

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Akuntan, Akuntan Publik, dan Kantor Akuntan Publik

Akuntan (KMK No. 423/KMK.06/2002) adalah seseorang yang berhak menyanggah gelar atau sebutan akuntan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Sedangkan Akuntan Publik adalah akuntan yang telah memperoleh izin dari Menteri untuk memberikan jasa sebagaimana diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan ini. Menurut Arrens (2005) Akuntan Publik Bersertifikat adalah seorang yang telah memenuhi persyaratan yang diajukan oleh negara bagian, termasuk kewajiban menempuh ujian akuntan publik, dan kemudian berhak atas sertifikat akuntan publik; seorang akuntan publik memiliki tanggung jawab utama untuk melaksanakan fungsi audit atas laporan keuangan historis yang dipublikasikan, dan entitas yang secara keuangan bersifat komersial maupun non komersial.

Sedangkan menurut aturan etika kompartemen akuntan publik (Sukrisno, 2004; 271-272) dijelaskan bahwa Akuntan Publik adalah akuntan yang memiliki izin dari Menteri Keuangan atau pejabat yang berwenang lainnya untuk menjalankan praktik akuntan publik. Sedangkan yang dimaksud dengan praktik akuntan publik adalah pemberian jasa profesional kepada klien yang dilakukan oleh anggota IAI-KAP yang dapat berupa jasa audit, jasa attestasi, jasa akuntansi dan *review*, perpajakan, perencanaan keuangan perorangan, jasa pendukung litigasi, dan jasa lainnya yang diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik.

Dalam KMK No. 423/KMK.06/2002 dijelaskan pula Kantor Akuntan Publik atau disingkat dengan KAP, adalah badan usaha yang telah mendapatkan izin dari Menteri sebagai wadah bagi Akuntan Publik dalam memberikan jasanya. Kantor Akuntan publik adalah organisasi yang diciptakan untuk memberikan jasa akuntansi profesional, termasuk audit. Biasanya didirikan sebagai kepemilikan pribadi atau persekutuan (Messier, Grover dan Prawitt, 2005;74). Pengetian Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah suatu bentuk organisasi akuntan publik yang memperoleh izin sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berusaha dibidang pemberian jasa profesional dalam praktik akuntan publik (Sukrisno, 2004;272).

Umumnya hirarki auditor dalam perikatan audit didalam kantor akuntan publik dibagi menjadi berikut ini (Mulyadi, 2002; 33-34):

- a. Partner: menduduki jabatan tertinggi dalam perikatan audit; bertanggung jawab atas hubungan dengan klien; bertanggung jawab secara menyeluruh mengenai auditing. Partner menandatangani laporan audit dan *management letter*, dan bertanggung jawab terhadap penagihan *fee* audit dari klien.
- b. Manajer: bertindak sebagai pengawas audit; bertugas untuk membantu auditor senior dalam merencanakan program audit dan waktu audit; me-*review* kertas kerja, laporan audit dan *management letter*. Biasanya manajer melakukan pengawasan terhadap pekerjaan beberapa auditor senior. Pekerjaan manajer tidak berada di kantor klien, melainkan di

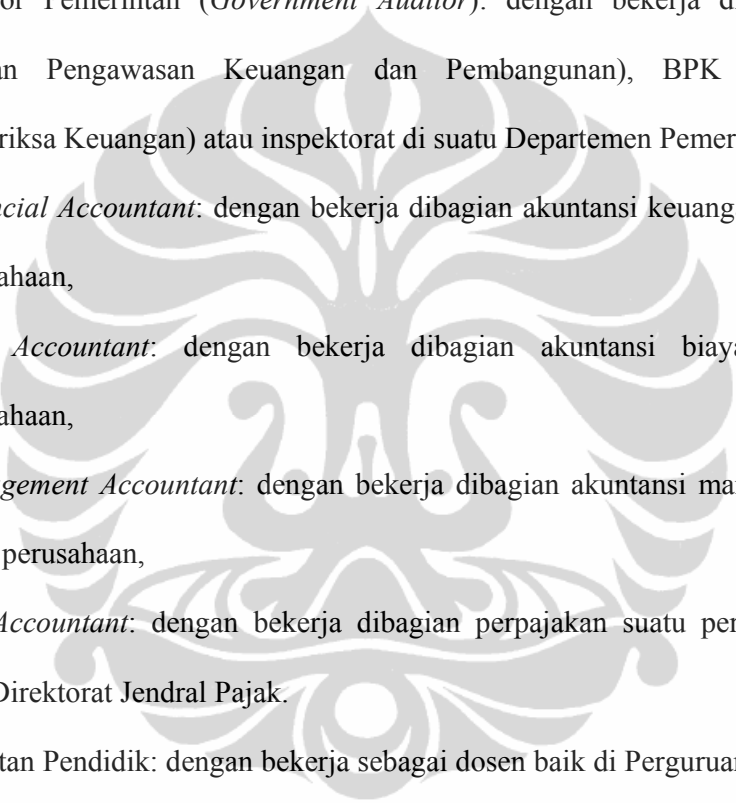
kantor auditor, dalam bentuk pengawasan terhadap pekerjaan yang dilaksanakan para auditor senior.

c. Auditor senior: bertugas untuk melaksanakan audit; bertanggung jawab untuk mengusahakan biaya audit dan waktu audit sesuai dengan rencana; bertugas untuk mengarahkan dan *me-review* pekerjaan auditor junior. Auditor senior biasanya akan menetap di kantor klien sepanjang prosedur audit dilaksanakan. Umumnya auditor senior melakukan audit terhadap satu objek pada saat tertentu.

d. Auditor junior: melaksanakan prosedur audit secara rinci; membuat kertas kerja untuk mendokumentasikan pekerjaan audit yang telah dilaksanakan. Pekerjaan ini biasanya dipegang oleh auditor yang baru saja menyelesaikan pendidikan formalnya di sekolah. Dalam melaksanakan pekerjaannya sebagai auditor junior, seorang auditor harus belajar secara rinci mengenai pekerjaan audit. Biasanya auditor junior melaksanakan audit di berbagai jenis perusahaan. Auditor junior harus banyak melakukan audit di lapangan dan di berbagai kota, sehingga auditor junior dapat memperoleh pengalaman banyak dalam menangani berbagai masalah audit. Auditor junior sering juga disebut dengan asisten auditor.

Seorang akuntan yang mempunyai nomor register, bisa memilih profesi sebagai (Sukrisno, 2004; 12) :

a. Akuntan Publik (*external auditor*): dengan memiliki KAP atau berkerja di KAP,

- 
- b. Pemeriksa Intern (*Internal Auditor*): dengan bekerja di Bagian Pemeriksaan Intern (*Internal Audit Department*) suatu perusahaan swasta atau Badan Usaha Milik Negara (BUMN), di BUMN biasanya disebut Satuan Pengawas Intern (SPI).
 - c. Auditor Pemerintah (*Government Auditor*): dengan bekerja di BPKP (Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan), BPK (Badan Pemeriksa Keuangan) atau inspektorat di suatu Departemen Pemerintah.
 - d. *Financial Accountant*: dengan bekerja dibagian akuntansi keuangan suatu perusahaan,
 - e. *Cost Accountant*: dengan bekerja dibagian akuntansi biaya suatu perusahaan,
 - f. *Management Accountant*: dengan bekerja dibagian akuntansi manajemen suatu perusahaan,
 - g. *Tax Accountant*: dengan bekerja dibagian perpajakan suatu perusahaan atau Direktorat Jendral Pajak.
 - h. Akuntan Pendidik: dengan bekerja sebagai dosen baik di Perguruan Tinggi Negeri (PTN) maupun Perguruan Tinggi Swasta (PTS). Akuntan pendidik banyak yang merangkap sebagai akuntan publik, *internal auditor*, maupun akuntan manajemen (yang bekerja disuatu perusahaan) atau sebagai *government accountant* (akuntan pemerintah) yang bekerja pada instansi pemerintah.

2.1.1 Jasa-jasa yang dihasilkan Akuntan Publik

Profesi akuntan publik menghasilkan berbagai macam jasa bagi masyarakat, yang dapat digolongkan kedalam dua kelompok, Mulyadi (2002), antara lain :

1. Jasa *Assurance*: jasa profesional independen yang meningkatkan mutu informasi bagi pengambilan keputusan. Salah satu tipe jasa *assurance* yang disediakan oleh profesi akuntan publik adalah jasa atestasi. Atestasi adalah suatu pernyataan pendapat atau pertimbangan orang yang independen dan kompeten tentang apakah asersi suatu entitas sesuai, dalam semua hal yang material, dengan kriteria yang telah ditetapkan. Jasa atestasi profesi akuntan publik dapat dibagi lebih lanjut menjadi 4 jenis:
 - a. Audit: Jasa audit mencakup perolehan dan penilaian bukti yang mendasari laporan keuangan historis suatu entitas yang berisi asersi yang dibuat oleh manajemen entitas tersebut. Atas dasar audit yang dilaksanakan terhadap laporan keuangan historis suatu entitas, auditor menyatakan suatu pendapat mengenai apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material posisi keuangan dan hasil usaha entitas sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum. Dalam menghasilkan jasa audit ini, auditor memberikan keyakinan positif (*positive assurance*) atas asersi yang dibuat oleh manajemen dalam laporan keuangan historis. Keyakinan (*assurance*) menunjukkan tingkat kepastian yang dicapai dan yang ingin disampaikan oleh auditor bahwa

kesimpulannya yang dinyatakan dalam laporan adalah wajar. Tingkat keyakinan yang dapat dicapai oleh auditor ditentukan oleh hasil pengumpulan bukti.

- b. Pemeriksaan (*examination*): Istilah pemeriksaan digunakan untuk jasa lain yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik yang berupa pernyataan pendapat atas kesesuaian asersi yang dibuat oleh pihak lain dengan kriteria yang telah ditetapkan. Dalam menghasilkan jasa pemeriksaan, jasa akuntan publik memberikan keyakinan positif atas asersi yang dibuat oleh manajemen. Pemeriksaan oleh profesi akuntan publik selain terhadap laporan keuangan historis, seperti misalnya terhadap informasi keuangan prospektif.
- c. *Review*: Jasa *review* terutama berupa permintaan keterangan dan prosedur analitik terhadap informasi keuangan suatu entitas dengan tujuan untuk memberikan keyakinan negatif atas asersi yang terkandung dalam informasi keuangan tersebut. Keyakinan negatif lebih rendah tingkatannya dibandingkan dengan keyakinan positif yang diberikan oleh akuntan publik dalam jasa audit dan jasa pemeriksaan, karena lingkup prosedur yang digunakan oleh akuntan publik dalam pengumpulan bukti lebih sempit.
- d. Prosedur yang disepakati: jasa atestasi atas asersi manajemen dapat dilaksanakan oleh akuntan publik berdasarkan prosedur yang disepakati antara klien dengan akuntan publik. Sebagai contoh, klien dan akuntan publik dapat bersepakat bahwa prosedur tertentu

akan diterapkan terhadap unsur atau akuntan tertentu dalam suatu laporan keuangan, bukan terhadap semua unsur laporan keuangan. Untuk tipe jasa ini, akuntan publik dapat menerbitkan suatu "ringkasan temuan" atau suatu keyakinan negatif seperti yang dihasilkan dalam jasa *review*.

2. Jasa Non Assurance: adalah jasa yang dihasilkan oleh akuntan publik yang didalamnya ia tidak memberikan suatu pendapat, keyakinan negatif, ringkasan temuan, atau bentuk lain keyakinan. Jenis jasa *nonassurance* yang dihasilkan oleh akuntan publik adalah jasa kompilasi, jasa perpajakan, jasa konsultasi. Dalam jasa kompilasi, akuntan publik melaksanakan berbagai jasa akuntansi kliennya, seperti pencatatan transaksi akuntansi bagi kliennya sampai dengan penyusunan laporan keuangan. Jasa perpajakan meliputi bantuan yang diberikan oleh akuntan publik kepada kliennya dalam pengisian surat pemberitahuan pajak tahunan (SPT) pajak penghasilan, perencanaan pajak, dan bertindak mewakili kliennya dalam menghadapi masalah perpajakan.

Jasa Konsultasi dapat meliputi jasa-jasa berikut:

- a. Konsultasi (*consultations*): untuk jenis jasa ini, fungsi praktisi adalah memberikan konsultasi atau saran profesional (*professional advice*) yang memerlukan respon segera, berdasarkan pada pengetahuan mengenai klien, keadaan, masalah teknis terkait, representasi klien, dan tujuan bersama berbagai pihak.

- b. Jasa pemberian saran profesional (*advisory services*): untuk jenis jasa ini, fungsi praktisi adalah mengembangkan temuan, simpulan, dan rekomendasi untuk dipertimbangkan dan diputuskan oleh klien.
- c. Jasa implementasi: untuk jenis jasa ini, fungsi praktisi adalah mewujudkan rencana kegiatan menjadi kenyataan. Sumber daya dan personel klien digabung dengan sumber daya dan personel praktisi untuk mencapai tujuan implementasi. Praktisi bertanggung jawab kepada klien dalam hal pelaksanaan dan manajemen kegiatan perikatan.
- d. Jasa transaksi: Untuk jenis jasa ini, fungsi praktisi adalah untuk menyediakan jasa yang berhubungan dengan beberapa transaksi khusus klien yang umumnya dengan pihak ketiga.
- e. Jasa penyediaan staf dan jasa pendukung lainnya: untuk jenis jasa ini, fungsi praktisi adalah menyediakan staf yang memadai (dalam hal kompetensi dan jumlah) dan kemungkinan jasa pendukung lainnya untuk melaksanakan tugas yang ditentukan oleh klien. Staf tersebut akan bekerja di bawah pengarahannya sepanjang keadaan mengharuskan demikian.
- f. Jasa produk: untuk jenis jasa ini, fungsi praktisi adalah untuk menyediakan bagi klien suatu produk atau jasa profesional sebagai pendukung atas instalasi, penggunaan, atau pemeliharaan produk tertentu.

2.2 Risiko

Dalam perencanaan audit, auditor harus mempertimbangkan risiko audit. Menurut SA Seksi 312, risiko audit adalah risiko yang terjadi dalam hal auditor, tanpa disadari tidak memodifikasi pendapatnya sebagaimana mestinya, atas suatu laporan keuangan yang mengandung salah saji material. Cara utama yang dipergunakan oleh auditor untuk mempertimbangkan risiko yang ada dalam merencanakan bukti audit yang akan dikumpulkan adalah melalui penerapan model risiko audit (*audit risk model*). Sumber dari model risiko audit ini adalah literatur profesional yang terdapat dalam SAS 39 (AU 350) tentang sampling audit serta dalam SAS 47 (AU 312) tentang materialitas dan risiko.

Model risiko audit ini umumnya dipergunakan bagi berbagai tujuan perencanaan untuk memutuskan seberapa banyak bukti audit yang akan dikumpulkan pada setiap siklusnya. Model ini umumnya dinyatakan sebagai berikut:

$$\text{PDR} = \frac{\text{AAR}}{\text{IR} \times \text{CR}}$$

Di mana : PDR → *Planned detection risk* (risiko deteksi terencana)

AAR → *Acceptable audit risk* (risiko akseptabilitas audit)

IR → *Inhern risk* (risiko inheren)

CR → *Control risk* (risiko pengendalian)

1. *Planned Detection Risk* (risiko deteksi terencana): merupakan ukuran risiko bahwa bukti audit atas segmen tertentu akan gagal mendeteksi keberadaan salah saji yang melebihi suatu nilai salah saji yang masih dapat ditoleransi, andaikan salah saji semacam itu ada. Terdapat dua point utama tentang risiko deteksi terencana ini. Pertama, risiko ini tergantung pada ketiga faktor lainnya yang terdapat dalam model. Kedua, risiko ini menentukan nilai bukti substantif yang direncanakan oleh auditor untuk dikumpulkan.
2. Risiko Inheren: merupakan suatu ukuran yang dipergunakan oleh auditor dalam menilai adanya kemungkinan bahwa terdapat sejumlah salah saji yang material (kekeliruan atau kecurangan) dalam suatu segmen sebelum ia mempertimbangkan keefektifan dari pengendalian intern yang ada. Auditor harus mempertimbangkan beberapa faktor utama pada saat melakukan penilaian atas risiko inheren:
 - a. Sifat bisnis klien,
 - b. Temuan-temuan audit yang diperoleh dari audit-audit sebelumnya,
 - c. Penugasan awal dan penugasan ulangan,
 - d. Pihak-pihak terkait,
 - e. Berbagai transaksi non rutin,
 - f. Pertimbangan yang diperlukan untuk mengoreksi pencatatan berbagai saldo dan transaksi akuntansi,
 - g. Penyusun populasi.

