
5	Kenyataan (8,139 %)	1,465	68,834	Kenyataan (V02) Akuntan sebagai penjamin (V08)	0,799 0,686
6	Pengungkapan Informasi (6,280 %)	1,130	75,114	Pengungkapan Informasi (V15) Kerjasama (V16)	0,878 0,676
7	Kejujuran (6,121 %)	1,102	81,234	Kejujuran (V01)	0,877

Sumber : Diolah dari hasil analisis

Dari tabel tersebut diatas dapat disimpulkan bahwa terdapat 17 faktor yang menentukan independensi akuntan publik. Jumlah faktor ini lebih besar dari yang diduga peneliti karena beberapa variabel yang tergabung dalam suatu faktor tertentu yang diduga peneliti memisah menjadi faktor tersendiri atau menggabung dengan faktor lain. Misalnya faktor kejujuran, kenyataan, kebebasan menentukan prosedur dan lingkup pemeriksaan yang diduga membentuk suatu faktor independensi dalam kenyataan justru memisah menjadi faktor tersendiri. Penjelasan selengkapnya dapat dilihat pada pembahasan.

PEMBAHASAN

Analisis Faktor

Dari hasil analisis faktor dapat disimpulkan bahwa terdapat 17 faktor yang menentukan independensi akuntan publik. Adapun 17 faktor tersebut adalah:

1. Faktor Hubungan Bisnis / Usaha

Faktor ini dinamakan hubungan bisnis/usaha karena lebih menggambarkan adanya kepentingan keuangan yang cukup besar dalam perusahaan yang diauditnya. Nilai eigen faktor ini 4,526 sedangkan prosentase variasi yang dapat diterangkan adalah sebesar 25,144 %. Faktor ini dibentuk oleh variabel kerjasama bisnis (faktor loading sebesar 0,934), variabel periklanan (faktor loading sebesar 0,963), variabel hubungan utang piutang (faktor loading sebesar 0,726), variabel imbalan jasa akuntan (faktor loading sebesar 0,633). Dengan melihat besarnya nilai faktor loading variabel, maka variabel periklanan memiliki pengaruh yang paling kuat. Ini menunjukkan bahwa independensi akuntan publik harus benar-benar bebas dan tidak ada hubungannya dengan klien atau berusaha mengiklankan jasanya karena akan mempengaruhi citra dari pada seorang akuntan publik.

dan berbagai pihak yang berkepentingan dengan Laporan Keuangan terhadap kualitas jasa audit dan jasa lainnya. Untuk menarik kualitas jasa tersebut bagi akuntan publik tidak boleh terlibat dalam usaha atau pekerjaan lain yang dapat menimbulkan pertentangan kepentingan, dan juga tidak dapat melakukan kerjasama bisnis dengan perusahaan klien atau dengan salah satu eksekutif atau pemegang saham utama yang dapat menimbulkan utang piutang

2. Hubungan pribadi dan keluarga

Faktor hubungan keluarga dan pribadi menggambarkan hubungan yang timbul karena keluarga sedarah atau karena perkawinan dapat menimbulkan kekurangan balikan merusak independensi akuntan publik dalam melaksanakan pemeriksaannya. Nilai eigen faktor ini sebesar 2,561 dan prosentase variasi yang dapat diterangkan sebesar 39,371 %. Variabel yang membentuk faktor ini adalah hubungan pribadi (faktor loading sebesar 0,836) dan hubungan keluarga (faktor loadingnya sebesar 0,696) dan penyertaan modal (faktor loading sebesar 0,900). Hal ini menunjukkan bahwa sikap independensi akuntan publik (partner atau staff dari suatu kantor akuntan publik maupun tenaga profesional lainnya baik yang bekerja sepenuhnya maupun sebagai tenaga part timer) akan menjadi lemah atau rusak dengan adanya ikatan kepentingan keuangan atau hubungan usaha antara klien dengan anggota maupun dengan suami atau istri, anak-anak yang menjadi tanggungan, atau sanak keluarga yang tinggal bersama dalam satu rumah atau yang hidupnya masih ditanggung oleh anggota. Karena itu dalam memberikan pendapat terhadap kewajaran Laporan Keuangan klien yang diauditnya, akuntan publik harus bersikap independensi terhadap tujuan dan kepentingan klien, para pemakai Laporan Keuangan maupun diri mereka sendiri.

3. Faktor Kecakapan Profesional

Faktor ini dinamakan faktor kecakapan Profesional karena menggambarkan mengenai hal tersebut. Nilai eigen dari faktor ini sebesar 2,086 dan prosentase variasi yang dapat diterangkan sebesar 50,961 %. Faktor ini dibentuk oleh variabel pemakaian tenaga ahli dan kecakapan profesional. Dengan melihat besarnya faktor loading dari variabel-variabel yang membentuk faktor tersebut, terlihat bahwa variabel kecakapan profesional memiliki pengaruh yang paling besar, diikuti oleh variabel pemakaian tenaga ahli. Bila dikaitkan dengan independensi akuntan publik dan kewajaran Laporan Keuangan, hal ini dapat dimengerti. Kode etik telah mengatur bahwa akuntan publik diwajibkan untuk memelihara dan meningkatkan kecakapan profesional, agar jasa yang dihasilkan senantiasa relevan dengan kebutuhan pemakai jasanya. Apabila dalam penugasan lain yang menyangkut selain bidang akuntansi dan auditing, maka akuntan publik boleh menggunakan tenaga ahli lain dalam menjalankan pekerjaannya tetapi hasil pekerjaan ahli tersebut merupakan tanggung jawab akuntan publik. Karena itu pemilihan dan peningkatan kecakapan

...berkelanjutan yang diselenggarakan oleh ikatan akuntan publik.

4. Faktor kebebasan

Faktor ini memiliki nilai eigen sebesar 1,752 dan prosentase variasi yang dapat diterangkan oleh faktor ini sebesar 60,696 %. Faktor ini terbentuk oleh variabel kebebasan dalam menentukan prosedur (faktor loading sebesar 0,742), kebebasan dalam menentukan lingkup pemeriksaan (faktor loadingnya sebesar 0,840) dan penerimaan barang atau jasa (faktor loading sebesar 0,542). Dengan melihat besarnya faktor loading tersebut dapat disimpulkan bahwa variabel kebebasan dalam menentukan lingkup pemeriksaan mempunyai pengaruh yang paling besar. Hasil analisis ini menunjukkan adanya hubungan antara independensi penampilan dengan kebebasan akuntan publik dalam menentukan prosedur dan lingkup pemeriksaan. Standar auditing pada standar pekerjaan lapangan kedua mengatakan bahwa pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan. Artinya bahwa SPI harus dipahami melalui prosedur audit oleh para akuntan publik didalam melaksanakan auditnya. Dan prosedur audit maupun luas lingkup pemeriksaan harus ditentukan oleh akuntan publik bukan dari pemakai informasi. Oleh karena itu, adanya ketidakbebasan atau tekanan jelas mempengaruhi independensi akuntan publik terhadap apa yang sedang diperiksanya. Apalagi jika luas pemeriksaan tersebut disebabkan atas pemberian barang atau jasa dari klien yang diterima dengan syarat tidak wajar, yang tidak lazim dalam kehidupan sosial. Akuntan publik tidak boleh mendapat keribatan atas lingkup atau prosedur yang akan diperiksa karena hal tersebut akan mempengaruhi asersi yang dibuat.

5. Faktor kenyataan

Faktor ini menggambarkan tentang pemerolehan bukti atau fakta selama dalam pemeriksaan. Faktor ini terbentuk dari variabel akuntan publik sebagai penjamin dan variabel kenyataan. Nilai eigen dari faktor ini sebesar 1,465 dan prosentase variasi yang dapat diterangkan sebesar 68,834 %. Besarnya faktor loading dari variabel yang dapat membentuk faktor ini adalah untuk variabel penjamin 0,666 dan variabel kenyataan 0,799. Jadi kedua variabel tersebut mempunyai pengaruh yang cukup besar terhadap faktor kenyataan. Variabel akuntan penjamin yang semula diduga dalam satu kelompok dengan faktor hubungan bisnis, namun kenyataannya merupakan aspek penting tersendiri dari dimensi penampilan yang dapat mempengaruhi independensi akuntan publik. Dalam pemerolehan ini menggambarkan tentang pemerolehan bukti atau fakta selama dalam pemeriksaan sangat dipengaruhi oleh kedudukan akuntan publik dalam perusahaan sebab akan terjadi kecurangan dalam mengumpulkan bukti yang digunakan dalam Laporan Keuangan, maka perlu bagi pemakai

Laporan Keuangan mengetahui hubungan antara akuntan publik dengan klien. Untuk itu sangat perlu diperhatikan independensi akuntan publik yang merupakan syarat mutlak bagi pemakai laporan keuangan. Jadi bila akuntan publik mempunyai hubungan dengan klien dikawatirkan pendapat yang diberikan tersebut tidak sesuai dengan kenyataan yang ada dalam perusahaan tersebut, sebab dipengaruhi hubungan akuntan publik dengan klien tersebut. Hal tersebut dikawatirkan akuntan publik tidak dapat bersikap independen lagi.

6. Faktor pengungkapan informasi

Faktor ini dinamakan pengungkapan informasi karena terbentuk dari variabel pengungkapan informasi dan kerahasiaan. Nilai eigen dari faktor ini sebesar 1,130 dan prosentase variasi yang dapat diterangkan sebesar 75,114 %. Faktor loading dari variabel yang terbentuk untuk variabel pengungkapan 0,878 dan variabel kerahasiaan 0,676. Variabel pengungkapan mempunyai faktor loading paling besar daripada kerahasiaan. Kewajiban menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh dalam pelaksanaan tugas profesionalnya ini tidak hanya merupakan kewajiban akuntan publik, namun juga merupakan kewajiban semua staff dan karyawan yang bekerja di kantor akuntan publik. Pengungkapan informasi rahasia klien menjelaskan tanggung jawab akuntan publik dalam menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh selama penugasan akuntan publik. Jadi informasi yang diperoleh akuntan publik selama ia menjalankan pekerjaannya tidak boleh diungkapkan kepada pihak ketiga kecuali atas izin kliennya. Namun jika hukum atau negara menghendaki, akuntan publik harus mengungkapkan informasi yang diperoleh selama penugasannya.

7. Faktor kejujuran

Faktor ini memiliki nilai eigen sebesar 1,102 dan prosentase variasi yang dapat diterangkan sebesar 81,234 %. Variabel ini mempunyai faktor loading sebesar 0,877 dan tidak ada variabel lain yang mengelompok dengan variabel kejujuran. Tampaknya kejujuran dalam diri akuntan publik dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang dimuatnya dalam auditnya merupakan variabel yang paling dominan dalam dimensi kenyataan. Hal ini menyangkut obyektivitas akuntan publik yang harus bersikap jujur mempertimbangkan fakta seperti apa adanya, dan memberikan pendapat berdasarkan fakta yang seperti apa adanya. Obyektivitas itu sendiri erat hubungannya dengan independensi akuntan publik karena keduanya merupakan tulang punggung profesi akuntan publik. Tanpa adanya jaminan obyektivitas dan independensi profesi akuntan publik, masyarakat akan meragukan pendapat yang diberikan oleh akuntan publik atas kewajiban Laporan Keuangan Audit.

Dari hasil analisis faktor menunjukkan bahwa terdapat tujuh faktor yang mendasari independensi akuntan publik dalam menentukan kewajiban Laporan Keuangan di Surabaya. Faktor tersebut berturut-

turut dari yang paling besar pengaruhnya (dilihat dari prosentase kontribusi setiap faktor) adalah sebagai berikut :

1. Hubungan bisnis sebesar 25,144 %
2. Hubungan keluarga dan pribadi sebesar 14,226 %
3. Kecakapan profesional sebesar 11,591 %
4. Kebebasan sebesar 9,735 %
5. Kenyataan sebesar 8,138 %
6. Pengungkapan informasi 6,280 %
7. Kejujuran sebesar 6,121 %

Karena faktor-faktor tersebut telah terbukti menentukan independensi akuntan publik di Surabaya, maka hal ini penting untuk diperhatikan para akuntan publik maupun para pemakai informasi keuangan di lain-lain, agar dapat memahami kewajiban Laporan Keuangan yang diwartakan. Oleh karena itu pihak perusahaan atau pihak luar perusahaan dapat melihat ketujuh faktor diatas sebagai faktor utama yang menentukan independensi akuntan publik karena hal itu juga menentukan wajar atau tidaknya Laporan Keuangan yang diperiksa.

KESIMPULAN

Berdasarkan pada pengujian statistik data penelitian dan didukung oleh uraian pembahasan, maka bagian ini akan memberikan kesimpulan hasil penelitian bahwa ada 7 faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik di Surabaya yaitu faktor hubungan bisnis, hubungan keluarga dan pribadi, kecakapan profesional, kebebasan, kenyataan, pengungkapan informasi dan kejujuran dengan kriteria nilai eigen faktor lebih dari 1 dan persentase varians yang dapat diterangkan oleh keseluruhan faktor adalah sebesar 81,234%. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa :

1. Independensi dalam kenyataan yang diwakili oleh faktor kejujuran dan kenyataan menunjukkan bahwa obyektivitas akuntan publik mempunyai pengaruh yang besar atas independensi akuntan publik dan tanpa jaminan kejujuran maka masyarakat akan meragukan pendapat yang diberikan oleh akuntan publik.
2. Independensi dalam penampilan yang diwakili oleh faktor hubungan bisnis, hubungan keluarga dan pribadi menunjukkan bahwa akuntan publik diperlukan suatu keyakinan dari klien dan berbagai pihak yang berkepentingan atas independensi akuntan publik yang harus benar-benar bebas dan tidak ada hubungan dengan klien.
3. Independensi dalam keahlian yang diwakili oleh faktor kecakapan profesional, kebebasan dan pengungkapan informasi menunjukkan bahwa akuntan publik diwajibkan untuk memelihara dan meningkatkan profesionalnya agar jasa yang dihasilkan senantiasa relevan dengan kebutuhan pemakai jasanya.

REFERENSI

- Abdul Halim. 1996, *Dasar-Dasar Prosedur Pengauditan Laporan Keuangan*. UPP, Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Arens Alvin, 1998, *Auditing: An Integrated Approach, Seventh Edition*. Prentice Hall, Singapore.

- Bambang Sudibyo. 1981. *Tinjauan Dan Saran-Saran Mengenai Buku Norma Pemeriksaan Akuntan*. Yogyakarta: BPFE UGM.
- Ela Noor Asmara, 1996, *Auditing*. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 1994, *Standard Profesional Akuntan Publik*, Cetakan Ke-1, Bagian Yogyakarta: Penerbit STIE YKPN.
- Kell, Walter, And William C. Boynton. 1992, *Modern Auditing, Fifth Edition*. New York: John Wiley And Sons Inc.
- Mulyadi. 1999. *Auditing*, Edisi Ke-3. Yogyakarta: Penerbit YKPN.
- Neighs Walter B. 1997, *Principles of Auditing*. New York: Richard D. Irvin Inc.
- Sultriso A. 1997, *Auditing*. Jakarta: Lembaga Penerbit FE UI.
- Supriyono, 1983, *Pemeriksaan Akuntan: Suatu Hasil Penelitian Empiris Di Indonesia*. Yogyakarta: BPFE.
- Theodoros M. Tuanakaotta. 1979. *Auditing : Petunjuk Pemeriksaan Akuntan Publik*. Jakarta: LPFE UI.

TANGGUNG JAWAB AUDITOR UNTUK MENDETEKSI KEKELIRUAN DAN KETIDAKBERESAN PADA LAPORAN KEUANGAN

Aulia Fuad Rahman^{*)}

ABSTRAK

Auditor memiliki kewajiban untuk mendeteksi adanya kekeliruan dan ketidak-beresan yang menyebabkan laporan keuangan berisi salah saji material. Untuk melaksanakan kewajiban tersebut, auditor diharuskan untuk menerapkan keseksamaan didalam perencanaan dan pelaksanaan audit serta melakukan penilaian hasil prosedur auditnya. Beberapa hal yang perlu diperhatikan auditor dalam menentukan kemungkinan terdeteksinya kekeliruan dan ketidak-beresan adalah kompetensi dan integritas klien serta gaya cognitive auditor. Artikel ini bertujuan untuk memaparkan (1) tanggung jawab auditor untuk mendeteksi kekeliruan dan ketidakberesan, (2) faktor-faktor yang perlu dipertimbangkan dalam menentukan kemungkinan terdeteksinya kekeliruan dan ketidakberesan, dan (3) peran komunikasi dalam mendeteksi ketidakberesan.

Kata-kata Kunci : Auditor, Tanggung jawab, Deteksi, Kekeliruan, Ketidakberesan

1. PENDAHULUAN

Dalam auditing dikenal dua istilah untuk menggambarkan salah saji (*misstatement*) pada laporan keuangan, yaitu (1) kekeliruan (*error*), dan (2) ketidakberesan (*irregularities*). Menurut Standar Profesional Akuntan Publik seksi 316 paragraf 02 (AI, 1994) disebutkan bahwa, istilah kekeliruan (*error*) berarti salah saji (*misstatement*) atau hilangnya jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan yang tidak disengaja. Kekeliruan dapat berupa : (a) Kekeliruan dalam pengumpulan atau pengolahan data akuntansi yang dipakai sebagai dasar pembuatan laporan keuangan, (b) estimasi akuntansi salah yang timbul sebagai akibat dari kekhilafan atau penafsiran salah terhadap prinsip akuntansi yang menyangkut jumlah, klasifikasi, cara penyajian, atau pengungkapan. Sedangkan pada seksi 316 paragraf 03 disebutkan bahwa, ketidakberesan (*irregularities*) adalah salah saji atau hilangnya jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan yang dilakukan dengan sengaja. Ketidak-

beresan mencakup kecurangan dalam pelaporan keuangan yang dilakukan untuk menyajikan laporan keuangan yang menyesatkan, yang disebut dengan kecurangan manajemen, dan penyalahgunaan aktiva, yang seringkali disebut dengan unsur penggelapan. Ketidakberesan dapat terdiri dari perbuatan : (a) yang mengandung unsur manipulasi, pemalsuan, atau perubahan catatan akuntansi atau dokumen pendukungnya yang merupakan sumber untuk pembuatan laporan keuangan, (b) penyajian salah atau penghilangan dengan sengaja peristiwa, transaksi, atau informasi signifikan yang lain, dan (c) penerapan salah prinsip akuntansi yang dilakukan dengan sengaja.

Perbedaan antara kekeliruan dan ketidakberesan terletak pada penyebab salah saji laporan keuangan. Kekeliruan terjadi karena faktor ketidaksengajaan, sedangkan ketidakberesan terjadi karena adanya faktor kesengajaan. Auditor memiliki kewajiban untuk mendeteksi adanya kekeliruan dan ketidakberesan yang material. Tanggung jawab ini antara lain diwujudkan dalam bentuk perencanaan audit dengan mempertimbangkan faktor-faktor risiko yang diperkirakan dapat muncul.

Menurut Bernardi (1994) terdapat beberapa faktor yang dapat dipertimbangkan dalam menentukan kemungkinan terdeteksinya kekeliruan dan ketidakberesan, yaitu : (1) kompetensi dan integritas klien, dan (2) gaya *cognitive* auditor. Reviu terhadap kompetensi dan integritas klien dilakukan untuk menilai tingkat risiko audit yang dapat muncul berkaitan dengan terjadinya kekeliruan dan ketidakberesan. Kompetensi disini mengacu kepada kemampuan klien dalam melaksanakan tugas-tugasnya, sedangkan integritas mengacu kepada tidak dilakukannya manipulasi terhadap dokumen-dokumen perusahaan. Auditor akan menilai risiko audit rendah jika, menurut pendapatnya, klien memiliki kompetensi dan integritas yang tinggi, demikian sebaliknya, auditor akan menilai risiko audit tinggi jika kompetensi dan integritas klien rendah. Gaya *cognitive* auditor mengacu pada perbedaan karakteristik individu auditor dalam mendeteksi kekeliruan dan ketidakberesan.

Artikel ini bertujuan untuk memaparkan (1) tanggung jawab auditor untuk mendeteksi kekeliruan dan ketidakberesan, (2) faktor-faktor yang perlu dipertimbangkan dalam menentukan kemungkinan terdeteksinya kekeliruan dan ketidakberesan, dan (3) peran komunikasi dalam mendeteksi ketidakberesan.

2. BENTUK-BENTUK KECURANGAN

Pada Februari 1997, *Auditing Standards Board* (ASB) mengemukakan *Statements on Auditing Standards* (SAS) No. 82 dengan judul *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*. SAS No.82 ini menggantikan SAS No.53 yang berjudul *The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities* yang

^{*)} Aulia Fuad Rahman, SE, Ak. adalah Dosen Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya.

dikeluarkan pada bulan April 1988¹. Menurut SAS No. 82 terdapat dua jenis *fraud*, yaitu: (1) *fraud* yang berhubungan dengan pelaporan keuangan, dan (2) *fraud* yang berkenaan dengan penggelapan dan penyalahgunaan aset.

Fraud yang berhubungan dengan pelaporan keuangan mengacu pada salah saji atau penghilangan jumlah yang disengaja. Secara lebih spesifik, *fraud* yang berhubungan dengan pelaporan keuangan mencakup tindakan-tindakan berikut: (1) Manipulasi atau perubahan catatan akuntansi dan dokumen-dokumen yang menjadi dasar penyusunan laporan keuangan, (2) Salah saji dan penghilangan secara sengaja atas bukti-bukti transaksi atau informasi signifikan lainnya, dan (3) Kesalahan penerapan prinsip akuntansi yang sengaja dilakukan. *Fraud* yang berkenaan dengan penggelapan dan penyalahgunaan aset meliputi antara lain pencurian, dan pembayaran aset fiktif, pembayaran untuk aset yang tidak diterima perusahaan.

Auditor diharuskan untuk menilai tingkat risiko terhadap kemungkinan munculnya salah saji material pada laporan keuangan yang terjadi oleh sebab kecurangan. Auditor juga diharuskan untuk mendisain prosedur audit yang sesuai berdasarkan penilaiannya terhadap risiko audit, sehingga prosedur audit tersebut diharapkan dapat mendeteksi adanya kecurangan yang terjadi.

