

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Auditing

2.1.1 Pengertian Auditing

Ada beberapa definisi auditing menurut beberapa ahli :

Menurut **Mulyadi (2002:9)** auditing adalah :

“Suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

Sedangkan menurut **Whittington (2010:9)** pengertian auditing, yaitu :

“Auditing is systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communication the results to interested users”.

Yang artinya auditing adalah proses sistematis dalam mendapatkan dan mengevaluasi bukti secara objektif berdasarkan pernyataan mengenai tindakan ekonomi dan keterjadian untuk memastikan tingkat korespondensi antara pernyataan dan kriteria yang dibuat dan mengkomunikasikan hasilnya untuk membuat pengguna tertarik.

Selain itu pengertian auditing menurut **Arens et. all (2010:4)** yaitu :

“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent independent person.”

Yang berarti auditing adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.

Berdasarkan pengertian-pengertian auditing di atas, beberapa kata kunci yang terkait dengan pengertian tersebut adalah sebagai berikut :

1) Proses yang sistematis (*Systematical Process*)

Artinya, proses audit menggambarkan serangkaian langkah atau prosedur yang logis, terstruktur dan diorganisasikan dengan baik, selain itu juga proses audit dilaksanakan dengan formal.

2) Informasi dan kriteria yang telah ditetapkan

Untuk melakukan audit, harus tersedia informasi dalam bentuk yang dapat diverifikasi dan beberapa standar (kriteria) yang dapat digunakan auditor untuk mengevaluasi informasi tersebut, yang dapat dan memang memiliki banyak bentuk.

3) Mengumpulkan dan mengevaluasi bukti (*evidence*)

Bukti (*evidence*) adalah setiap informasi yang digunakan auditor untuk menentukan apakah informasi yang diaudit dinyatakan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan. Auditor harus memperoleh bukti dengan kualitas dan jumlah yang mencukupi serta mengevaluasi apakah informasi itu sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan.

4) Orang yang kompeten dan independen

Auditor harus memiliki kualifikasi untuk memahami kriteria yang digunakan dan harus kompeten untuk mengetahui jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat setelah memeriksa bukti itu. Auditor juga harus memiliki sikap mental independen dalam arti mampu membebaskan diri dari berbagai kepentingan pihak-pihak yang berkaitan dengan penugasan auditnya, untuk menjaga kepercayaan para pemakai yang mengandalkan laporan mereka.

5) Pelaporan (*reporting*)

Tahap terakhir dalam proses auditing adalah menyiapkan laporan audit (*audit report*), yang menyampaikan temuan-temuan auditor kepada pemakai. Laporan seperti ini memiliki sifat dan bentuk yang berbeda-beda, tetapi semuanya harus memberi tahu para pembaca tentang derajat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang telah ditetapkan.

Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa auditing adalah suatu proses untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti mengenai informasi yang dapat menentukan apakah ada kesesuaian antara informasi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, dan hasilnya disampaikan kepada yang berkepentingan.

2.1.2 Jenis-Jenis Audit

Ada tiga jenis audit secara umum menurut **Muh. Arief (2006)** , yaitu :

- “1) Audit Keuangan
- 2) Audit Kinerja/Audit Operasional
- 3) Audit dengan Tujuan Tertentu”.

Penjelasan dari jenis audit di atas adalah sebagai berikut :

1) Audit Keuangan

Audit keuangan adalah audit atas laporan keuangan. Audit keuangan bertujuan untuk memberikan informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan, tentang kesesuaian antara laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen dengan standar akuntansi yang berlaku.

2) Audit Kinerja/Audit Operasional

Audit Kinerja secara substansial tidak berbeda dengan Audit Operasional yang di dalamnya mencakup pengertian Audit Manajemen dan Audit atas Program (sifatnya lebih kecil dan khusus lingkungannya), dalam hal ini sama-sama mengandung unsur evaluasi atas efektivitas. Audit Kinerja sebagai penilaian terhadap operasi suatu organisasi apakah dapat berjalan dengan efisien, ekonomis dan efektif.

3) Audit dengan Tujuan Tertentu

Audit dengan Tujuan Tertentu adalah pemeriksaan yang tidak termasuk dalam pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja/audit operasional. Sesuai dengan definisinya, jenis audit ini dapat berupa semua jenis audit, selain audit keuangan dan audit operasional.