3. Risiko Pengendalian (*control risk*): merupakan ukuran yang dipergunakan oleh auditor untuk menilai adanya kemungkinan bahwa terdapat sejumlah salah saji material yang melebihi nilai salah saji yang masih dapat ditoleransi atas segmen tertentu akan tidak terhadang atau tidak terdeteksi oleh pengendalian intern yang dimiliki klien.
4. Risiko akseptabilitas audit (*acceptable audit risk*): merupakan ukuran atas tingkat kesediaan auditor untuk menerima kenyataan bahwa laporan keuangan mungkin masih mengandung salah saji yang material setelah audit selesai dilaksanakan, serta suatu laporan audit wajar tanpa syarat telah diterbitkan. Adapun faktor-faktor yang mempengaruhi risiko ini:
 - a. Derajat kebergantungan para pengguna eksternal pada laporan keuangan,
 - b. Kemungkinan bahwa klien akan mengalami kesulitan keuangan setelah penerbitan laporan audit,
 - c. Evaluasi auditor atas integritas manajemen.

2.2.1. Litigation Risk

Tuntutan hukum yang dihadapi oleh para auditor meningkat tajam dalam beberapa tahun terakhir. Menurut Jagan dan Jayanthi (1997), auditor dapat menekan risiko litigasi dengan beberapa cara: meningkatkan kualitas audit dan perencanaan audit, meningkatkan audit *fees*. Auditor dapat juga menekan risiko litigasi ini dengan cara lebih selektif lagi dalam pemilihan klien baru, terutama klien yang dikategorikan *High-risk*. Penelitian yang dilakukan oleh Henninger

(2001) menunjukkan bahwa risiko litigasi berhubungan dengan suatu ukuran dari *earning management-abnormal accrual*.

Penelitian yang dilakukan oleh Bonner, Palmrose and Young (1998) menemukan bahwa auditor dapat lebih dituntut lebih banyak dalam hal *frequent fraud* dan *Fictitious transaction fraud*. Pada penelitian ini, jenis-jenis *fraud* yang sering terjadi antara tahun 1982-1985 yang dihimpun oleh SEC dalam Accounting and Auditing Enforcement Release (AAER) di Amerika antara lain: *Fictitious revenue, Premature revenue recognition, Misclassifications, Fictitious Asset And/or reductions of expenses/liabilities, Overvalued assets and undervalued expenses/liabilities, Omitted or undervalued liabilities (affecting expenses or assets), Omitted or improper disclosures, Equity fraud, Related party transaction, Fraud Going the “wrong way” (those understating income and/or assets), Illegal acts, Miscellaneous (including consolidation issues)*.

Riset yang dilakukan oleh DeAngelo (1981); Francis Krishnan (1999) menerangkan bahwa Big 4 menyediakan kualitas audit yang lebih baik dalam pasar audit U.S., hal ini dilakukan untuk melindungi reputasi perusahaan dan untuk menghindari biaya tuntutan hukum. Karena U.S. memiliki lingkungan yang lingkungan yang memiliki risiko tinggi terhadap tuntutan hukum, maka tidak mungkin untuk membedakan antara pengeluaran untuk tuntutan hukum dan penjelasan tentang perlindungan reputasi tanpa mengkaitkannya dengan konteks wilayah U.S. Artinya disini kedua penjelasan tadi dibedakan menurut konteks internasional. Riset serupa yang dilakukan Baginski et al. (2002), Seetharaman et al. (2002), Wingate (1997), juga menyatakan risiko tuntutan hukum yang dihadapi

oleh para auditor di negara Australia, Canada, dan U.K. lebih rendah dibandingkan U.S., tetapi lingkungan pelaporan keuangan, aturan audit, dan faktor-faktor lainnya sama seperti U.S. Dengan kata lain, dapat disimpulkan bahwa negara-negara ini memberikan detail institusi dan lingkungan ekonomi yang sama namun berbeda dalam hal aturan tanggung jawab.

Carcello and Palmrose (1994) Menemukan bahwa 76% dari 655 perusahaan publik yang pailit tidak memiliki tuntutan hukum, tetapi auditor yang ada dalam perusahaan tersebut terkena tuntutan hukum. Penelitian ini juga menemukan bahwa dalam banyak kasus kebangkrutan didahului tuntutan hukum dan laporan terakhir sebelum kebangkrutan juga didahului oleh beberapa tuntutan hukum. Hasil ini tidak konsisten dengan bukti terdahulu yang menerangkan bahwa kebangkrutan klien adalah sebagai hal utama yang mempengaruhi tuntutan hukum, dan ini mengindikasikan bahwa laporan terakhir yang dimodifikasi sebelum kebangkrutan bukan merupakan hal yang melindungi auditor dari tuntutan hukum. Kenyataannya, kebanyakan tuntutan hukum yang dihadapi oleh auditor dalam sampel penelitian ini tidak terpengaruh pada laporan akhir sebelum kebangkrutan. Tetapi tetap ada 10% dari laporan sebelum kebangkrutan terhadap tuntutan hukum auditor.

2.3 Standar Pengendalian Mutu

Unsur-unsur pengendalian mutu akan dibahas seperti dibawah ini berdasarkan pengelompokan sebagai berikut:

1. Independensi

KAP harus merumuskan kebijakan dan prosedur untuk memberikan keyakinan memadai bahwa, pada setiap tingkat organisasi, semua personel mempertahankan independensi sebagaimana diatur oleh Aturan Etika Kompartemen Akuntan publik. Secara rinci, aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik No. 100, Independensi, Integritas, dan Objektivitas memuat contoh-contoh penerapan yang berlaku untuk akuntan publik.

2. Penugasan Personel

KAP harus merumuskan kebijakan dan prosedur pengendalian mutu mengenai penugasan personel untuk memberikan keyakinan memadai bahwa perikatan akan dilaksanakan oleh staf profesional yang memiliki tingkat pelatihan dan keahlian teknis untuk perikatan tersebut. Dalam proses penugasan personel, sifat dan lingkup supervisi harus dipertimbangkan. Umumnya, apabila personel yang ditugasi semakin cakap dan berpengalaman, supervisi secara langsung terhadap personel tersebut, semakin tidak diperlukan.

3. Konsultasi

Mutu mengenai konsultasi untuk memberikan keyakinan memadai bahwa personel akan memperoleh informasi memadai sesuai yang dibutuhkan dari orang yang memiliki tingkat pengetahuan, kompetensi, pertimbangan (*judgement*), dan wewenang memadai. Sifat konsultasi akan tergantung atas beberapa faktor tertentu, antara lain ukuran KAP dan tingkat pengetahuan, kompetensi dan KAP harus merumuskan kebijakan dan

prosedur pengendalian pertimbangan yang dimiliki oleh staf pelaksana perikatan.

4. Supervisi

KAP harus merumuskan kebijakan dan prosedur pengendalian mutu mengenai pelaksanaan dan supervisi perikatan untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa pelaksanaan perikatan memenuhi standar mutu yang ditetapkan oleh KAP. Lingkup *supervisi* dan *review* yang sesuai pada kondisi tertentu tergantung atas beberapa faktor, antara lain kerumitan masalah, kualifikasi staf pelaksana perikatan, dan lingkup konsultasi yang tersedia dan yang telah digunakan. Tanggung jawab KAP untuk menetapkan prosedur mengenai supervisi berbeda dengan tanggung jawab secara individual untuk merencanakan dan melakukan supervisi secara memadai atas perikatan tertentu.

5. Pemekerjaan (*Hiring*)

KAP harus merumuskan kebijakan dan prosedur pengendalian mutu mengenai pemekerjaan untuk memberikan keyakinan memadai bahwa semua orang yang dipekerjakan memiliki karakteristik semestinya, sehingga memungkinkan mereka melakukan penugasan secara kompeten. Mutu pekerjaan KAP akhirnya tergantung integritas, kompetensi dan motivasi personel yang melaksanakan dan melakukan supervisi pekerjaan. Oleh karena itu, program pemekerjaan KAP menjadi salah satu unsur penentu untuk mempertahankan mutu pekerjaan KAP.

6. Pengembangan Profesional

KAP harus merumuskan kebijakan dan prosedur pengendalian mutu profesional untuk memberikan keyakinan memadai bahwa personel memiliki pengetahuan memadai sehingga memungkinkan mereka memenuhi tanggung jawabnya. Pendidikan profesional berkelanjutan dan pelatihan memadai bagi personelnnya sangat diperlukan untuk memenuhi tanggung jawab mereka dan untuk kemajuan karir mereka di KAP.

7. Promosi (*Advancement*)

KAP harus merumuskan kebijakan dan prosedur pengendalian mutu profesional untuk memberikan keyakinan memadai bahwa personel yang terseleksi untuk promosi memiliki kualifikasi seperti yang disyaratkan untuk tingkat tanggung jawab yang lebih tinggi. Praktik promosi personel akan berimplikasi terhadap mutu pekerjaan KAP. Kualifikasi personel terseleksi untuk promosi harus mencakup, namun tidak terbatas pada, karakter, intelegensi, pertimbangan (*judgement*), dan motivasi.

8. Penerimaan dan keberlanjutan klien

KAP harus merumuskan kebijakan dan prosedur pengendalian mutu untuk menentukan apakah perikatan dari klien akan diterima atau dilanjutkan untuk meminimumkan kemungkinan terjadinya hubungan dengan klien yang manajemennya tidak memiliki integritas. Adanya keharusan bagi KAP dalam menetapkan prosedur untuk tujuan seperti tersebut, tidak berarti bahwa KAP bertugas untuk menentukan integritas atau keandalan klien, dan tidak juga bahwa KAP berkewajiban kepada siapapun, kecuali kepada dirinya, untuk menerima, menolak atau mempertahankan kliennya.

Namun, berdasarkan pada prinsip pertimbangan kehati-hatian (*prudence*), KAP disarankan selektif dalam menentukan hubungan profesionalnya.

9. Inspeksi

KAP harus merumuskan kebijakan dan prosedur pengendalian mutu mengenai inspeksi untuk memberikan keyakinan memadai bahwa prosedur yang berhubungan dengan unsur-unsur lain pengendalian mutu telah diterapkan dengan efektif. Prosedur inspeksi dapat dirancang dan dilaksanakan oleh individu yang bertindak mewakili kepentingan manajemen KAP. Jenis prosedur inspeksi yang akan digunakan tergantung pada pengendalian yang ditetapkan oleh KAP dan penetapan tanggung jawab di KAP untuk melaksanakan kebijakan dan prosedur pengendalian mutu (SPAP, IAI, 2001; 17000.17-18)

Tabel 2.1
Lima Elemen Pengendalian Mutu

Elemen	Rangkuman Persyaratan	Contoh prosedur
Independensi, Integritas dan Objektivitas	Semua petugas audit harus memelihara sikap	Setiap partner dan staf harus menjawab

	independen baik dalam kenyataan maupun dalam penampilan, melaksanakan seluruh tanggung jawab profesional dengan integritas yang tinggi dan memelihara objektivitas dalam menjalankan tanggung jawab profesionalnya.	”kuisisioner mengenai independensi setiap tahun, yang antara lain berkaitan dengan pemilikan saham dan keanggotaan sebagai dewan direksi.
Manajemen Personalia	<p>Perusahaan harus menetapkan kebijakan dan prosedur untuk memberikan keyakinan memadai bahwa:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Seluruh staf baru harus mempunyai kualifikasi yang cukup agar dapat melaksanakan tugasnya dengan kompeten. - Tugas diberikan kepada staf yang mempunyai pelatihan teknis dan keahlian yang cukup. - Semua staf harus mengikuti pendidikan profesional berkelanjutan dan kegiatan pengembangan profesi agar dapat memenuhi tanggung jawab yang diberikan. - Staf yang dipromosikan dalam jabatan yang lebih tinggi, telah memiliki kualifikasi yang diperlukan untuk memenuhi tanggung jawab yang diberikan. 	Setiap staf profesional harus dievaluasi untuk setiap penugasan audit, dengan menggunakan laporan evaluasi penugasan individual perusahaan.
Penerimaan dan Keberlanjutan Klien dan	Perusahaan harus menetapkan kebijakan	Formulir evaluasi klien, yang berisi masalah-

Penugasan	dan prosedur akan menerima klien baru atau mempertahankan klien lama. Kebijakan dan prosedur ini harus bisa mengurangi risiko yang timbul dari klien yang manajmennya tidak memiliki integritas: perusahaan sebaiknya hanya menerima penugasan yang sesuai dengan kemampuan profesionalnya.	masalah seputar komentar auditor sebelumnya dan evaluasi manajemen, harus dipersiapkan untuk setiap klien baru sebelum diterima sebagai klien.
Kinerja Penugasan	kebijakan dan prosedur harus ada terutama untuk meyakinkan bahwa penugasan yang dilaksanakan oleh auditor memenuhi standar profesi, ketentuan pemerintah, serta standar kualitas perusahaan akuntan publik.	Harus ada direktur akuntansi dan auditing untuk dapat diajak berkonsultasi serta harus telah memberikan persetujuan pada semua penugasan sebelum penugasan itu dianggap selesai.
Pemantauan	Harus terdapat kebijakan dan prosedur untuk meyakinkan bahwa keempat elemen pengendalian kualitas lainnya telah diterapkan secara efektif.	Rekan yang bertugas mengendalikan kualitas harus menguji prosedur pengendalian kualitas minimal setahun sekali untuk memastikan bahwa perusahaan akuntan publik masih mematuhi prosedur tersebut.

Sumber: Alvin A. Arens, Randal J. Elder dan Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach, 9th Edition, 2003, Prentice Hall Halaman 36

2.4 Fraud

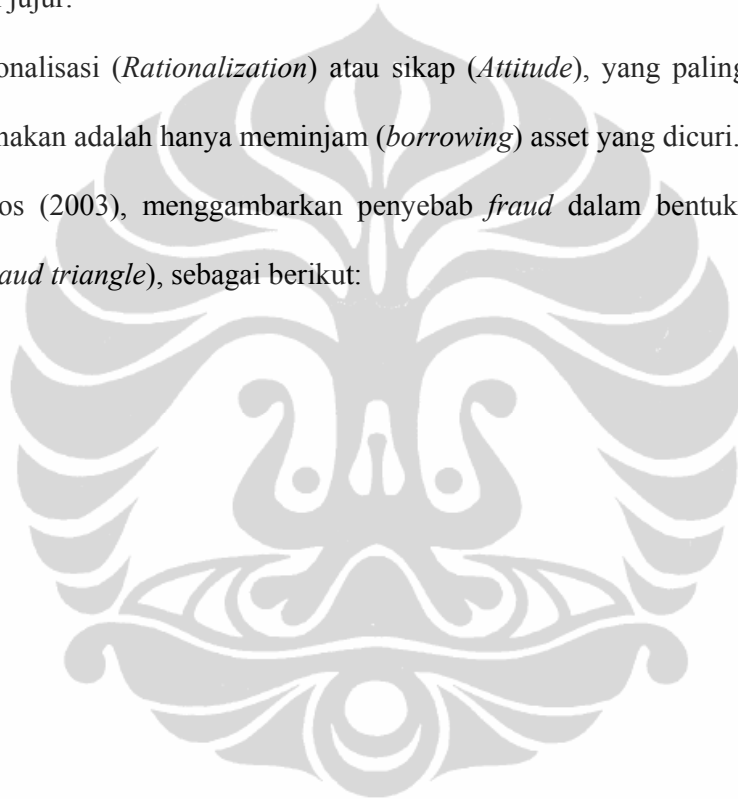
Penyebab/faktor pemicu *fraud* dibedakan atas 3 (tiga) hal (Efendi, 2006), yaitu:

1. Tekanan (*Unshareable pressure/incentive*) yang merupakan motivasi seseorang untuk melakukan *fraud*. Motivasi melakukan *fraud*, antara lain