3. TANGGUNG JAWAB AUDITOR UNTUK MENDETEKSI DAN MELAPORKAN KEKELIRUAN DAN KETIDAKBERESAN

Standar Auditing Seksi 316 (IAI, 1994) mengharuskan auditor mendesain auditnya untuk memberikan keyakinan memadai dalam mendeteksi adanya kekeliruan dan ketidakberesan material yang terdapat pada laporan keuangan. Auditor diharapkan untuk pesa terhadap kemungkinan adanya ketidakberesan material dalam setiap auditnya. Oleh karena itu, auditor diharuskan untuk menentukan dan mengevaluasi tingkat risiko bahwa laporan keuangan kemungkinan berisi salah saji material yang disebabkan oleh manajemen senior atau karyawan. Namun demikian, auditor tidak boleh menganggap bahwa manajemen bersikap jujur atau tidak jujur (*professional skepticism*). Auditor sebaiknya menyadari bahwa kondisi yang diamati dan bukti yang diperolehnya, termasuk informasi dari audit periode sebelumnya, perlu diawasi secara objektif untuk menentukan apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, hal ini dapat dilakukan pada saat perencanaan maupun pada tahap pelaksanaan audit.

¹ SAS No. 53 ini diadopsi oleh Ikatan Akuntan Indonesia menjadi Standar Auditing Seksi 316 dengan judul "Tanggung Jawab Auditor untuk Mendeteksi dan Melaporkan Kekeliruan dan Ketidakberesan".

Seperti telah disebutkan di muka, kecurangan dapat terjadi dalam hubungannya dengan pelaporan keuangan dan yang berkenaan dengan penggelapan dan penyalahgunaan aset. Penggelapan dan penyalahgunaan aset ini seringkali dilakukan oleh para karyawan. Banyak tulisan dan diskusi mengenai ketidakberesan difokuskan pada salah saji yang dilakukan oleh manajemen. Hal ini disebabkan karena salah saji yang dilakukan oleh manajemen merupakan sumber konflik antara tujuan audit dengan tujuan manajemen. Kecurangan yang dilakukan oleh karyawan biasanya tidak berjumlah material. Namun demikian, jika kecurangan yang dilakukan karyawan berjumlah material maka audit harus dirancang untuk bisa secara memadai mendeteksi kecurangan karyawan.

Satu hal penting yang harus dilakukan auditor adalah melakukan reviu terhadap karakteristik klien yang kemungkinan dapat meningkatkan risiko salah saji material. Tiga contoh karakteristik klien yang dapat dijadikan tanda-tanda terhadap kemungkinan adanya kekeliruan dan ketidakberesan adalah (IAI, 1994):

1. Keputusan operasi dan pembelanjaan manajemen didominasi oleh satu orang.
2. Organisasi didesentralisasi tanpa adanya pemantauan yang memadai.
3. Adanya masalah-masalah akuntansi yang sulit dan diperdebatkan.

Auditor harus mempertimbangkan dampak dari tanda-tanda tersebut di keseluruhan strategi audit. Pertimbangan terhadap tanda-tanda tersebut harus pula memperhatikan faktor-faktor ukuran perusahaan, kompleksitas, dan bentuk kepemilikan perusahaan klien. Dalam satuan usaha besar, auditor biasanya akan mempertimbangkan faktor-faktor yang menghalangi tindakan senior manajemen yang tidak semestinya, seperti efektivitas dewan komisaris, dan fungsi kontrol ekstern yang serupa, serta fungsi satuan pengawas intern. Pertimbangan juga diarahkan kepada cara-cara yang digunakan untuk menegakkan pelaksanaan aturan perusahaan dan efektivitas sistem penganggaran atau sistem pelaporan pertanggungjawaban. Dalam perusahaan kecil, berbagai faktor tersebut di atas tidak dapat diterapkan atau tidak penting dalam pertimbangan auditor, terutama jika auditor memiliki pengalaman masa lalu dengan satuan usaha tersebut bahwa manajer pemilik yang efektif menciptakan lingkungan pengendalian yang baik.

Untuk dapat menilai risiko salah saji material, auditor dapat melakukan penilaian terhadap struktur pengendalian internal. Hal ini menunjukkan bahwa penilaian terhadap risiko tidak hanya dilakukan pada tahap perencanaan saja. Hasil dari pengujian-pengujian audit, misalnya, dapat dijadikan pertimbangan bagi auditor untuk menilai ulang penentuan risiko audit. Hal ini dapat terjadi ketika hasil pengujian-pengujian audit menunjukkan hasil yang secara signifikan berbeda dengan ekspektasi auditor sebelumnya.

Ketika auditor yakin bahwa ketidakberesan yang terjadi tidak berpengaruh atau tidak material pada laporan keuangan, auditor harus memberitahukan hal ini kepada manajemen karena merekalah yang berposisi sebagai pelaksana. Sebagai contoh, pencarian sebagian uang pada kas kecil biasanya tidak berpengaruh pada aspek-aspek lainnya dan jumlahnya tidak material. Akan tetapi, jika auditor yakin bahwa ketidakberesan tersebut berjumlah material dan berdampak signifikan secara langsung pada laporan keuangan, maka auditor harus melakukan langkah-langkah pemeriksaan tambahan. Auditor harus mendiskusikan hal-hal yang diperlukan kepada pihak manajemen berkenaan dengan adanya ketidakberesan material tersebut dan mencari solusi terhadap pendekatan investigasi tambahan yang diperlukan tersebut. Oleh karena itu, auditor harus (1) menentukan implikasi audit atas pemeriksaan aspek-aspek lainnya (2) mencoba menjawab pertanyaan-pertanyaan yang masih terbuka atas keberadaan dan jumlah dari ketidakberesan, dan (3) menyarankan kepada klien agar berkonsultasi dengan konsultan hukum tentang kemungkinan penuntutan pihak-pihak lain.

4. FAKTOR-FAKTOR YANG PERLU DIPERTIMBANGKAN DALAM MENENTUKAN KEMUNGKINAN TERDETEKSI NYA KEKELIRUAN DAN KETIDAKBERESAN

3.1. Kompetensi dan Integritas Klien

Kaplan dan Reckers (1984) mengemukakan bahwa integritas klien tidak berpengaruh signifikan pada proses pengambilan keputusan auditor. Senada dengan Kaplan dan Reckers (1984), Reckers dan Shultz (1993) juga mengemukakan bahwa auditor tidak menjadi lebih berhati-hati ketika diketahui adanya kecurangan yang potensial. Namun demikian, didalam literatur-literatur auditing, standar auditing, dan harapan masyarakat menginginkan bahwa persepsi auditor terhadap integritas klien seharusnya mempengaruhi tindakannya dalam melaksanakan tugas. Standar Auditing Seksi 316 (IAI, 1994) secara spesifik menyatakan bahwa integritas dan kompetensi klien (manajemen) seharusnya mempengaruhi penilaian auditor terhadap tingkat risiko pengendalian.

Berdasarkan Standar Auditing Seksi 316 tersebut, auditor harus menilai risiko audit dengan tingkat yang tinggi jika integritas dan kompetensi klien rendah. Demikian sebaliknya auditor harus menilai risiko audit dengan tingkat yang rendah jika integritas dan kompetensi klien tinggi.

Dalam melaksanakan tugasnya, auditor, bagaimanapun juga, tidak memiliki data dan informasi yang lengkap, sehingga auditor hanya mampu untuk memberikan tingkat kemungkinan terhadap estimasi kemungkinan munculnya kecurangan (Joyce dan

Biddle, 1981). Oleh karena itu, Pincus (1990), menyatakan bahwa temuan auditor atas kecurangan periode sebelumnya merupakan faktor signifikan dalam mendeteksi kecurangan.

3.2. Gaya *Cognitive Auditor*

Menurut Bernardi (1994), terdapat tiga gaya *cognitive auditor* yaitu: (1) sifat independen dan dependen, (2) moralitas, dan (3) *locus of control*.

Sifat Independen dan Dependen

Independensi auditor bermakna bahwa auditor tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Standar auditing mengharuskan auditor bersikap independen dalam melaksanakan pekerjaannya. Dengan demikian sifat independensi auditor mengimplikasikan bahwa auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bila tidak demikian, bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis yang dimilikinya, ia akan kehilangan sikap tidak memihak yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya. Untuk menjadi independen, auditor harus secara intelektual jujur. Untuk diakui oleh pihak lain sebagai seorang yang independen, ia harus bebas dari setiap kewajiban terhadap kliennya dan tidak mempunyai suatu kepentingan dengan kliennya, apakah itu manajemen perusahaan maupun pemilik perusahaan.

Sifat independen dan dependen auditor, secara logis, merupakan variabel potensial yang berhubungan dengan kemampuan untuk mendeteksi adanya kecurangan (Pincus, 1994). Sifat independensi yang dimiliki auditor merupakan sifat yang penting dalam keberhasilan mendeteksi kecurangan, terutama pada lingkungan informasi dan permasalahan yang kompleks (Bernardi, 1994).

Moralitas

Seorang auditor harus peka terhadap permasalahan moralitas dan etika (Mautz dan Sharaf, 1961). Banyak kegagalan auditor untuk mendeteksi kecurangan disebabkan oleh permasalahan moral dan etika auditor (Byington et al., 1990). Oleh karena itu Standar Auditing mengharuskan auditor untuk peka terhadap tanda-tanda atas munculnya risiko audit. Beberapa studi (Brebeck, 1984; Bebeu et al., 1985; Penemon dan Gabhart, 1990; Trevino dan Youngblood, 1990; Shaub et al., 1993) mengindikasikan bahwa auditor yang memiliki integritas moral tinggi akan lebih sensitif dan peka terhadap permasalahan etika profesi.

Rest (1986) menyatakan bahwa masing-masing individu auditor memiliki tingkat sensitivitas yang berbeda terhadap permasalahan etika profesi. Sehingga, Rest (1986), menyimpulkan bahwa seorang auditor, pertama kali, harus mengenal lingkungan etika

profesinya untuk kemudian baru dapat melakukan evaluasi dampak situasi etis yang dilakukan oleh orang lain.

Peningkatan sensitivitas terhadap isu etika telah memotivasi beberapa penelitian dalam bidang bisnis dan auditing. Trevino dan Youngblood (1990) menemukan bahwa pengambilan keputusan etis berkorelasi dengan pengembangan moral (*moral development*). Shaub *et al.* (1993) menemukan bahwa orientasi etika auditor berhubungan dengan peningkatan sensitivitas terhadap isu-isu etika. Ponemon dan Gabhart (1996) menyatakan bahwa pengembangan moral auditor dapat mempengaruhi strategi dan efektivitas audit. Oleh karena itu, auditor yang memiliki pengembangan moral tinggi akan lebih sensitif terhadap tanda-tanda yang mengindikasikan adanya kecurangan.

Locus of Control

Locus of control mengacu pada keyakinan (*believe*) individu tentang tingkat kendaliannya terhadap kejadian-kejadian yang muncul (Pincus, 1994). Terdapat beberapa studi tentang hubungan antara *locus of control* terhadap kesuksesan suatu usaha. DuCelle dan Wolk (1973) menyatakan bahwa *internal-locus-of-control* merupakan hal yang penting dalam pemrosesan informasi, dan sangat bermanfaat digunakan untuk mengevaluasi data-data dan memecahkan masalah. *Internal-locus-of-control* merupakan hal yang penting untuk suatu pengambilan keputusan dalam lingkungan kerja yang kompleks (Julian dan Katz, 1968). Oleh karena itu, auditor yang memiliki *internal-locus-of-control* yang tinggi akan lebih besar kemungkinannya untuk dapat mendeteksi adanya kecurangan yang terjadi.

5. PERAN KOMUNIKASI DALAM MENDETEKSI KETIDAKBERESAN

Ketika auditor mendeteksi adanya ketidakberesan material dan tindakan yang tidak sesuai dengan hukum, auditor harus mengkomunikasikan hal tersebut kepada manajemen senior dan dewan komisaris perusahaan atau kepada komite audit. Auditor harus yakin bahwa komite audit atau pihak lain yang setara telah mengetahui informasi tentang adanya ketidakberesan atau tindakan melanggar hukum yang terdeteksi. Jika entitas klien tidak memiliki komite audit, komunikasi dapat dilakukan pada pihak lain yang setara seperti kepada individu atau kelompok yang memiliki tanggung jawab yang sama dengan komite audit.

Komunikasi yang dilakukan auditor kepada komite audit atau pihak lain yang setara dimaksudkan agar komite dan pihak lain yang setara tersebut dapat mengambil keputusan terhadap pelaporan keuangan yang menyeseakan. Auditor harus menjamin bahwa komite audit atau pihak berwenang setara yang lain menerima informasi yang memadai mengenai ketidakberesan yang diketahui oleh auditor selama auditnya,

kecuali jika ketidakberesan tersebut tidak penting. Namun, ketidakberesan yang melibatkan manajemen senior yang diketahui auditor harus segera dilaporkan langsung kepada komite audit atau pihak lain yang setara. Ketidakberesan yang secara individual tidak material dapat dilaporkan kepada komite audit dalam bentuk gabungan dengan ketidakberesan yang lain, dan auditor dapat mencapai kesepakatan dengan komite audit mengenai sifat dan jumlah ketidakberesan yang pantas untuk dilaporkan.

Pengungkapan ketidakberesan kepada pihak selain manajemen senior klien, komite audit, dan dewan komisaris biasanya bukan merupakan bagian dari tanggung jawab auditor, dan dilarang oleh kode etik, kecuali jika hal tersebut berdampak terhadap pendapat auditor atas laporan keuangan auditan. Namun, dalam keadaan berikut ini auditor kemungkinan memiliki kewajiban untuk mengungkapkan kepada pihak selain klien, yaitu: (1) jika menerima pertanyaan dari auditor pengganti, dan (2) sebagai suatu jawaban atas permintaan pengadilan dalam suatu perkara pidana.

6. IMPLIKASI

Auditor memiliki tanggung jawab untuk mendeteksi adanya kekeliruan dan ketidakberesan. Pelaksanaan tanggung jawab ini dimulai dengan membuat perencanaan audit yang diupayakan untuk dapat menemukan kekeliruan dan ketidakberesan yang memiliki dampak material pada laporan keuangan, dan melakukan suatu pemeriksaan dengan seksama. Oleh karena itu, secara otomatis, auditor memiliki tanggung jawab untuk menemukan salah saji material yang berdampak pada laporan keuangan.

Untuk dapat mendeteksi adanya kekeliruan dan ketidakberesan, auditor harus menilai tingkat risiko atas munculnya kekeliruan dan ketidakberesan tersebut. Risiko audit adalah risiko yang terjadi dalam hal auditor tanpa disengaja tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya, atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material. Penentuan risiko salah saji material harus dilakukan selama perencanaan audit. Pemahaman auditor tentang struktur pengendalian intern dapat meningkatkan atau menurunkan kepedulian auditor atas risiko salah saji material. Faktor-faktor yang dipertimbangkan dalam penentuan risiko harus dipertimbangkan dalam kombinasi untuk membuat pertimbangan secara menyeluruh, adanya beberapa faktor yang terpisah tidak akan selalu merupakan petunjuk kenaikan risiko audit. Berbagai faktor berikut ini dapat dipertimbangkan oleh auditor dalam penentuan risiko audit (IAI, 1994).

Karakteristik Manajemen

1. Keputusan operasi dan pembelanjaan manajemen didominasi oleh satu orang.
2. Sikap agresif manajemen yang tidak sepatutnya terhadap pelaporan keuangan.

3. Tingkat perputaran manajemen (terutama manajemen senior bidang akuntansi) tinggi.
4. Reputasi manajemen dalam masyarakat bisnis adalah rendah.

Karakteristik Operasi dan Industri

1. Kemampuan satuan usaha untuk menghasilkan laba tidak memadai atau tidak sejalan dengan perusahaan lain dalam industrinya.
2. Kerentanan hasil usaha terhadap faktor-faktor ekonomi (inflasi, tarif bunga, gangguan, dsb)
3. Tingkat perubahan dalam industri satuan usaha adalah cepat
4. Arah perubahan dalam industri satuan usaha adalah menurun dengan disertai banyak kegagalan bisnis.
5. Organisasi didesentralisasi tanpa adanya pemantauan memadai
6. Adanya masalah-masalah intern atau eksteren yang menimbulkan kesangsian besar mengenai kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya

Karakteristik Penugasan

1. Adanya masalah-masalah akuntansi yang sulit dan diperdebatkan
2. Adanya transaksi atau saldo akun signifikan yang sulit untuk diaudit
3. Adanya transaksi hubungan istimewa signifikan dan tidak biasa, yang tidak terjadi dalam bisnis biasa.
4. Sifat, penyebab (jika diketahui), atau jumlah yang diketahui, dan kemungkinan dideteksinya salah saji dalam audit terhadap laporan keuangan periode sebelumnya adalah signifikan.
5. Klien adalah baru, tanpa riwayat audit sebelumnya atau tidak cukup informasi yang disediakan oleh auditor pendahulu.

Walaupun auditor merasa bahwa di dalam laporan keuangan terdapat indikasi adanya salah saji material, dan karenanya risiko audit meningkat, auditor harus senantiasa bersikap skeptisisme profesional, yaitu auditor tidak boleh menganggap manajemen sebagai orang yang tidak jujur namun juga tidak boleh menganggap manajemen sebagai orang yang tidak diragukan lagi kejujurannya.

Jika auditor menemukan bukti bahwa terdapat ketidakberesan pada laporan keuangan, maka auditor harus membangun suatu komunikasi yang efektif dengan pihak klien, terutama komite audit. Jika komite audit pada perusahaan klien tidak ada, maka komunikasi bisa dilakukan kepada manajemen senior atau dewan komisaris. Komunikasi ini sangat penting untuk menyadarkan pihak klien bahwa terdapat indikasi salah saji yang terjadi karena adanya ketidakberesan, dan untuk mencari solusi terbaik untuk memecahkan masalah ini. Karena, bagaimanapun juga,

manajemen adalah pihak yang bertanggung jawab atas keberadaan laporan keuangan tersebut.

Tanggung jawab auditor untuk mendeteksi adanya kekeliruan dan ketidakberesan ini mencerminkan pula konsep *due audit care* (Mautz dan Sharaf, 1961), yaitu suatu konsep yang mencerminkan tanggung jawab auditor independen dalam melaksanakan tugas-tugasnya. *Due audit care* mensyaratkan seorang auditor untuk mempelajari perusahaan yang diauditya, metode operasi dan praktik-praktik khusus di industri tersebut, menelaah metode pengendalian internal yang digunakan dalam perusahaan, memperoleh pengetahuan yang berkaitan dengan masalah-masalah yang dihadapi perusahaan yang diauditya, responsif terhadap kejadian yang tidak biasa dan keadaan-keadaan yang aneh, senantiasa menyelidiki sampai tidak ada lagi keraguan terhadap indikasi ketidakberesan material, dan berhati-hati dalam memberikan perintah kepada asisten dan menelaah pekerjaan mereka.

7. KESIMPULAN

Terdapat beberapa faktor yang dapat mempengaruhi kemungkinan terdeteksinya ketidakberesan, yaitu : (1) kompetensi dan integritas klien, dan (2) gaya *cognitive* auditor. Pertimbangan terhadap kompetensi dan integritas klien menyebabkan auditor akan menetapkan risiko audit dengan tingkat yang tinggi jika integritas dan kompetensi klien rendah. Demikian sebaliknya yaitu auditor akan menilai risiko audit dengan tingkat yang rendah jika integritas dan kompetensi klien tinggi.

Terdapat tiga gaya *cognitive* auditor yaitu: (1) sifat independen dan dependen, (2) moralitas, dan (3) *locus of control*. Sifat independensi yang dimiliki auditor merupakan sifat yang penting dalam keberhasilan mendeteksi kecurangan. Auditor yang independen akan melakukan pekerjaannya dengan sungguh-sungguh dalam mendeteksi kemungkinan terjadinya ketidakberesan tanpa memihak kepada siapapun dan tidak dipengaruhi oleh siapapun. Moralitas auditor dapat mempengaruhi strategi dan efektivitas audit. Oleh karena itu, auditor yang memiliki integritas moral tinggi akan lebih sensitif terhadap tanda-tanda yang mengindikasikan adanya kecurangan dan ketidakberesan. *Lokus of control* mengacu pada keyakinan (*believe*) individu tentang tingkat pengendaliannya terhadap kejadian-kejadian yang muncul. *Internal-locus-of-control* merupakan hal yang penting untuk suatu pengambilan keputusan dalam lingkungan kerja yang kompleks, oleh karena itu, auditor yang memiliki *internal-locus-of-control* yang tinggi akan lebih besar kemungkinannya untuk dapat mendeteksi adanya kecurangan yang terjadi.

Standar Auditing Seksi 316 (IAI, 1994) mengharuskan auditor mendesain auditnya untuk memberikan keyakinan memadai dalam mendeteksi adanya kekeliruan dan

keakuratan material pada laporan keuangan. Oleh karena itu, auditor diharuskan untuk menentukan dan mengevaluasi tingkat risiko bahwa laporan keuangan kemungkinan berisi salah saji material yang disebabkan oleh manajemen senior atau karyawan.

Auditor harus mengkomunikasikan kepada pihak manajemen senior dan dewan komisaris perusahaan atau kepada komite audit jika auditor menemukan adanya kekeliruan dan ketidakberesan dalam pelaksanaan auditnya. Komunikasi ini sangat penting untuk menyadarkan pihak klien bahwa terdapat temuan kekeliruan dan ketidakberesan yang terjadi, dan untuk mencari solusi terbaik untuk memecahkan masalah ini. Karena, bagaimanapun juga, manajemen adalah pihak yang bertanggung jawab atas keberadaan laporan keuangan yang berisi *misstatements* tersebut. Selain komunikasi yang efektif akan dapat mencegah timbulnya kekeliruan dan ketidakberesan dimasa mendatang.