(a) Audit Ketaatan

Audit ketaatan adalah audit yang dilakukan untuk menilai kesesuaian antara kondisi/pelaksanaan kegiatan dengan peraturan yang berlaku.

(b) Audit Investigatif

Audit investigatif adalah audit yang dilakukan untuk membuktikan apakah suatu indikasi penyimpangan/kecurangan benar terjadi atau tidak terjadi.

2.1.3 Standar Auditing

Standar auditing merupakan pedoman umum untuk membantu auditor memenuhi tanggung jawab profesionalnya dalam audit atas laporan keuangan historis. Dalam **Standar Auditing (2001:150.2)** ada tiga standar yang ditetapkan dan disahkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), yaitu :

- “1) Standar Umum
- 2) Standar Pekerjaan Lapangan
- 3) Standar Pelaporan.”

Penjelasan dari tiga macam standar auditing yang dirinci menjadi sepuluh standar auditing yang merupakan pedoman umum untuk auditor adalah sebagai berikut :

1) Standar Umum

Standar umum bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan auditor dan mutu pekerjaannya. Standar umum ini mencakup tiga bagian, yaitu:

- (1) Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.

Dalam melaksanakan audit sampai pada suatu pernyataan pendapat, auditor harus senantiasa bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan bidang auditing. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dari pendidikan formal ditambah dengan pengalaman-pengalaman dalam praktik audit dan menjalani pelatihan teknis yang cukup.

- (2) Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.

Standar ini mengharuskan seorang auditor bersikap independen, yang artinya seorang auditor tidak mudah dipengaruhi, karena pekerjaannya untuk kepentingan umum. Untuk menjadi independen, seorang auditor harus secara intelektual jujur.

- (3) Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menekankan tanggung jawab setiap profesional yang bekerja dalam organisasi auditor. Auditor dituntut untuk memiliki skeptisme profesional dan keyakinan yang memadai dalam mengevaluasi bukti audit.

2) Standar Pekerjaan Lapangan

Standar pekerjaan lapangan terdiri dari tiga, yaitu:

- (1) Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.

Poin ini menjelaskan bahwa, penunjukan auditor independen secara dini akan memberikan banyak manfaat bagi auditor maupun klien. Penunjukan secara

dini memungkinkan auditor merencanakan pekerjaannya sedemikian rupa sehingga pekerjaan tersebut dapat dilaksanakan dengan cepat dan efisien serta dapat menentukan seberapa jauh pekerjaan tersebut dapat dilaksanakan sebelum tanggal neraca.

- (2) Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.

Auditor menggunakan pengetahuan yang dihasilkan dari pemahaman atas pengendalian intern dan tingkat resiko pengendalian taksiran dalam menentukan sifat, saat dan luas pengujian substantif untuk asersi laporan keuangan.

- (3) Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

Sebagian besar pekerjaan auditor independen dalam rangka memberikan pendapat terdiri dari usaha untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti audit. Relevansi, objektivitas, ketepatan waktu, dan keberadaan bukti lain yang menguatkan kesimpulan, seluruhnya berpengaruh terhadap kompetensi bukti.

3) Standar Pelaporan

Standar pelaporan terdiri dari empat item, diantaranya:

- (1) Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Standar pelaporan pertama ini mengharuskan auditor untuk menyatakan suatu pendapat mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi tersebut.

- (2) Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.

Standar ini menuntut auditor independen untuk memahami hubungan antara konsistensi dengan daya banding laporan keuangan. Kurangnya konsistensi penerapan prinsip akuntansi dapat menyebabkan kurangnya daya banding laporan keuangan. Standar ini bertujuan untuk memberikan jaminan bahwa jika daya banding laporan keuangan diantara kedua periode dipengaruhi secara material oleh perubahan prinsip akuntansi, auditor akan mengungkapkan perubahan tersebut dalam laporannya.

- (3) Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.

Penyajian laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum di Indonesia mencakup dimuatnya pengungkapan informatif yang memadai atas hal-hal material, diantaranya bentuk, susunan, dan isi laporan keuangan serta catatan atas laporan keuangan. Auditor harus selalu mempertimbangkan apakah masih terdapat hal-hal tertentu yang harus diungkapkan sehubungan dengan keadaan dan fakta yang diketahuinya pada saat audit.