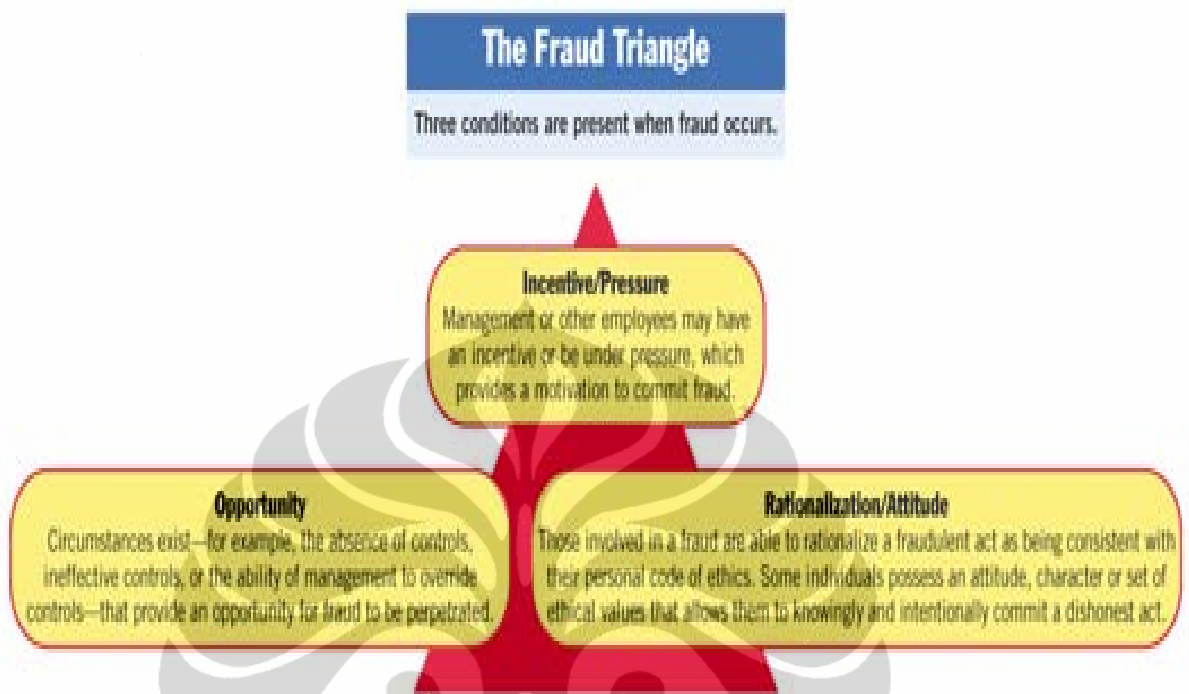
motivasi ekonomi, alasan emosional (iri/cemburu, balas dendam, kekuasaan, gengsi) dan nilai (*values*).

2. Adanya kesempatan/peluang (*Perceived Opportunity*) yaitu kondisi atau situasi yang memungkinkan seseorang melakukan atau menutupi tindakan tidak jujur.
3. Rasionalisasi (*Rationalization*) atau sikap (*Attitude*), yang paling banyak digunakan adalah hanya meminjam (*borrowing*) asset yang dicuri.

Ramos (2003), menggambarkan penyebab *fraud* dalam bentuk segitiga *fraud* (*the fraud triangle*), sebagai berikut:



Gambar 2.1
Fraud Triangle



Jenis-jenis *fraud* yang sering terjadi di berbagai perusahaan pada umumnya dapat dibedakan atas 3 (tiga) macam:

1. Pemalsuan (*Falsification*) data dan tuntutan palsu (*illegal act*). Hal ini terjadi manakala seseorang secara sadar dan sengaja memalsukan suatu fakta, laporan, penyajian atau klaim yang mengakibatkan kerugian keuangan atau ekonomi dari para pihak yang menerima laporan atau data palsu tersebut.
2. Penggelapan kas (*embezzlement cash*), pencurian persediaan/aset (*Theft of inventory/asset*) dan kesalahan (*false*) atau *misleading* catatan dan dokumen. Penggelapan kas adalah kecurangan dalam pengalihan hak milik perorangan yang dilakukan oleh seseorang yang mempunyai hak milik itu di mana pemilikan diperoleh dari suatu hubungan kepercayaan. Contoh

khas adalah *kitting* atau *lapping* dalam skema pencurian uang. *Lapping* adalah seseorang mencuri uang kas yang digunakan oleh *Customer A* untuk membayar piutangnya (*Account Receivable*), dana yang diterima dari *Customer B* digunakan untuk membayar saldo A/R milik *Customer A*, dan seterusnya (gali lubang tutup lubang). Sedangkan *Kitting* adalah seseorang menutupi pencuriannya dengan menciptakan kas melalui transfer uang antar bank (*interbank transfer*). Seseorang menciptakan kas dengan mendepositokan *check* dari Bank A ke Bank B dan menarik uangnya. Karena di Bank A, dananya tidak cukup, maka yang bersangkutan mendepositokan *check* dari Bank C ke Bank A sebelum *check* ke Bank B dikliringkan. Demikian polanya berjalan terus dengan *check* dan deposit sebanyak diperlukan untuk menjaga agar *check*-nya tidak sampai ditolak.

3. Kecurangan Komputer (*Computer fraud*) meliputi tindakan ilegal yang mana pengetahuan tentang teknologi komputer adalah esensial untuk *perpetration, investigation* atau *prosecution*. Dengan menggunakan sebuah komputer seorang *fraud perpetrator* dapat mencuri lebih banyak dalam waktu lebih singkat dengan usaha yang lebih kecil. Pelaku *fraud* telah menggunakan berbagai metode untuk melakukan *Computer fraud*. Pengkategorian *Computer fraud* melalui penggunaan *data processing model*, dapat dirinci sebagai berikut:
 - a. Cara yang paling sederhana dan umum untuk melaksanakan *fraud* adalah mengubah *computer input*.

- b. *Computer fraud* dapat dilakukan melalui penggunaan sistem (dalam hal ini *processor*) oleh yang tidak berhak, termasuk pencurian waktu dan jasa komputer serta penggunaan komputer untuk keperluan diluar *job* deskripsi pegawai.
- c. *Computer fraud* dapat dicapai dengan mengganggu *software* yang mengolah data perusahaan atau *Computer instruction*. Cara ini meliputi mengubah *software*, membuat *copy ilegal* atau menggunakannya tanpa otorisasi.
- d. *Computer fraud* dapat dilakukan dengan mengubah atau merusak *data files* perusahaan atau membuat *copy*, menggunakan atau melakukan pencarian terhadap data tanpa otorisasi.
- e. *Computer fraud* dapat dilaksanakan dengan mencuri atau menggunakan secara tidak benar *system output*.

2.4.1 Fraudulent Financial Reporting

Fraudulent financial reporting (Efendi, 2006) adalah perilaku yang disengaja atau ceroboh, baik dengan tindakan atau penghapusan, yang menghasilkan laporan keuangan yang menyesatkan (bias). *Fraudulent financial reporting* yang terjadi disuatu perusahaan memerlukan perhatian khusus dari auditor independen.

Arens (2005: 310) dalam bukunya yang berjudul “*Auditing & Assurance Services: An Integrated Approach*” edisi ke-10 pada bab 11 tentang *fraud auditing*, antara lain menyebutkan:

Fraudulent financial reporting is an intentional misstatement or omission of amounts or disclosure with the intent to deceive users.

Most cases of fraudulent financial reporting involve the intentional misstatement of amounts not disclosures. For example, worldcom is reported to have capitalized as fixed asset, billions dollars that should have been expensed. Omission of amounts are less common, but a company can overstate income by omitting account payable and other liabilities.

Although less frequent, several notable cases of fraudulent financial reporting involved adequate disclosure. For example, a central issue in the enron case was whether the company had adequately disclosed obligations to affiliates known as specialm purpose entities.

Penyebab *fraudulent financial reporting* umumnya 3 (tiga) hal sebagai berikut:

1. Manipulasi, falsifikasi, alterasi atas catatan akuntansi dan dokumen pendukung atas laporan keuangan yang disajikan.
2. Salah penyajian (*misrepresentation*) atau kesalahan informasi yang signifikan dalam laporan keuangan.
3. Salah penerapan (*misapplication*) dari prinsip akuntansi yang berhubungan dengan jumlah, klasifikasi, penyajian (*presentation*) dan pengungkapan (*disclosure*).

Fraudulent financial reporting juga dapat disebabkan adanya kolusi antara manajemen dengan auditor independen. Salah satu upaya untuk mencegah adanya kolusi tersebut, maka perlu dilakukan rotasi auditor independen dalam melakukan audit suatu perusahaan. Berkaitan dengan hal ini Carcello (2004) dalam artikelnya yang berjudul "*Audit firm tenure and fraudulent financial reporting* ", menyatakan:

The Sarbanes-Oxley Act (U.S. House of Representatives 2002) required the U.S. Comptroller General to study the potential effects of requiring mandatory audit firm rotation. The U.S. General Accounting Office (GAO) concludes in its recently

released study of mandatory audit firm rotation that "mandatory audit firm rotation may not be the most efficient way to strengthen auditor independence" (GAO 2003, Highlights). However, the GAO also suggests that mandatory audit firm rotation could be necessary if the Sarbanes-Oxley Act's requirements do not lead to improved audit quality (GAO 2003, 5).

Berdasarkan penelitian COSO (1999) yang berjudul "*Fraudulent Financial Reporting: 1987 – 1997, An Analysis of U.S. Public Company*", bahwa dari hasil analisa perusahaan yang *listing* di Securities Exchange Commission (SEC) selama periode Januari 1987 sampai dengan Desember 1997 (11 tahun) dapat disimpulkan: Teridentifikasi sejumlah 300 perusahaan yang terdapat *fraudulent financial reporting* yang memiliki karakteristik yaitu memiliki permasalahan bidang keuangan (*experiencing financial distress*), *lax oversight* dan terdapat *fraud* dengan jumlah uang yang besar (*Ongoing, large-dollar frauds*). Contoh kasus *Fraudulent Financial Reporting* antara lain Enron, Tyco, Adelphia dan WorldCom.

SAS No. 99 tahun 2002 mengenai: *consideration of fraud in a financial statement* menggariskan empat prosedur pokok dalam pendeteksian *fraud*:

1. *Increasing Profesional Skepticism*: SAS No. 99 mengharuskan para auditor untuk mengedepankan skeptisme profesional dan tidak begitu saja mengasumsikan kejujuran manajemen klien. Sebelum kesimpulan mengenai integritas manajemen dirumuskan, anggota tim audit bertukar pikiran dan mendiskusikan celah-celah dalam laporan keuangan yang memungkinkan terjadinya *fraud*. Diskusi ini ditujukan untuk mengidentifikasi risiko *fraud* dan dilakukan dengan mempertimbangkan

karateristik yang memungkinkan terjadinya *fraud*, yaitu adanya insentif, kesempatan, dan kemampuan untuk menutupi *fraud* tersebut. Demikian pula sepanjang penugasan audit, tim audit harus memikirkan dan mengeksplorasi pertanyaan, “*jika seseorang ingin melakukan kecurangan, bagaimana kecurangan itu akan dirancang?*”. Dari diskusi-diskusi ini, tim audit akan memiliki perspektif yang lebih baik dalam mendesai test audit yang lebih responsif terhadap risiko *fraud*.

2. *Discussing fraud risks with management and other in an organization:* diskusi dilakukan dengan manajemen serta pihak didalam maupun diluar perusahaan klien untuk mengidentifikasi risiko-risiko *fraud* dan apakah mereka mengetahui keberadaan *fraud* dalam organisasi. Kesempatan diskusi ini akan memberikan peluang bagi para “*whistle blowers*” untuk mengungkapkan *fraud* yang mereka ketahui serta menekan dorongan untuk melakukan *fraud* karena adanya mekanisme pengawasan oleh rekan kerja melalui “*whistle blowers*” tersebut. Prosedur pendahuluan ini kemudian dapat diikuti langkah-langkah selanjutnya seperti memeriksa jurnal untuk mendapatkan bukti adanya salah saji yang material, *review* estimasi akuntansi untuk mendeteksi bias dan mengevaluasi rasionalitas bisnis untuk transaksi-transaksi yang tidak biasa.
3. *Performing unpredictable audit test:* mengharuskan tim audit untuk merancang pengujian terhadap area, lokasi, dan perkiraan-perkiraan maupun pencatatan akuntansi yang biasanya tidak diperiksa dengan desain tes audit yang tidak dapat diduga atau diprediksi klien.

4. *Responding to management override of controls*: karena *fraud* terhadap laporan keuangan biasanya dilakukan pihak manajemen dengan mengesampingkan internal kontrol perusahaan, maka dalam SAS No. 99 terdapat prosedur untuk menguji keberadaan *management override of control* dalam setiap audit.

2.4.2 Pendeteksian *Fraud*

Ada banyak teknik yang dapat digunakan untuk mendeteksi adanya *fraud*, salah satunya yang dikeluarkan oleh ACFE. Berikut ini gambaran secara garis besar pendeteksian kecurangan berdasarkan penggolongan kecurangan menurut Association of Certified Fraud Examinations (ACFE), salah satu asosiasi di USA yang memfokuskan kegiatannya dalam pencegahan dan pemberantasan kecurangan.

1. Kecurangan laporan keuangan (*Financial Statement Fraud*). Kecurangan atas penyajian laporan keuangan umumnya dapat dideteksi melalui analisis laporan keuangan sebagai berikut. Analisa vertikal, merupakan teknik yang digunakan untuk menganalisis hubungan antara item-item dalam laporan laba rugi, neraca, atau laporan arus kas dengan menggambarannya dalam persentase. Contoh, adanya kenaikan persentase hutang niaga dengan total hutang dari rata-rata 28 persen menjadi 52 persen. Di lain pihak terjadi penurunan persentase biaya penjualan dengan total penjualan dari 20 persen menjadi 17 persen, mungkin dapat menjadi satu dasar adanya pemeriksaan kecurangan.

- Analisa horizontal merupakan teknik untuk menganalisis persentase-persentase perubahan item laporan keuangan selama beberapa periode laporan. Contoh, adanya kenaikan penjualan sebesar 80 persen, sedangkan harga pokok mengalami kenaikan 140 persen. Dengan asumsi tidak ada perubahan lainnya dalam unsur-unsur penjualan dan pembelian, maka hal ini dapat menimbulkan sangkaan adanya pembelian fiktif, penggelapan, atau transaksi ilegal lainnya.
 - Analisa rasio, merupakan alat untuk mengukur hubungan antara nilai-nilai item dalam laporan keuangan. Contoh, *current ratio*, adanya penggelapan uang atau pencurian kas dapat menyebabkan turunnya perhitungan rasio tersebut.
2. *Asset misappropriation* (penyalahgunaan aset). Untuk mendeteksi kecurangan yang masuk kategori ini banyak variasinya. Namun, pemahaman yang tepat atas pengendalian intern yang baik dalam pos-pos tersebut akan sangat membantu dalam melaksanakan pendeteksian kecurangan. Oleh karena itu, terdapat banyak sekali teknik yang dapat digunakan untuk mendeteksi setiap kasus penyalagunaan aset. Setiap kecurangan dapat dideteksi melalui beberapa teknik yang berbeda.
- Contohnya, untuk mendeteksi kecurangan dalam pembelian ada beberapa metode deteksi yang dapat digunakan. Metode tersebut akan sangat efektif bila digunakan secara kombinasi gabungan, setiap metode deteksi akan menunjukkan *anomalies*/gejala penyimpangan yang dapat diinvestigasi lebih lanjut untuk menentukan ada tidaknya kecurangan. Selain itu metode

tersebut, juga menunjukkan kelemahan dalam pengendalian intern dan mengingat/memberi peringatan pada auditor akan adanya potensi terjadinya kecurangan di masa mendatang.

Metode-metode tersebut antara lain seperti *analytical review*, *statistical sampling*, *vendor or outsider complaints*, *site visit—observation*.

Analytical review merupakan suatu *review* atas berbagai akun yang mungkin menunjukkan ketidakbiasaan atau kegiatan-kegiatan yang tidak diharapkan. Misalnya, adalah perbandingan antara pembelian barang persediaan dengan penjualan bersihnya yang dapat mengidentifikasi adanya pembelian yang terlalu tinggi atau terlalu rendah bila dibandingkan dengan tingkat penjualannya. Metode analitis lainnya adalah perbandingan pembelian persediaan bahan baku dengan tahun sekarang yang mungkin mengindikasikan adanya kecurangan *overbilling scheme* atau kecurangan pembelian ganda.