DAFTAR PUSTAKA

- Beane, M.J., J.R. Rest, and C.M. Yamoore. 1985. Measuring Dental Students' Ethical Sensitivity. *Journal of Dental Education* 49 : 225-235.
- Bond, Richard A. 1994. Fraud Detection : The Effect of Client Integrity and Competence and Auditor Cognitive Style. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 13. Supplement: 69 – 84.
- Chamfield, Robert J. 1997. Strategic Dependence and the Assessment of Fraud Risk: A Laboratory Study. *The Accounting Review*. Oktober. Vol. 72. No.4: 517 – 537.
- Clark, M. 1931. Ethical Characteristics of Whistle Blowers. *Journal of Research Personality* (June) : 41-53
- Don, J.R., S. Sutton, and P. Munter. 1990. A Professional Monopoly's Response : Internal and External Threats to Self-regulation. *Journal of corporate Accounting and Finance* (Summer) : 307-316.
- Michael, D.R. 1988. The Auditor's New Guide to Errors, Irregularities and Illegal Acts. *Journal of Accountancy*. September: 40 – 48.

- DuCette, J., and S. Wolk. 1973. Cognitive and Motivational Correlates of Generalized Expectancies for Control. *Journal of Personality and Social Psychology* 26 : 420-426.
- Hooks, Karen L., Steven E. Kaplan, dan Joseph J. Schultz, Jr. 1994. Enhancing Communication to Assist in Fraud Prevention and Detection. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 13. No.2: 87 – 117.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 1994. Standar Profesional Akuntan Publik. STIE YKPN. Yogyakarta.
- Joyce, E. J., and G.C. Bidle. 1981. Anchoring and Adjustment in Probabilistic Inference in Auditing. *Journal of Accounting Research* (Spring) :120-145.
- Julian, J.W., and S.B.Katz. 1968. Internal Versus External Control and the Value of Reinforcement. *Journal of Personality and Social Psychology* 76 : 43-48.
- Kaplan, S.E., and P.M.J.Reckers. 1984. An Empirical Examination of Auditors' Initial Planning Process. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Fall) : 1-19.
- Mautz, R. K., and H. A. Sharaf. 1961. *The Philosophy of Auditing*. Chicago : AAA.
- Pincus, K.V. 1990. Auditor Individual Differences and Fairness of Presentation Judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Fall) : 150-166.
- Ponemon, L. A., and D. R. L. Gabhart. 1990. Covariation in Perception and Cognition : An Empirical Investigation of Auditors' Normative Judgments. Working paper, Babson College and Bentley College.
- Rahman, Arif. 1999. Auditing Forensik dan Kontribusi Akuntansi dalam Memberantas Korupsi. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*. Vol. 3 No. 1: 65 – 75.
- Reckers, P. M. J., and J. J. Shultz, Jr. 1993. The Effects of Fraud Signals, Evidence Order, and Group-assisted Counsel on Independent Auditor Judgment. *Behavioral Research in Accounting* 5: 124-144.
- Reinstein, Alan, and Dery, Robert J. 1999. AICPA Standard Aids in Detecting Risk Factors for Fraud. *Healthcare Financial Management*. October. Vol. 53:48 – 50.

Rest, J. 1986. *Moral Development: Advances in Research and Theory*. New York: Praeger.

Shaub, M. K., D. W. Finn, and P. Munter. 1993. The Effects of Auditors' Ethical Orientation on Commitment and Ethical Sensitivity. *Behavioral Research in Accounting* 5 : 143-169.

Trevino, L. K., and S. A Youngblood. 1990. Bad Apples in Bad Barrels : A Causal Analysis of Ethical Decision-making Behavior. *Journal of Applied Psychology* 75: 378-385.

000

PERANAN STRATEGIS MODAL INTELEKTUAL DALAM PERSAINGAN BISNIS DI ERA JASA

Hidayat^{*)}

ABSTRACT

The traditional way of measuring an organization wealth is to focus on the organization's tangible assets which consists of three major categories, namely : current assets, fixed assets, and investment assets. Although intangible assets are recognized, but in practice, this so-called "hidden assets" have never been taken seriously to be managed well by most organizations. It is only recently that investors have begun to give more attention to the problem of measuring and managing intangible assets. The main reason for the rising interest on this kind of assets is related to the observed gap between the market values and the book values of most public listed companies. Based on data taken from the New York Stock Exchange, over a period of 20 years, said gap has been widening. As reported in the *Journal of Knowledge Management* (November 1997) the top five valued organizations have a value that, on the average, was 13 times the book value. For instance, Microsoft and Coca Cola were valued, respectively, 21 and 26 times over their book values. This shows and quantifies the hidden potentials of intangible capabilities within organization, which are usually not included in the traditional accounted book value. Furthermore, it also indicates an appreciation of the future earnings potential of the enterprise. This growing value gap, implies, that there is a trend that has been escalating during the 1977-1997 period. From a management as well as a shareholder perspective the key focus should consequently be on these components of hidden or intangible capabilities for future earnings potential. Since 1995 this hidden asset is called intellectual asset (capital) which consists of two major categories, namely, human capital and structural capital. The latter can further be divided into an internal (oriented structural capital and an external (market orientation) structural capital. As the world economy evolves into a service economy, hence, intellectual capital will be regarded as one of the major driving forces of value creation of enterprises..

Keywords : intellectual capital, knowledge workers, new economy, book value, human capital, knowledge-creating companies

^{*)} Hidayat, SE, MA. Adalah Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Langlangbuana Bandung

PENGARUH PENGALAMAN DAN PELATIHAN TERHADAP STRUKTUR PENGETAHUAN AUDITOR TENTANG KEKELIRUAN

Putri Novliani,
Bandi
Universitas Sebelas Maret

Abstract

This study examines the effect of experience and training to auditor's knowledge structure about errors that consist of different types of errors, the attention to the control objective violated when an error occurs, and the attention to the department in which an error occurs. The study is a survey research to Public Accountants in Java.

This study supports the results of Tubbs (1992), Haritoku et al. (1997) and Wibowo (2001) that auditor's experience has positive effect to auditor's knowledge structure about different types of errors that he/she knows. In line with the attention to the control objective violated when an error occurs, this result supports the study of Tubbs (1992) that stated that auditor's experience significantly effect to the attention to the control objective violated when an error occurs. In line with the attention to the department in which an error occurs, the result of this study supports the study of Tubbs (1992) and Wibowo (2001) that stated that the effect of experience to the attention to the department in which an error occurs is not significant. Independent variable of training has positive effect of knowledge structure about errors that consists of different types of errors, the attention to the control objective violated when an error occurs, and the the attention to the department in which an error occurs. This result supports Eynon et al. (1994) that stated that training needed for building accountants's success. It also supports the statement of Boner and Walker (1994) that stated that experience he/she gets from special program, in this case by training program has more effect in increasing expertise than traditional program, in this case with curriculum without training only.

Keywords: pengalaman, pelatihan, struktur pengetahuan auditor, kekeliruan.

Availability data: data ada pada penulis, bila berminat hubungi email p_novliani@yahoo.com

1. PENDAHULUAN

Seorang auditor sebagai penyedia laporan keuangan audit dalam melaksanakan audit tidak semata-mata hanya untuk kepentingan kliennya, melainkan juga untuk pihak lain yang berkepentingan terhadap laporan keuangan audit. Profesi auditor mendapat kepercayaan dan klien untuk membuktikan kewajaran laporan keuangan yang disajikan kliennya (Murtanto dan Gudono, 1999). Untuk dapat mempertahankan kepercayaan dari klien dan dari para pemakai laporan keuangan audit lainnya maka auditor dituntut menjadi seorang ahli.

Buku-buku psikologi tentang keahlian menarik dua kesimpulan umum, Ashton (1991) bahwa: (1) pamilikan pengetahuan khusus adalah penentu keahlian, (2) pengetahuan seorang ahli diperoleh melalui pengalaman kerja selama bertahun-tahun. Lebih lanjut dapat dikatakan bahwa dalam rangka pencapaian keahlian, seorang auditor harus mempunyai pengetahuan yang tinggi dalam bidang audit. Pengetahuan ini bisa didapat dari pendidikan formalnya yang diperluas dan ditambah antara lain melalui pelatihan auditor dan pengalaman-pengalaman dalam praktik audit.

Pengalaman yang lebih akan menghasilkan pengetahuan yang lebih (Christ, 1993). Seseorang yang melakukan pekerjaan sesuai pengetahuan yang dimilikinya akan memberikan hasil yang lebih baik daripada mereka yang tidak mempunyai pengetahuan cukup akan tugasnya.

Seperti dikatakan Boner dan Walker (1994), peningkatan pengetahuan yang muncul dari penambahan pelatihan formal sama bagusnya dengan yang didapat dari pengalaman khusus. Dalam

rangka memenuhi persyaratan sebagai seorang profesional, auditor harus menjalani pelatihan yang cukup. Pelatihan di sini dapat berupa kegiatan-kegiatan, seperti: seminar, simposium, lokakarya, pelatihan itu sendiri, dan kegiatan penunjang ketrampilan lainnya. Selain kegiatan-kegiatan tersebut, pengarahan yang diberikan oleh auditor senior kepada auditor pemula (junior) juga bisa dianggap sebagai salah satu bentuk pelatihan karena kegiatan ini dapat meningkatkan kemampuan kerja auditor. Melalui program pelatihan para auditor juga mengalami proses sosialisasi agar dapat menyesuaikan diri dengan perubahan situasi yang akan ia temui. Struktur pengetahuan auditor yang berkenaan dengan kekeliruan mungkin akan berkembang dengan adanya program pelatihan auditor ataupun dengan bertambahnya pengalaman auditor.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh pertambahan pengalaman dan pelatihan terhadap struktur pengetahuan auditor tentang kekeliruan, yang meliputi: jenis-jenis kekeliruan yang berbeda yang diketahui, perhatian pada pelanggaran atas tujuan pengendalian jika suatu kekeliruan terjadi, dan perhatian pada departemen tempat kekeliruan terjadi.

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan wawasan yang lebih luas tentang kemungkinan temuan-temuan yang dapat terjadi selama melakukan proses pemeriksaan, sekaligus dapat pula dijadikan kriteria yang perlu dipertimbangkan dalam menyusun prosedur pemeriksaan. Penelitian ini diharapkan dapat pula menambah kajian teoritis, khususnya di bidang pengauditan terutama yang berkaitan dengan pengaruh pengalaman dan pelatihan terhadap struktur pengetahuan auditor tentang kekeliruan.

Bagian selanjutnya dalam penelitian ini adalah: tinjauan pustaka dan hipotesis, metode penelitian, hasil penelitian dan pembahasan, dan diakhiri dengan kesimpulan.

2. TINJAUAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS

Penelitian ini menganalisis pengaruh pengalaman dan pelatihan terhadap struktur pengetahuan auditor tentang kekeliruan, yang meliputi: jenis-jenis kekeliruan yang berbeda yang diketahuinya, perhatian pada pelanggaran atas tujuan pengendalian jika suatu kekeliruan terjadi dan perhatian pada departemen tempat kekeliruan terjadi. Penjelasan lebih lanjut tentang hubungan tersebut diuraikan secara rinci pada bagian berikut ini.

2.1 Konsep kekeliruan dan ketidakberesan

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) memberikan definisi tentang kekeliruan dan ketidakberesan sebagai berikut ini (IAI, 1994: 316.2&3).

Kekeliruan (*error*) berarti salah saji (*misstatement*) atau hilangnya jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan yang tidak disengaja. Kekeliruan dapat berupa hal-hal berikut ini:

- a. Kekeliruan dalam pengumpulan atau pengolahan data akuntansi yang dipakai sebagai dasar pembuatan laporan keuangan.
- b. Estimasi akuntansi salah yang timbul sebagai akibat dari kekhilafan atau penafsiran salah terhadap prinsip akuntansi yang menyangkut jumlah, klasifikasi, cara penyajian atau pengungkapan.

Ketidakberesan (*irregularities*) adalah salah saji atau hilangnya jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan yang disengaja. Ketidakberesan mencakup kecurangan dalam pelaporan keuangan yang dilakukan untuk menyajikan laporan keuangan yang menyesatkan, dan seringkali disebut dengan kecurangan manajemen, serta penyalahgunaan aktiva yang seringkali disebut dengan unsur penggelapan. Ketidakberesan dapat terdiri dari perbuatan berikut ini.

- a. Perbuatan yang mengandung unsur manipulasi, pemalsuan atau perubahan catatan akuntansi atau dokumen pendukungnya yang merupakan sumber untuk pembuatan laporan keuangan.
- b. Penyajian salah atau penghilangan dengan sengaja peristiwa, transaksi atau signifikan yang lain.
- c. Penerapan salah prinsip yang dilakukan dengan sengaja.

Faktor utama yang membedakan antara kekeliruan dan ketidakberesan terletak pada penyebab salah saji laporan keuangan yang melandasinya bersifat sengaja atau tidak sengaja. Selanjutnya dalam penelitian ini hanya akan digunakan istilah kekeliruan untuk mewakili kekeliruan dan ketidakberesan.

2.2 Pentingnya Pengetahuan tentang Kekeliruan bagi Auditor.

Kebanyakan kesalahan dan penyelewengan (termasuk di dalamnya kekeliruan) hanya dapat dideteksi dengan memeriksa catatan-catatan penting secara detail, seperti: faktur, dokumen pengangkutan, dan dokumen lainnya (Grovmann, 1995). Banyak kasus tentang kekeliruan kompleks yang tidak terdeteksi oleh auditor (Wells, 1990). Ada kecenderungan pihak penyaji laporan keuangan akan menyembunyikan kekeliruan dan ketidakberesan yang terjadi. Banyak kekeliruan ditemukan secara tidak sengaja atau melalui pengaduan (*complain*) dari pengguna laporan yang lain.

Pengetahuan auditor dalam memori sering digunakan sebagai salah satu kunci keefektifan kerja. Pengetahuan terdahulu tentang kekeliruan berguna untuk merencanakan probabilitas kondisi kekeliruan (Nelson dkk., 1995). Dalam pengauditan, pengetahuan tentang bagaimana bermacam-macam pola yang berhubungan dengan kemungkinan kekeliruan dalam laporan keuangan adalah penting untuk perencanaan secara efektif (Christ, 1993).

Seorang auditor yang memiliki banyak pengetahuan tentang kekeliruan akan lebih ahli dalam melakukan tugas-tugas pemeriksaan, terutama yang berhubungan dengan pengungkapan kekeliruan. Ia akan lebih memiliki pengetahuan tentang jenis-jenis kekeliruan yang berbeda, pelanggaran atas tujuan pengendalian, dan departemen-departemen tempat kekeliruan terjadi.

2.3 Pengaruh pengalaman terhadap struktur pengetahuan auditor tentang kekeliruan.

Perbedaan pengalaman yang dihubungkan dengan pengetahuan dapat digunakan untuk mempengaruhi kinerja (Bonner, 1990). Hayes-Roth, dan Hutchinson, dan Murphy dan Wright dalam Hartoko dkk. (1997) menyatakan bahwa seseorang dengan pengalaman lebih pada suatu bidang tertentu mempunyai lebih banyak item disimpan dalam ingatannya. Hal ini didukung pula dengan penelitian Choo dan Tromant (1991) yang menyatakan bahwa auditor berpengalaman akan mengingat lebih banyak jenis item daripada item yang sejenis, sedangkan auditor yang tidak berpengalaman lebih mengingat item sejenis. Lain halnya dengan Ashton (1991), dalam penelitiannya tentang hubungan pengalaman dan tingkat pengetahuan sebagai penentu keahlian audit menyimpulkan bahwa perbedaan pengalaman auditor tidak bisa menjelaskan perbedaan tingkat pengetahuan yang dimiliki oleh auditor tersebut. Auditor dengan tingkat pengalaman yang sama dapat saja menunjukkan perbedaan yang besar dalam tingkat pengetahuan yang dimiliki.

Dihubungkan dengan pengalaman, hasil penelitian Tubbs (1992) yang didukung oleh penelitian Hartoko dkk. (1997) dan Wibowo (2001) menyatakan bahwa pengalaman seorang auditor berpengaruh pada struktur pengetahuan auditor tentang jenis-jenis kekeliruan yang berbeda yang diketahuinya. Sebaliknya, Sularso dan Na'im (1999) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa perbedaan pengalaman tidak berpengaruh terhadap jumlah pengetahuan tentang jenis-jenis kekeliruan yang berbeda yang diketahuinya. Untuk itu penelitian ini mengajukan hipotesis sebagai berikut ini.

- H1: Pertambahan pengalaman auditor diduga berpengaruh pada struktur pengetahuannya tentang jenis kekeliruan.

AICPA dalam Hartoko dkk. (1997) menyatakan bahwa kemungkinan dihubungkan dengan alasan sebab musabab ketika suatu kekeliruan ditemukan adalah sumber dari kekeliruan tersebut. Sumber dari kekeliruan tersebut bisa jadi adalah individu atau departemen tempat kekeliruan terjadi. Karakteristik lainnya, dihubungkan dengan alasan sebab musabab saat kekeliruan terjadi adalah prosedur pengendalian yang diperlukan untuk mendeteksi kekeliruan tersebut.

Penelitian Tubbs (1992) menyimpulkan bahwa pertambahan pengalaman akan meningkatkan perhatian auditor pada pelanggaran atas tujuan pengendalian jika suatu kekeliruan terjadi. Sebaliknya, penelitian Hartoko dkk. (1997) yang didukung oleh penelitian Wibowo (2001)

menyimpulkan bahwa tidak ada pengaruh yang signifikan dan positif antara pengalaman dengan perhatian auditor pada pelanggaran atas tujuan pengendalian jika suatu kekeliruan terjadi.

Dikaitkan dengan departemen tempat kekeliruan terjadi, penelitian Tubbs (1992) yang didukung oleh penelitian Wibowo (2001) menyatakan bahwa antara pengalaman dan perhatian auditor pada departemen tempat kekeliruan terjadi tidak terdapat hubungan yang signifikan dan positif. Sebaliknya, penelitian Hartoko dkk. (1997) menyatakan bahwa pengalaman auditor mempunyai pengaruh yang signifikan dan positif terhadap perhatiannya pada departemen tempat kekeliruan terjadi. Untuk itu penelitian ini mengemukakan hipotesis sebagai berikut ini.

- H₂ : Pertambahan pengalaman auditor diduga berpengaruh pada perhatian auditor pada pelanggaran atas tujuan pengendalian jika suatu kekeliruan terjadi.
H₃ : Pertambahan pengalaman auditor diduga berpengaruh pada perhatian auditor atas departemen tempat kekeliruan terjadi.

2.4 Pengaruh pelatihan terhadap struktur pengetahuan auditor tentang kekeliruan.

Akuntan memerlukan berbagai ketrampilan dalam rangka meraih sukses, kurikulum yang ada tidak cukup untuk membangun kesuksesan akuntan, masih diperlukan pelatihan-pelatihan melalui kursus-kursus pendidikan profesional lanjutan (Eynon dkk., 1994). Pelatihan adalah suatu kegiatan yang bertujuan untuk meningkatkan kemampuan kerja peserta yang akhirnya akan menimbulkan perubahan perilaku aspek-aspek kognitif, ketrampilan dan sikap (Hamalik, 2000).

Boner dan Walker (1994) menyatakan bahwa peningkatan pengetahuan yang muncul dari penambahan pelatihan formal sama bagusnya dengan yang didapat dari pengalaman khusus. Pengalaman yang didapat dari program khusus tertentu mempunyai pengaruh yang lebih besar dalam peningkatan keahlian daripada yang didapat dari program tradisional.

Kurikulum yang ada tidak cukup untuk membangun kesuksesan akuntan, untuk itu diperlukan pelatihan melalui kursus-kursus pendidikan profesional lanjutan (Eynon dkk., 1994). Penelitian tentang pelatihan etika profesi menyimpulkan bahwa pelatihan etika sangat diperlukan terutama bagi akuntan bebas yang menyediakan jasa tidak semata-mata untuk kepentingan perusahaan tempat mereka bekerja. Pelatihan bagi akuntan sangat diperlukan untuk meningkatkan keahliannya, tidak hanya dalam bidang etika profesi saja namun juga dalam bidang-bidang lain yang mendukung keahlian dan kinerja seorang akuntan. Berdasarkan uraian tersebut, dikaitkan dengan struktur pengetahuan yang dimiliki auditor, penelitian ini mengemukakan hipotesis berikut ini.

- H₄ : Pelatihan auditor diduga berpengaruh pada struktur pengetahuan auditor tentang jenis kekeliruan yang berbeda.
H₅ : Pelatihan auditor diduga berpengaruh pada perhatian auditor terhadap pelanggaran atas tujuan pengendalian jika suatu kekeliruan terjadi.
H₆ : Pelatihan auditor diduga berpengaruh pada perhatian auditor atas departemen tempat kekeliruan terjadi.

3. METODE PENELITIAN

3.1 Kriteria Responden

Penelitian ini adalah penelitian survei, penulis hanya meneliti sampel dari suatu populasi. Responden dalam penelitian ini adalah para auditor di Kantor Akuntan Publik di wilayah Jawa yang memiliki posisi sebagai *partner*, *supervisor*, dan asisten auditor. Dari kuesioner yang disebarkan baik melalui pos maupun dengan cara langsung didapat 42 kuesioner yang terseleksi dan layak untuk pengolahan data. Dari kuesioner tersebut, hanya 39 kuesioner yang memenuhi kriteria semua pengujian hipotesis, sedangkan tiga sisanya hanya dapat digunakan untuk pengujian hipotesis pertama dan ke empat.

3.2 Pengukuran variabel

Variabel pengalaman sebagai variabel independen pertama diukur dengan lamanya responden menjadi seorang auditor dalam satuan bulan. Pelatihan sebagai variabel independen ke dua diukur dengan banyaknya auditor mengikuti program pelatihan. Pelatihan di sini dapat berupa kegiatan-kegiatan, seperti: seminar, simposium, lokakarya, pelatihan itu sendiri, dan kegiatan penunjang ketrampilan lainnya. Selain kegiatan-kegiatan tersebut, pengarahan yang diberikan oleh auditor senior kepada auditor pemula (junior) juga bisa dianggap sebagai salah satu bentuk pelatihan. Adapun *closed ended questionnaire* akan digunakan untuk menanyakan tentang jenis kekeliruan yang ditemukan, khususnya pada siklus penjualan.