- (4) Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

2.1.4 Jenis-Jenis Auditor

Di dalam dunia praktik dikenal beberapa jenis auditor. Menurut **Arens et. all (2010)** terjemahan Gina Gania auditor dibagi dalam empat kategori yaitu :

- “1) Kantor Akuntan Publik
- 2) Auditor Pemerintah
- 3) Auditor Pajak
- 4) Auditor Internal.”

Penjelasan dari jenis-jenis auditor di atas adalah sebagai berikut :

- 1) Kantor Akuntan Publik

Kantor akuntan publik bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka. Karena luasnya penggunaan laporan keuangan yang telah diaudit dalam perekonomian, sudah lazim digunakan istilah auditor dan kantor akuntan publik dengan pengertian yang sama. Sebutan kantor akuntan publik mencerminkan fakta bahwa auditor yang menyatakan pendapat audit atas laporan keuangan harus memiliki lisensi sebagai

akuntan publik. KAP sering kali disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal.

2) Auditor Pemerintah

Auditor Pemerintah adalah auditor profesional yang bertugas melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh instansi-instansi pemerintah. Di Indonesia, auditor pemerintah dapat dibagi menjadi dua yaitu:

- Auditor Eksternal Pemerintah yang dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).
- Auditor Internal Pemerintah atau yang lebih dikenal sebagai Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (APFP) yang dilaksanakan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal Departemen/LPND, dan Badan Pengawasan Daerah.

3) Auditor Pajak

Salah satu tanggung jawab utama auditor pajak adalah mengaudit SPT pajak wajib pajak untuk menentukan apakah SPT itu sudah memenuhi peraturan pajak yang berlaku. Audit ini murni bersifat audit ketaatan.

4) Auditor Internal

Orang atau badan yang melaksanakan aktivitas independen, keyakinan objektif dan konsultasi yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan operasi organisasi. Audit tersebut membantu organisasi mencapai tujuannya dengan menerapkan pendekatan yang sistematis dan berdisiplin untuk

mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas proses pengelolaan resiko, kecukupan kontrol, dan pengelolaan organisasi.

2.2 Akuntan Publik

2.2.1 Pengertian Akuntan Publik

Akuntan publik adalah seorang praktisi dan gelar profesional yang diberikan kepada akuntan di Indonesia yang telah mendapatkan izin dari Menteri Keuangan RI untuk memberikan jasa audit umum dan review atas laporan keuangan, audit kinerja dan audit khusus serta jasa dalam bidang non-atestasi lainnya seperti jasa konsultasi, jasa kompilasi, dan jasa-jasa lainnya yang berhubungan dengan akuntansi dan keuangan.

Menurut **Sukrisno Agoes (2004)** pengertian Kantor Akuntan Publik adalah sebagai berikut :

“Kantor Akuntan Publik didefenisikan sebagai suatu bentuk organisasi akuntan publik yang memperoleh izin sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berusaha di bidang pemberian jasa profesional dalam praktik akuntan publik.”

Untuk dapat menjalankan profesinya sebagai akuntan publik di Indonesia, seorang akuntan harus lulus dalam ujian profesi yang dinamakan Ujian Sertifikasi Akuntan Publik (USAP) dan pada tahun 1999-2009 kepada lulusannya berhak memperoleh sebutan Bersertifikat Akuntan Publik (BAP), dan mulai tahun 2010 sampai sekarang sebutan bagi lulusannya berubah menjadi *Certified Public Accountant (CPA)*. Sertifikat akan dikeluarkan oleh IAPI. Sertifikat akuntan

publik tersebut merupakan salah satu persyaratan utama untuk mendapatkan izin praktik sebagai akuntan publik dari Kementerian Keuangan.

Sudah lazim digunakan istilah auditor dan kantor akuntan publik dengan pengertian yang sama. KAP sering kali disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal.