Statistical sampling, sebagaimana persediaan, dokumen dasar pembelian dapat diuji secara *sampling* untuk menentukan ketidakbiasaan (*irregularities*), metode deteksi ini akan efektif jika ada kecurigaan terhadap satu atributnya, misal pemasok fiktif.

Vendor or outsider complaints, merupakan komplain/keluhan dari konsumen, pemasok, atau pihak lain merupakan alat deteksi yang baik yang dapat mengarahkan CFE untuk melakukan pemeriksaan lebih lanjut.

Site visit—observation, merupakan observasi ke lokasi biasanya dapat mengungkapkan ada tidaknya pengendalian intern di lokasi-lokasi

tersebut. Observasi terhadap bagaimana transaksi akuntansi dilaksanakan kadangkala akan memberi peringatan pada pemeriksa kecurangan akan adanya daerah-daerah yang mempunyai potensi bermasalah.

Untuk kecurangan khususnya pencurian dan penggelapan aset terdapat tiga faktor yang perlu diwaspadai. Ada satu tekanan pada seseorang seperti kebutuhan keuangan. Adanya kesempatan untuk melakukan kecurangan dan menyembunyikan kecurangan yang dilakukan. Adanya cara membenaran perilaku tersebut yang sesuai dengan tingkatan integritas pelakunya.

Sementara struktur pengendalian intern, ada tiga elemen yang perlu diperhatikan dengan baik. Seperti lingkungan pengendalian, sistem akuntansi, dan prosedur pengendalian dengan rincian *control environment* seperti *management philosophy and style, organization structure, audit committee, communication method, internal audit function, personnel policies and procedures*. Sementara *accounting system* seperti *validity, authorization, completeness, valuation, classification, and timing*. Lalu untuk *control procedures* antara lain, *separation of duties, proper procedures for authorization, adequate documents and record, physical control over assets and records, independen checks on performance*.

3. Ketiga, *corruption*. Sebagian besar kecurangan ini dapat diseteksi melalui keluhan dari rekan kerja yang jujur, laporan dari rekan, atau pemasok yang tidak puas dan menyampaikan komplain ke perusahaan. Atas sangkaan terjadinya kecurangan ini kemudian dilakukan analisis terhadap tersangka

atau transaksinya. Pendeteksian atas kecurangan ini dapat dilihat dari karakteristik (*Red flag*) si penerima maupun si pemberi. Orang atau pihak yang menerima dana korupsi ataupun penggelapan dana pada umumnya mempunyai karakteristik *the big spender, the gift taker, the odd couple, the rule breaker, the complainer, the genuine need*. Sedangkan orang yang melakukan pembayaran mempunyai karakteristik seperti *the sleaze factor, the too succesful bidder, poor quality/higher prices, the one-person operation*.

Untuk struktur internal kontrol yang sudah ditempatkan dan berjalan dengan baik, peluang adanya kecurangan yang tak terdeteksi akan banyak berkurang. Pemeriksa kecurangan harus mengenal dan memahami dengan baik setiap elemen dalam struktur pengendalian intern agar dapat melakukan evaluasi dan mencari kelemahannya.

2.5 Tanggung Jawab Auditor

2.5.1 Tanggung Jawab Kepada Klien

Jenis-jenis tanggung jawab kepada klien antara lain (Sukrisno, 2004):

1. Informasi Klien yang Rahasia

Anggota KAP tidak diperkenankan mengungkapkan informasi klien yang rahasia tanpa persetujuan dari klien. Ketentuan ini tidak dimaksudkan untuk:

- a. Membebaskan anggota KAP dari kewajiban profesionalnya sesuai dengan aturan etika kepatuhan terhadap standar dan prinsip-prinsip akuntansi.
- b. Mempengaruhi kewajiban anggota KAP dengan cara apapun untuk mematuhi peraturan perundang-undangan yang berlaku seperti panggilan resmi penyidikan pejabat pengusut atau melarang kepatuhan anggota KAP terhadap ketentuan peraturan yang berlaku.
- c. Melarang *review* praktik profesional (*review* mutu) seorang anggota sesuai dengan kewenangan IAI atau
- d. Menghalangi anggota dari pengajuan pengaduan keluhan atau pemberian komentar atas penyidikan yang dilakukan oleh badan yang dibentuk IAI-KAP dalam rangka penegakan disiplin anggota.

Anggota yang terlibat dalam penyidikan dan *review* diatas, tidak boleh memanfaatkannya untuk kepentingan diri pribadi mereka atau mengungkapkan informasi klien yang harus dirahasiakan yang diketahuinya dalam pelaksanaan tugasnya. Larangan ini tidak boleh membatasi anggota dalam pemberian informasi sehubungan dengan proses penyidikan atau penegakan disiplin sebagaimana telah diungkapkan dalam butir (4) diatas atau *review* praktik profesional (*review* mutu) seperti telah disebutkan dalam butir (3) diatas.

2. *Fee* Profesional

- Besaran *Fee*: Besarnya *Fee* dapat bervariasi tergantung antara lain: risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian

yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya. Anggota KAP tidak diperkenankan mendapatkan klien dengan cara menawarkan *fee* yang dapat merusak citra profesi.

- *Fee* kontinjen: *Fee* kontinjen adalah *fee* yang ditetapkan untuk pelaksanaan suatu jasa profesional tanpa adanya *fee* yang akan dibebankan, kecuali ada temuan atau hasil tertentu di mana jumlah *fee* tergantung pada temuan atau hasil tertentu. *Fee* dianggap tidak kontinjen jika ditetapkan oleh pengadilan atau badan pengatur atau dalam hal perpajakan, jika dasar dasar penetapan adalah hasil penyelesaian hukum atau temuan badan pengatur. Anggota KAP tidak diperkenankan untuk menetapkan *fee* kontinjen apabila penetapan tersebut mengurangi independensi.

2.5.2 Tanggung Jawab Kepada Rekan Seprofesi

Jenis-jenis tanggung jawab kepada rekan seprofesi, antara lain:

1. Tanggung Jawab Kepada Rekan Seprofesi

Anggota wajib memelihara citra profesi, dengan tidak melakukan perikatan dan perbuatan yang dapat merusak reputasi rekan seprofesi.

2. Komunikasi Antar Akuntan Publik

Anggota wajib berkomunikasi tertulis dengan akuntan publik terdahulu bila akan mengadakan perikatan (*engagement*) audit menggantikan

akuntan publik pendahulu atau untuk tahun buku yang sama ditunjuk akuntan publik lain dengan jenis dan periode serta tujuan yang berlainan.

3. Perikatan Atestasi

Akuntan publik tidak diperkenankan mengadakan perikatan atestasi yang jenis atestasi dan periodenya sama dengan perikatan yang dilakukan oleh akuntan yang terlebih dahulu ditunjuk oleh klien, kecuali apabila perikatan tersebut dilaksanakan untuk memenuhi ketentuan perundang-undangan atau peraturan yang dibuat oleh badan yang berwenang.

2.5.3. Tanggung Jawab dan Praktik Lain

1. Perbuatan dan Perkataan yang mendiskreditkan

Anggota tidak diperkenankan melakukan tindakan dan/atau mengucapkan perkataan yang mencemarkan profesi.

2. Iklan, Promosi, dan Kegiatan Pemasaran Lainnya

Anggota dalam menjalankan praktik akuntan publik diperkenankan mencari klien melalui pemasangan iklan, melakukan promosi pemasaran dan kegiatan pemasaran sepanjang tidak merendahkan citra profesi.

3. Komisi dan *Fee referral*

- Komisi: Komisi adalah imbalan dalam bentuk uang atau barang atau bentuk lainnya yang diberikan kepada atau diterima dari klien/pihak lain untuk memperoleh perikatan dari klien/pihak lain. Anggota KAP tidak diperkenankan untuk memberikan/menerima komisi apabila pemberian/penerimaan komisi tersebut dapat mengurangi independensi.

- *Fee referal*: *Fee referal* (rujukan) adalah imbalan yang dibayarkan/diterima kepada/dari sesama penyedia jasa profesional akuntan publik. *Fee referal* (rujukan) hanya diperkenankan bagi sesama profesi.

4. Bentuk Organisasi dan KAP

Anggota hanya dapat berpraktik akuntan publik dalam bentuk organisasi yang diizinkan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku dan/atau yang tidak menyesatkan dan merendahkan citra profesi.

Peran dan tanggung jawab auditor juga diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik sebagai berikut:

- a. Dalam SPAP Seksi 110 Auditor bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan yang memadai tentang apakah laporan keuangan bebas salah saji material, baik yang disebabkan oleh kekeliruan maupun kecurangan.
- b. Dalam SPAP Seksi 220, standar ini mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Bentuk tanggung jawab auditor dalam hal independensi ini adalah: *independence in fact* dan *independence in appearance*.
- c. Dalam SPAP Seksi 341, Auditor bertanggung jawab untuk mengevaluasi apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam periode waktu pantas,

tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan yang sedang diaudit

- d. Dalam SPAP Seksi 317, Jika auditor mengetahui akan adanya kemungkinan unsur tindakan pelanggaran hukum, maka ia harus berusaha memperoleh informasi tentang sifat pelanggaran, kondisi terjadinya pelanggaran, dan informasi yang cukup untuk mengevaluasi dampak unsur pelanggaran terhadap laporan keuangan.

2.6 Pelatihan dan keahlian

Standar umum yang pertama berbunyi: "audit harus dilakukan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor". Dalam SA Seksi 210 disebutkan dalam melaksanakan audit untuk sampai pada suatu pernyataan pendapat, auditor harus senantiasa sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan auditing. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formalnya, yang diperluas melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit. Untuk memenuhi persyaratan sebagai seorang profesional, auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup. Pelatihan ini harus secara memadai mencakup aspek teknis maupun pendidikan umum.

Pada SA Seksi 210 paragraf 5 disebutkan dalam menjalankan praktiknya sehari-hari, auditor independen menghadapi berbagai pertimbangan yang dilakukan oleh manajemen perusahaan yang sangat bervariasi, dari yang benar-benar objektif sampai kadang-kadang secara ekstrim berupa pertimbangan yang

disengaja menyesatkan. Ia diminta untuk melakukan audit dan memberikan pendapatnya atas laporan keuangan perusahaan karena, melalui pendidikan, pelatihan, dan pengalamannya, ia menjadi orang yang ahli dalam bidang akuntansi dan auditing, serta memiliki kemampuan untuk menilai secara objektif dan menggunakan pertimbangan tidak memihak terhadap informasi yang di catat di dalam pembukuan perusahaan atau informasi lain yang berhasil diungkapkan melalui auditnya.

Dalam hal-hal tertentu yang diluar bidang bisnis yang spesifik, kemungkinan auditor dengan pendidikan dan pengalaman auditor kurang kompeten dalam menentukan bukti yang cukup, maka dalam SA Seksi 336 paragraf 06 disebutkan pendidikan dan pengalaman auditor memungkinkan ia menguasai atau memahami hal-hal bisnis secara umum, tetapi ia tidak diharapkan memiliki keahlian sebagai seorang yang terlatih atau memenuhi syarat untuk melakukan praktik profesi atau pekerjaan lain. Namun dalam audit, auditor mungkin menjumpai masalah-masalah yang kompleks dan subjektif, yang secara profesional material terhadap laporan keuangan. Masalah-masalah seperti ini mungkin memerlukan ketrampilan atau pengetahuan khusus dan menuntut pertimbangan auditor memerlukan penggunaan pekerjaan spesialis untuk mendapat bukti audit yang kompeten.

Selain perikatan dalam audit atas laporan keuangan, perikatan atas jasa attestasi juga diperlukan suatu pelatihan seperti yang ada pada SAT Seksi 100 paragraf 8 yaitu pencapaian keahlian sebagai seorang yang ahli dalam attestasi dimulai dari pendidikan formal dan berlanjut sampai dengan pengalaman

selanjutnya. Untuk memenuhi persyaratan sebagai seorang yang ahli dalam atestasi, pelatihan harus memadai baik teknis maupun pendidikan umum.

Ditegaskan lagi dalam paragraf 10 SAT Seksi 100 ini bahwa praktisi dapat memperoleh pengetahuan yang cukup tentang hal yang dilaporkan melalui pendidikan formal atau pendidikan profesional berkelanjutan, termasuk belajar secara mandiri, atau melalui pengalaman praktik. Namun, standar ini tidak mengharuskan praktisi untuk mendapatkan pengetahuan yang diperlukan mengenai semua hal agar memenuhi syarat dalam mempertimbangkan keandalan suatu asersi. Persyaratan pengetahuan tersebut dapat dipenuhi, sebagian, melalui penggunaan satu atau lebih spesialis dalam perikatan atestasi tertentu.

Kompetensi diperoleh melalui pendidikan dan pengalaman (Sukrisno, 2004;268). Anggota seyogianya tidak menggambarkan dirinya memiliki keahlian atau pengalaman yang tidak mereka punyai. Dalam semua penugasan dan dalam semua tanggung jawabnya, setiap anggota harus melakukan upaya untuk mencapai tingkatan kompetensi yang akan meyakinkan bahwa kualitas jasa yang diberikan memenuhi tingkat profesionalisme yang tinggi seperti disyaratkan oleh prinsip etika. Kompetensi profesional dapat dibagi menjadi 2 (dua) fase yang terpisah:

- a. Pencapaian kompetensi profesional. Pencapaian kompetensi profesional pada awalnya memerlukan standar pendidikan umum yang tinggi. Diikuti oleh pendidikan khusus, pelatihan dan ujian profesional dalam subyek-subyek yang relevan dan pengalaman kerja. Hal ini harus menjadi pola pengembangan yang normal untuk anggota.

b. Pemeliharaan kompetensi profesional.

- Kompetensi harus dipelihara dan dijaga melalui komitmen untuk belajar dan melakukan peningkatan profesional secara berkesinambungan selama kehidupan profesional anggota.
- Pemeliharaan kompetensi profesional memerlukan kesadaran untuk terus mengikuti perkembangan profesi akuntansi, termasuk diantaranya pertanyaan-pertanyaan akuntansi, auditing, dan peraturan lainnya, baik nasional maupun internasional yang relevan.
- Anggota harus menerapkan satu program yang dirancang untuk memastikan terdapat kendali mutu atas pelaksanaan jasa profesional yang konsisiten dengan standar nasional dan internasional.

Kewajiban mengikuti pelatihan ini diwajibkan dalam KMK No. 423/KMK.06/2002 pasal 28 yang disebutkan bahwa:

- Akuntan Publik wajib mengikuti Pendidikan Profesional Berkelanjutan (PPL) yang diselenggarakan dan atau yang diakui oleh IAI dan atau Direktur Jenderal dengan jumlah Satuan Kredit PPL (SKP) sekurang-kurangnya 30 (tiga puluh) SKP setiap tahun.
- Akuntan Publik yang dalam waktu 1 tahun tidak melakukan audit umum atas laporan keuangan, wajib mengikuti PPL dibidang auditing dan

akuntansi sekurang-kurangnya sebanyak 15 (lima belas) SKP pada tahun berikutnya, yang merupakan bagian dari jumlah SKP sebagaimana dimaksud pada ayat (1).

2.7 Gender

Pengertian dari gender yang pertama ditemukan dalam kamus adalah penggolongan secara gramatikal terhadap kata-kata benda dan kata-kata lain yang berkaitan dengannya, yang secara garis besar berhubungan dengan keberadaan dua jenis kelamin serta ketiadaan jenis kelamin atau kenetralan (Mansour Fakih, 1999).

Pandangan mengenai gender dapat diklasifikasikan, pertama; kedalam dua model yaitu *equity model* dan *complementary contribution model*, kedua; kedalam dua *stereotype* yaitu *sex role stereotypes* dan *managerial stereotypes* (Gill Palmer dan Tamilselvi kandasami, 1997). Model pertama mengasumsikan bahwa antara laki-laki dan wanita sebagai profesional adalah identik sehingga perlu ada satu cara yang sama dalam mengelola dan wanita harus diuraikan akses yang sama. Model kedua berasumsi bahwa antara laki-laki dan wanita mempunyai kemampuan yang berbeda sehingga perlu ada perbedaan dalam pengelolaan dalam mengelola dan cara menilai, mencatat serta mengkombinasikan untuk menghasilkan suatu sinergi. Pengertian klasik *stereotype* merupakan proses pengelompokan individu kedalam suatu kelompok, dan pemberian atribut karakteristik pada individu berdasar anggota kelompok. *Sex role stereotypes* dihubungkan dengan pandangan umum bahwa laki-laki itu lebih berorientasi pada

pekerjaan, objektif, independen, agresif, dan pada umumnya mempunyai kemampuan yang lebih dibandingkan wanita dalam pertanggungjawaban manajerial. Wanita dilain pihak dipandang lebih pasif, lembut, orientasi pada pertimbangan, lebih sensitif dan lebih rendah posisinya pada pertanggung jawaban dalam organisasi dibandingkan laki-laki. *Managerial stereotypes* memberikan pengertian manajer yang sukses sebagai seorang yang memiliki sikap, perilaku, dan tempramen yang umumnya lebih dimiliki laki-laki dibanding wanita.