Dikaitkan dengan pengalaman dan pelatihan mereka, akan diajukan kuesioner tersebut di atas kepada para auditor dan diminta menyatakan pendapatnya dalam format *Likert* melalui tiga pilihan bergandam yang dimulai dengan pilihan mungkin terjadi, tidak mungkin terjadi dan tidak tahu/tidak mengerti. Adapun skor yang akan diberikan untuk ketiga alternatif jawaban tersebut adalah 3, 2, dan 1, masing-masing untuk pilihan yang mungkin terjadi, tidak mungkin terjadi, dan tidak tahu/tidak mengerti.

Untuk mengukur variabel terikat yang berupa perhatian pada pelanggaran atas tujuan pengendalian intern (ICO) dan departemen tempat kekeliruan terjadi responden diminta untuk menaksir probabilitas terjadinya setiap kesalahan $P(E_i)$, $i = 1$ s/d 8, untuk perusahaan tertentu. Kemudian setiap responden diberi tahu bahwa selama pemeriksaan tertentu satu kesalahan ditemukan (*target error*) (E_j), $j = 1$ s/d 8. Responden kemudian diminta untuk menaksir kembali probabilitas terjadinya tujuh kesalahan yang lain (*judged errors*), $P(E_i/E_j)$, tempat $i \neq j$, (tanda #, berarti tidak sama dengan).

Variabel independen untuk pengujian ini adalah perbedaan antara rata-rata (mean) dari delapan sel dalam prediction matrix responden yang target error dan judged error-nya bersatu dalam tujuan pengendalian intern yang sama dengan nilai rata-rata (mean) dari 40 sel lainnya dalam matrik tersebut yang target error dan judged error-nya tidak bersama-sama menempati tujuan pengendalian intern dan departemen yang sama atau departemen yang sama. Variabel ini diharapkan akan naik dengan bertambahnya pengalaman atau peningkatan pelatihan auditor.

4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Dari hasil pengolahan data diperoleh nilai z di atas alpha 5%. Hal ini menunjukkan bahwa distribusi data yang diuji adalah normal. Dengan validitas konstruk, diperoleh hasil bahwa 47 pertanyaan yang diberikan kepada responden adalah valid. Dari hasil uji reliabilitas, dengan menggunakan estimasi reliabilitas belah dua (*split half*) didapatkan koefisien reliabilitas total sebesar 0,9754. Hal ini menunjukkan bahwa alat ukur penelitian ini adalah reliabel karena nilai r tersebut lebih besar daripada nilai r tabel sebesar 0,304.

Nilai konstanta bertanda positif artinya responden tetap memiliki struktur pengetahuan tentang kekeliruan yang meliputi jenis-jenis kekeliruan yang berbeda yang diketahuinya, perhatian pada pelanggaran atas tujuan pengendalian jika suatu kekeliruan terjadi, dan perhatian pada departemen tempat kekeliruan terjadi, meskipun tidak ada variabel pengaruh berupa pengalaman dan pelatihan auditor.

Hasil uji pengaruh secara bersama-sama (F) menunjukkan bahwa pengalaman dan pelatihan secara bersama-sama mempunyai pengaruh yang positif terhadap ketiga variabel terikat dalam penelitian ini.

Hasil uji pengaruh secara parsial (t) memperlihatkan bahwa dengan alpha 5% dan sampel 42 responden diperoleh t tabel 2,023. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa pengalaman mempunyai pengaruh yang signifikan, sebaliknya pelatihan tidak memberikan pengaruh yang signifikan terhadap jenis-jenis kekeliruan yang berbeda yang diketahui. Masih berkaitan dengan hasil uji t untuk regresi II dan III dengan alpha 5% dan sampel 39 responden diperoleh t tabel sebesar 2,028. dari hasil analisis regresi di atas diketahui bahwa pengalaman dan pelatihan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap perhatian auditor pada pelanggaran atas tujuan pengendalian jika

suatu kekeliruan terjadi. Pengalaman tidak memberikan pengaruh yang signifikan terhadap perhatian auditor pada departemen tempat kekeliruan terjadi, sebaliknya pelatihan mempunyai pengaruh yang signifikan hasil uji korelasi memperlihatkan bahwa baik secara bersama-sama maupun secara sendiri-sendiri pengalaman dan pelatihan mempunyai hubungan yang substansial dengan semua variabel terikat dalam penelitian ini.

Tabel 4.1
Ringkasan hasil analisis regresi

	Regresi I (Y1)	Regresi II (Y2)	Regresi II (Y3)
a	115,7096	0,5340	0,6126
b1	0,1523	0,0055	0,0024
b2	0,0931	0,0327	0,0399
R square	0,47530	0,5453	0,5091
Multiple R	0,68942	0,7384	0,7135
F Ratio	17,6643	21,5849	18,6706
T (X1)	3,214	3,278	0,0688
T (X2)	1,921	2,605	3,699
R1	0,352	0,678	0,568
R2	0,380	0,640	0,686
Durbin watson	1,973	1,825	1,932

Sumber: Data primer yang diolah

Tabel 4.2

Uji Heteroskedastisitas

Variabel terikat	t(X1)	t(X2)	t tabel	Kesimpulan
Y1	-1,729	-0,346	2,023	homoskedastis
Y2	1,818	0,941	2,028	homoskedastis
Y3	0,645	0,702	2,028	homoskedastis

Sumber: data primer yang diolah.

Dari hasil uji heteroskedastisitas di atas dapat disimpulkan bahwa t hitung seluruhnya lebih kecil dari nilai t tabel. Sehingga terjadi homoskedastisitas, yaitu varian gangguan seluruhnya sama dari satu observasi ke observasi lainnya.

Tabel 4.3

Hasil Uji Normalitas

Variabel terikat	r	r ²	R ²	Kesimpulan
Y1	0,621	0,464	0,47530	tidak multiko.
Y2	0,598	0,358	0,54528	tidak multiko.
Y3	0,558	0,358	0,50914	tidak multiko.

Sumber: data primer yang diolah.

Dari hasil uji normalitas di atas didapat r², R² untuk ketiga analisis regresi yang dilakukan. Hal ini menandakan tidak terjadi multikolinearitas, berarti tidak terdapat korelasi sempurna antara variabel bebas dalam model regresi.

5. KESIMPULAN DAN IMPLIKASI

Penelitian ini mengungkapkan tambahan bukti hasil penelitian Tubbs (1992) yang didukung oleh penelitian Hartoko dkk. (1997) dan Wibowo (2001). Dengan menolak H0 penelitian ini mendukung pendapat yang menyatakan bahwa pengalaman akan berpengaruh positif terhadap pengetahuan auditor tentang jenis-jenis kekeliruan yang berbeda yang diketahuinya.

Penelitian ini tidak menolak H0, yang berarti tidak menerima hipotesis ke empat yang diajukan penulis. Hal ini berarti tidak ada pengaruh yang signifikan antara pelatihan dengan jenis-jenis kekeliruan yang berbeda yang diketahui auditor.

Temuan ini mendukung hasil penelitian Tubbs (1992) yang menyatakan bahwa pengalaman mempunyai pengaruh yang positif dan signifikan terhadap perhatian auditor pada pelanggaran atas tujuan pengendalian jika suatu kekeliruan terjadi. Penelitian ini juga mendukung pendapat Eynon dkk. (1994) tentang perlunya pelatihan untuk membangun kesuksesan akuntan dan pendapat Boner dan Walker (1994) yang menyatakan bahwa pengalaman yang didapat dari program khusus, dalam hal ini melalui program pelatihan mempunyai pengaruh yang lebih besar dalam peningkatan keahlian daripada yang didapat dari program tradisional, dalam hal ini hanya dengan kurikulum yang ada tanpa pelatihan.

Dengan tidak menolak H0 untuk hipotesis ke tiga berarti temuan dalam penelitian ini mendukung penelitian Tubbs (1992) dan Wibowo (2001) yang menyatakan bahwa pengalaman tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap perhatian auditor pada departemen tempat kekeliruan terjadi. Sebaliknya dengan menolak H0 dan menerima hipotesis ke enam yang diajukan penulis memberikan arti bahwa pelatihan lebih yang didapatkan oleh auditor akan memberikan pengaruh yang signifikan terhadap perhatian auditor pada departemen tempat kekeliruan terjadi. Mereka akan lebih paham cara menganalisis kekeliruan yang berkaitan dengan departemen tertentu. Secara tersirat penelitian ini mendukung pendapat Boner dan Walker (1994) bahwa pengalaman yang didapat dari program khusus, dalam hal ini melalui program pelatihan mempunyai pengaruh yang lebih besar dalam peningkatan keahlian daripada yang didapat dari program tradisional, dalam hal ini hanya dengan kurikulum yang ada tanpa pelatihan.

Implikasi metodologis penelitian ini adalah bahwa pengukuran pelatihan seorang auditor perlu mempertimbangkan jenis dan kualitas pelatihan. Implikasi praktisnya adalah perlunya peningkatan pengalaman dan pelatihan dalam profesi akuntan publik untuk meningkatkan keahlian auditor.

Bertambahnya pengalaman yang didapat oleh auditor dan peningkatan program pelatihan yang memberikan materi tentang kekeliruan yang mungkin timbul saat pemeriksaan akan membuat mereka menjadi lebih tahu tentang jenis-jenis kekeliruan yang mungkin terjadi di lapangan dan hal-hal lain yang berhubungan dengan kekeliruan tersebut, yaitu: departemen tempat kekeliruan terjadi dan perhatian pada pelanggaran atas tujuan pengendalian jika suatu kekeliruan terjadi.

Beberapa keterbatasan dalam penelitian ini antara lain sebagai berikut:

1. pelatihan hanya diukur berdasarkan jumlah seorang auditor pernah mengikuti pelatihan tanpa memperhatikan kualitas pelatihan tersebut, kemungkinan jenis pelatihan yang berbeda akan memberikan tambahan pengetahuan yang berbeda pula,
2. tidak mengidentifikasi hubungan pelatihan dengan pengalaman yang dimiliki oleh auditor, dan

Untuk penelitian selanjutnya dengan tema masih berkaitan dengan penelitian ini, peneliti menyarankan hal-hal berikut: penelitian tentang pelatihan auditor dihubungkan dengan tingkat pengalaman yang dimiliki dan pengukuran variabel pelatihan yang tidak hanya dari segi kuantitas saja, melainkan juga dari segi kualitas. Mengingat pengalaman dan pelatihan auditor mempunyai pengaruh yang positif pada struktur pengetahuan auditor tentang kekeliruan di wilayah Jawa, untuk meyakinkan pendapat tersebut perlu perluasan wilayah penelitian.

Daftar Pustaka

- Ashton, A. H. (1991). *Experience and Error Frequency Knowledge as Potential Determinants of Audit Expertise*. *The Accounting Review*, 66 (April), 219 - 239.
- Bonner, S. E. (1990). *Experience Effects in Auditing: The Rule of Task Specific Knowledge*. *The Accounting Review*, 65 (Januari), 72 - 90.
- , & P. L. Walker. (1994). *The Effect of Instruction and Experience on The Acquisition of Auditing Knowledge*. *The Accounting Review*, 69 (Januari), 156 - 178.
- Choo, F., & K. T. Tromant. (1991). *The Relation Between Knowledge Structure and Judgments for Experienced and Inexperienced Auditors*. *The Accounting Review*, 66 (Juli), 464 - 485.
- Christ, M. Y. (1993). *A Evidence on The Nature of Audit Planning Problem Representation: An Examination of Auditor Free Recalls*. *The Accounting Review*, 69 (April), 304 - 322.
- Eynon, G., N. T. Hill, & K. T. Stevens. (1996). *Perceptions of Sole Practitioners on Ethics Training in The Profession*. *National Public Accountant*, 41 (April), 25.
- Groviann, H. (1995). *How Auditors Can Detect Financial Statement Misstatement*. *Journal of Accountancy*, (Oktober), 84 - 88.
- Hamalik, Oemar. (2000). *Pengembangan Sumber Daya Manusia: Manajemen Pelatihan Ketenagakerjaan Pendekatan Terpadu*. Jakarta: Bumi Aksara.
- Hartoko Sri, Eko Arief, Bambang Sutopo, Pakikhatun, Payamta. (1997). *Pengaruh Pengalaman pada Struktur Pengetahuan Auditor Tentang kekeliruan: Perspektif*, 6 (April), 46 - 58.
- IAI. (1994). *Standar Akuntansi Keuangan*, (ed. 1 & ed. 2). Jakarta: Salemba Empat.
- Murtanto & Gudono. (1999). *Identifikasi Karakteristik-Karakteristik Keahlian Audit: Profesi Akuntan Publik di Indonesia*. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 2 (Januari), 37 - 52.
- Nelson, M. W., R. Libby, & S. E. Bonner. (1995). *Knowledge Structure and The Estimation of Conditional Probabilities in Audit Planning*. *The Accounting Review*, 70 (Januari), 27 - 47.
- Sularso, S., & Ainun Na'im. (1990). *Analisis Pengaruh Pengalaman Akuntan pada Pengetahuan dan Penggunaan Intuisi dalam Mendeteksi Kekeliruan*. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 2 (Juli), 154 - 172.
- Tubbs, R. M. (1992). *The Effect of Experience on Auditor's Organization and Amount of Knowledge*. *The Accounting Review*, 67 (Oktober), 783 - 801.
- Wells, J. T. (1990). *Six Common Myths About Fraud*. *Journal of Accountancy*, (Februari), 82 - 88.
- Wibowo, Arief. (2000). *Pengaruh Pengalaman Pada Struktur Pengetahuan Auditor Tentang Kekeliruan*. *Skripsi Tidak Dipublikasikan*, Surakarta: FE UNS.



**PENGARUH PENGALAMAN AUDITOR TERHADAP PENGGUNAAN
BUKTI TIDAK RELEVAN DALAM AUDITOR JUDGMENT**

YUDHI HERLIANSYAH SE.,Ak.,MSi
FAKULTAS EKONOMI
UNIV. MERCU BUANA JAKARTA

MEIFIDA ILYAS, SE, MSI
INIV. SATYA NEGARA INDONESIA

ABSTRAK

Auditors encounter both relevant and irrelevant information during the performance of audit tasks. Prior studies have shown that the presence of irrelevance information weakens the impact of relevant information on audit judgments. Such studies, however, have not considered whether experience moderates the diluting effect of irrelevant information on auditor's judgment this study reports the results of an experiment in which the effect of irrelevant information on the going concern judgments of less-experienced auditors is compared to the effect of irrelevant information on the going concern judgments of more-experienced auditors.

This experiment involved 56 less-experienced auditors dan 31 more-experienced auditors. The experiment reaffirm that irrelevant information does have a diluting effect on the judgments of less-experienced auditors but provides new evidence that irrelevant information does not have a diluting effect on judgments of more-experienced auditors.

Keywords : Experience, Dilution Effect, Irrelevant, Relevant.



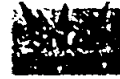
Pendahuluan

Dalam melakukan tugas audit, auditor harus mengevaluasi berbagai alternatif informasi dalam jumlah yang relatif banyak untuk memenuhi standar pekerjaan lapangan yaitu *bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit* (IAI, 2001). Lebih lanjut IAI menyatakan bahwa untuk dapat dikatakan kompeten, bukti audit terlepas dari bentuknya harus **sah dan relevan**. Pertimbangan waktu dan biaya menyebabkan auditor sulit untuk menggunakan semua informasi yang diperolehnya sebagai dasar yang memadai untuk memberikan pendapat. Batasan waktu dan biaya berpotensi menimbulkan masalah yang serius bagi auditor dalam penggunaan bukti, selain itu semua bukti audit bercampur baik relevan maupun tidak relevan sehingga auditor akan kesulitan untuk memberikan pertimbangannya.

Tidak semua informasi relevan untuk setiap keputusan yang dibuat auditor selama audit laporan keuangan klien. Studi sebelumnya mengenai *judgment* senior auditor menunjukkan bahwa adanya informasi tidak relevan memperlemah implikasi informasi yang relevan terhadap *auditor judgment*. Fenomena ini selanjutnya disebut sebagai *dilution effect* (Nisbett et al, 1981). Sayangnya studi-studi sebelumnya tidak mempertimbangkan peran pengalaman terhadap penggunaan bukti tidak relevan dalam auditor judgment.

Dalam literatur psikologi dan auditing menunjukkan bahwa efek dilusi dalam auditing bisa berkurang oleh auditor yang berpengalaman karena struktur pengetahuan yang baik dari auditor yang berpengalaman menyebabkan mereka mengabaikan informasi yang tidak relevan (Sandra, 1999). Dengan kata lain kompleksitas tugas yang dihadapi sebelumnya oleh seorang auditor akan menambah pengalaman serta pengetahuannya. Pendapat ini didukung oleh Abdolmohammadi dan Wright (1987) yang menunjukkan bahwa auditor yang tidak berpengalaman mempunyai tingkat kesalahan yang lebih signifikan dibandingkan dengan auditor yang lebih berpengalaman.

Pengalaman yang lebih akan menghasilkan pengetahuan yang lebih (Christ, 1993). Seseorang yang melakukan pekerjaan sesuai dengan pengetahuan

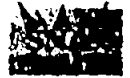


yang dimiliki akan memberikan hasil yang lebih baik daripada mereka yang tidak mempunyai pengetahuan yang cukup dalam tugasnya. Bener dan Walker (1994), mengatakan bahwa peningkatan pengetahuan yang muncul dari pelatihan formal sama bagusnya dengan yang didapat dari pengalaman khusus. Oleh karena itu pengalaman kerja telah dipandang sebagai suatu faktor penting dalam memprediksi kinerja akuntan publik, sehingga pengalaman dimasukkan sebagai salah satu persyaratan dalam memperoleh izin menjadi akuntan publik (SK Menkeu No. 43/KMK.017/1997).

Dalam rangka memenuhi persyaratan sebagai seorang profesional, auditor harus menjalani pelatihan yang cukup. Pelatihan tersebut berupa kegiatan-kegiatan, seperti seminar, simposium, lokakarya pelatihan itu sendiri dan kegiatan penunjang ketrampilan lainnya. Melalui program pelatihan para auditor juga mengalami proses sosialisasi agar dapat menyesuaikan diri dengan perubahan situasi yang akan ditemui (Putri dan Bandi, 2002). Pengetahuan auditor yang berkenaan dengan bukti relevan dan tidak relevan mungkin akan berkembang dengan adanya program pelatihan auditor ataupun dengan bertambahnya pengalaman auditor itu sendiri. Keberadaan informasi yang tidak relevan terhadap sasaran mengurangi kesamaan antara sasaran dan keadaan hipotesis yang disarankan oleh informasi yang relevan.

Dengan demikian maka kompleksitas tugas yang dihadapi oleh seorang auditor akan menambah pengalaman serta pengetahuannya. Pendapat ini didukung oleh Abdolmohammadi dan Wright (1987) yang menunjukkan bahwa auditor yang tidak berpengalaman mempunyai tingkat kesalahan yang lebih signifikan dibandingkan dengan auditor yang lebih berpengalaman.

Studi ini memperluas studi sebelumnya dengan mengecek apakah pengalaman memoderasi dampak informasi tidak relevan terhadap auditor judgment, dimana auditor dikelompokkan atas auditor berpengalaman yaitu *partners* dan *managers*, sementara auditor kurang berpengalaman adalah *senior auditors*. Dalam studi ini auditor dalam berbagai level tersebut diminta untuk memberikan penilaian mengenai kemampuan suatu entitas melanjutkan usahanya (*going concern*).



Perumusan Masalah

Dari uraian diatas jelaslah bahwa pengalaman sangat membantu auditor menyelesaikan pekerjaannya, sehingga pengalaman merupakan salah satu persyaratan dalam memperoleh ijin untuk menjadi akuntan publik, maka permasalahan penelitian ini dapat penulis rumuskan dalam pertanyaan berikut: Apakah pengalaman auditor mempengaruhi kemampuan auditor terhadap penggunaan bukti tidak relevan dalam auditor judgment?

Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah :

Untuk mengetahui apakah pengalaman auditor mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap penggunaan bukti dalam auditor judgment.

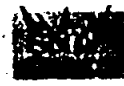
LANDASAN TEORI

1. Efek Pengalaman dan Judgment.

Pengalaman sebagai salah satu variabel yang banyak digunakan dalam berbagai penelitian. Marinus, Wray (1997) menyatakan bahwa secara spesifik pengalaman dapat diukur dengan rentang waktu yang telah digunakan terhadap suatu pekerjaan atau tugas (job). Penggunaan pengalaman didasarkan pada asumsi bahwa tugas yang dilakukan secara berulang-ulang memberikan peluang untuk belajar melakukannya dengan yang terbaik. Lebih jauh Kolodner (1983) dalam risetnya menunjukkan bagaimana pengalaman dapat digunakan untuk meningkatkan kinerja pengambilan keputusan. Namun dilain pihak beberapa riset menunjukkan kegagalan temuan tersebut (seperti Ashton, 1991; Blocher et al.1993), hal ini karena menurut Ashton (1991) sering sekali dalam keputusan akuntansi dan audit memiliki sedikit waktu untuk dapat belajar.

Selain itu, beberapa badan menghubungkan antara pengalaman dan profesionalitas sebagai hal yang sangat penting didalam menjalankan profesi akuntan publik. AICPA AU section 100-110 mengkaitkan professional dan pengalaman dalam kinerja auditor :

"The professional qualifications required of the independend auditor are those of person with the education and experience to practice as such. They do not



include those of person trained for qualified to engage in another profession or occupation".

Menurut The Institute of Chartered Account in Australia (1997:28):

Membership of profession means commitment to asset of value that serve to define that professional as specific "moral community". To be a good accountant one not only needs to have insight into one's profession, but to have accepted and internalized those values. Professional value clarification is an activity both of individual accountants, in identifying and gaining critical insight into the meaning and application of those values, and activity of professional it self.

Selain itu untuk menjadi professional menurut The Institute of Chartered Accounts in Australia (1997:30) adalah :

"Extensive training must be undertaken to be able to practice in the profession. A significant amount of the training consists of intellectual component. The profession provides a valueable service to the community".