2.2.2 Standar Profesional Akuntan Publik

Standar Profesional Akuntan Publik (disingkat SPAP) adalah kodifikasi berbagai pernyataan standar teknis yang merupakan panduan dalam memberikan jasa bagi akuntan publik di Indonesia. Menurut **Standar Profesional Akuntan Publik** (2001:411.1) terdapat lima standar profesional akuntan publik, yaitu :

- “1) Standar Auditing
- 2) Standar Atestasi
- 3) Standar Jasa Akuntansi dan Review
- 4) Standar Jasa Konsultasi
- 5) Standar Pengendalian Mutu.”

Penjelasan mengenai lima standar profesional akuntan publik yang merupakan standar teknis yang bertujuan untuk mengatur mutu jasa yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik di Indonesia adalah sebagai berikut :

- 1) Standar Auditing

Standar Auditing adalah sepuluh standar yang ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Indonesia (IAI), yang dikelompokkan menjadi tiga bagian terdiri yaitu standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan beserta interpretasinya. Seperti yang sudah dijelaskan sebelumnya pada halaman 19.

2) Standar Atestasi

Atestasi (*attestation*) adalah suatu pernyataan pendapat atau pertimbangan yang diberikan oleh seorang yang independen dan kompeten yang menyatakan apakah asersi (*assertion*) suatu entitas telah sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan. Standar Aestasi juga terdiri dari standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan. Standar atestasi ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia.

3) Standar Jasa Akuntansi dan Review

Standar jasa akuntansi dan *review* memberikan kerangka untuk fungsi non-atestasi bagi jasa akuntan publik yang mencakup jasa akuntansi dan *review*.

Jasa akuntansi yang diatur dalam standar ini antara lain:

a. Kompilasi laporan keuangan - penyajian informasi-informasi yang merupakan pernyataan manajemen (pemilik) dalam bentuk laporan keuangan.

b. *Review* atas laporan keuangan - pelaksanaan prosedur permintaan keterangan dan analisis yang menghasilkan dasar memadai bagi akuntan untuk memberikan keyakinan terbatas, bahwa tidak terdapat modifikasi material yang harus dilakukan atas laporan keuangan agar laporan tersebut sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

c. Laporan keuangan komparatif - penyajian informasi dalam bentuk laporan keuangan dua periode atau lebih yang disajikan dalam bentuk berkolom.

4) Standar Jasa Konsultasi

Standar Jasa Konsultasi merupakan panduan bagi praktisi (akuntan publik) yang menyediakan jasa konsultasi bagi kliennya melalui kantor akuntan

publik. Dalam jasa konsultasi, para praktisi menyajikan temuan, kesimpulan dan rekomendasi. Sifat dan lingkup pekerjaan jasa konsultasi ditentukan oleh perjanjian antara praktisi dengan kliennya. Jasa konsultasi dapat berupa :

a. Konsultasi (*consultation*) - memberikan konsultasi atau saran profesional (*professional advise*) berdasarkan pada kesepakatan bersama dengan klien. Contoh jenis jasa ini adalah *review* dan komentar terhadap rencana bisnis buatan klien.

b. Jasa pemberian saran profesional (*advisory services*) - mengembangkan temuan, kesimpulan, dan rekomendasi untuk dipertimbangkan dan diputuskan oleh klien. Contoh jenis jasa ini adalah pemberian bantuan dalam proses perencanaan strategik.

c. Jasa implementasi - mewujudkan rencana kegiatan menjadi kenyataan. Sumber daya dan personel klien digabung dengan sumber daya dan personel praktisi untuk mencapai tujuan implementasi. Contoh jenis jasa ini adalah penyediaan jasa instalasi sistem komputer dan jasa pendukung yang berkaitan.

d. Jasa transaksi - menyediakan jasa yang berhubungan dengan beberapa transaksi khusus klien yang umumnya dengan pihak ketiga. Contoh jenis jasa adalah jasa pengurusan kepailitan.

e. Jasa penyediaan staf dan jasa pendukung lainnya - menyediakan staf yang memadai (dalam hal kompetensi dan jumlah) dan kemungkinan jasa pendukung lain untuk melaksanakan tugas yang ditentukan oleh klien. Staf tersebut akan bekerja di bawah pengarahannya klien sepanjang keadaan

mengharuskan demikian. Contoh jenis jasa ini adalah manajemen fasilitas pemrosesan data.

f. Jasa produk - menyediakan bagi klien suatu produk dan jasa profesional sebagai pendukung atas instalasi, penggunaan, atau pemeliharaan produk tertentu. Contoh jenis jasa ini adalah penjualan dan penyerahan paket program pelatihan, penjualan dan implementasi perangkat lunak komputer.