Menurut Schwartz (1996), bidang akuntan publik merupakan salah satu bidang yang paling sulit bagi wanita karena intensitas pekerjaan. Meski demikian, bidang ini adalah bidang yang sangat potensial terhadap perubahan, dan perubahan tersebut dapat meningkatkan lapangan pekerjaan bagi wanita. Sangat mudah untuk mengetahui mengapa jumlah wanita yang menjadi partner lebih sedikit dibandingkan laki-laki. Salah satu alasan yang dikemukakan oleh Schwartz adalah adanya kebudayaan yang diciptakan untuk laki-laki (*patriarkhi*), kemudian adanya *stereotype* tentang wanita, terutama adanya pendapat yang mengatakan bahwa wanita mempunyai keterikatan (komitmen) pada keluarga yang lebih besar daripada keterikatan (komitmen) terhadap karir.

Trap et al. (1989) menyatakan bahwa masih terdapat perbedaan persepsi antara akuntan publik pria dan wanita untuk isu kesempatan. Selanjutnya baik akuntan publik pria maupun wanita menyetujui bahwa akuntan publik wanita diberi pembebanan tugas dan diijinkan untuk mengembangkan spesialis yang sama dengan rekan pria-nya, meskipun tingkat persetujuan itu lebih tinggi untuk responden pria.

Chung and Monroe (2001) menyatakan bahwa perempuan dapat lebih efisien dan efektif dalam memproses informasi dalam tugas yang kompleks dibanding laki-laki dikarenakan perempuan lebih memiliki kemampuan untuk membedakan dan mengintegrasikan kunci keputusan. Masih dalam literatur tersebut juga dinyatakan bukti bahwa laki-laki relatif kurang mendalam dalam menganalisis inti dari suatu keputusan. Namun pengaruh gender terhadap pemrosesan informasi dan *judgment* belum banyak teruji dalam konteks penugasan audit atau penugasan sebagai auditor.

O'Donel and Johnson (1999) melakukan studi apakah ada perbedaan usaha pemrosesan informasi dalam suatu perencanaan prosedur analitis pada sebuah penugasan audit dapat dikaitkan dengan isu gender. Mereka menemukan bukti empiris bahwa ada ketidak konsistenan hasil adanya pengaruh gender pada proses perencanaan prosedur analitis. Perempuan lebih memberikan usaha pemrosesan lebih intens dari pada laki-laki dalam hal laporan keuangan yang konsisten dengan informasi tentang bisnis klien. Namun ketika terjadi perubahan fluktuasi kompleksitas tugas dalam kasus eksperimen, maka terjadi sebaliknya dimana perempuan menjadi kurang usahanya dalam pemrosesan informasi.

Menurut Shaub (1994), dalam sebuah studi yang melibatkan 91 lulusan akuntansi dan 217 auditor profesional, menemukan hubungan yang kuat dan konsisten antara gender dengan pengembangan moral, dimana wanita lebih memiliki level yang tinggi dalam pengembangan moralnya dibandingkan laki-laki. Sweeney (1995) dan Sweeney dan Roberts (1997) menemukan bahwa dengan menggunakan sampel baik auditor yang berasal dari perusahaan yang

besar dan perusahaan yang kecil, wanita lebih memiliki signifikansi level yang tinggi dalam pengembangan moral dibandingkan dengan laki-laki.

Meyers and Levy (1986) mengembangkan kerangka teoritis untuk menjelaskan kajian tentang perbedaan antara perempuan dan laki-laki dalam memproses informasi. Kerangka teoritis ini mereka sebut dengan “*selectivity hypothesis*”. Perbedaan yang didasarkan pada isu gender dalam pemrosesan informasi dan pembuatan keputusan didasarkan atas pendekatan yang berbeda yaitu bahwa laki-laki dan perempuan menggunakan pemrosesan inti informasi dalam memecahkan masalah dan membuat inti keputusan. Laki-laki pada umumnya dalam menyelesaikan masalah tidak menggunakan semua informasi yang tersedia, dan mereka juga tidak memproses informasi secara menyeluruh, sehingga dikatakan bahwa laki-laki cenderung melakukan pemrosesan informasi secara terbatas. Sedangkan perempuan dipandang sebagai pemroses informasi lebih detail, yang melakukan proses informasi pada sebagian besar inti informasi untuk pembuatan keputusan atau *judgment*.

Dari beberapa penelitian yang telah dilakukan menunjukkan adanya perbedaan hasil. Perbedaan ini dimungkinkan terjadi karena adanya pengaruh faktor perlakuan terhadap gender yang berbeda dimasing-masing negara. Dalam konteks Indonesia, kita dapat melihat bahwa jumlah akuntan publik wanita yang mendapat izin CPA masih kalah banyak dibandingkan dengan laki-laki.

2.8 Pengalaman Auditor

Menurut penelitian Haynes et al. (1998), auditor khususnya yang berpengalaman, akan berperilaku konsisiten dengan posisi advokasi. Penelitian ini menunjukkan pengalaman audit yang dipunyai auditor ikut berperan dalam menentukan pertimbangan yang diambil.

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. Boner 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 ijin menjadi akuntan publik (SK Menkeu No. 43/KMK.017/1997).

Glover (1997) menunjukkan bahwa tekanan waktu merupakan salah satu mekanisme untuk menekan pengambil keputusan yang relatif kurang berpengalaman untuk fokus pada informasi relevan dan mengabaikan informasi tidak relevan. Temuan dalam bidang psikologi menunjukkan bahwa struktur pengetahuan yang lebih maju dapat diperoleh melalui pengalaman. Struktur pengetahuan ini dapat membuat pengambil keputusan mampu untuk fokus pada informasi relevan tanpa adanya tekanan waktu. Ini berdampak bahwa efek dilusi yang diteliti dalam penelitian sebelumnya dapat dikurangi oleh subjek yang lebih berpengalaman.

2.9 Tuntutan Hukum

Sumber yang paling biasa dari suatu tuntutan terhadap Akuntan Publik adalah dari klien (Arrens, 2005). Tuntutan sangat bervariasi termasuk klaim seperti kesalahan menyelesaikan kontrak karena tidak sesuai dengan tanggal yang disepakati, dan pembatalan dari suatu proses audit yang tidak bertanggung jawab, kegagalan untuk menemukan kecurangan dan melanggar syarat-syarat audit yang kerahasiaannya harus dijaga.

Jika terjadi tuntutan hukum (litigasi) yang dihadapi oleh auditor, maka ada beberapa tingkat kesalahan auditor yang dapat menghadapkan auditor pada *legal liability*, antara lain:

1. *Ordinary negligence*: auditor tidak melakukan *reasonable care* dalam penugasan audit yang dilakukannya. Pertimbangan telah dilakukan atau tidaknya *reasonable care* oleh seorang auditor diukur berdasarkan evaluasi akan apa yang seharusnya dilakukan oleh seorang auditor yang kompeten dalam situasi yang sama sesuai dengan standar auditing yang ada.
2. *Gross negligence*: auditor dianggap tidak memiliki perhatian dan tanggung jawab dalam pelaksanaan audit. Audit dilakukan dengan ceroboh sehingga sesuatu ketidakwajaran yang jelaspun tidak mampu dideteksi oleh auditor.

3. *Contributory negligence*: jika *negligance* yang dilakukan klien sendiri memiliki kontribusi yang signifikan terhadap kegagalan auditor untuk melaksanakan audit dengan memadai.

Kantor Akuntan Publik biasanya menggunakan satu atau kombinasi dari keempat pembelaan bila ada tuntutan hukum oleh klien, yaitu:

1. Tidak ada kewajiban. Tidak adanya kewajiban untuk melaksanakan jasa berarti bahwa KAP mengklaim bahwa tidak ada kontrak yang tersirat atau tersurat. Misalnya KAP mengklaim bahwa kekeliruan itu dapat diungkapkan karena kantornya hanya melakukan jasa penelaahan, bukan audit. Cara yang biasa bagi KAP untuk menunjukkan tidak adanya kewajiban untuk melaksanakan tugas adalah penggunaan surat penugasan atau kontrak. Banyak ahli hukum percaya bahwa surat kontrak yang tersusun rapi adalah satu cara terbaik bagi KAP untuk mengurangi tuntutan hukum yang tidak wajar.
2. Tidak ada kelalaian dalam pelaksanaan kerja. Untuk pelaksanaan kerja yang tidak mengandung kelalaian didalam suatu audit, KAP mengklaim bahwa auditnya telah dilaksanakan sesuai dengan standar akuntansi yang berterima umum dan standar profesional akuntan publik. Bahkan seandainya pun terdapat kesalahan (kekeliruan), auditor tidak bertanggung jawab jika auditnya telah dilakukan secara benar. Menurut SAS 47 (AU312) dan SAS 82 (AU 316) menjelaskan bahwa suatu audit yang sesuai dengan standar profesional akuntan publik mempunyai keterbatasan dan tidak dapat diandalkan dengan pasti bahwa semua kekeliruan akan

ditemukan. Mengharuskan auditor untuk menemukan kekeliruan dan kerugian yang material, pada dasarnya, sama dengan menganggap mereka menjadi penjamin ketepatan laporan keuangan. Pengadilan tidak mewajibkan itu.

3. Kelalaian kontribusi. Pembelaan terhadap kelalaian kontribusi terjadi bila tindakan klien yang menyebabkan kerugian menjadi dasar bagi kerugian atau mempengaruhi audit sehingga auditor tidak bisa menemukan sebab dari kerugian yang terjadi, Sebagai contoh, klien mengklaim bahwa KAP gagal mengungkapkan pencurian uang kas yang dilakukan pegawainya. Pembelaan auditor terhadap kelalaian kontribusi dapat berupa klaim bahwa KAP tersebut telah memberitahu manajemen (lebih baik tertulis) tentang kelemahan sistem pengendalian intern yang memberi peluang terjadinya penipuan itu, tetapi manajemen tidak melakukan perbaikan.
4. Ketiadaan hubungan timbal balik. Untuk sukses dalam tuntutan terhadap auditor, klien harus mampu menunjukkan adanya hubungan timbal balik yang dekat antara pelanggaran auditor terhadap standar kesungguhan dengan kerugian yang dialami klien. Sebagai contoh, auditor gagal menyelesaikan audit pada waktu yang telah disepakati. Klien mengatakan hal ini menyebabkan bank tidak memperbarui pinjaman sehingga timbul kerugian bagi perusahaan. Auditor akan bertahan dengan mengatakan bahwa bank menolak memperbarui pinjaman karena alasan yang lain, misalnya kondisi keuangan klien yang semakin melemah.

Ada banyak hal yang dapat dilakukan AICPA dan profesi secara keseluruhan untuk mengurangi risiko terkena sanksi hukum (Arens, 2005). Antara lain:

1. Riset dalam auditing. Riset yang dilakukan secara berkesinambungan adalah penting untuk menemukan cara-cara yang lebih baik dalam melakukan pekerjaan seperti mengungkapkan salah saji atau penipuan oleh manajemen atau karyawan yang tidak disengaja, menyampaikan hasil audit kepada pemakai laporan, dan meyakinkan bahwa auditor adalah independen,
2. Penetapan standar dan aturan. AICPA harus secara terus menerus menetapkan standar dan menyesuaikannya agar sejalan dengan kebutuhan audit yang selalu berubah dan persyaratan lain harus disiarkan, sejalan dengan perubahan kebutuhan masyarakat dan timbulnya teknologi baru dari pengalaman dan riset,
3. Menetapkan persyaratan untuk melindungi auditor. AICPA dapat membantu anggotanya dengan menetapkan persyaratan yang telah diikuti oleh anggota-anggotanya yang terkemuka. Tentunya persyaratan ini tidak boleh bertentangan dengan usaha untuk memenuhi kebutuhan klien,
4. Menetapkan persyaratan penelaahan sejawat. Pemeriksaan berkala terhadap cara kerja dan prosedur perusahaan merupakan satu cara untuk mendidik anggota dan mengidentifikasi KAP yang tidak memenuhi standar profesi,

5. Melawan tuntutan hukum. Adalah penting bagi KAP untuk terus melawan tuntutan-tuntutan yang kurang berdasar, meskipun dalam jangka pendek, biaya untuk memenangkan perkara lebih besar daripada biaya untuk menyelesaikan perkara. AICPA telah menolong anggotanya dalam melawan ekspansi tak berdasar dari kewajiban hukum bagi akuntan dengan menyebut "teman dalam pengadilan", yang dikenal dengan *amicus curiae*,
6. Pendidikan bagi pemakai laporan keuangan. Perlu untuk mendidik investor dan orang lain yang menggunakan laporan keuangan mengenai maksud pendapat auditor, wawasan, serta sifat pekerjaan auditor. Pemakai laporan harus memahami bahwa auditor tidak menguji 100% semua catatan dan tidak menjamin ketepatan catatan keuangan atau keberhasilan perusahaan di masa mendatang. Juga perlu mendidik pemakai laporan anggaran memahami bahwa akuntansi dan auditing merupakan seni, bukan ilmu pengetahuan, dan bahwa kesempurnaan serta ketepatan tidak akan pernah dicapai,
7. Memberi sanksi kepada anggota karena hasil kerja yang tidak pantas. Satu karakteristik dari profesi adalah tanggung jawab untuk mengawasi anggotanya sendiri. AICPA telah mencatat kemajuan dalam menangani hasil kerja para akuntan yang masih kurang pantas.

2.10 Jenis KAP dan Ukuran KAP

Kecenderungan KAP yang berafiliasi dengan KAP asing di Indonesia dianggap memiliki kredibilitas yang lebih dapat diharapkan dibandingkan dengan KAP lokal. Kepercayaan investor terhadap hasil audit dari KAP Asing lebih tinggi dibandingkan dengan KAP Lokal. Pada penelitian De Angelo (1981) berargumen bahwa *larger auditor* memiliki insentif yang lebih besar untuk menghasilkan laporan audit lebih akurat. Hal ini disebabkan apabila mereka tidak akurat dalam menghasilkan laporan audit, maka mereka akan dikritik sehingga kehilangan kesempatan untuk menghasilkan *audit fee*. Dalam penjelasan lainnya disebutkan bahwa kualitas audit yang dilakukan oleh KAP besar (*big four accounting firm*) dipersepsikan akan melakukan audit lebih berkualitas dibandingkan dengan KAP kecil (*non big four accounting firm*). Hal tersebut karena KAP besar lebih banyak memiliki lebih banyak sumberdaya dan lebih banyak klien sehingga mereka tidak tergantung pada satu atau beberapa klien saja. Selain itu karena reputasinya yang telah dianggap baik oleh masyarakat menyebabkan mereka akan melakukan audit dengan lebih berhati-hati.