Menurut Jeffrey (dalam Sri Sularso dan Ainun Na'im, 1999:156), memperlihatkan bahwa seseorang dengan lebih banyak pengalaman dalam suatu bidang memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatannya dan dapat mengembangkan suatu pemahaman yang baik mengenai peristiwa-peristiwa. Menurut Butts (dalam Sri Sularso dan Ainun Na'im, 1999:156), mengungkapkan bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman membuat judgment lebih baik dalam tugas-tugas profesional ketimbang akuntan pemeriksa yang belum berpengalaman. Hal ini dipertegas oleh Haynes et al (1998) yang menemukan bahwa pengalaman audit yang dipunyai auditor ikut berperan dalam menentukan pertimbangan yang diambil.

2. Efek Bukti relevan dan Pengalaman.

Efek dilusi seringkali dianggap sebagai representasi dari *heuristic*, dimana orang membuat judgment dengan membandingkan target sekarang dengan target yang diperkirakan (Kahneman dan Tversky, 1972; Alba dan Hutchinson, 1987). Adanya informasi tidak relevan mengenai target mengurangi similitas antara target dan perkiraan.

Dalam literatur psikologi efek dilusi dapat dikurangi dengan pengalaman, hal ini dimungkinkan karena pengambil keputusan yang lebih berpengalaman memiliki

meskipun informasi tidak relevan diakui sebelum keputusan diambilnya (Shanteau, 1993; Lesgold et al, 1988).

Dengan argumen yang diuraikan diatas maka dalam penelitian ini diprediksi bahwa bukti tidak relevan akan cenderung digunakan auditor yang kurang berpengalaman dibanding auditor berpengalaman dalam judgmentnya. Dengan demikian maka hipotesis penelitian ini adalah:

H1: Judgment auditor kurang berpengalaman akan terdiluasi oleh adanya informasi tidak relevan.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan dengan metode eksperimen yang memfokuskan pada *going-concern judgment*. Alasan digunakannya tugas *going concern* dalam penelitian ini adalah bahwa auditor senior seperti halnya dengan manajer dan partner adalah auditor yang selalu menghadapi persoalan *going concern* dalam menjalankan tugas-tugasnya. Riset sebelumnya mengindikasikan bahwa auditor berpengalaman memiliki struktur pengetahuan yang lebih baik untuk tugas-tugas *going concern* (Ricchiute, 1992).

Subjek berpengalaman dan kurang berpengalaman secara random ditugaskan untuk kondisi desain *between subject*. Variabel independen adalah Tipe bukti (relevan Vs kombinasi relevan dan tidak relevan) dan Tingkat Pengalaman (Partner & Manajer Vs Senior Auditor), sedangkan Variabel Dependen adalah penilaian subjek mengenai *going concern* perusahaan (kasus) pada satu tahun yang akan datang.

Prosedur Pretest.

Informasi yang digunakan dalam *material* eksperimen dalam studi ini sebelumnya diujikan kepada 5 auditor berpengalaman dari KAP internasional (3 partner dan dua manajer) yang bertujuan untuk mengidentifikasi bukti tidak relevan dari tugas *going concern*. Pretest ini dilakukan dengan prosedur sbb:

1. sebanyak 5 auditor berpengalaman diminta membaca satu lembar narasi mengenai sejarah dan latar belakang klien Hipotetis
2. Kemudian mereka ditanyakan dan diminta menilai (a) informasi relevan (b) informasi tidak relevan, yang diberikan dalam bentuk skala (informasi yang



relevan atau tidak relevan dengan kemampuan perusahaan untuk melanjutkan operasinya dimasa yang akan datang).

3. Skala penilaian adalah informasi relevan dengan skala -5 sampai +5 dan skala 0 untuk informasi tidak relevan.
4. Skala -5 sampai -1 adalah informasi relevan yang berdampak negatif, dan skala +1 sampai +5 adalah informasi relevan yang berdampak positif.

Dari pretest ini dihasilkan 11 item informasi bukti beserta skala nilai seperti disajikan dalam tabel sbb:

Tabel-1 Bukti relevan dan tidak relevan (Pretest)	
A. Bukti Relevan	Rating Pretest
1. Perusahaan mengalami kerugian dalam tahun berjalan dan tahun sebelumnya	-5
2. Selama tahun berjalan perusahaan mengalami negatif cash flow dari aktivitas operasi	-2
3. Rasio Hutang terhadap ekuitas lebih tinggi dibanding rata-rata industri.	-1,5
4. Persaingan yang ketat menyebabkan meningkatnya biaya pemasaran dan margin yang rendah.	-1
5. Biaya produksi yang tinggi menyebabkan perusahaan kehilangan pelanggan utama.	-2,5
6. Perusahaan sukses merestrukturisasi hutang pada tingkat bunga yang lebih rendah.	+2,5
B. Bukti Tidak Relevan	
1. Kepala internal auditor Perusahaan mengundurkan diri dan telah diganti dengan kepala internal auditor baru yang lebih tertatih.	0
2. Seluruh dokumen audit yang diminta oleh team audit eksternal telah disediakan dan diserahkan sesuai waktunya.	0
3. Kompensasi bagi manajemen direvisi yang mencerminkan upaya perusahaan mencapai target anggaran.	0
4. Perusahaan mulai program rotasi manajemen.	0
5. Klien secara periodik menghitung fisik inventory untuk mengoreksi kesalahan yang timbul dalam catatan inventory secara perpetual.	0

Subjek (Partisipan)



Sebanyak 87 partisipan yang dikelompokkan dalam 2 kelompok auditor yaitu kelompok *auditor berpengalaman* (partner dan manajer) sebanyak 31 orang dan auditor *kurang berpengalaman* yaitu 56 orang senior auditor dari berbagai KAP di Jakarta telah ikut berpartisipasi dalam eksperimen ini. Subjek kelompok auditor *berpengalaman* (partner dan manajer) Vs auditor *kurang berpengalaman* (senior auditor) tercermin dalam tahun pengalaman audit. Partner dan manajer memiliki pengalaman rata-rata 14,6 tahun sementara senior auditor memiliki pengalaman rata-rata 3,9 tahun. Dalam setiap audit, partner dan manajer adalah orang yang mengevaluasi keputusan *going concern*, sementara senior auditor adalah auditor yang familiar dengan tugas *going concern* dimana mereka memberi informasi kepada partner dan manajer mengenai *going concern* klien.

Eksperimen dilakukan terhadap subjek dalam bentuk kelompok kecil atau bahkan individual (dari auditor) sepanjang tahun 2005 tergantung kesediaan subjek pada masing-masing KAP baik langsung oleh peneliti maupun melalui *contact person*. Untuk menjaga integritas eksperimen ini, tiap *contact person* telah menerima dan memahami intruksi yang menyangkut prosedur standar eksperimen yang diperlukan. Pengujian terhadap hasil antara *subjek contact person* dan *subjek peneliti* pada berbagai level menunjukkan hasil yang tidak berbeda. Sehingga hasil subjek dari *contact person* dapat dimasukkan dalam analisis.

Tugas Eksperimen.

Dalam eksperimen yang dilakukan, setiap partisipan menerima satu buklet yang berisikan intruksi dan materi eksperimen (dalam hal ini partisipan diingatkan pentingnya bekerja independen atau sendiri-sendiri) dalam waktu 1 jam (maksimal 60 menit), sehingga kondisi yang sama tercipta pada partisipan yang berbeda lokasi eksperimennya.

Materi pertama, subjek diberikan informasi latar belakang dari klien hipotetis. Latar belakang ini termasuk informasi sejarah perusahaan, deskripsi produk perusahaan, dan tahun-tahun perusahaan beroperasi.

Materi kedua, setelah subjek membaca materi pertama (waktu 15 menit) kemudian subjek diberikan laporan keuangan klien hipotetis yang telah diaudit selama 3 tahun dan laporan keuangan tahun berjalan dari klien hipotetis ditambah dengan informasi mengenai ikhtisar laporan keuangan dan informasi spesifik lainnya.



Subjek yang *dikontrol kondisinya* hanya menerima informasi spesifik klien yang relevan saja, sementara *subjek dalam kondisi dilusi* menerima informasi spesifik klien yang relevan dan informasi spesifik yang tidak relevan. Kemudian masing-masing subjek diberikan waktu menggunakan materi yang diterimanya untuk dibaca dan kemudian masing-masing subjek diminta memberikan penilaiannya mengenai *going concern* (pada skala 0 sampai 100) perusahaan klien hipotetis pada tanggal laporan keuangan (waktu terhadap materi kedua ini 30 menit).

Setelah menyelesaikan materi kedua (kemudian dikumpulkan) subjek diminta untuk mengisi pertanyaan demografi (post-test) seperti, latar belakang pendidikan, lama bekerja, usia, pelatihan-pelatihan yang pernah diikuti.

HASIL-HASIL DAN ANALISIS

Statistik Deskriptif :

Berikut statistik lamanya bekerja Partisipan sebagai auditor yang dikelompokkan atas auditor berpengalaman dan auditor kurang berpengalaman:

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
KrgPengalamanTahun	56	1.20	10.00	3.9464	2.22015
Pengalaman	31	7.20	23.50	14.6484	4.73469
Valid N (listwise)	31				

Dari tabel diatas menunjukkan bahwa partisipan kurang berpengalaman yang ikut didalam eksperimen ini sebanyak 56 orang dengan rata-rata pengalaman kerja 3,9 tahun. Sedangkan partisipan berpengalaman yang ikut dalam eksperimen ini sebanyak 31 orang dengan lama bekerja sebagai auditor 14,6 tahun.

Uji Respons Bias:

Eksperimen dalam penelitian ini dilakukan dengan mendatangi partisipan setelah membuat perjanjian terlebih dahulu. Waktu eksperimen dilakukan selama 60 menit untuk setiap kelompok kecil atau individu partisipan. Pelaksana eksperimen ini dilakukan oleh peneliti sendiri dan contact person yang telah dijelaskan dengan rinci eksperimen yang akan dilakukan. Uji respons bias dilakukan untuk memastikan

bahwa hasil eksperimen yang dilakukan oleh kontak person telah sesuai dengan prosedur eksperimen. Hasil uji respons bias adalah sbb:

Group Statistics

	Pelaksana3	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
PngReffTotal	1	6	28.00	3.033	1.238
	2	5	28.60	2.302	1.030

Uji beda terhadap partisipan berpengalaman untuk bukti relevan dengan pelaksana eksperimen peneliti sebanyak 6 partisipan dan pelaksana eksperimen kontak person sebanyak 5 partisipan menunjukkan rata-rata penilaian going concern yang relatif tidak berbeda. Rata-rata nilai going concern 28 dengan pelaksana eksperimen peneliti dan 28,6 rata-rata nilai going concern dengan pelaksana eksperimen kontak person. Hasil Uji F menunjukkan bahwa sig sebesar $0,492 > 5\%$ dengan demikian bahwa tidak terdapat perbedaan hasil penilaian eksperimen antara pelaksana peneliti dan kontak person. Demikian pula dengan uji respon atas partisipan berpengalaman dengan bukti relevan dan tidak relevan, dan seluruh pengujian atas partisipan kurang pengalaman menunjukkan hasil yang sama.

Uji Hipotesis

Dalam penelitian ini respons partisipan dianalisis dengan 2×2 ANOVA dengan tipe bukti (relevan atau relevan dan Irrelevan) dan tingkat pengalaman (pengalaman dan kurang pengalaman) sebagai variabel *between-subjects* dan penilaian *going concern judgment* sebagai dependen variabel.

Panel A menyajikan statistik diskriptif *going concern judgment* dari auditor pengalaman dan auditor kurang pengalaman. Dari Panel A terlihat bahwa auditor berpengalaman rata-rata penilaian going concern judgment antara bukti relevan dan bukti relevan dan tdk relevan tidak signifikan berbeda yaitu 28,27 dan 30,40.

Sebaliknya Panel A menunjukkan bahwa auditor kurang berpengalaman rata-rata penilaian going concern judgment antara bukti relevan dan bukti relevan dan tidak relevan signifikan berbeda yaitu 48,88 dan 26,13. Dengan Uji Anova Hipotesis diterima pada $F = 510,231$ dengan $p = 0,00$.



Rata-rata going Concern Judgment Auditor

Panel A.

	Pengalaman	Kurang Pengalaman	
Bukti Relevan	Sel-1 Mean= 28,27 (2,611) N= 11	Sel-2 Mean = 48,88 (4,75) N= 25	Mean = 42,58 (10,49) N= 36
Bukti Relevan & Tdk Relevan	Sel-3 Mean= 30,40 (3,068) N= 20	Sel-4 Mean= 26,13 (2,680) N=31	Mean = 27,80 (3,51) N= 51
	Mean = 29,64 (3,05) N= 31	Mean = 36,29 (12,00) N= 56	

Perbandingan Bukti

Panel B

	<u>t-statistik</u>	<u>p-value</u>
1. Bukti Relevan Vs Bukti relevan dan Irrelevant Auditor kurang pengalaman.....	22,58	0,00
(Sel-2 Vs Sel-4 panel A)		
2. Bukti Relevan Vs Bukti relevan dan Irrelevant Auditor pengalaman.....	-1,942	0,062
(Sel-1 Vs Sel-3 panel A)		

Lebih lanjut perbandingan secara rinci dengan uji t terlihat hasilnya pada Panel B yang menegaskan bahwa hipotesis diterima dimana pengujian Bukti Relevan Vs



Bukti relevan dan Irrelevant Auditor kurang pengalaman (Sel-2 Vs Sel-4 panel A) signifikan pada t-statistik 22,58 dan p-value 0,00.

Sementara pengujian Bukti Relevan Vs Bukti relevan dan Irrelevant Auditor pengalaman (Sel-1 Vs Sel-3 panel A) tidak signifikan berbeda pada t-statistik -1,942 dan p-value 0,062.

Hasil ini menunjukkan bahwa judgment auditor kurang berpengalaman signifikan dipengaruhi oleh informasi tidak relevan dan bukti tidak relevan tidak signifikan berpengaruh terhadap judgment auditor berpengalaman.

KESIMPULAN

Riset ini menemukan bahwa pengalaman mengurangi dampak informasi tidak relevan terhadap judgment auditor. Auditor berpengalaman (partner dan Manajer) tidak terpengaruh oleh adanya informasi tidak relevan dalam membuat going concern judgment. Hasil ini konsisten dengan riset sebelumnya Hackenbrack (1992), Hoffman dan Patton (1997), Glover (1997). Penelitian ini menegaskan bahwa efek dilusi (dilution effect) terdapat pada profesi auditor sebagaimana penelitian Nisbett et al (1981).

Temuan bahwa efek dilusi dapat dikurangi dengan pengalaman telah konsisten dengan penelitian psikologi dan auditing sebelumnya yang menunjukkan bahwa struktur pengetahuan yang lebih maju melalui pengalaman memoderasi dampak bukti tidak relevan dalam pertimbangan audit (audit judgment) (Patel dan Groen, 1986; Lesgold et al, 1988; Biggs et al, 1987)

Penelitian ini juga menemukan bahwa metode eksperimen dengan menggunakan kontak person tidak berbeda hasilnya dengan yang dilakukan peneliti. Dengan demikian maka modifikasi metode eksperimen menunjukkan hasil yang sesuai dengan yang diinginkan peneliti.

Hasil penelitian ini memiliki keterbatasan antara lain: *Pertama*, metode eksperimen ini mempunyai keterbatasan dalam validitas eksternal. *Kedua*, penelitian ini hanya terbatas pada *going concern judgment* saja sehingga perluasan riset ini seperti dalam review kertas kerja dapat dilakukan. *Ketiga*, Metode eksperimen ini tidak sepenuhnya mampu mengontrol banyak hal seperti tempat, suasana auditor dll.



DAFTAR PUSTAKA

- Alba, J.W., and J.W. Hutchinson, 1987. *Dimensions of Consumer expertise*. Journal of Consumer Research.
- Biggs, S.F., and T.J. Mock, 1983. *An Investigation of auditor decision process in the evaluation of internal control and audit scope decisions*. Journal of Accounting Review.
- _____, W.F. Messier, Jr and J.V. Hansen, 1987. *A Descriptive analysis of computer audit specialists decision-making behavior in advanced computer environment*. Auditing: A journal of Practice & Theory.
- Bonner, S.R. Libby, and M.W. Nelson, 1996. *Using decision aids to improve auditors' conditional probability judgments*. The Accounting Review.
- Bouwman, M.J., 1984. *Expert vs Novice decision-making in accounting*. Accounting organization, and society.
- Fredrick, D.M., 1991. *Auditors' representation and retrieval of internal control knowledge*. The Accounting Review.
- _____, V.B. Heiman-Hoffman, and R. Libby, 1994. *Structure of auditors' knowledge of financial statement errors*. Auditing. A journal of Practice & Theory.
- Glover, S., 1997. *The Influence of time pressure and accountability on auditors' processing of nondiagnostic information*. Journal of accounting Research.
- Hackenbrack, K., 1992. *Implications of seemingly irrelevant evidence in audit judgment*. Journal of accounting Research.
- Hoffman, V. and Patton, 1997. *Accountability, the Dilution effect, and conservatism in auditors' fraud judgment*. Journal of accounting Research.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Penerbit Salemba Empat.
- Kahneman, D. and A. Tversky, 1972. *Subjective probability: A judgment of representativeness*. Cognitive Psychology.
- Lesgold, A.H. Rubinson, P. Feltovich, R. Glaser, D. Klopfer, and Y. Wang, 1988. *Expertise in a complex skill: Diagnostic x-ray pictures*. The nature of expertise. Hill dale press.
- Libby R. and D.M. Fredrick, 1990. *Experience and the ability to explain audit findings*. Journal of accounting Research.



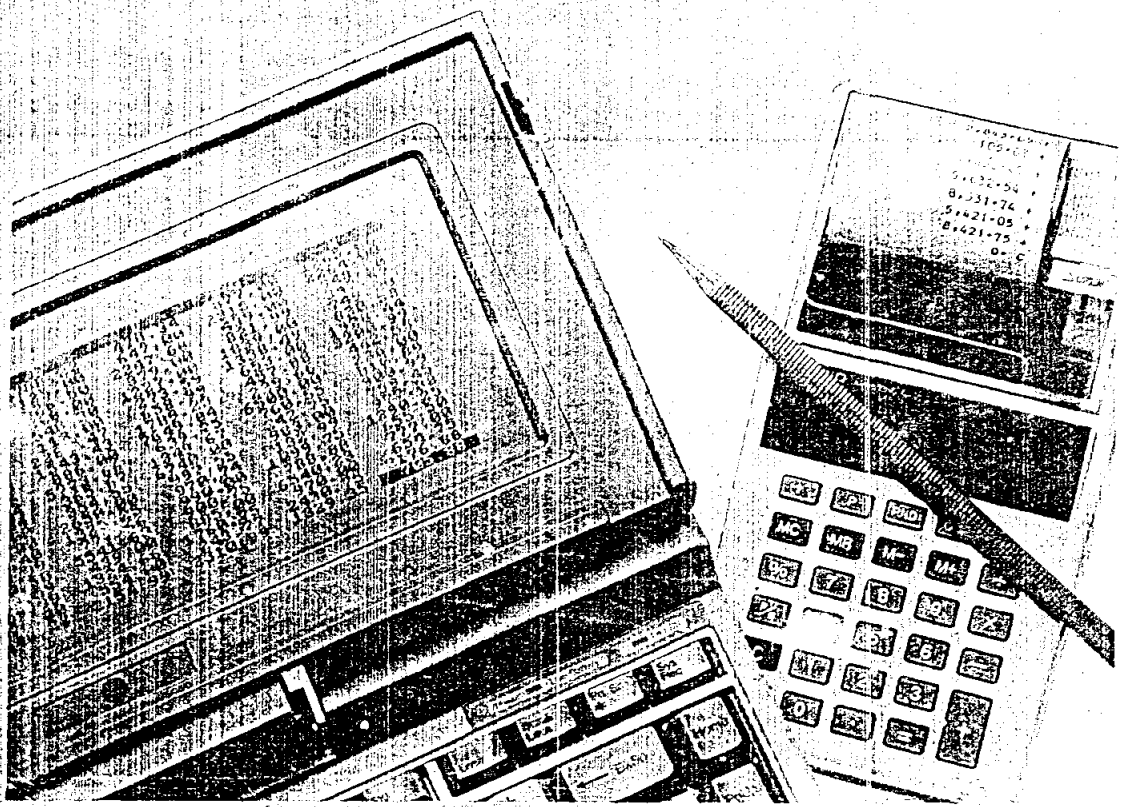
Nelson.M.W,RLibby and S.E.Bonner, 1995. *Knowledge structures and the estimation of conditional probabilities in audit planning*. The Accounting Review.

Nisbet.R.E.H.Zukier and R.E.Lemley, 1981. *The dilution effect: Nondiagnostic information weakens the implication of diagnostic information*. Cognitive Psychology

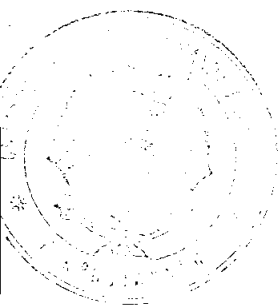
Putri dan Bandi, 2002. *Pengaruh pengalaman dan dan pelatihan pada struktur pengetahuan auditor tentang kekeliruan*. Simposium Nasional Akuntansi 5. Semarang.