5) Standar Pengendalian Mutu

Standar Pengendalian Mutu Kantor Akuntan Publik (KAP) memberikan panduan bagi kantor akuntan publik di dalam melaksanakan pengendalian kualitas jasa yang dihasilkan oleh kantornya dengan mematuhi berbagai standar yang diterbitkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik Institut Akuntan Publik Indonesia (DSPAP IAPI) dan Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik yang diterbitkan oleh IAPI.

Unsur-unsur pengendalian mutu yang harus diterapkan oleh setiap KAP pada semua jenis jasa audit, atestasi dan konsultasi meliputi:

a. Independensi - meyakinkan semua personel pada setiap tingkat organisasi harus mempertahankan independensi.

b. Penugasan personel - meyakinkan bahwa perikatan akan dilaksanakan oleh staf profesional yang memiliki tingkat pelatihan dan keahlian teknis untuk perikatan dimaksud.

c. Konsultasi - meyakinkan bahwa personel akan memperoleh informasi memadai sesuai yang dibutuhkan dari orang yang memiliki tingkat pengetahuan, kompetensi, pertimbangan (*judgement*), dan wewenang memadai.

d. Supervisi - meyakinkan bahwa pelaksanaan perikatan memenuhi standar mutu yang ditetapkan oleh KAP.

e. Pemekerjaan (*hiring*) - meyakinkan bahwa semua orang yang dipekerjakan memiliki karakteristik semestinya, sehingga memungkinkan mereka melakukan penugasan secara kompeten.

f. Pengembangan profesional - meyakinkan bahwa setiap personel memiliki pengetahuan memadai sehingga memungkinkan mereka memenuhi tanggung jawabnya. Pendidikan profesional berkelanjutan dan pelatihan merupakan wahana bagi KAP untuk memberikan pengetahuan memadai bagi personelnnya untuk memenuhi tanggung jawab mereka dan untuk kemajuan karier mereka di KAP.

g. Promosi (*advancement*) - meyakinkan bahwa semua personel yang terseleksi untuk promosi memiliki kualifikasi seperti yang disyaratkan untuk tingkat tanggung jawab yang lebih tinggi.

h. Penerimaan dan keberlanjutan klien - menentukan apakah perikatan dari klien akan diterima atau dilanjutkan untuk meminimumkan kemungkinan terjadinya hubungan dengan klien yang manajemennya tidak memiliki integritas berdasarkan pada prinsip pertimbangan kehati-hatian (*prudence*).

i. Inspeksi - meyakinkan bahwa prosedur yang berhubungan dengan unsur-unsur lain pengendalian mutu telah diterapkan dengan efektif.

2.3 Akuntabilitas Auditor

Istilah akuntabilitas berasal dari istilah dalam bahasa Inggris *accountability* yang berarti pertanggungjawaban atau keadaan untuk dipertanggungjawabkan atau keadaan untuk diminta pertanggungjawaban. Tetlock dan Kim (1987) dalam Diani dan Ria (2007), mendefinisikan akuntabilitas sebagai bentuk dorongan psikologi yang membuat seseorang berusaha mempertanggungjawabkan semua tindakan dan keputusan yang diambil kepada lingkungannya.

Tetlock dan Kim (1987) meneliti pengaruh akuntabilitas terhadap proses kognitif seseorang. Hasil penelitiannya membuktikan bahwa subjek yang diberikan instruksi diawal (*postexposure accountability*) bahwa pekerjaan mereka akan diperiksa oleh atasan, melakukan proses kognitif yang lebih lengkap, memberikan respon yang lebih tepat dan melaporkan keputusan yang lebih realistis. Sejalan dengan penelitian Tetlock dan Kim (1987), Meissier dan Quilliam (1992) juga meneliti pengaruh akuntabilitas terhadap proses kognitif seseorang dalam bekerja. Hasil penelitiannya membuktikan bahwa subjek dengan akuntabilitas tinggi melakukan proses kognitif yang lebih lengkap.