Penelitian De Anggelo diatas di dukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Lennox (1999) yang melihat pada dua penjelasan mengenai hubungan yang positif antara ukuran KAP dan kualitas audit, yaitu alasan reputasi dan *deep pocket* yang dimiliki oleh KAP besar. Penelitiannya membuktikan kesesuaian dengan hipotesis reputasi yang berargumen bahwa KAP besar mempunyai insentif lebih besar untuk mengaudit lebih akurat karena mereka memiliki lebih banyak hubungan spesifik dengan klien (*client-specific rents*) yang akan hilang jika mereka memberikan laporan yang tidak akurat. Selain itu karena KAP besar

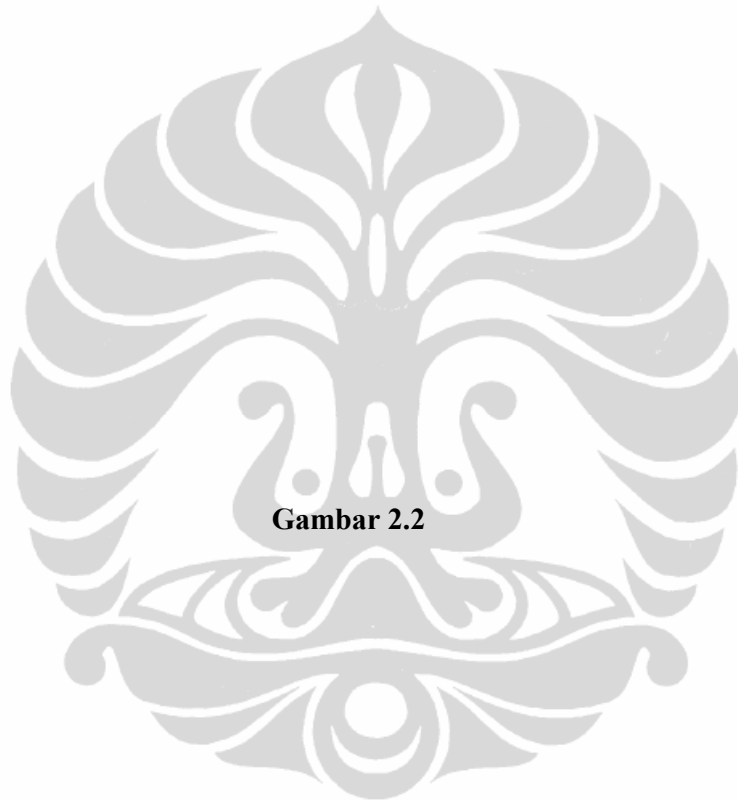
memiliki sumberdaya atau kekayaan yang lebih besar dari pada KAP kecil, maka mereka akan terancam (*exposed*) oleh tuntutan hukum pihak ketiga lebih besar bila menghasilkan laporan audit yang tidak akurat.

Davidson (1993) melakukan penelitian untuk membuktikan adanya hubungan ukuran KAP dengan kualitas audit dengan cara membandingkan perkiraan laba yang dilaporkan manajemen dengan laba yang dilaporkan dalam laporan keuangan yang telah diaudit. Davidson mengasumsikan bahwa manajemen mempunyai insentif untuk meminimalkan perbedaan perbedaan antara laba yang diperkirakan dengan laba yang dilaporkan. Davidson menghipotesiskan bahwa KAP yang berkualitas akan cenderung berhubungan dengan kesalahan taksiran yang lebih besar.

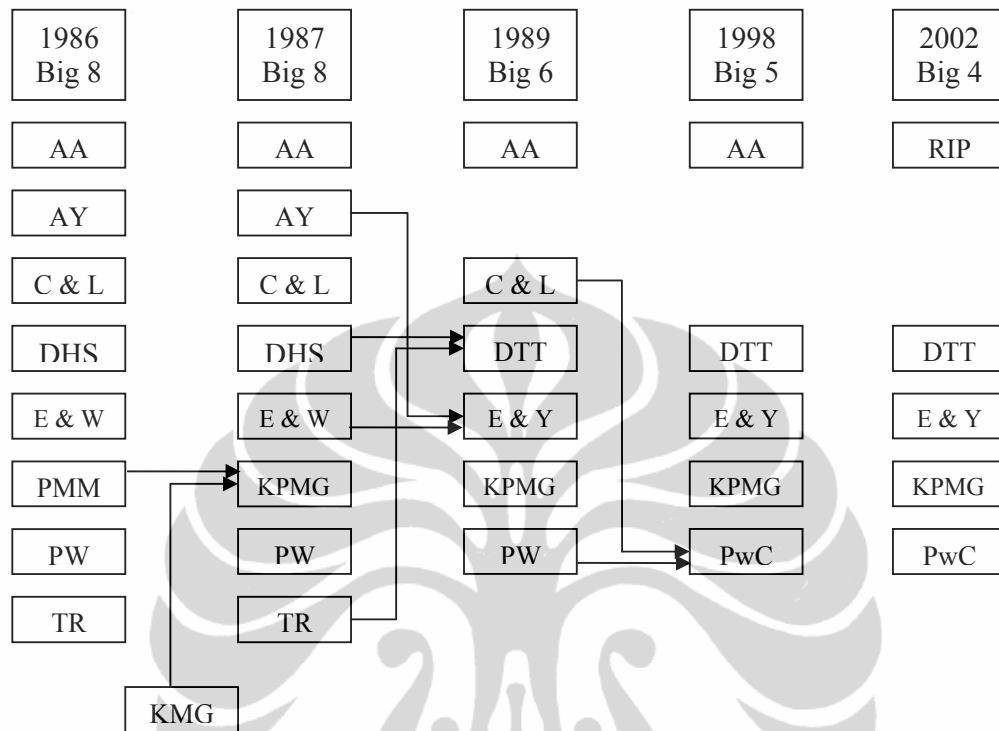
Sebagai respon yang berhubungan dengan pasar audit yang terkonsentrasi tinggi (Olson, 2006), Mark Olson, *chairman* dari Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), telah memuji gerak oleh *mid-tier* untuk berkembang dalam ketrampilan dan ukuran. Olson berkata bahwa selagi tidak ada solusi cepat kepada untuk tingkat konsentrasi yang tinggi, ia didukung oleh pertumbuhan dari perusahaan lebih kecil. Olson mengungkapkan analisa yang menunjukkan bahwa, selama dua tahun terakhir, secara keseluruhan tingkat pendapat pada internal kontrol dari pelaporan keuangan yang menguraikan kelemahan material di pelaporan ini telah merosot dari 15.8 persen dari semua pendapat yang tersimpan untuk tahun pertama atas suatu diperkirakan 9.6 persen untuk tahun yang kedua.

2.11 Lingkungan Profesi Akuntan Publik Di Indonesia

Perkembangan lingkungan profesi akuntan publik di Amerika dan Inggris sedikit banyak berpengaruh terhadap perkembangan profesi akuntan publik di Indonesia. Sejarah mencatat bahwa kantor-kantor akuntan besar yang pada tahun 1987 disebut sebagai *the big eight* dan pada tahun 2002 disebut *the big four*.



Four Weddings and a Funeral: 1987-2002



Sumber: Tuanakotta, Theodorus M., 2007. *Setengah Abad Profesi Akuntansi*. Penerbit Salemba empat.

Keterangan:

- AA : Arthur Andersen
- AY : Arthur Young
- C & L : Cooper & Lybrand
- DHS : Deloitte Hanskins & Sells
- DTT : Deloitte Touche Tohmatsu
- E & W : Ernst & Whinney
- E & Y : Ernst & Young
- KPMG : Klynveld Peat Marwick Goerdeller
- PMM : Peat Marwick Mitchell
- PW : Price waterhouse
- PwC : PriceWaterhouseCooper
- TR : Touche Ross

Kecenderungan untuk merger sangat dipengaruhi oleh jumlah pendapatan dan laba per partner pada saat itu juga tingkat pertumbuhan. *Big is beautiful*

merupakan salah satu alasan untuk merger. Disamping kesenjangan ukuran, juga ada kesenjangan lain, seperti *member firm* atau afiliasi internasional dan penguasaan terhadap teknologi komputer.

Dinamika merger terasa sampai ke Indonesia. Banyak akuntan Indonesia yang mengalaminya, baik secara langsung maupun tidak langsung. Mereka bukan saja akuntan-akuntan yang menjadi partner atau bekerja sebagai staf di *member firms* dari *First-tier firms*, tetapi juga dari afiliasi *second-tier firms* dan bahkan *third-tier firms*. Karena merger di luar negeri tidak bisa menghasilkan merger di Indonesia. Hal ini menimbulkan peluang untuk merger dengan KAP lain, termasuk *second-tier firms* dan *third-tier firms*, atau berdirinya suatu KAP (lokal) baru.

Ketentuan pemerintah Indonesia mengenai rotasi partner dan KAP mendukung adanya merger dimana dalam pertaturan disebutkan bahwa: Pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan klien hanya dapat dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang Akuntan paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Kantor Akuntan Publik dan Akuntan dapat menerima penugasan audit kembali untuk klien tersebut setelah 3 (tiga) tahun buku secara berturut-turut tidak mengaudit klien tersebut.

Peraturan pemerintah sama dengan Sox yang mengatur rotasi atau pertukaran auditor. Menurut pembuat undang-undang, lamanya seseorang melaksanakan audit di perusahaan tertentu akan lebih banyak mudaratnya (terhadap mutu audit) dibandingkan dengan manfaatnya (audit akan lebih efisien).

Sox berpendapat, auditor akan kehilangan objektivitasnya kalau terlalu dekat atau membina hubungan yang terlalu nyaman dengan kliennya. Karena itu, *Section 203* dari Sox menetapkan rotasi dari *lead audit partner* dan *concurring audit partner* setiap 5 tahun.

Menyusul tiga megamerger antara satu kantor akuntan peringkat teratas dengan satu *second-tier firm* dan antara dua pasang kantor akuntan peringkat teratas, terjadi perubahan dalam kerjasama antara *the big six* (enam besar) dengan KAP Indonesia sebagai berikut:

1. Arthur Andersen dengan Utomo Mulia & Co (kemudian Prasetio Utomo & Co),
2. Coopers & Lybrand dengan Siddharta & Siddharta,
3. Deloitte Touche Tohmatsu dengan Has Tuanakotta & Mustofa (HTM),
4. Ernst & Young dengan Santoso Harsokusumo (Kemudian Sarwoko Sanjaya & Rekan),
5. Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG) dengan Hanadi Soedjendro & Rekan),
6. Price Waterhouse dengan Hadi Sutanto & Co.

Ketika terjadi megamerger keempat antara Coopers & Lybrand dengan Price Waterhouse, kerjasama dengan kantor akuntan publik di Indonesia berubah menjadi:

1. PriceWaterhouseCoopers dengan Hadi Sutanto & Co,
2. KPMG dengan Sidharta Siddharta & Harsono.

Dengan lenyapnya Andersen dari peta akuntansi, Prasetio Utomo & Co bergabung dengan Sarwoko & Sandjaja (afiliasi dari Ernst & Young) menjasi Prasetio Sarwoko & Sandjaja (afiliasi dari Ernst & Young). Setelah itu terjadi beberapa perubahan yang tampak pada tabel dibawah ini:

Tabel 2.2
KAP yang Bekerjasama dengan KAPA/OAA, Akhir Juli 2007

No	KAP	KAPA/OAA	Negara Asal
1	Anwar, BAP & Rekan	DFK International	Inggris
2	Armen Budiman & Abubakar	GMN International	Australia
3	Aryanto Amir Jusuf & Mawar	RSM International	Inggris
4	Doli, Bambang, Sudarmadji & Dadang	BKR International	Amerika Serikat
5	Eddy Prakarsa Permana & Siddharta	Kreston International	Inggris
6	F. X. Irwan Tanamas & Rekan	Midsnell Group International	Inggris
7	Ghazali, Sahat & Rekan	International Association of Practising Accountans (IAPA)	Inggris
8	Hadori & Rekan	HLB International	Inggris
9	Haryanto Sahari & Rekan	PriceWaterhouseCoopers	Australia
10	Helliantono & Rekan	Masamitsu Magawa, member of Kokusai Daiichi Audit, Co.	Jepang
11	Hendrawinata Gani & Rekan	Grant Thornton International	Inggris
12	Hertanto, Djoko, Ikah, Sutrisno	Polaris IA International	Amerika Serikat
13	J. Tanzil & Rekan	The International Group of Accounting Firms	Amerika Serikat
14	Jimmy Budhi & Rekan	Praxity	Belgia
15	Joachim Sulistyoyo & Rekan	Leading Edge International	Inggris
16	Johan, Malonda, Astika & Rekan	Barkertilly	Inggris
17	Johannes & Rekan	INAA Group	Inggris
18	Junarto Tjahjadi, BAP	Morison International Asia Pacific	Inggris
19	Kanaka Puradiredja, Robert Yogi & Suhartono	Nexia International	Inggris
20	Kanto Santoso, Tony, Frans & Darmawan	AGN International	Inggris

21	Kosasih & Nurdiyaman	SC International	Inggris
22	Mulyamin Sensi Suryanto	Moore Stephens International Limited	Inggris
23	Osman, Ramli, Satrio & Rekan	Deloitte Touche Tohmatsu	Amerika Serikat
24	Paul Hadiwinata, Hidajat, Arsono & Rekan	PKF International	Inggris
25	Peter, Uways & Rekan	Kingstone Sorel International	Inggris
26	Purwantono, Sarwoko & Sandjaja	Ernst & Young Global	Amerika Serikat
27	Rama Wendra	Parker Randall International	Inggris
28	Rasin, Ichwan & Rekan	Alliot Group	Inggris
29	Riza, Wahono & Rekan	CH International	Inggris
30	S. Mannan, Sofwan, Adnan & Rekan	Integra International	Inggris
31	Salaki & Salaki	JHI Association	Kanada
32	Santoso Harsokusumo, Irwan & Rekan	Horwarth International	Amerika Serikat
33	Sidharta Sidharta & Widjaja	KPMG International	Belanda
34	Soejatna, Mulyana & Rekan	Hall Chadwick	Australia
35	Sulaimin	Masclntyre Strater	Inggris
36	Syarief Basir & Rekan	Russell Bedford International	Inggris
37	Tanubrata Sutanto Sibarani	BDO Global Coordination	Belanda
38	Tasnim Ali Widjanarko & Rekan	Impact Asia Pacific	Hong Kong
39	Tommy Santoso	Anthony Karn & Co.	Hong Kong
40	Wisnu B. Soewito & Rekan	CS International	Singapura

Sumber: Tuanakotta, Theodorus M., 2007. Setengah Abad Profesi Akuntansi. Penerbit Salemba empat.

2.11.1 Pelanggaran

Dalam siaran pers yang dilakukan oleh BAPEPAM maupun DEPKEU, banyak dijumpai para auditor-auditor yang melakukan pelanggaran-pelanggaran profesi dan dikenakan sanksi baik sanksi peringatan, pembekuan, maupun pencabutan izin.

Beberapa contoh pelanggaran yang dilakukan oleh Akuntan Publik antara lain dalam kasus restrukturisasi PT. Kimia Farma Tbk. (PT. KAEF) tahun 2002,

Ludovicus Sensi W. Selaku partner selaku partner dari KAP HTM yang diberikan tugas untuk mengaudit laporan keuangan PT KAEF untuk masa 5 bulan yang berakhir pada 31 Mei 2002, menemukan dan melaporkan adanya kesalahan dalam penilaian persediaan barang jadi dan kesalahan pencatatan penjualan untuk tahun yang berakhir per 31 Desember 2001. Auditor telah melakukan prosedur audit termasuk prosedur audit sampling yang telah diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik, dan tidak diketemukan adanya unsur kesengajaan membantu manajemen PT KAEF dalam penggelembungan keuntungan tersebut. Namun demikian proses audit tersebut tidak berhasil mendeteksi adanya penggelembungan laba yang dilakukan oleh PT KAEF.

Bahwa kesalahan penyajian tersebut, dilakukan oleh Direksi periode 1998–Juni 2002 dengan cara:

- Membuat 2 (dua) daftar harga persediaan (*master prices*) yang berbeda masing-masing diterbitkan pada tanggal 1 Pebruari 2002 dan 3 Pebruari 2002, dimana keduanya merupakan *master prices* yang telah diotorisasi oleh pihak yang berwenang yaitu Direktur Produksi PT KAEF. *Master prices* per 3 Pebruari 2002 merupakan *master prices* yang telah disesuaikan nilainya (penggelembungan) dan dijadikan dasar sebagai penentuan nilai persediaan pada unit distribusi PT KAEF per 31 Desember 2001.
- Melakukan pencatatan ganda atas penjualan pada unit PBF dan unit bahan baku. Pencatatan ganda tersebut dilakukan pada unit-unit yang tidak disampling oleh Akuntan.

Atas pelanggaran tersebut, Sdr. Ludovicus Sensi W, Rekan KAP Hans Tuanakotta dan Mustofa selaku auditor PT Kimia Farma (Persero) Tbk. diwajibkan membayar sejumlah Rp. 100.000.000,- (seratus juta rupiah) untuk disetor ke Kas Negara, karena atas risiko audit yang tidak berhasil mendeteksi adanya penggelembungan laba yang dilakukan oleh PT Kimia Farma (Persero) Tbk. tersebut, meskipun telah melakukan prosedur audit sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), dan tidak diketemukan adanya unsur kesengajaan.