AUDITING MODERN

Buku I



H. S. Munawir
Dosen Fakultas Ekonomi
Universitas Gadjah Mada
Yogyakarta

[illegible]

EDITING MODERN KU 1

S. Munawir

tidak dapat ada pada penulis. Tidak boleh direproduksi sebagian atau utuh dalam bentuk apapun tanpa izin tertulis dari penulis.

lap. 8. Diberitikan oleh:

F-YOGYAKARTA

1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, 2024, 2025, 2026, 2027, 2028, 2029, 2030, 2031, 2032, 2033, 2034, 2035, 2036, 2037, 2038, 2039, 2040, 2041, 2042, 2043, 2044, 2045, 2046, 2047, 2048, 2049, 2050, 2051, 2052, 2053, 2054, 2055, 2056, 2057, 2058, 2059, 2060, 2061, 2062, 2063, 2064, 2065, 2066, 2067, 2068, 2069, 2070, 2071, 2072, 2073, 2074, 2075, 2076, 2077, 2078, 2079, 2080, 2081, 2082, 2083, 2084, 2085, 2086, 2087, 2088, 2089, 2090, 2091, 2092, 2093, 2094, 2095, 2096, 2097, 2098, 2099, 2100, 2101, 2102, 2103, 2104, 2105, 2106, 2107, 2108, 2109, 2110, 2111, 2112, 2113, 2114, 2115, 2116, 2117, 2118, 2119, 2120, 2121, 2122, 2123, 2124, 2125, 2126, 2127, 2128, 2129, 2130, 2131, 2132, 2133, 2134, 2135, 2136, 2137, 2138, 2139, 2140, 2141, 2142, 2143, 2144, 2145, 2146, 2147, 2148, 2149, 2150, 2151, 2152, 2153, 2154, 2155, 2156, 2157, 2158, 2159, 2160, 2161, 2162, 2163, 2164, 2165, 2166, 2167, 2168, 2169, 2170, 2171, 2172, 2173, 2174, 2175, 2176, 2177, 2178, 2179, 2180, 2181, 2182, 2183, 2184, 2185, 2186, 2187, 2188, 2189, 2190, 2191, 2192, 2193, 2194, 2195, 2196, 2197, 2198, 2199, 2200, 2201, 2202, 2203, 2204, 2205, 2206, 2207, 2208, 2209, 2210, 2211, 2212, 2213, 2214, 2215, 2216, 2217, 2218, 2219, 2220, 2221, 2222, 2223, 2224, 2225, 2226, 2227, 2228, 2229, 2230, 2231, 2232, 2233, 2234, 2235, 2236, 2237, 2238, 2239, 2240, 2241, 2242, 2243, 2244, 2245, 2246, 2247, 2248, 2249, 2250, 2251, 2252, 2253, 2254, 2255, 2256, 2257, 2258, 2259, 2260, 2261, 2262, 2263, 2264, 2265, 2266, 2267, 2268, 2269, 2270, 2271, 2272, 2273, 2274, 2275, 2276, 2277, 2278, 2279, 2280, 2281, 2282, 2283, 2284, 2285, 2286, 2287, 2288, 2289, 2290, 2291, 2292, 2293, 2294, 2295, 2296, 2297, 2298, 2299, 2300, 2301, 2302, 2303, 2304, 2305, 2306, 2307, 2308, 2309, 2310, 2311, 2312, 2313, 2314, 2315, 2316, 2317, 2318, 2319, 2320, 2321, 2322, 2323, 2324, 2325, 2326, 2327, 2328, 2329, 2330, 2331, 2332, 2333, 2334, 2335, 2336, 2337, 2338, 2339, 2340, 2341, 2342, 2343, 2344, 2345, 2346, 2347, 2348, 2349, 2350, 2351, 2352, 2353, 2354, 2355, 2356, 2357, 2358, 2359, 2360, 2361, 2362, 2363, 2364, 2365, 2366, 2367, 2368, 2369, 2370, 2371, 2372, 2373, 2374, 2375, 2376, 2377, 2378, 2379, 2380, 2381, 2382, 2383, 2384, 2385, 2386, 2387, 2388, 2389, 2390, 2391, 2392, 2393, 2394, 2395, 2396, 2397, 2398, 2399, 2400, 2401, 2402, 2403, 2404, 2405, 2406, 2407, 2408, 2409, 2410, 2411, 2412, 2413, 2414, 2415, 2416, 2417, 2418, 2419, 2420, 2421, 2422, 2423, 2424, 2425, 2426, 2427, 2428, 2429, 2430, 2431, 2432, 2433, 2434, 2435, 2436, 2437, 2438, 2439, 2440, 2441, 2442, 2443, 2444, 2445, 2446, 2447, 2448, 2449, 2450, 2451, 2452, 2453, 2454, 2455, 2456, 2457, 2458, 2459, 2460, 2461, 2462, 2463, 2464, 2465, 2466, 2467, 2468, 2469, 2470, 2471, 2472, 2473, 2474, 2475, 2476, 2477, 2478, 2479, 2480, 2481, 2482, 2483, 2484, 2485, 2486, 2487, 2488, 2489, 2490, 2491, 2492, 2493, 2494, 2495, 2496, 2497, 2498, 2499, 2500, 2501, 2502, 2503, 2504, 2505, 2506, 2507, 2508, 2509, 2510, 2511, 2512, 2513, 2514, 2515, 2516, 2517, 2518, 2519, 2520, 2521, 2522, 2523, 2524, 2525, 2526, 2527, 2528, 2529, 2530, 2531, 2532, 2533, 2534, 2535, 2536, 2537, 2538, 2539, 2540, 2541, 2542, 2543, 2544, 2545, 2546, 2547, 2548, 2549, 2550, 2551, 2552, 2553, 2554, 2555, 2556, 2557, 2558, 2559, 2560, 2561, 2562, 2563, 2564, 2565, 2566, 2567, 2568, 2569, 2570, 2571, 2572, 2573, 2574, 2575, 2576, 2577, 2578, 2579, 2580, 2581, 2582, 2583, 2584, 2585, 2586, 2587, 2588, 2589, 2590, 2591, 2592, 2593, 2594, 2595, 2596, 2597, 2598, 2599, 2600, 2601, 2602, 2603, 2604, 2605, 2606, 2607, 2608, 2609, 2610, 2611, 2612, 2613, 2614, 2615, 2616, 2617, 2618, 2619, 2620, 2621, 2622, 2623, 2624, 2625, 2626, 2627, 2628, 2629, 2630, 2631, 2632, 2633, 2634, 2635, 2636, 2637, 2638, 2639, 2640, 2641, 2642, 2643, 2644, 2645, 2646, 2647, 2648, 2649, 2650, 2651, 2652, 2653, 2654, 2655, 2656, 2657, 2658, 2659, 2660, 2661, 2662, 2663, 2664, 2665, 2666, 2667, 2668, 2669, 2670, 2671, 2672, 2673, 2674, 2675, 2676, 2677, 2678, 26

quasi-HAP

10

- a. Memenuhi kepentingan untuk:
 1. memberikan informasi keuangan secara kuantitatif mengenai perusahaan tertentu guna memenuhi keperluan para pemakai dalam mengambil keputusan-keputusan ekonomi.
 2. menyajikan informasi yang dapat dipercaya mengenai posisi keuangan dan perubahan-perubahan kekayaan bersih perusahaan.
 3. menyajikan informasi keuangan yang dapat membantu para pemakai dalam menilai kemampuan memperoleh laba dari perusahaan.
 4. menyajikan lain-lain informasi yang diperoleh mengenai perubahan-perubahan dalam harta dan kewajiban, serta mengungkapkan lain-lain informasi yang sesuai dengan keperluan para pemakai.
- b. Mencapai mutu sebagai berikut:
 5. relevan.
 6. jelas dan dapat dimengerti.
 7. dapat diuji kebenarannya.
 8. mencerminkan keadaan perusahaan menurut waktunya secara tepat.
 9. dapat diperbandingkan.
 10. lengkap dan netral.

Untuk menjamin para pemakai laporan keuangan, bahwa laporan tersebut telah disusun sesuai dengan kriteria yang sudah ditetapkan yaitu "Prinsip Akuntansi yang Berlaku Umum" maka diperlukan pihak ketiga yang bebas tidak memihak (*independen*) untuk mengadakan penilaiannya. Pihak ketiga yang *independen* tersebut adalah akuntan publik atau auditor *independen*. Audit yang dilakukan oleh auditor *independen* merupakan suatu fungsi untuk menentukan apakah laporan keuangan yang disusun manajemen telah memenuhi pedoman atau kriteria yang telah disepakati bersama atau telah memenuhi ketentuan-ketentuan yang telah digariskan dalam prinsip akuntansi yang berlaku umum. Auditor setelah mengaudit laporan keuangan kliennya akan memberikan laporan, dinamakan Laporan Akuntan atau Laporan Auditor, yang tujuannya untuk menyatakan pendapatannya apakah laporan keuangan dan hasil operasi perusahaan klien telah disajikan secara wajar dalam arti sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Alasan utama adanya profesi auditor adalah untuk melakukan fungsi pengesahan atau meyakinkan akan kewajaran laporan keuangan. Fungsi pengesahan ini mempunyai dua tahap yang mempunyai arti yang berbeda. Pertama, auditor harus melakukan suatu pengauditan; hal ini dilakukan untuk memperoleh bukti yang obyektif dan relevan sehingga auditor tersebut dapat menyatakan pendapatnya terhadap laporan keuangan yang diauditnya. Tahapan yang

kedua dari fungsi pengesahan ini adalah adanya penyusunan laporan auditor yang ditujukan kepada pemakai laporan keuangan yang memuat pendapat auditor tentang kewajaran laporan keuangan yang bersangkutan.

Dalam melakukan pengujian, auditor secara independen akan memeriksa atau mengaudit laporan keuangan yang disajikan oleh kliennya untuk menentukan kesesuaian laporan keuangan tersebut dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Dalam proses auditnya, baik dalam memahami struktur pengendalian intern yang digunakan sebagai dasar untuk memproses informasi yang disajikan dalam laporan keuangan, maupun terhadap transaksi-transaksi yang terjadi, auditor akan bekerja sesuai dengan standar atau norma yang telah ditetapkan oleh profesinya (di Indonesia disebut Standar Auditing yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia). Di samping standar, auditor dalam melakukan profesinya juga dilandasi oleh Kode Etik yang merupakan tatanan moral atau landasan untuk bertindak bagi profesi akuntan sehingga apa yang dihasilkan dapat dipercaya oleh masyarakat.

Sumbangan auditor adalah untuk memberikan keterpercayaan terhadap laporan keuangan atau menjadikan laporan keuangan lebih dapat dipercaya, yaitu dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan oleh pihak-pihak pemakai laporan, baik kreditor, pemegang saham, pemerintah atau pihak ketiga lainnya yang berkepentingan dengan laporan keuangan tersebut. Dengan kata lain, laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor independen lebih dapat dipercaya dibandingkan dengan yang tidak diaudit.

Disyaratkan bagi manajemen, agar laporan keuangan menjadi lebih bermanfaat maka dia harus mengolah data keuangan menjadi laporan keuangan berdasarkan standar akuntansi yang berlaku umum (salah satu elemen dari prinsip akuntansi yang berlaku umum adalah Standar Akuntansi Keuangan; yang disusun oleh Ikatan Akuntan Indonesia), di lain pihak para pemakai laporan keuangan juga harus menginterpretasikan laporan keuangan tersebut dengan mendasarkan diri pada prinsip akuntansi yang berlaku umum. Dengan demikian komunikasi antara kedua pihak akan berjalan lancar karena masing-masing menggunakan dasar yang sama dan pesan yang ingin disampaikan oleh penyaji sama dengan pesan yang diterima oleh pemakai laporan tersebut. Dari uraian tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa prinsip akuntansi yang berlaku umum bagi manajemen merupakan pedoman atau dasar pengolahan data keuangan dan penyajian laporan keuangan, bagi auditor berfungsi sebagai dasar atau ukuran menyatakan kewajaran laporan keuangan, sedangkan bagi pemakai laporan mempunyai fungsi sebagai landasan atau dasar untuk menginterpretasikan laporan keuangan yang bersangkutan.

J I L I D

1

Auditing

RY SIMAMORA



UPP AMP KPN
IKUT MENCERDASKAN BANGSA

Auditing I

Cetakan pertama, April 2002

Pengarang:

Henry Simamora

Editor:

Dra. Siti Resmi, MM., Akt.

Design Cover:

UPP AMP YKPN

Lay out:

Ari Widodo

ISBN: 979-8170-84-9



Penerbit dan Pencetak

Unit Penerbit dan Percetakan (UPP) AMP YKPN

Jl. Langensari 45 Balapan, Yogyakarta 55222

Telp. (0274) 586115, Fax (0274) 586115 PO. BOX 6441 YKKL.

Hak cipta pada penulis

Hak penerbitan pada penerbit.

Tidak boleh direproduksi sebagian atau seluruhnya dalam bentuk apapun tanpa izin tertulis dari pengarang dan/atau penerbit

Kutipan pasal 44:

Sanksi Pelanggaran Undang-Undang Hak Cipta 1987

1. Barang siapa dengan sengaja dan tanpa hak mengumumkan atau memperbanyak suatu ciptaan atau memberi izin untuk ini, dipidana dengan pidana penjara paling lama 7 (tujuh) tahun dan/atau denda paling banyak Rp 100.000.000,00 (seratus juta rupiah).
2. Barang siapa dengan sengaja menyiarkan, memamerkan, mengedarkan, atau menjual kepada umum suatu ciptaan atau barang hasil pelanggaran Hak Cipta sebagaimana dimaksud ayat (1), dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan atau denda paling banyak Rp 50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah).

Bab 1

Auditing dan Profesi Akuntansi Publik

PENDAHULUAN

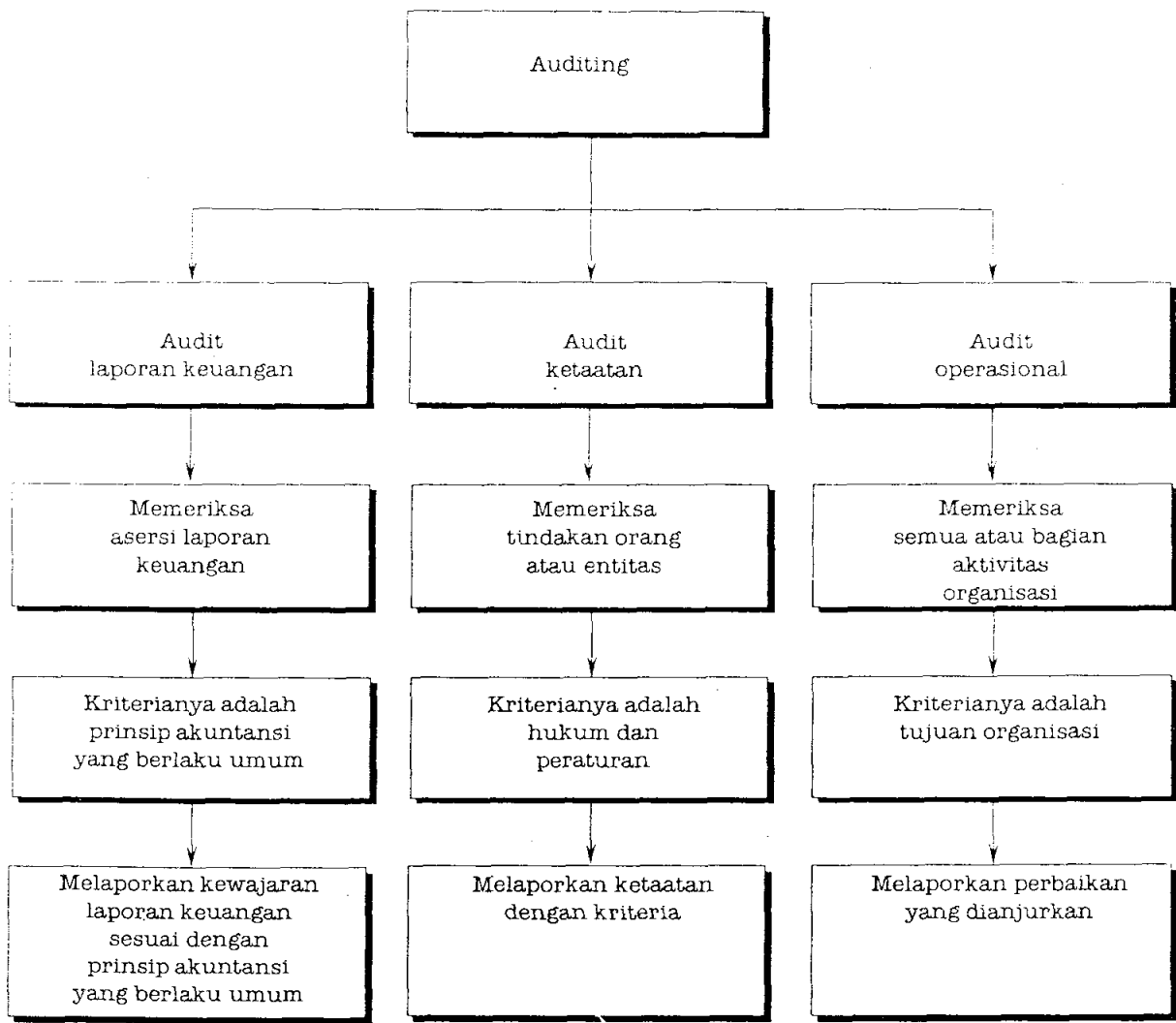
Keputusan-keputusan ekonomik biasanya diambil berdasarkan pada informasi yang tersedia bagi para pengambil keputusan. Informasi andal dan relevan diperlukan manakala manajer, investor, kreditor, dan badan regulatori lainnya ingin mengambil keputusan rasional menyangkut alokasi sumber daya. Kebutuhan informasi yang andal dan relevan menciptakan suatu permintaan akan jasa akuntansi dan auditing. Bankir dan kreditor memerlukan informasi yang andal untuk membuat keputusan pemberian pinjaman, dan investor membutuhkan informasi seperti itu untuk mengambil keputusan membeli atau menjual. Auditing memainkan peran penting dalam proses tersebut dengan menyediakan laporan yang obyektif dan independen atas keandalan informasi. Auditor memberikan jasa yang berharga dengan mengurangi risiko bahwa informasi yang diberikan tidak relevan atau tidak andal. Di dalam Bab I antara lain akan diulas peran auditing, definisi auditing, dan berbagai tipe audit dan auditor. Selain itu, akan dijelaskan pula jasa yang dilakukan oleh kantor akuntan publik. Bab I disudahi dengan bahasan mengenai struktur organisasional kantor akuntan publik.

kurang dari 100 persen dari unsur dalam saldo atau golongan transaksi. Di samping itu, sebatas entitas gagal mencatat peristiwa atau transaksi ekonomik, auditor tidak dapat mengaudit hasilnya. Lebih jauh, andai kata pengendalian atas kelengkapan pengolahan dan pencatatan data tidak ada atau tidak efektif, barangkali mustahil untuk mengaudit pos-pos laporan keuangan atau bahkan laporan keuangan secara keseluruhan.

TIPE AUDIT

Audit biasanya diklasifikasikan ke dalam tiga kategori: audit laporan keuangan, audit ketaatan, dan audit operasional. Setiap tipe audit tersebut melayani tujuan yang berbeda, lihat Gambar 1-4.

GAMBAR 1-4
Perbandingan Antara Audit Laporan Keuangan, Audit Ketaatan, dan Audit Operasional



Audit Laporan Keuangan

Dewasa ini, audit laporan keuangan esensial dalam mengelola bisnis karena audit ini memberikan data yang menjadi dasar keputusan pengalokasian sumber daya yang langka. Dalam audit laporan keuangan (*financial statements audit*), auditor mengumpulkan bukti dan

menurut prinsip akuntansi yang berlaku umum. Lebih dari itu, formulasi kriteria untuk mengevaluasi informasi dalam audit operasional merupakan persoalan yang sangat subyektif. Dalam hal ini, audit operasional lebih menyerupai konsultasi manajemen secara umum.

Dewasa ini sudah berkembang pula audit forensik. Tujuan audit forensik (*forensic audit*) adalah mendeteksi atau mencegah bermacam-macam aktivitas curang (*fraudulent activities*). Penggunaan auditor untuk melakukan audit forensik mengalami perkembangan pesat, terutama ketika kecurangan melibatkan persoalan keuangan. Beberapa contoh yang memungkinkan diselenggarakannya audit forensik antara lain:

- 1. Kecurangan bisnis atau penggelapan oleh manajemen.
- 2. Investigasi kriminal.
- 3. Perselisihan pemegang saham dan firma.
- 4. Kerugian ekonomik perusahaan.
- 5. Perselisihan matrimonial.

Sebagai misal, dalam perikatan kecurangan bisnis (*business fraud*), audit dapat melibatkan penelusuran dana atau identifikasi aktiva dan pemulihan. Investigasi kecurangan karyawan dapat melibatkan keberadaan, sifat, luas, dan identifikasi pelaku kriminal penyalahgunaan aktiva. Audit forensik dapat pula diadakan untuk menelusuri dan mencari aktiva dalam proses perceraian suami-istri.

TIPE AUDITOR

Auditor biasanya digolongkan ke dalam empat kategori: auditor eksternal, auditor internal, auditor pemerintah. Setiap tipe auditor melayani tujuan yang berbeda, seperti yang lipaparkan pada Gambar 1-6.

Auditor Eksternal (Auditor Independen)

Auditor eksternal (*external auditor*) acap kali disebut auditor independen (*independent auditor*) atau akuntan publik terdaftar (*certified public accountant*). Auditor seperti itu disebut eksternal karena mereka tidak dikaryakan oleh entitas yang sedang diauditnya. Perusahaan menunjuk akuntan publik terdaftar (kantor akuntan publik) untuk melakukan audit independen terhadap laporan keuangan mereka. Klien membayar honor jasa (*fee*) auditor, namun auditor biasanya dianggap independen/mandiri dari klien karena auditor melayani bermacam-macam klien. Klien auditor eksternal/independen dapat mencakup perusahaan yang mencari laba, organisasi nirlaba, badan pemerintah, maupun individu. Auditor eksternal juga melaksanakan audit ketaatan, audit operasional, dan audit forensik bagi entitas tersebut. Auditor eksternal dapat berpraktik sebagai perusahaan perorangan atau menjadi anggota dari sebuah afiliasi kantor akuntan publik besar.