Tan dan Alison (1999) mengungkapkan :

“three indicators that can be used to evaluate individual accountability : how motivated they were to perform well on the task, how their confidence level of their responses would be reviewed by training manager, and how amount of mental effort used. High accountability subjects were more motivated, more likely to think that they would be reviewed and exert more effort than low accountability subjects.”

Yang berarti ada tiga indikator yang dapat digunakan untuk mengukur akuntabilitas individu. Pertama, seberapa besar motivasi mereka untuk menyelesaikan pekerjaan tersebut. Kedua, seberapa yakin mereka bahwa pekerjaan mereka akan diperiksa oleh atasan. Ketiga, seberapa besar usaha (daya pikir) yang diberikan untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan. Subyek dengan akuntabilitas tinggi lebih termotivasi, lebih cenderung berpikir bahwa pekerjaan mereka akan diperiksa oleh atasan dan lebih mengerahkan usaha mereka lebih dari subyek dengan akuntabilitas rendah.

Akuntabilitas pada penelitian Taufik Hidayat (2011) menggunakan 2 indikator yaitu motivasi dan kewajiban sosial. Tetapi pada penelitian ini akan menggunakan 3 indikator yaitu motivasi, keyakinan bahwa pekerjaannya akan diperiksa oleh atasan, dan usaha (daya pikir) auditor.

1) Motivasi

Berendoom dan Stainer dalam Sedarmayanti (2000), mendefinisikan motivasi sebagai kondisi mental yang mendorong aktivitas dan memberi energi yang mengarah kepada pencapaian kebutuhan memberi kepuasan atau mengurangi ketidakseimbangan. Lebih lanjut **Sedarmayanti (2000)** berpendapat bahwa :

“Motivasi dapat diartikan sebagai suatu daya dorong (*driving force*) yang menyebabkan orang berbuat sesuatu atau yang diperbuat karena takut akan sesuatu. Perbuatan atau tindakan termaksud dapat berarti kerja keras guna lebih berprestasi, menambah keahlian, sumbang saran, dan lain-lain.”

Menurut **Anwar Prabu (2006)** dalam Sedarmayanti (2000) juga mengungkapkan :

“Motivasi terbentuk dari sikap (*attitude*) karyawan dalam menghadapi situasi kerja di perusahaan (*situation*). Motivasi merupakan kondisi atau energi yang menggerakkan diri karyawan yang terarah atau tertuju untuk mencapai tujuan organisasi perusahaan. Sikap mental karyawan yang pro dan positif terhadap situasi kerja itulah yang memperkuat motivasi kerjanya untuk mencapai kinerja maksimal.”

Dengan adanya motivasi dalam bekerja, maka para auditor diharapkan lebih memiliki intensitas, arah dan ketekunan sehingga tujuan organisasi pun lebih mudah tercapai.

2) Keyakinan dalam bekerja

Menurut Tan dan Alison (1999), seseorang dengan akuntabilitas tinggi memiliki keyakinan yang lebih tinggi bahwa pekerjaan mereka akan diperiksa oleh pimpinan mereka dibandingkan dengan seseorang yang memiliki akuntabilitas rendah. Keyakinan bahwa sebuah pekerjaan akan diperiksa atau dinilai orang lain dapat meningkatkan keinginan dan usaha seseorang untuk menghasilkan pekerjaan yang lebih berkualitas.

Hasil penelitiannya Teclock dan Kim (1987) dalam Diani dan Ria (2007) membuktikan bahwa subjek yang diberikan instruksi diawal (*postexposure accountability*) bahwa pekerjaan mereka akan diperiksa oleh atasan, melakukan proses kognitif yang lebih lengkap, memberikan respon yang lebih tepat dan melaporkan keputusan yang lebih realistis.

Auditor dengan akuntabilitas tinggi cenderung mengeluarkan ide dan pikirannya untuk menghasilkan kerja yang maksimal yang akan meningkatkan

kinerja dimana auditor tersebut bekerja. Dalam menyelesaikan pekerjaannya, auditor menyertakan bukti-bukti yang lebih banyak yang akan menguatkan keputusannya.