Pelanggaran yang masuk dalam *pers release* yang dikeluarkan oleh Bapepam tahun 2003 terjadi pada Akuntan Publik Budiman Soedarno yang dikenakan sanksi administratif berupa peringatan tertulis atas pelanggaran dalam melakan audit PT. Central Korporindo Internasional Tbk, dimana akuntan publik tersebut mengetahui adanya pelanggaran terhadap peraturan Bapepam Nomor VIII.G.7 tentang pedoman penyajian laporan keuangan seharusnya mengingatkan PT. Central Korporindo Internasional Tbk atas adanya pelanggaran peraturan Bapepam tersebut.

Pelanggaran-pelanggaran lainnya yang sering terjadi diikhtisarkan dalam tabel dibawah ini:

Tabel 2.3
Contoh-Contoh Pelanggaran

JENIS PELANGGARAN	KANTOR AKUNTAN PUBLIK (KAP)	AKUNTAN PUBLIK (AP)
Pelanggaran Administratif	8. Perjanjian Kerjasama tidak sesuai dengan KMK (ps.9	a. AP tidak melaporkan kepada BI pelanggaran Bank terhadap

	<p>ayat (2)),</p> <p>9. Tidak menyampaikan surat persetujuan penunjukan pemimpin rekan (ps.9 ayat (2) huruf c),</p> <p>10. Tidak terdapat papan nama lengkap KAP didepan kantor (ps.16),</p> <p>11. Tidak mencantumkan nomor izin usaha di kepala surat (ps. 16 ayat (2)),</p> <p>12. Kertas kerja audit tidak lengkap (ps. 35 ayat (1)),</p> <p>13. Tidak menyampaikan realisasi PPL (ps. 37),</p> <p>14. Tidak menyampaikan laporan keuangan (ps. 37),</p> <p>15. Tidak mempunyai NPWP atas nama badan KAP (ps. 38),</p> <p>16. Tidak menyelenggarakan dan memelihara catatan mengenai jam kerja setiap tenaga pemeriksa (ps. 38),</p> <p>17. Tidak mempunyai tenaga pemeriksa tetap sesuai ketentuan minimal (ps. 38),</p> <p>18. KAP tidak memiliki sistem pengendalian mutu KAP (ps. 38),</p> <p>19. Tidak melaporkan perubahan alamat KAP (ps.42).</p>	<p>ketentuan BMPK (ps. 24),</p> <p>b. Perangkapan jabatan (ps.26),</p> <p>c. Tidak memenuhi kewajiban PPL minimum 30 SKP per tahun (ps. 28),</p> <p>d. AP tidak menunjukkan bukti keanggotaan di IAI dan IAI KAP</p> <p>e. AP tidak Mempunyai KAP (ps. 5),</p> <p>f. Tidak boleh melakukan audit dalam perusahaan yang sama 3 tahun berturut-turut.</p>
Pelanggaran atas SPAP		Standar Pengendalian Mutu

		<ul style="list-style-type: none"> a. tidak memiliki desain sistem pengendalian mutu KAP, b. Desain sistem pengendalian mutu KAP kurang memadai, c. Sistem pengendalian mutu KAP belum sepenuhnya diimplementasikan. <p>Standar Auditing</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Surat perikatan kurang memadai, b. Tidak melakukan pemahaman bisnis klien, c. Tidak melakukan <i>risk Assesment (inhern risk, control risk, dan detection risk)</i>, d. Tidak melakukan perencanaan sampel atau perencanaan sampel tidak mempertimbangkan risiko audit, e. Tidak menetapkan tingkat materialitas, f. Tidak menyusun program audit disesuaikan dengan karakteristik industri klien, g. Tidak melakukan komunikasi dengan auditor pendahulu, h. Tidak melakukan pengujian untuk meyakini kewajaran saldo awal, i. Tidak memperoleh representasi tertulis dari manajemen, j. Tidak melakukan pengujian pada peristiwa kemudian, k. Tidak mendokumentasi-
--	--	---

		<p>kan prosedur yang telah dilakukan dan simpulan atas hasil pengujian,</p> <ul style="list-style-type: none"> l. Tidak melakukan supervisi secara memadai, m. Tidak terdapat penjelasan memadai yang menguatkan opini kualifikasi, n. AP memberikan opini wajar atas laporan keuangan yang tidak disajikan secara komparatif, o. Tidak terdapat dokumentasi atas komunikasi tentang temuan auditor kepada manajemen, p. Tidak memperoleh bukti audit kompeten yang cukup untuk mendukung kewajaran saldo akun, q. Opini dalam laporan auditor independen adalah wajar dengan pengecualian namun tidak terdapat kalimat atau paragraf penjelasan mengenai pengecualian dimaksud, r. Laporan yang diterbitkan tidak sesuai dengan jenis penugasan dari klien, s. AP mengusulkan penyesuaian atas saldo akun namun tidak didukung dengan bukti audit kompeten yang cukup.
--	--	---

Sumber: Departemen Keuangan, Direktorat Jendral PPAJP

Penekanan terhadap kepatuhan terhadap standar dijelaskan dalam SA Seksi 161 menyebutkan bahwa dalam penugasan audit, auditor independen bertanggung jawab untuk mematuhi standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Seksi 202 Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik mengharuskan anggota Ikatan Akuntan Indonesia yang berpraktik sebagai auditor independen mematuhi standar auditing jika berkaitan dengan audit atas laporan keuangan.

Dalam paragraf lain SA Seksi 161 disebutkan pula bukan hanya akuntan publik saja yang harus mentaati standar, tetapi bahwa Kantor akuntan publik juga harus mematuhi standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia dalam pelaksanaan audit. Oleh karena itu, kantor akuntan publik harus membuat kebijakan dan prosedur pengendalian mutu untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian penugasan audit dengan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Sifat dan luasnya kebijakan dan prosedur pengendalian mutu yang ditetapkan oleh kantor akuntan publik tergantung atas faktor-faktor tertentu, seperti ukuran kantor akuntan publik, tingkat otonomi yang diberikan kepada karyawan dan kantor-kantor cabangnya, sifat praktik, organisasi kantornya, serta pertimbangan biaya-manfaat.

2.11.2 Sanksi-sanksi

Dalam KMK 423/KMK.06/2002 pasal 24 disebutkan bahwa:

1. Dalam memberikan jasanya, Akuntan publik dan KAP wajib mematuhi:
 - Standar Profesional akuntan publik yang ditetapkan oleh IAI;

- Kode etik IAI dan etika akuntan IAI-Kompartemen Akuntan Publik; dan
 - Peraturan perundang-undangan yang berlaku, yang berhubungan dengan bidang jasa yang diberikan.
2. Akuntan publik dan KAP dalam melaksanakan penugasan Audit kinerja wajib mematuhi Standar Audit Kinerja yang disepakati antara Akuntan Publik dan KAP dengan pemberi kerja.

Pada KMK 423/KMK.06/2002 pasal 47 juga dijelaskan mengenai;

1. Pelanggaran terhadap Keputusan Menteri Keuangan ini dan peraturan pelaksanaannya, dikenakan sanksi peringatan, pembekuan izin, atau pencabutan izin.
2. Menteri mengenakan sanksi sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) kepada:
 - a. Akuntan Publik;
 - b. KAP; atau
 - c. Cabang KAP.

Sanksi peringatan diberikan paling banyak 3 kali dalam jangka waktu paling lama 48 bulan terakhir, Akuntan publik dan atau KAP yang telah dikenakan sanksi peringatan sebanyak 3 kali berturut-turut dalam jangka waktu 48 bulan terakhir, dikenakan sanksi pembekuan izin. Akuntan publik dikenakan sanksi peringatan apabila Akuntan Publik yang bersangkutan mendapat sanksi peringatan dari IAI dan atau IAI-kompartemen Akuntan publik.

Sanksi pembekuan izin dikenakan setinggi-tingginya 24 bulan, dan selama pembekuan izin Akuntan Publik dilarang memberikan jasa sesuai dengan pasal 6;

1. Bidang jasa Akuntan Publik dan KAP adalah atestasi, termasuk audit umum dan *review* atas laporan keuangan sebagaimana tercantum dalam Standar Profesional Akuntan Publik, dan Audit Kinerja serta Audit Khusus.
2. Akuntan publik dan KAP dapat memberikan jasa dalam bidang non atestasi, setelah memenuhi persyaratan sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
3. Jasa dalam bidang non atestasi sebagaimana yang dimaksud dalam ayat 2, mencakup kegiatan seperti jasa konsultasi, jasa kompilasi, jasa perpajakan, dan jasa-jasa yang berhubungan dengan akuntansi dan keuangan.

Sanksi pembekuan izin diberikan paling banyak 1 kali. Dalam hal Akuntan Publik dan atau KAP telah dikenakan sanksi pembekuan izin, maka terhadap pelanggaran berat berikutnya dikenakan sanksi pencabutan izin. Pengenaan sanksi pembekuan kepada Akuntan Publik tidak menghapuskan kewajibannya untuk mengikuti dan memenuhi ketentuan PPL dan tidak dibebaskan dari tanggung jawab atas jasa-jasa yang telah diberikan sebagaimana dimaksud dalam pasal 6. Akuntan publik dikenakan sanksi pembekuan izin apabila Akuntan publik yang bersangkutan mendapat sanksi pembekuan keanggotaan dari IAI dan atau IAI-Kompartemen Akuntan publik.

Akuntan publik yang dikenakan pembekuan izin dilarang memberikan jasanya seperti yang ada dalam pasal (6) dan juga dilarang menjadi Pemimpin

Rekan atau Pemimpin Cabang. Akuntan publik dikenakan sanksi pencabutan apabila Akuntan Publik yang bersangkutan mendapat sanksi pemberhentian keanggotaan dari IAI dan atau IAI-Kompartemen Akuntan Publik.

2.11.2.1 Delik Pidana Khusus

Sementara delik pidana dalam UU PM menyatakan Ketentuan Pidana Undang-undang Pasar Modal khususnya yang diatur dalam Pasal 107: “Setiap Pihak yang dengan sengaja bertujuan menipu atau merugikan Pihak lain atau menyesatkan Bapepam, menghilangkan, memusnahkan, menghapuskan, mengubah, mengaburkan, menyembunyikan, atau memalsukan catatan dari pihak yang memperoleh izin, persetujuan, atau pendaftaran termasuk Emiten dan Perusahaan Publik diancam dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan denda paling banyak Rp. 5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah).

Ketentuan pasal 107 tersebut di atas, yang menyatakan: “Setiap Pihak yang dengan sengaja bertujuan menipu atau...”. Dikatakan menipu apabila seseorang atau pihak lain yang mempercayai suatu kondisi atau keadaan, tetapi keadaan atau kondisi tersebut tidak sesuai dengan kenyataan yang sesungguhnya. Sekalipun akuntan hanya bertindak sebagai pendukung suatu transaksi atau tindakan korporasi, bukankah ketentuan umum KUHP Pasal 55 ayat 1 butir 2, menyatakan: “Dipidana sebagai pelaku tindak pidana: mereka yang dengan memberi atau menjanjikan sesuatu dengan menyalahgunakan kekuasaan atau martabat, dengan kekerasan, ancaman atau penyesatan, atau dengan memberi kesempatan, sarana atau keterangan, sengaja menganjurkan orang lain supaya melakukan perbuatan”. Juga masalah perbantuan tindak pidana kejahatan, KUHP

Pasal 56: 1. mereka yang sengaja memberi bantuan pada waktu kejahatan dilakukan; 2. mereka yang sengaja memberi kesempatan, sarana atau keterangan untuk melakukan kejahatan.

Kejahatan pasar modal yang terumuskan dalam pasal 107 UU PM tidak hanya dapat menjerat pelaku utama kejahatan tetapi juga siapa saja yang terlibat dalam tindak kejahatan yang diatur dalam pasal 107 UU PM dengan mendasarinya pada pasal 55 ayat 1 butir 2 dan pasal 55 KUHP. Hal senada dengan ketentuan UU Pasar modal, undang-undang perbankan, menyatakan (Ps 49): 1. Anggota Dewan Komisaris, Direksi, atau pegawai bank yang dengan sengaja: membuat atau menyebabkan adanya pencatatan palsu dalam pembukuan atau dalam proses laporan, maupun dalam dokumen atau laporan kegiatan usaha, laporan transaksi atau rekening suatu bank; menghilangkan atau tidak memasukkan atau menyebabkan tidak dilakukannya pencatatan dalam pembukuan atau dalam laporan, maupun dalam dokumen atau laporan kegiatan usaha, laporan transaksi atau rekening suatu bank; mengubah, mengaburkan, menyembunyikan, menghapus, atau menghilangkan adanya suatu pencatatan dalam pembukuan atau dalam laporan, maupun dalam dokumen atau laporan kegiatan usaha, laporan transaksi atau rekening suatu bank, atau dengan sengaja mengubah, mengaburkan, menghilangkan, menyembunyikan atau merusak catatan pembukuan tersebut, diancam dengan pidana penjara sekurang-kurangnya 5 (lima) tahun dan paling lama 15 (lima belas) tahun serta denda sekurang-kurangnya Rp. 10.000.000.000,00 (sepuluh miliar rupiah) dan paling banyak Rp. 200.000.000.000,00 (dua ratus miliar rupiah).

Sementara anggota Dewan Komisaris, Direksi, atau pegawai bank yang dengan sengaja: “Tidak melaksanakan langkah-langkah yang diperlukan untuk memastikan ketaatan bank terhadap ketentuan dalam Undang-undang ini dan ketentuan peraturan perundang-undangan lainnya yang berlaku bagi bank, diancam dengan pidana penjara sekurang-kurangnya 3 (tiga) tahun dan paling lama 8 (delapan) tahun serta denda sekurang-kurangnya Rp. 5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah) dan paling banyak Rp. 100.000.000.000,00 (seratus miliar rupiah)”.

Ketentuan pidana tersebut di atas, menyebutkan bahwa subjek tindak pidana tersebut adalah komisaris, direksi, atau pegawai bank, tetapi mengingat bahwa tanggung jawab akuntan adalah menemukan dan mengungkapkan adanya kekeliruan dan ketidakberesan, maka secara logika, bila pasal 49 ini dituduhkan kepada subyek tindak pidana ini, maka sudah sewajarnya bila akuntan ini dapat dikenakan ketentuan pasal 49 ini dengan memperhatikan ketentuan pasal 55 dan 56 KUHP. Penegasan bahwa akuntan agar profesional dalam bidang perbankan adalah berupa ketentuan perbankan dalam pasal 50 yang menyatakan: “Pihak Terafiliasi, diantaranya akuntan, yang dengan sengaja tidak melaksanakan langkah-langkah yang diperlukan untuk memastikan ketaatan bank terhadap ketentuan dalam Undang-undang ini dan peraturan perundang-undangan lainnya yang berlaku bagi bank, diancam dengan pidana penjara sekurang-kurangnya 3 (tiga) tahun dan paling lama 8 (delapan) tahun serta denda sekurang-kurangnya Rp. 5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah) dan paling banyak Rp. 100.000.000.000,00 (seratus miliar rupiah).

2.11.2.2 Delik Perdata

Menurut ketentuan dalam Kitab Undang-undang Hukum Perdata pasal 1365, menyatakan: “Tiap perbuatan yang melanggar hukum dan membawa kerugian kepada orang lain, mewajibkan orang yang menimbulkan kerugian itu karena kesalahannya untuk menggantikan kerugian tersebut”. Melanggar hukum atau perbuatan melawan hukum berarti bertentangan dengan hukum, atau tidak sesuai dengan larangan atau keharusan hukum, atau menyerang kepentingan yang dilindungi hukum (hukum positif). Tuntutan ganti rugi ini tidak hanya dapat ditujukan kepada akuntan yang menjadi penyerta ataupun pembantu tindak pidana, juga dapat diperluas kepada kantor dimana akuntan tersebut bernaung.

Hal ini sebagaimana yang diatur dalam pasal 1367 KUHperdata yang menyatakan: “Seseorang tidak hanya bertanggung jawab, atas kerugian yang disebabkan perbuatannya sendiri, melainkan juga atas kerugian yang disebabkan perbuatan-perbuatan orang-orang yang menjadi tanggungannya atau disebabkan barang-barang yang berada di bawah pengawasannya” Ketentuan dalam Undang-undang Pasar Modal yang berkaitan dengan tuntutan ganti rugi ini, menyatakan (Ps 111): “Setiap Pihak yang menderita kerugian sebagai akibat dari pelanggaran atas Undang-undang ini dan atau peraturan pelaksanaannya dapat menuntut ganti rugi, baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama dengan pihak lain yang memiliki tuntutan yang serupa, terhadap pihak atau pihak-pihak yang bertanggung jawab atas pelanggaran tersebut”.