Pendapat yang dikeluarkan oleh auditor independen mengenai laporan keuangan membuat laporan tersebut menjadi lebih kredibel bagi pemakai-pemakai seperti pemodal, bankir, kreditor, dan pemerintah, dan masyarakat umum lainnya. Oleh karena kepercayaan publik diletakkan pada auditor independen, negara menetapkan akuntan publik terdaftar sebagai orang yang berwenang untuk berpraktik sebagai auditor independen. Di Indonesia, pemakaian gelar akuntan ("Accountant") diatur dalam Undang-undang No. 34 Tahun 1954, yang diundangkan dan berlaku sejak tanggal 13 November 1954. Undang-undang tersebut mengatur tentang pemakaian gelar akuntan yang hanya diberikan kepada mereka yang mempunyai ijazah akuntan sesuai dengan ketentuan dan berdasarkan undang-undang ini. Beberapa hal pokok dari undang-undang tersebut adalah:

Ijazah akuntan diberikan oleh perguruan tinggi (universitas) negeri atau perguruan tinggi swasta yang dibentuk menurut undang-undang atau diakui oleh pemerintah. Ijazah dari

Auditor Internal

Hampir setiap perusahaan besar mempunyai auditor internal. Auditor internal juga dikaryakan secara ekstensif oleh badan pemerintah dan organisasi nirlaba. Auditor internal (*internal auditor*) diangkat sebagai pegawai purnawaktu oleh entitas untuk menyelenggarakan audit di dalam organisasi perusahaan. Konsekuensinya, auditor internal lebih berminat pada penentuan apakah kebijakan dan prosedur organisasional sudah diikuti atau belum serta pengamanan aktiva organisasi. Selain itu, auditor internal juga terlibat dalam *review* efektivitas dan efisiensi prosedur organisasi, dan dalam penentuan keandalan informasi yang dihasilkan di dalam organisasi. Auditor internal terutama melakukan audit ketaatan dan audit operasional.

Staf audit internal sering melapor kepada komite audit (*audit committee*) dewan direksi serta kepada presiden/direktur atau eksekutif puncak lainnya. Penempatan strategis yang tinggi dalam struktur organisasional semacam itu membantu memastikan bahwa auditor internal bakal memperoleh akses segera terhadap semua unit organisasi, dan rekomendasi mereka akan segera menarik perhatian kepala departemen. Adalah imperatif bahwa auditor internal bersifat independen dari kepala departemen dan eksekutif lini lainnya yang pekerjaannya sedang ditelaah oleh auditor internal. Oleh karena itu, biasanya tidak dikehendaki manakala staf auditing internal berada di bawah wewenang akuntan kepala. Kendatipun demikian, terlepas dari jenjang pelaporannya, independensi auditor internal sudah barang tentu tidak setara dengan auditor independen. Auditor internal merupakan pegawai organisasi tempat mereka bekerja, menjadi subyek terhadap hambatan yang melekat pada hubungan majikan-karyawan.

Auditor Pemerintah

Pemerintah biasanya mengkaryakan auditor pemerintah (*government auditor*) untuk menentukan ketaatan terhadap hukum, undang-undang, kebijakan, dan prosedur. Contoh auditor pemerintah adalah auditor yang berdinasi di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jendral pada badan-badan pemerintah, dan Direktorat Jendral Pajak. Auditor pada Kantor Pelayanan Pajak (KPP) melakukan audit ketaatan terhadap wajib pajak untuk menentukan apakah wajib pajak sudah membayar utang pajak penghasilan secara benar.

Auditor forensik adalah auditor yang bergerak dalam bidang audit forensik, yang terbilang mulai berkembang. Auditor forensik (*forensic auditor*) dikaryakan oleh perusahaan, badan pemerintah, kantor akuntan publik, dan perusahaan jasa konsultasi dan investigasi. Auditor semacam ini terlatih dalam mendeteksi, menginvestigasi, dan menangkal tindak kecurangan dan kejahatan kerah putih. Beberapa contoh situasi yang melibatkan auditor forensik antara lain:

- 1) Analisis transaksi keuangan yang melibatkan transfer kas tidak sah di antara beberapa perusahaan.
- Rekonstruksi catatan akuntansi yang tidak lengkap untuk menyelesaikan klaim asuransi terhadap penilaian persediaan.
- Pembuktian aktivitas pencucian uang dengan merekonstruksi transaksi kas.
- Investigasi dan dokumentasi penggelapan serta negosiasi penyelesaian asuransi.

ASA PERIKATAN YANG DILAKUKAN OLEH KANTOR AKUNTAN PUBLIK

Salah satu syarat profesional yang bekerja di kantor akuntan publik memenuhi syarat untuk memberikan bermacam-macam jasa perikatan. Setiap jasa perikatan (*engagement service*) dapat diklasifikasikan sebagai perikatan atestasi dan perikatan nonatestasi.

Auditing

(Pengauditan)

Maryono Jusup

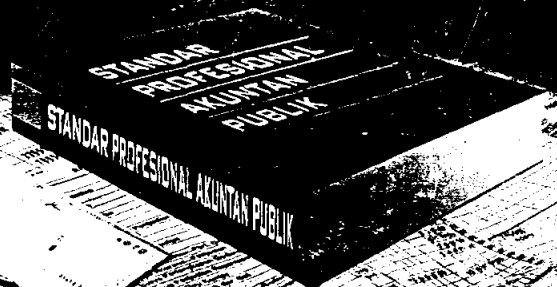
Universitas Gadjah Mada



FAKULTAS ILMU EKONOMI

DEPARTEMEN KEUANGAN DAN KETUAAN PAHLAWAN NEGARA

Bagian Penerbitan



Perpustakaan Nasional : Katalog dalam Terbitan

JUSUP, Al. Haryono

Auditing/Al. Haryono Jusup
Yogyakarta, Bagian Penerbitan Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN, 2001
xix, 561 hlm.; 24 cm
Bibliografi

ISBN 979-8146-70-0

I. Auditing

I. Judul

Kutipan Pasal 44:

Sanksi Pelanggaran Undang-undang Hak Cipta 1987

1. Barangsiapa dengan sengaja dan tanpa hak mengumumkan atau memperbanyak suatu ciptaan atau memberi izin untuk itu, dipidana dengan pidana penjara paling lama 7 (tujuh) tahun dan/atau denda paling banyak Rp100.000.000,- (seratus juta rupiah)
2. Barangsiapa dengan sengaja menyiarkan, memamerkan, mengedarkan atau menjual kepada umum suatu ciptaan atau barang hasil pelanggaran Hak Cipta sebagaimana dimaksud Ayat (1), dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan/atau denda paling banyak Rp50.000.000,- (lima puluh juta rupiah)

AUDITING

Cetakan Pertama, Agustus 2001

Penulis:

Drs. Al. Haryono Jusup, M.B.A., Akuntan

© Hak cipta pada pengarang.
Hak penerbitan pada penerbit.

Tidak boleh direproduksi sebagian atau seluruhnya dalam bentuk apa pun tanpa ijin tertulis dari pengarang dan/atau penerbit

Penerbit:

Bagian Penerbitan Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN
Jl. Seturan, Yogyakarta 55281
Telp. (0274) 486321, (Hunting) Fax. (0274) 486081

Desain Sampul:

Dedik Hariyanto

Penanggung jawab desain:

PT. PENTAMUDA KARYA BANGSA

juga mengenai perbedaan antara berbagai jenis audit yang bisa dilakukan oleh seorang auditor.

DEFINISI PENGAUDITAN

Di atas telah diuraikan tentang arti penting audit atas laporan keuangan dan hubungannya dengan jasa attestasi lain serta jasa penjaminan yang diberikan kantor akuntan publik. Sekarang marilah kita bahas pengertian pengauditan dengan menggunakan definisi berikut:

Pengauditan adalah suatu proses sistimatis untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan-tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi secara obyektif untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Definisi di atas mengandung arti yang luas dan berlaku untuk segala macam jenis pengauditan yang memiliki tujuan berbeda-beda. Pembahasan tentang masing-masing anak-kalimat di bawah ini adalah dalam konteks audit atas laporan keuangan dari suatu organisasi bisnis, biasa disebut audit laporan keuangan, karena laporan keuangan sudah umum dikenal dalam masyarakat.

Proses sistematis. Kata “sistematis” mengandung implikasi yang berkaitan dengan berbagai hal, yaitu: bahwa perencanaan audit dan perumusan strategi audit merupakan bagian penting dari proses audit, bahwa perencanaan audit dan strategi audit harus berhubungan dengan pemilihan dan penilaian bukti untuk tujuan audit tertentu, bahwa banyak tujuan audit tertentu dan bukti untuk mencapai tujuan-tujuan audit tersebut saling berkaitan, dan bahwa saling keterkaitan tersebut menuntut auditor untuk membuat banyak keputusan di dalam perencanaan dan pelaksanaan audit.

Statement of Basic Auditing Concept menyatakan bahwa “proses sistematis” mengandung arti bahwa pengauditan didasarkan pada (paling tidak sebagian diantaranya) disiplin dan filosofi metoda ilmiah. Hal ini memang ada benarnya, karena audit menyangkut perumusan dan pengujian hipotesa dan menggunakan observasi, induksi, dan deduksi. Namun demikian kebanyakan auditor tidak sepenuhnya melaksanakan metoda ilmiah, karena metoda penyelidikan secara ilmiah sangat terstruktur yang seringkali tidak diperlukan dalam audit. Memang



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.

JENIS-JENIS AUDITOR

Auditor dapat dibedakan menjadi tiga jenis, yaitu: auditor pemerintah, auditor intern, dan auditor independen atau akuntan publik. Berikut akan dijelaskan masing-masing jenis auditor tersebut.

AUDITOR PEMERINTAH

Auditor Pemerintah adalah auditor yang bertugas melakukan audit atas keuangan negara pada instansi-instansi pemerintah. Di Indonesia audit ini dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang dibentuk sebagai perwujudan dari Pasal 23 ayat 5 Undang-undang Dasar 1945 yang berbunyi sebagai berikut:

Untuk memeriksa tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan yang pengaturannya ditetapkan dengan undang-undang. Hasil pemeriksaan itu diberitahukan kepada Dewan Perwakilan Rakyat.

Badan Pemeriksa Keuangan merupakan badan yang tidak tunduk kepada Pemerintah sehingga diharapkan dapat melakukan audit secara independen, namun demikian badan ini bukanlah badan yang berdiri di atas Pemerintah. Hasil audit yang dilakukan BPK disampaikan kepada Dewan Perwakilan Rakyat sebagai alat kontrol atas pelaksanaan keuangan negara.

Di Amerika Serikat audit semacam ini dilakukan oleh The United States General Accounting Office (GAO). Badan ini melaporkan tugasnya dan hanya bertanggungjawab kepada Congress. Tanggungjawab pokok para staf audit yang tergabung dalam GAO adalah melakukan fungsi audit untuk kepentingan Congress. Tugas mereka kebanyakan hampir sama dengan apa yang dilakukan oleh kantor-kantor akuntan publik. Banyak informasi keuangan yang dibuat oleh berbagai instansi pemerintah harus diaudit lebih dahulu oleh GAO sebelum disampaikan ke Congress. Oleh karena kewenangan untuk melakukan pengeluaran dan penerimaan pada instansi-instansi pemerintah telah dirumuskan dalam undang-undang, maka audit yang dilakukan kebanyakan merupakan audit kesesuaian.

bisnis serta banyak pihak lainnya semakin mengenal laporan ini, maka orang awam sering mengartikan istilah auditor sama dengan akuntan publik, padahal terdapat beberapa jenis auditor yang berbeda-beda fungsi dan pekerjaannya.

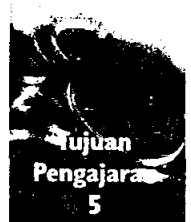
Praktik sebagai akuntan publik harus dilakukan melalui suatu kantor akuntan publik (KAP) yang telah mendapat ijin dari Departemen Keuangan. Selain itu seseorang baru akan memperoleh ijin berpraktek sebagai akuntan publik apabila yang bersangkutan memenuhi beberapa syarat seperti diuraikan pada bagian berikut.

KANTOR AKUNTAN PUBLIK

Menurut SK. Menkeu No.43/KMK.017/1997 tertanggal 27 Januari 1997 sebagaimana diubah dengan SK. Menkeu No. 470/KMK.017/1999 tertanggal 4 Oktober 1999, **Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah lembaga yang memiliki izin dari Menteri Keuangan sebagai wadah bagi Akuntan Publik dalam menjalankan pekerjaannya.**

Jumlah kantor akuntan publik di Indonesia dari tahun ke tahun semakin bertambah sejalan dengan perkembangan perekonomian dan bisnis. Dewasa ini di seluruh Indonesia terdapat 448 kantor akuntan publik yang dapat digolongkan menjadi kantor akuntan besar, sedang, dan kecil. Kantor akuntan publik yang tergolong besar hanya sedikit jumlahnya dan umumnya bekerjasama dengan kantor-kantor akuntan besar yang berskala internasional. Sebagian besar terdiri dari kantor-kantor akuntan publik kecil dengan wilayah operasi yang terbatas.

Di Amerika Serikat perkembangan kantor akuntan publik (CPA firms) sudah sangat maju sejalan dengan perkembangan perekonomian dan bisnis di negara tersebut. Dewasa ini di seluruh Amerika Serikat terdapat lebih dari 45.000 kantor akuntan publik. Kantor akuntan publik kecil hanya memiliki beberapa orang staf, tetapi kantor akuntan besar ada yang memiliki ribuan orang staf dan partner. Kantor-kantor tersebut dapat digolongkan menjadi empat yaitu: kantor akuntan besar internasional, kantor akuntan besar nasional, kantor akuntan besar regional dan lokal, dan kantor akuntan kecil lokal. Kantor akuntan internasional yang termasuk kelompok enam besar memiliki kantor di hampir semua kota besar di Amerika dan kota-kota besar lainnya diberbagai negara di dunia, termasuk di Jakarta. Kantor akuntan terkecil dalam kelompok enam besar ini memiliki penghasilan internasional sebesar lebih dari 3 milyar dollar dan penghasilan nasional lebih dari 1 milyar dollar per tahun. Jumlah staf dan partner pada kantor akuntan terbesar dalam kelompok enam besar mencapai lebih dari 50.000 orang yang tersebar di seluruh dunia, dan di kota New York saja terdapat 2.000 orang staf.



Faktor pokok yang membedakan kekeliruan dengan ketidakberesan adalah apakah penyebab salah saji itu disengaja atau tidak disengaja.

Tanggungjawab Mendeteksi Kekeliruan dan Ketidakberesan

PSA 32 (SA 316.05) menetapkan bahwa tanggungjawab auditor dalam kaitannya dengan kekeliruan dan ketidakberesan adalah sebagai berikut:

- Menentukan risiko bahwa suatu kekeliruan dan ketidakberesan kemungkinan menyebabkan laporan keuangan berisi salah saji material.
- Berdasarkan penentuan ini, auditor harus merancang auditnya untuk memberikan keyakinan memadai bagi pendeteksian kekeliruan dan ketidakberesan
- Melaksanakan audit dengan seksama dan tingkat skeptisme profesional yang semestinya dan menilai temuannya.

Terdapat dugaan bahwa jika hal-hal di atas dilaksanakan, maka banyak salah saji material akan ditemukan. Namun dalam SA 316.08 disebutkan bahwa karena pendapat auditor atas laporan keuangan didasarkan pada konsep keyakinan memadai (*reasonable assurance*), maka laporan auditor bukanlah suatu jaminan. Dengan demikian kegagalan mendeteksi salah saji material dalam laporan keuangan tidak dengan sendirinya menunjukkan audit tidak dilakukan sesuai dengan standar auditing. Kadang-kadang terjadi bahwa walaupun audit telah dirancang dan dilaksanakan dengan seksama, namun tidak dapat mendeteksi adanya kecurangan apabila manajemen, karyawan, dan pihak ketiga bersekongkol untuk menyesatkan auditor dengan cara membuat dokumen dan catatan palsu.

Namun demikian, karena banyaknya kasus-kasus kecurangan yang tidak dapat ditemukan audit pada laporan-laporan keuangan yang cukup dikenal masyarakat, maka profesi mendapat tekanan kuat dari masyarakat untuk memperbaiki kinerjanya di dalam masalah ini. Sorotan utama kepada profesi adalah agar dilakukan analisa yang lebih cermat mengenai kegagalan audit dengan menekankan pada (1) membuat pedoman yang lebih komprehensif untuk mengidentifikasi faktor-faktor yang memungkinkan terjadinya kecurangan manajemen, dan (2) merumuskan prosedur audit tambahan yang perlu dilakukan jika faktor-faktor tersebut dijumpai dalam suatu audit.

Tanggungjawab untuk Melaporkan Kekeliruan dan Ketidakberesan

Apabila auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan mengandung salah saji material karena adanya kekeliruan dan ketidakberesan, maka laporan keuangan dikatakan tidak disusun sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum. Oleh karena itu auditor harus mendesak agar laporan keuangan direvisi oleh

5
i Kelima

98

ADDIMAG

**MULYADI
KANAKA PURADIPEDJA**



Perpustakaan Nasional: Katalog dalam Terbitan (KDT)

Mulyadi

Auditing Mulyadi dan Kanaka Puradiredja, Edisi ke-5, Cetakan ke-1.

Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 1997

xxvi, 308 hlm.; 25 cm

Bibliografi

ISBN 979-8190-43-2 (No. Jilid Lengkap)

979-8190-44-0 (Jilid 1)

1. Auditing.

I. Judul.

AUDITING

EDISI KE-5

Cetakan pertama, 1998

Pengarang:

Drs. Mulyadi, M.Sc.

Drs. Kanaka Puradiredja

© Hak cipta pada pengarang.

Hak penerbitan pada penerbit.



Penerbit Salemba Empat
Jakarta

Editor Akuisisi: Amir Abadi Jusuf

Editor Eksekutif: Maudy Warouw

Desain sampul: Rika Budiarti

Pencetak: PT. Dharma Karsa Utama

Tidak boleh direproduksi sebagian atau seluruhnya dalam bentuk
apapun tanpa ijin tertulis dari pengarang dan/atau penerbit.

Kutipan Pasal 44 :

Sanksi Pelanggaran Undang-undang Hak Cipta 1987

1. Barangsiapa dengan sengaja dan tanpa hak mengumumkan atau memperbanyak suatu ciptaan atau memberi izin untuk itu, dipidana dengan pidana penjara paling lama 7 (tujuh) tahun dan/atau denda paling banyak Rp100.000.000,00 (seratus juta rupiah).
2. Barangsiapa dengan sengaja menyiarkan, memamerkan, mengedarkan, atau menjual kepada umum suatu ciptaan atau barang hasil pelanggaran hak cipta sebagaimana dimaksud Ayat (1), dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan/atau denda paling banyak Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah).

PEMBUKAAN

Kode Etik Akuntan Indonesia diawali dengan pembukaan yang berisi latar belakang diperlukannya kode etik bagi profesi akuntan Indonesia dan definisi kode etik. Latar belakang diperlukannya kode etik bagi profesi akuntan Indonesia disebutkan berikut ini:

1. Setiap manusia yang menyediakan jasa berdasarkan pengetahuan dan keahliannya kepada masyarakat harus memiliki rasa tanggung jawab kepada masyarakat tersebut.
2. Undang-Undang No. 34 tahun 1954 dikeluarkan oleh Pemerintah untuk menjamin masyarakat untuk mendapatkan layanan jasa dari orang-orang yang memiliki pengetahuan dan keahlian memadai. Dengan demikian dalam menjalankan pekerjaannya, akuntan harus mengutamakan kepentingan masyarakat pemakai jasanya.

Dalam pembukaan didefinisikan kode etik sebagai pedoman bagi para anggota IAI untuk bertugas secara bertanggung jawab.

KEPRIHADIAN AKUNTAN PUBLIK

Dalam Bab I *Kepribadian* dicantumkan dua pasal yang mengatur:

1. Kewajiban semua anggota IAI untuk menjaga nama baik profesi dan menjunjung tinggi etika profesional serta hukum yang berlaku di tempat anggota menjalankan profesinya.
2. Kewajiban semua anggota IAI untuk mempertahankan integritas dan objektivitas dalam menjalankan tugasnya.

Integritas dan objektivitas adalah sangat penting dalam kehidupan profesional seorang akuntan. Bagi akuntan yang berpraktik sebagai auditor, di samping integritas dan objektivitas sangat dibutuhkan independensi.

Integritas adalah unsur karakter yang menunjukkan kemampuan seseorang untuk mewujudkan apa yang telah disanggupinya dan diyakini kebenarannya ke dalam kenyataan. Objektivitas adalah unsur karakter yang menunjukkan kemampuan seseorang untuk menyatakan kenyataan sebagaimana adanya, terlepas dari kepentingan pribadi maupun kepentingan pihak lain. Objektivitas berarti kejujuran dalam diri profesional dalam mempertimbangkan fakta, terlepas dari kepentingan pribadi yang melekat pada fakta yang dihadapinya. Independen berarti bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Dari definisi independensi dan objektivitas ini dapat diambil kesimpulan bahwa independensi lebih banyak ditentukan oleh faktor di luar diri auditor, sedangkan objektivitas lebih banyak bersumber dalam diri auditor sendiri. Auditor yang independen adalah auditor yang tidak terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri auditor dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam audit. Auditor yang objektif adalah yang secara jujur mempertimbangkan fakta seperti apa adanya, dan memberikan pendapat berdasarkan fakta yang seperti apa adanya tersebut. Auditor yang berintegritas adalah auditor yang memiliki kemampuan untuk mewujudkan apa yang telah diyakini kebenarannya tersebut ke dalam kenyataan.

Independensi dan objektivitas adalah tulang punggung profesi akuntan publik. Dalam Bab 1 telah dijelaskan bahwa profesi akuntan publik ini timbul karena kebutuhan masyarakat tentang pihak yang dapat dipercaya, untuk menilai kewajaran informasi keuangan yang disajikan oleh manajemen dalam laporan keuangan. Untuk memenuhi kebutuhan masyarakat tersebut, profesi akuntan publik harus mempertahankan independensi dan objektivitasnya dalam mempertimbangkan fakta-fakta yang dijumpai dalam melaksanakan pekerjaan auditnya. Tanpa adanya jaminan independensi dan objektivitas profesi akuntan publik, masyarakat akan meragukan pendapat yang diberikan oleh auditor independen atas kewajaran laporan keuangan auditan. Oleh karena itu, IAI mencantumkan aturan mengenai independensi anggotanya dalam standar auditing (lihat standar umum kedua di Bab 1 buku ini) dan lebih dirinci lagi dalam Pernyataan Etika Profesi No. 1 *Integritas, Objektivitas, dan Independensi*.