3) Usaha (daya pikir)

Daya pikir disebut juga sebagai kemampuan kognitif sering diartikan sebagai daya atau kemampuan seseorang untuk berpikir dan mengamati, melihat hubungan-hubungan untuk memperoleh pengetahuan baru. Orang dengan akuntabilitas tinggi mencurahkan usaha (daya pikir) yang lebih besar dibanding orang dengan akuntabilitas rendah ketika menyelesaikan pekerjaan (Cloyd, 1997). Seorang auditor dengan akuntabilitas tinggi senantiasa menyelesaikan target audit sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan sebagai bukti tanggungjawabnya sebagai auditor.

2.4 Pengetahuan Auditor

Pengetahuan adalah suatu fakta atau kondisi mengetahui sesuatu dengan baik yang didapat lewat pengalaman dan pelatihan. Pengetahuan audit diartikan dengan tingkat pemahaman auditor terhadap sebuah pekerjaan, secara konseptual atau teoritis. Menurut Brown dan Stanner (1983) dalam Diani dan Ria (2007), perbedaan pengetahuan di antara auditor akan berpengaruh terhadap cara auditor menyelesaikan sebuah pekerjaan. Lebih lanjut dijelaskan bahwa seorang auditor akan bisa menyelesaikan sebuah pekerjaan secara efektif jika didukung dengan pengetahuan yang dimilikinya.

Dalam penelitiannya **Cloyd (1997)** mengungkapkan :

“That the level of effort that was devoted by auditors to complete a job vary among them, harmonized with their level of knowledge. And that the level of individual knowledge can increase quality of auditors work.”

Yang berarti bahwa besarnya usaha (proksi dari variabel akuntabilitas) yang dicurahkan oleh auditor untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan berbeda-beda sesuai dengan tingkat pengetahuan yang dimiliki. Dan bahwa tingkat pengetahuan seseorang dapat meningkatkan kualitas hasil kerja.

1) Kemampuan mendeteksi kesalahan

Kesalahan diartikan dengan seberapa banyak perbedaan (deviasi) antara kebijakan-kebijakan perusahaan tentang pencatatan akuntansi dengan kriteria yang telah distandarkan. Dalam Diani dan Ria (2007) seorang auditor dalam mendeteksi sebuah kesalahan, harus didukung dengan pengetahuan tentang apa dan bagaimana kesalahan tersebut terjadi (Tubbs 1992). Dengan pengetahuannya seorang auditor harus mampu mendeteksi kesalahan, memahami kesalahan, dan mencari penyebab munculnya kesalahan. Kasus-kasus yang dihadapi auditor dapat menambah pengetahuan auditor tentang audit dan meningkatkan kemampuan mendeteksi kesalahan.

2) Tingkat pendidikan

Seorang auditor harus memiliki tingkat pendidikan minimal D3 jurusan akuntansi, sedangkan untuk mendapat gelar akuntan, mulai tahun 2003, seseorang harus menyelesaikan pendidikan tingkat S1 pada fakultas ekonomi jurusan akuntansi serta harus mengikuti Pendidikan Profesi Akuntan (PPA). Selanjutnya

untuk memperoleh izin praktek sebagai akuntan publik, harus lulus ujian sertifikasi akuntan publik (USAP) yang diselenggarakan atas kerja sama Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dengan departemen keuangan. Untuk meningkatkan pengetahuan auditor dapat diperoleh melalui pengalaman bekerja, pendidikan berkelanjutan, dan pelatihan baik pelatihan formal maupun pelatihan nonformal.

3) Tingkat pemahaman

Secara umum seorang auditor harus memiliki pengetahuan-pengetahuan mengenai *general auditing, functional area, computer auditing, accounting issue, specific industri, general world knowledge* (pengetahuan umum), dan *problem solving knowledge*. Auditor saat ini juga dituntut untuk memahami peraturan pajak yang setiap tahunnya mengalami perubahan untuk menunjang profesinya.

2.5 Profesionalisme Auditor

Dalam penelitian ini konsep profesionalisme yang digunakan adalah konsep untuk mengukur bagaimana para profesional memandang profesi mereka yang tercermin dalam sikap dan perilaku mereka. Dengan anggapan bahwa sikap dan perilaku mempunyai hubungan timbal balik. Perilaku profesionalisme merupakan cerminan dari sikap profesionalisme, demikian pula sebaliknya sikap profesional tercermin dari perilaku yang profesional.