2.11.3 RUU Akuntan Publik

RUU Akuntan Publik yang disiapkan oleh regulator antara lain didasari oleh pertimbangan untuk mendorong adanya profesionalisme dan integritas profesi akuntan publik. RUU Akuntan publik terdiri atas 15 Bab dan 60 Pasal, dengan pokok-pokok pengaturan mencakup lingkup jasa akuntan publik, perijinan akuntan publik, perijinan Kantor Akuntan Publik (KAP), dan kerjasama KAP dengan Kantor Akuntan Publik Asing atau Organisasi Audit Asing. RUU ini juga mengatur regulasi profesi akuntan publik, asosiasi profesi akuntan publik, hak, kewajiban, dan larangan bagi akuntan publik dan KAP, Komite Pertimbangan Profesi Akuntan Publik, sanksi administratif, dan ketentuan pidana.

Mengenai aturan pidana, menurut Pak. Ahmadi, sebenarnya IAI setuju dengan diberlakukannya sanksi pidana bagi akuntan publik yang melakukan pelanggaran profesi. Hanya saja banyak yang keberatan mengenai usulan yang mengenakan sanksi pidana maksimum 6 tahun bagi akuntan publik. Menurut ahli hukum, bila ada aturan yang menyebutkan maksimal pidana enam tahun penjara, maka ada kewenangan bagi penyidik untuk menahan orang terlebih dahulu sebelum memperoleh bukti yang cukup. Pernyataan ini didukung oleh Ibu Tia Adityasih (Ketua IAPI). Ibu Tia kurang setuju dengan pengenaan sanksi pidana bagi akuntan publik. Menurutnya, sanksi pidana ini lebih cocok diterapkan kepada orang yang mengaku berprofesi akuntan publik tapi nyatanya bukan, atau akuntan publik yang diduga bekerjasama merekayasa sebuah laporan keuangan.

Direktur Informasi dan Akuntansi Depkeu, Hekinus Manao menyatakan, sanksi pidana diberikan supaya kelompok masyarakat yang bernama profesi audit

itu harus memiliki tanggung jawab yang jelas, termasuk tanggung jawab keadilan bila akuntan publik tersebut belaku tidak adil.

Salah satu persoalan lama yang ada dalam keputusan itu, dan kini juga dipersoalkan dalam RUU, adalah soal pengaturan rotasi kantor akuntan publik. Dalam Keputusan Menteri KMK 423/KMK.06/2002 digariskan bahwa setiap kantor akuntan hanya diperbolehkan melakukan audit untuk lima tahun buku berturut-turut. Sedangkan seorang akuntan publik maksimal tiga tahun berturut-turut. Ketentuan serupa kembali ditegaskan dalam RUU. Bahkan periode maksimal akuntan publik menjadi sama dengan kantor akuntan, yaitu lima tahun. Masa pembatasan itu baru berakhir setelah akuntan tidak memberikan jasa audit selama dua tahun berturut-turut atas klien tersebut. "Independensi harus dijaga untuk melindungi kepentingan publik," kata Basri Edward.

Karena itulah para akuntan sejak awal menentang aturan ini. Namun pengurus IAI belakangan melunak, dengan catatan: pembatasan hanya dilakukan kepada akuntan publik, bukan kepada kantor akuntan. Dengan begitu, klien tak perlu berpindah-pindah kantor akuntan. "Di banyak negara pun pembatasan kantor akuntan publik ditolak," kata Tia.

Ahmadi menilai aturan itu tidak benar. Menurutnya, hasil penelitian yang dilakukan di banyak negara, termasuk yang dilakukan oleh *International Business Chamber*, menunjukkan bahwa, resiko kegagalan audit justru terjadi di tiga tahun pertama KAP itu berdiri. "Nah, kalau kita dipaksa setiap lima tahun harus ganti auditor, berarti setiap lima tahun akan timbul lagi resiko gagal audit," cetusnya. Kerugian lain, dengan pergantian kantor akuntan, biaya audit menjadi lebih mahal

karena proses pengumpulan data dimulai dari awal. "Lama-lama klien bisa lari ke kantor-kantor akuntan luar negeri, dari India atau Malaysia," kata Sarwoko.

Pakar akuntansi forensik dan audit investigasi Theodorus M Tuanakotta juga tidak sependapat dengan usulan rotasi KAP itu. Menurutnya, rotasi yang ideal bisa dilakukan dengan merotasi partner dari KAP yang bersangkutan. "Seperti anda naik bis yang sering kecelakaan, yang diganti harusnya supirnya bukan perusahaan bisnya," cetus pria yang juga berprofesi sebagai akademisi ini.

Sementara itu, seorang akuntan yang ditemui di sela-sela KLB IAI mengatakan bahwa aturan rotasi itu pada prakteknya bisa disiasati. Untuk kantor akuntan besar yang punya banyak akuntan publik, siasat dijalankan dengan cara "menidurkan" sebagian akuntannya. Hanya sebagian kecil akuntan yang didaftarkan sebagai rekan kantor itu ke Departemen Keuangan. Sisanya berstatus cuti, untuk nantinya dimunculkan bergiliran. Dengan cara ini, kantor akuntan itu bisa terhindar dari pembatasan lima tahunan atas kliennya. Cara lain ialah dengan menggandeng mitra baru yang tugasnya hanya sebatas pemberi otorisasi hasil audit (signing partner) dengan imbalan fee sekitar 20 persen.

Yang jelas kelimpungan adalah kantor akuntan kecil. Tak mudah mencari mitra baru. "Paling-paling melakukan merger bohong-bohongan," kata seorang akuntan senior. Seolah-olah beberapa kantor digabung untuk membikin kantor yang baru, padahal kenyataannya cuma ganti nama dan tetap menggarap klien masing-masing

Theo panggilan akrab Theodorus juga tidak setuju kalau KAP wajib melaporkan nilai kekayaannya kepada pemerintah. Dia setuju kalau laporan itu

atas dasar kewajiban dari seorang warga negara, seperti yang pernah diterapkan Pemerintah Belanda sewaktu menjajah Indonesia hingga tahun 1960-an, dimana setiap orang wajib melaporkan dan dikenakan pajak kekayaan setiap tahunnya.

Beberapa contoh mengenai pembinaan akuntan publik (bahkan justru pemanfaatan) yang bisa mendorong kemajuan profesi (Tuanakotta, 2007):

1. Salah satu keprihatinan saya ketika membaca RUU akuntan publik adalah Pasal 41 ayat 1 huruf b sub-huruf VI. Ketentuan ini melarang akuntan publik merangkap jabatan sebagai pimpinan, pengurus, atau pegawai pada lembaga pendidikan. Sanksinya adalah pidana penjara enam tahun (maksimum). Di negara maju, justru mereka yang berpengalaman diminta duduk sebagai pimpinan dan penentu kebijakan perguruan tinggi, seperti jabatan-jabatan dalam *Board of trustee* (dewan penyantun). Jika kita meluncur di Internet dan mencari anggota *Board of trustee*, kita akan menemukan partner dari kantor akuntan baik peringkat teratas maupun bukan.
2. RUU Akuntan Publik tidak secara khusus menyebutkan pencabutan Undang-Undang Nomor 34 Tahun 1954 (yang sudah berusia 53 tahun). Seyogianya undang-undang baru ini berlaku sekurang-kurang satu dasawarsa. Dalam jangka panjang, salah satu pelindung yang krusial buat profesi adalah bentuk usaha. Dalam RUU disebut bentuk usaha perseorangan, persekutuan perdata, firma, atau bentuk usaha yang sesuai dengan karakteristik profesi. Bentuk usaha ini seharusnya mendapat prioritas. Bentuk usaha yang berlaku sampai sekarang sangat dipengaruhi

oleh penjelasan Undang-Undang Nomor 34 Tahun 1954. yang memenuhi karakteristik profesi adalah bentuk usaha yang memperhatikan pemberian jasa secara pribadi, dengan batasan atas tuntutan ganti rugi profesional (*professional liability/indemnity*).

3. Berkaitan dengan *professional liability/indemnity* adalah ketentuan mengenai batas tertinggi dari suatu tuntutan. Di Amerika Serikat, tuntutan terhadap akuntan publik merupakan ajang pemerasan. Tuntutan tidak memperhatikan siapa aktor utama, beberapa tuntutan ganti rugi yang seharusnya mereka (ikut) pikul. Batasan (*cap*) yang dikaitkan dengan besarnya *fee* dapat menimbulkan *moral hazard* dalam hal akuntan tidak bertanggung jawab, misalnya menetapkan *fee* rendah dan menerima klien berisiko tinggi.
4. Penerapan batas tertinggi tuntutan yang disebutkan diatas, berkaitan erat dengan pengembangan asuransi jasa profesi (*professional-indemnity insurance*). Profesi akuntansi di Amerika pernah mengalami ketiadaan jenis asuransi ini karena kekhawatiran maskapai asuransi terhadap tuntutan semena-mena, tanpa batas.
5. Membuka atau melonggarkan *barrier to entry* ke dalam profesi akuntansi. Keluhan dari cukup banyak calon akuntan publik dan KAP yang merekrut mereka, tentang lamanya seseorang bisa menjadi akuntan publik, sejak ia lulus program S1. Keluhan lainnya adalah mahalnya program pendidikan akuntan (PPAk). Biaya untuk mengikuti PPAk bervariasi. Namun, yang "paling murah" pun cukup mahal. Saya tidak menyarankan PPAk dihapus.

Program ini dapat dilanjutkan, tetapi bukan sebagai persyaratan *entry point*, bagi seorang yang akan memasuki praktek akuntan publik. PPAk seyogianya diperlakukan sebagai program pelatihan berkelanjutan (*continuing professional education*).

2.11.4 Usia

Salah satu tantangan yang dihadapi profesi, yakni usia para praktisi. Kelompok-kelompok usia diatas 40 tahun melapau 90% dari seluruh populasi.

Drs. B. Soenatro (Tuanakotta, 2007) mengatakan bahwa "*weak excuse, weak excuse...you owe it to your profession. You have the opportunity and responsibility to grow your practice, until you die. It is a metter of delegating and releasing your authorities to your successors gradually.*" Dibanyak profesi, seorang tidak beristirahat. Tidak ada istilah pensiun atau *retirement*. Ada seorang notaris yang sampai akhir hayatnya tetap "masuk kantor", membuka dan membaca *file* lama, serta bertemu dengan rekan-rekan seprofesinya. Seperti kata Jendral Douglas MacArthur, "*old soldier never die, they just fade away.*"

Tabel 2.4
Kelompok usia Akuntan Publik, juli 2007

Dari	Sampai </=	Akuntan	%
< 30		2	0.2
30 – 40	40	84	9.5
40 – 50	50	220	24.9
50 – 60	60	254	28.7
60 – 70	70	279	31.5
70 – 80	80	40	4.5
> 80		6	0.7
Total		885	100

Sumber: Tuanakotta, Theodorus M., 2007. Setengah Abad Profesi Akuntansi. Penerbit Salemba empat.

2.11.5 Tantangan bagi profesi akuntansi

Profesi akuntansi di Indonesia menghadapi beberapa rintangan sebagai berikut (Tuankotta, 2007):

1. Ketentuan perundang-undangan yang tidak memperhatikan keadaan nyata di tanah air,
2. Profesi akuntansi diawasi dan dibina oleh beberapa lembaga. Mereka masing-masing menetapkan aturan untuk mengawasi pelaksanaan audit oleh akuntan publik. Koordinasi antar lembaga akan dapat menyederhanakan aturan yang berbeda-beda dan mencegah duplikasi pengawasan,
3. Adanya *barrier to entry* yang ketat akibat lamanya dan mahalanya pendidikan sesudah seseorang menyelesaikan program S1 akuntansinya. Ada yang menengarai bahwa ketentuan pidana yang berat dalam rancangan Undang-undang mengenai akuntan publik, akan menjadi ancaman untuk praktek akuntan publik,
4. Kelompok usia tinggi cenderung "bertahan" dalam profesi. Usia merupakan pembatas alamiah, meskipun usia pensiun bisa berbeda antara satu akuntan dengan akuntan yang lain. Kebebasan berpraktek pada usia berapapun memang merupakan hak asasi manusia,
5. Bentuk hukum KAP membawa konsekuensi tanggung jawab sampai dengan harta pribadi, dalam kaitannya dengan *legal liability*, juga belum tersedianya pertanggung jawaban terhadap tuntutan (*professional-indemnity insurance*) bisa menjadi masalah baru dalam dasawarsa yang akan datang,

6. Masih banyaknya kantor akuntan perseorangan (*role practitioner*). Kantor akuntan perseorangan selalu akan ada, dan keberadaannya memang diperlukan. Perubahan dari praktek perseorangan ke bentuk *partnership* merupakan suatu proses belajar. Ada yang bisa mengadaptasinya dengan cepat, tetapi ada juga yang tidak pernah bisa. Secara umum, bentuk *partnership* lebih mampu bertahan dalam menghadapi persaingan,
7. Perlu ketentuan pelaksanaan dari bentuk usaha yang sesuai dengan karakteristik praktek akuntansi,
8. Persaingan sudah, dan akan lebih intens, datang dari luar negeri.

2.12 Penelitian terdahulu

Penelitian terdahulu dilakukan oleh Sekar Mayangsari dan Bambang Sudibyo pada tahun 2006 dengan judul *An Empirical Analysis of Auditor Litigation*. Dalam penelitian ini mengindikasikan tiga faktor yang menyebabkan tuntutan terhadap auditor. Ketiga faktor ini antara lain: *auditee characteristics, auditor characteristics and auditor-auditee relationship characteristics*. Penelitian ini menunjukkan hasil bahwa *client size, management ownership and institution ownership* tidak signifikan mempengaruhi kemungkinan tuntutan terhadap auditor. Faktor lainnya, seperti: *audit committee, independence commissioner, earning management, conservatism, financial difficulties, firm risk, industry risk, audit quality, the length of auditor engagement and spectrum* secara signifikan mempengaruhi atas kemungkinan tuntutan terhadap auditor.

Penelitian lainnya dilakukan oleh Michael Firth, Phyllis L. L. Mo, Raymond M. K. Wong tahun 2005 dengan judul *Financial Statement Frauds and Auditor Sanctions: An Analysis of Enforcement Action in China*. Penelitian ini menganalisa *enforcement action* yang dikeluarkan oleh China Securities Regulatory Commission (CSRC) terhadap auditor yang menyangkut *fraudulent financial reporting* atas *listed company* di China. Penelitian ini menemukan bahwa auditor dapat lebih terkena sanksi oleh regulator atas kegagalannya dalam mendeteksi dan melaporkan *material misstatement fraud* dibandingkan *disclosure fraud*. Analisa lebih lanjut mengenai *material misstatement* mengindikasikan bahwa auditor lebih dapat terkena sanksi jika gagal untuk mendeteksi dan melaporkan *fraud* terkait dengan pendapatan dibandingkan asset.

2.13 Hipotesis Penelitian

Berdasarkan landasan teori diatas dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

1. Variabel SKP,

H_0 = rata-rata peluang akuntan yang mempunyai $SKP < 30$ adalah kurang dari atau sama dengan akuntan yang memiliki $SKP \geq 30$ untuk mendapatkan sanksi

H_1 = rata-rata peluang akuntan yang mempunyai $SKP < 30$ adalah lebih dari akuntan yang mempunyai $SKP \geq 30$ untuk mendapatkan sanksi

2. Variabel Gender,

H_0 = tidak ada hubungan antara pemberian sanksi dengan variabel gender

H_1 = ada hubungan antara pemberian sanksi dengan variabel-variabel penjelas

3. Variabel Jumlah Profesional,

H_0 = tidak ada hubungan antara pemberian sanksi dengan variabel jumlah profesional

H_1 = ada hubungan antara pemberian sanksi dengan variabel-variabel penjelas

4. Variabel Umur,

H_0 = tidak ada hubungan antara pemberian sanksi dengan variabel umur

H_1 = ada hubungan antara pemberian sanksi dengan variabel-variabel penjelas

5. Variabel Jenis KAP,

H_0 = tidak ada hubungan antara pemberian sanksi dengan Jenis KAP

H_1 = ada hubungan antara pemberian sanksi dengan variabel-variabel penjelas