Independensi auditor mempunyai tiga aspek:

1. Independensi dalam diri auditor yang berupa kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang ditemuinya dalam auditnya. Aspek independensi ini disebut dengan istilah: independensi dalam kenyataan atau *independence in fact*.
2. Independensi ditinjau dari sudut pandangan pihak lain yang mengetahui informasi yang bersangkutan dengan diri auditor. Aspek independensi ini disebut dengan istilah: independensi dalam penampilan atau *perceived independence* atau *independence in appearance*. Seorang auditor yang mengaudit laporan keuangan perusahaan yang dipimpin oleh ayahnya, kemungkinan dapat mempertahankan aspek independensi yang pertama (*independence in fact*), karena ia benar-benar jujur dalam mengemukakan hasil auditnya. Namun, dipandang dari pihak pemakai laporan audit yang mengetahui fakta, bahwa auditor tersebut memiliki hubungan istimewa dengan pimpinan perusahaan yang diauditnya (hubungan ayah-anak), independensi auditor tersebut pantas untuk diragukan. Dengan demikian auditor tersebut dapat dianggap gagal untuk memenuhi aspek independensi yang kedua, sehingga dengan demikian tidak dapat memenuhi standar umum kedua dalam standar auditing dan Pasal 1 Ayat 2 Kode Etik Akuntan Indonesia. Menurut Pernyataan Etika Profesi No. 1 *Integritas, Objektivitas, dan Independensi*, dalam keadaan seperti pada contoh di atas, auditor harus menolak atau harus mengundurkan diri dari penugasan audit atas laporan keuangan perusahaan yang dipimpin oleh ayahnya tersebut.
3. Independensi dipandang dari sudut keahliannya. Seseorang dapat mempertimbangkan fakta dengan baik jika ia mempunyai keahlian mengenai audit atas fakta tersebut. Seorang auditor yang tidak menguasai pengetahuan mengenai bisnis asuransi, tidak akan dapat mempertimbangkan dengan objektif informasi yang tercantum dalam laporan keuangan perusahaan asuransi. Auditor tersebut tidak memiliki independensi bukan karena tidak adanya kejujuran dalam dirinya, melainkan karena tidak adanya keahlian mengenai objek yang diauditnya. Kompetensi auditor menentukan independen atau tidaknya auditor tersebut dalam mempertimbangkan fakta yang diauditnya. Jika auditor tidak memiliki kecakapan profesional yang diperlukan untuk mengerjakan penugasan yang diterimanya, ia melanggar pasal kode etik yang bersangkutan dengan independensi (Pasal 1 Ayat 2 Kode Etik Akuntan Indonesia) dan yang bersangkutan dengan kecakapan profesional (Pasal 2 Ayat 3 Kode Etik Akuntan Indonesia).

Independensi ini merupakan hal yang unik di dalam profesi akuntan publik. Auditor dituntut untuk menentang keinginan kliennya, karena klien ini yang membayar jasa yang disediakan oleh auditor tersebut. Dari pihak auditor harus independen dari klien. Petunjuk pelaksanaan mengenai independensi ini telah dikeluarkan oleh IAI dalam Pernyataan Etika Profesi No. 1 *Integrity, Objectivity, dan Independence*. Contoh-contoh penerapan yang berlaku untuk akuntan publik diklasifikasikan sebagai berikut:

1. Hubungan keuangan dengan klien
2. Kedudukan dalam perusahaan
3. Keterlibatan dalam usaha yang tidak sesuai dan tidak konsisten
4. Pelaksanaan jasa lain untuk klien audit
5. Hubungan keluarga dan pribadi
6. Imbalan atas jasa profesional
7. Penerimaan barang atau jasa dari klien
8. Pemberian barang atau jasa kepada klien

Hubungan Keuangan dengan Klien

1. Hubungan keuangan dengan klien dapat mempengaruhi objektivitas dan dapat mengakibatkan pihak ketiga berkesimpulan bahwa objektivitas auditor tidak dapat dipertahankan. Contoh hubungan keuangan antara lain:
 - a. Kepentingan keuangan langsung atau tidak langsung dengan klien,
 - b. Pinjaman dari atau kepada klien, karyawan, direktur atau pemegang saham utama dalam perusahaan klien.
2. Dengan adanya kepentingan keuangan, seorang auditor jelas berkepentingan dengan laporan audit yang akan diterbitkan. Hubungan keuangan tidak langsung mencakup kepentingan keuangan oleh suami, isteri, keluarga sedarah semenda, sampai garis kedua auditor yang bersangkutan.
3. Jika saham yang dimiliki merupakan bagian yang material dari:
 - a. Modal saham perusahaan klien, atau
 - b. Aktiva yang dimiliki pimpinan atau rekan pimpinan atau kantor akuntan publik suami atau isteri, keluarga sedarah-semendanya sampai dengan garis kedua. Kondisi ini bertentangan dengan integritas, objektivitas dan independensi auditor tersebut. Konsekuensinya, auditor harus menolak atau tidak melanjutkan penugasan audit yang bersangkutan, kecuali jika hubungan keuangan tersebut diputuskan.
4. Pemilikan saham di perusahaan klien secara langsung atau tidak langsung, mungkin diperoleh melalui warisan, perkawinan dengan pemegang saham atau pengambilalihan. Dalam hal seperti itu, pemilikan saham harus dihilangkan atau secepat mungkin auditor yang bersangkutan harus menolak penugasan audit atas laporan keuangan perusahaan tersebut.

Kedudukan dalam Perusahaan

Jika seorang auditor dalam atau segera setelah periode penugasan, menjadi: (1) anggota dewan komisaris, direksi atau karyawan dalam manajemen perusahaan klien, atau (2) rekan usaha atau karyawan salah satu anggota dewan komisaris, direksi atau karyawan perusahaan klien, maka ia dianggap memiliki kepentingan yang bertentangan dengan objektivitas dalam penugasan. Dalam keadaan demikian, ia harus mengundurkan diri atau menolak semua penugasan audit atas laporan keuangan perusahaan yang bersangkutan.

Buku 1

Wuliyadi
Universitas Gadjah Mada

Edisi 6

Auditing

Penerbit
Salemba Empat

1

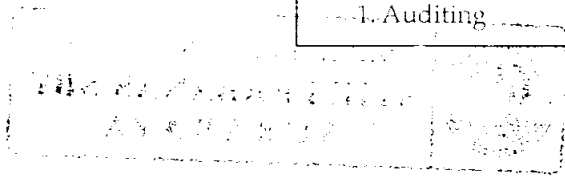
et al., 1996; Clark et al., 1997; Min et al., 1997; et al., 1998; Hak et al., 1999).

 Salem International
 10000 Salem Parkway, Suite 100
 Dallas, Texas 75243-2999
 Phone: (214) 731-2100
 Fax: (214) 731-2107
 Website: www.saleminternational.com
 e-mail: sales@saletel.com

Cover design: K. A. G. J. van der Vliet

Hak cipta dilindungi undang-undang. Dilarang memperbanyak sebagian atau seluruh isi buku ini dalam bentuk apa pun, baik secara elektronik maupun mekanik, termasuk memfotokopi, merekam, atau menggunakan sistem penyiaran apa pun, tanpa izin tertulis dari Penerbit.

I. Judul



ia harus lebih dulu mencari pengalaman profesi di bawah pengawasan akuntan senior yang telah berpengalaman. Di samping itu, pelatihan teknis yang cukup mempunyai arti yang besar. Akuntan harus mengikuti perkembangan yang terjadi dalam dunia usaha dan industri. Agar akuntan yang baru selesai menempuh pendidikan formalnya dapat segera memasuki pelatihan teknis dalam profesinya, pemerintah mensyaratkan pengalaman kerja sekurang-kurangnya tiga tahun sebagai akuntan dengan reputasi baik di bidang audit bagi akuntan yang baru mendapat izin praktik dalam profesi akuntan publik (SK Menteri Keuangan No. 43/KMK.017/1997 tanggal 27 Januari 1997).

Karena dunia usaha selalu mengalami perubahan dan perkembangan, maka akuntan publik merupakan penyedia informasi keadaan bagi masyarakat bisnis tidak bisa tidak harus terus mengikuti perubahan dan perkembangan tersebut. Akuntan publik harus terus mengikuti perkembangan bidang akuntansi agar tetap dapat menyediakan jasa untuk masyarakat di lingkungan masyarakatnya. Pendidikan formal dan pelatihan teknik yang pada saat ini menguasai profesi akuntan publik telah dipenuhi oleh seorang akuntan publik perlu diperbaharui setiap saat untuk menyesuaikan dengan perkembangan bidang akuntansi. Untuk memenuhi kebutuhan tersebut, organisasi profesi akuntan publik harus senantiasa menyediakan kesempatan bagi anggota profesinya untuk mengikuti pendidikan profesional berkelanjutan (*continuing professional education*). Profesi akuntan publik Indonesia mengharuskan para anggotanya untuk secara periodik mengikuti pendidikan berkelanjutan, agar mereka tetap memperoleh izin praktik sebagai akuntan publik. Menurut SK Menteri Keuangan No. 43/KMK.017/1997 tanggal 27 Januari 1997 Pasal 17, akuntan publik wajib menjadi anggota Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik dan wajib mengikuti pendidikan profesional berkelanjutan sesuai dengan ketentuan Ikatan Akuntan Indonesia.

Untuk berpraktik sebagai akuntan publik di Indonesia, pada tahun 1997 pemerintah mengeluarkan peraturan mengenai pemberian izin praktik sebagai akuntan publik, yang dituangkan dalam Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: No. 43/KMK.017/1997 tanggal 27 Januari 1997 tentang jasa akuntan publik. Dalam surat keputusan tersebut, izin menjalankan praktik sebagai akuntan publik diberikan oleh Menteri Keuangan jika seseorang memenuhi persyaratan sebagai berikut:

1. Berdomisili di wilayah Indonesia.
2. Lulus ujian sertifikasi akuntan publik yang diselenggarakan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).
3. Menjadi anggota IAI.
4. Telah memiliki pengalaman kerja sekurang-kurangnya tiga tahun sebagai akuntan dengan reputasi baik di bidang audit.

Independensi Auditor

Standar umum yang kedua mengatur sikap mental independen auditor dalam menjalankan tugasnya. Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam

diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

Sikap mental independen sama pentingnya dengan keahlian dalam bidang praktik akuntansi dan prosedur audit yang harus dimiliki oleh setiap auditor. Auditor harus independen dan setiap kewajiban atau independen dari pemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diaudit. Di samping itu, auditor tidak hanya berkewajiban mempertahankan sikap mental independen, tetapi ia harus pula menghindari keadaan-keadaan yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan independensinya. Dengan demikian, di samping auditor harus benar-benar independen, ia masih juga harus menimbulkan persepsi di kalangan masyarakat bahwa ia benar-benar independen. Sikap mental independen auditor menurut persepsi masyarakat inilah yang tidak mudah pemerolehannya.

Dalam kenyataannya auditor seringkali menemui kesulitan dalam mempertahankan sikap mental independen. Keadaan yang sering kali mengganggu sikap mental independen auditor adalah sebagai berikut.

1. Sebagai seorang yang melaksanakan audit secara independen, auditor dibayar oleh kliennya atas jasanya tersebut.
2. Sebagai penjual jasa seringkali auditor mempunyai kecenderungan untuk memuaskan keinginan kliennya.
3. Mempertahankan sikap mental independen seringkali dapat menyebabkan lepasnya klien.

Penggunaan Kemahiran Profesional Auditor dengan Cermat dan Seksama

Standar umum ketiga mengatur kewajiban auditor untuk menggunakan dengan cermat dan seksama kemahiran profesionalnya dalam audit dan dalam penyusunan laporan audit. Standar ini menghendaki diadakannya pemeriksaan secara kritis pada setiap tingkat pengawasan terhadap pekerjaan yang dilaksanakan dan terhadap pertimbangan yang dibuat oleh siapa saja yang membantu proses audit. Di samping itu, standar ini tidak hanya menghendaki auditor menggunakan prosedur audit yang semestinya, tetapi meliputi juga bagaimana prosedur tersebut diterapkan dan dikoordinasikan. Kecermatan dan keseksamaan meletakkan tanggung jawab kepada setiap auditor dalam organisasi kantor akuntan publik untuk mengamati standar auditing yang berlaku.

Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama berarti penggunaan pertimbangan sehat dalam penetapan lingkup, dalam pemilihan metodologi, dan dalam pemilihan pengujian dan prosedur untuk mengaudit. Pertimbangan sehat juga harus diterapkan dalam pelaksanaan pengujian dan prosedur serta dalam mengevaluasi dan melaporkan hasil audit.

Auditor harus menggunakan pertimbangan profesional yang sehat dalam menentukan standar yang diterapkan untuk pekerjaan yang dilaksanakan. Keputusan auditor bahwa standar tertentu tidak dapat diterapkan dalam audit harus didokumentasikan dalam kertas kerja. Dalam situasi tertentu kemungkinan terjadi auditor tidak dapat mematuhi standar yang berlaku dan tidak dapat mengundurkan diri dari perikatan audit. Dalam situasi ini, auditor harus mengungkapkan dalam paragraf lingkup dalam laporan auditnya tentang tidak dipatuhinya standar yang berlaku, alasan yang mendasarinya, dan dampak yang diketahui atas tidak dipatuhinya standar yang berlaku terhadap hasil audit.

STANDAR PROFESIONAL AKUNTAN PUBLIK

Per 1 Januari 2001

Diterbitkan oleh:

Untuk:



**Penerbit
Salemba Empat**



**Ikatan Akuntan Indonesia
KAP
Kompartemen Akuntan Publik**

SA Seksi 110

TANGGUNG JAWAB DAN FUNGSI AUDITOR INDEPENDEN

Sumber: PSA No. 02

PENDAHULUAN

01 Tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya 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 Ikatan Akuntan Indonesia 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.

PERBEDAAN TANGGUNG JAWAB AUDITOR INDEPENDEN DENGAN TANGGUNG JAWAB MANAJEMEN

02 Auditor bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan atau kecurangan.¹ Oleh karena sifat bukti audit dan karakteristik kecurangan, auditor dapat memperoleh keyakinan memadai, namun bukan

¹ Lihat SA Seksi 312 [PSA No. 25], *Risiko Audit dan Materialitas dalam Pelaksanaan Audit*, dan SA Seksi 316 [PSA No. 32 dan PSA No. 70] *Pertimbangan Kecurangan dalam Audit atas Laporan Keuangan*. Pertimbangan Auditor atas unsur tindakan pelanggaran hukum dan tanggung jawab untuk mendeteksi salah saji sebagai akibat dari tindakan pelanggaran hukum didefinisikan dalam SA Seksi 317 [PSA No. 31] *Unsur Tindakan Pelanggaran Hukum oleh Klien*. Untuk tindakan pelanggaran hukum yang didefinisikan dalam Seksi tersebut yang berdampak langsung dan material atas penentuan jumlah dalam laporan keuangan, tanggung jawab auditor untuk mendeteksi salah saji sebagai akibat dari unsur tindakan pelanggaran hukum adalah sama dengan tanggung jawab atas kekeliruan atau kecurangan.

mutlak, bahwa salah saji material terdeteksi.² Auditor tidak bertanggung jawab 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

03 Laporan keuangan merupakan tanggung jawab manajemen. Tanggung jawab auditor adalah untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Manajemen bertanggung jawab untuk menerapkan kebijakan akuntansi yang sehat dan untuk membangun dan memelihara pengendalian intern yang akan, di antaranya, mencatat, mengolah, meringkas, dan melaporkan transaksi (termasuk peristiwa dan kondisi) yang konsisten dengan asersi³ manajemen yang tercantum dalam laporan keuangan. Transaksi entitas dan aktiva, utang, dan ekuitas yang terkait adalah berada dalam pengetahuan dan pengendalian langsung manajemen. Pengetahuan auditor tentang masalah dan pengendalian intern tersebut terbatas pada yang diperolehnya melalui audit. Oleh karena itu, penyajian secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia⁴ merupakan bagian yang tersirat dan terpadu dalam tanggung jawab manajemen. Auditor independen dapat memberikan saran tentang bentuk dan isi laporan keuangan atau membuat *draft* laporan keuangan, seluruhnya atau sebagian, berdasarkan informasi dari manajemen dalam pelaksanaan audit. Namun, tanggung jawab auditor atas laporan keuangan audit terbatas pada pernyataan pendapatnya atas laporan keuangan tersebut.

PERSYARATAN PROFESIONAL

04 Persyaratan profesional yang dituntut dari auditor independen adalah orang yang memiliki pendidikan dan pengalaman berpraktik sebagai auditor independen. Mereka tidak termasuk orang yang terlatih untuk atau berkeahlian dalam profesi atau jabatan lain. Sebagai contoh, dalam hal pengamatan terhadap penghitungan fisik sediaan, auditor tidak bertindak sebagai seorang ahli penilai, penaksir atau pengenal barang. Begitu pula, meskipun auditor mengetahui hukum komersial secara garis besar, ia tidak dapat bertindak dalam kapasitas sebagai seorang penasihat hukum dan ia semestinya menggantungkan diri pada nasihat dari penasihat hukum dalam semua hal yang berkaitan dengan hukum.

² Lihat SA Seksi 230 [PSA No. 04] *Penggunaan Kemahiran Profesional dalam Pelaksanaan Pekerjaan Auditor*, paragraf 10 s.d. 13.

³ Asersi (*assertion*) adalah suatu deklarasi, atau suatu rangkaian deklarasi secara keseluruhan, oleh pihak yang bertanggung jawab atas deklarasi tersebut. Jadi, asersi adalah pernyataan yang dibuat oleh satu pihak yang secara implisit dimaksudkan untuk digunakan oleh pihak lain (pihak ketiga). Untuk laporan keuangan historis, asersi merupakan pernyataan dalam laporan keuangan oleh manajemen sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

⁴ Tanggung jawab dan fungsi auditor independen juga berlaku untuk laporan keuangan yang disajikan sesuai dengan basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia; pengacuan dalam Seksi ini ke laporan keuangan yang disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia juga mencakup penyajian sesuai dengan basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia tersebut.

05 Dalam mengamati standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia, auditor independen harus menggunakan pertimbangannya dalam memutuskan prosedur audit yang diperlukan sesuai dengan keadaan, sebagai basis memadai bagi pendapatnya. Pertimbangannya harus merupakan pertimbangan berbasis informasi dan sebagai profesional yang ahli.

TANGGUNG JAWAB TERHADAP PROFESI

06 Auditor independen juga bertanggung jawab terhadap profesi, tanggung jawab untuk mematuhi standar yang diterima oleh para praktisi rekan seprofesinya. Dalam mengakui pentingnya kepatuhan tersebut, Ikatan Akuntan Indonesia telah menerapkan aturan yang mendukung standar tersebut dan membuat basis penegakan kepatuhan tersebut sebagai bagian dari Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia yang mencakup aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik.

TANGGAL BERLAKU EFEKTIF

07 Seksi ini berlaku efektif tanggal 1 Agustus 2001. Penerapan lebih awal dari tanggal efektif berlakunya aturan dalam Seksi ini diizinkan. Masa transisi ditetapkan mulai dari 1 Agustus 2001 sampai dengan 31 Desember 2001. Dalam masa transisi tersebut berlaku standar yang terdapat dalam Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Agustus 1994 dan Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Januari 2001. Setelah tanggal 31 Desember 2001, hanya ketentuan dalam Seksi ini yang berlaku.

SA Seksi 220

INDEPENDENSI

Sumber: PSA No. 01

STANDAR UMUM KEDUA

01 Standar umum kedua berbunyi:

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

INDEPENDENSI

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

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

perusahaan. Sebagai contoh, seorang auditor yang mengaudit suatu perusahaan dan ia juga menjabat sebagai direktur perusahaan tersebut, meskipun ia telah menggunakan keahliannya dengan jujur, namun sulit untuk mengharapkan masyarakat mempercayainya sebagai seorang yang independen. Masyarakat akan menduga bahwa kesimpulan dan langkah yang diambil oleh auditor independen selama auditnya dipengaruhi oleh kedudukannya sebagai anggota direksi. Demikian juga halnya, seorang auditor yang mempunyai kepentingan keuangan yang cukup besar dalam perusahaan yang diauditnya; mungkin ia benar-benar tidak memihak dalam menyatakan pendapatnya atas laporan keuangan tersebut, namun, bagaimana pun juga masyarakat tidak akan percaya, bahwa ia bersikap jujur dan tidak memihak. Auditor independen tidak hanya berkewajiban mempertahankan fakta bahwa ia independen, namun ia harus pula menghindari keadaan yang dapat menyebabkan pihak luar meragukan sikap independensinya.

04 Profesi akuntan publik telah menetapkan dalam Kode Etik Akuntan Indonesia, agar anggota profesi menjaga dirinya dari kehilangan persepsi independensi dari masyarakat. Anggapan masyarakat terhadap independensi auditor ditekankan di sini karena independensi secara intrinsik merupakan masalah mutu pribadi, bukan merupakan suatu aturan yang dirumuskan untuk dapat diuji secara objektif. Sepanjang persepsi independensi ini dimasukkan ke dalam Aturan Etika, hal ini akan mengikat auditor independen menurut ketentuan profesi.

05 Bapepam juga dapat menetapkan persyaratan independensi bagi auditor yang melaporkan tentang informasi keuangan yang diserahkan kepada badan tersebut, yang mungkin berbeda dengan yang ditentukan oleh Ikatan Akuntan Indonesia.

06 Auditor harus mengelola praktiknya dalam semangat persepsi independensi dan aturan yang ditetapkan untuk mencapai derajat independensi dalam melaksanakan pekerjaannya.

PENUNJUKAN DAN INDEPENDENSI AUDITOR

07 Untuk menekankan independensi auditor dari manajemen, penunjukan auditor di banyak perusahaan dilaksanakan oleh dewan komisaris, rapat umum pemegang saham, atau komite audit.

TANGGAL BERLAKU EFEKTIF

08 Seksi ini berlaku efektif tanggal 1 Agustus 2001. Penerapan lebih awal dari tanggal efektif berlakunya aturan dalam Seksi ini diizinkan. Masa transisi ditetapkan mulai dari 1 Agustus 2001 sampai dengan 31 Desember 2001. Dalam masa transisi tersebut berlaku standar yang terdapat dalam Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Agustus 1994 dan Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Januari 2001. Setelah tanggal 31 Desember 2001, hanya ketentuan dalam Seksi ini yang berlaku.