Hall (1968) dalam Wahyudi dan Aida (2006) mengembangkan konsep profesionalisme dari level individual yang digunakan untuk profesionalisme eksternal auditor, meliputi lima dimensi yaitu pengabdian pada profesi (*dedication*), kewajiban sosial (*social obligation*), kemandirian (*autonomy*

demands), keyakinan terhadap peraturan profesi (*belief in self-regulation*), dan hubungan dengan sesama profesi (*professional community affiliation*).

1) Pengabdian pada profesi (*dedication*)

Pengabdian pada profesi tercermin dalam dedikasi profesional melalui penggunaan pengetahuan dan kecakapan yang dimiliki. Sikap ini adalah ekspresi dari penyerahan diri secara total terhadap pekerjaan. Pekerjaan didefinisikan sebagai tujuan hidup dan bukan sekadar sebagai alat untuk mencapai tujuan. Penyerahan diri secara total merupakan komitmen pribadi, dan sebagai kompensasi utama yang diharapkan adalah kepuasan rohaniah dan kemudian kepuasan material.

2) Kewajiban sosial (*social obligation*)

Pandangan tentang pentingnya peran profesi serta manfaat yang diperoleh baik oleh masyarakat ataupun oleh profesional karena adanya pekerjaan tersebut.

3) Kemandirian (*autonomy demands*)

Suatu pandangan bahwa seorang profesional harus mampu membuat keputusan sendiri tanpa tekanan dari pihak yang lain.

4) Keyakinan terhadap peraturan profesi (*belief in self-regulation*)

Suatu keyakinan bahwa yang berwenang untuk menilai pekerjaan profesional adalah rekan sesama profesi, dan bukan pihak luar yang tidak mempunyai kompetensi dalam bidang ilmu dan pekerjaan mereka.

- 5) Hubungan dengan sesama profesi (*professional community affiliation*)

Berarti menggunakan ikatan profesi sebagai acuan, termasuk organisasi formal dan kelompok-kelompok kolega informal sebagai sumber ide utama pekerjaan. Melalui ikatan profesi ini para profesional membangun kesadaran profesinya.

2.6 Kualitas Hasil Kerja Auditor

Menurut **Diani dan Ria (2007)** dalam penelitiannya mengungkapkan :

“Kualitas hasil kerja adalah jumlah respon yang benar yang diberikan seseorang dalam menyelesaikan sebuah pekerjaan yang dibandingkan dengan standar hasil kerja atau kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya”.

Kualitas hasil kerja berhubungan dengan seberapa baik sebuah pekerjaan diselesaikan dibandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan. Menurut Tan dan Alison (1999) untuk auditor, kualitas kerja dilihat dari kualitas audit yang dihasilkan yang dinilai dari seberapa banyak auditor memberikan respon yang benar dari setiap pekerjaan audit yang diselesaikan.

Salah satu faktor yang dapat mempengaruhi kualitas kerja seseorang adalah tingkat kerumitan pekerjaan yang dihadapi. Menurut Libby dan Lipe (1992) dan Kennedy (1993) dalam Diani dan Ria (2007) kompleksitas kerja dapat dijadikan sebagai alat dalam meningkatkan kualitas hasil pekerjaan. Dalam arti kata untuk tingkat kerumitan pekerjaan tertentu dapat mempengaruhi usaha yang dicurahkan oleh auditor. Kompleksitas kerja dapat dilihat dalam dua aspek,

pertama, kompleksitas komponen yaitu mengacu kepada jumlah informasi yang harus diproses dan tahapan pekerjaan yang harus dilakukan untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan. Sebuah pekerjaan dianggap semakin rumit jika informasi yang harus diproses dan tahap-tahap yang harus dilakukan semakin banyak. Kedua, kompleksitas koordinatif yang mengacu kepada jumlah koordinasi (hubungan antara satu bagian dengan bagian lain) yang dibutuhkan untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan. Sebuah pekerjaan dianggap semakin rumit ketika pekerjaan tersebut memiliki keterkaitan dengan pekerjaan-pekerjaan yang lainnya atau pekerjaan yang akan dilaksanakan tersebut terkait dengan pekerjaan sebelum dan sesudahnya.

