

Profesionalisme, Kepuasan Kerja Dan Kesadaran Etis Pada Auditor. Kajian Terhadap Perilaku Auditor

Oleh: Deasy Ariyanti Rahayuningsih*

Abstract

The Professionalism, working satisfaction and ethical consciousness, has become a significant characteristic which influence the behavior of internal, external and government auditor. This research describes a combination of these three variables which influence each other. This research deeply discuss about how the internal, external and government auditor will behave according to the three variables.

The study shows how professionalism and ethical consciousness effect the performance improvement and working satisfaction that indicate well-experienced auditor will shores great performance improvement. The other result is the well-experienced auditor will be more satisfied with his/her job.

The performance improvement in Public Accountant Compartment (KAP), influenced by the employee's function and hierarchy in the organization. Employee with higher hierarchy would be more satisfied because of the bigger autonomy, variation of the job desk and freedom of making results. Lower employee has bigger chance to feel unsatisfied and bored because of the lower responsibilities and unchallenging jobs. It's usually happens when an employee which is well educated got a job desk that unfitted according to his/her capabilities.

Ethical consciousness is a psychologic situation on a human that has to be considered with other personal variables that much more stable to predict human behavior. In other words, the interaction of "locus of control" with ethical consciousness or interaction between the professions commitment and ethical consciousness significantly correlated to auditor's behavior in conflict situation. It describes in the low ethical consciousness, auditors usually accept client's demand, and it will make dependency. On the contrary, on higher level, auditors will not always accept the client's demand, so auditors will become independent.

Key word: profesionalisme, kepuasan kerja, kesadaran etis

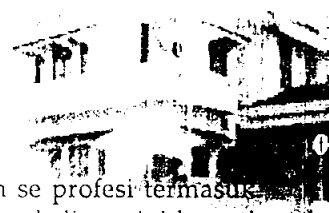
Pendahuluan

Pesatnya persaingan di kalangan auditor dan berkembangnya profesi tersebut di Indonesia menuntut auditor untuk selalu meningkatkan kinerjanya, sehingga diyakini mampu menjadi auditor yang berkualitas dan mampu menghasilkan produk audit yang berkualitas tinggi. Keberhasilan kinerja banyak ditentukan oleh tingkat kompetensi, profesionalisme dan komitmennya terhadap bidang yang ditekuninya. Profesi auditor merupakan profesi dengan kompleksitas pekerjaan yang tinggi dan penuh tanggung jawab, sehingga agar mampu mengikuti ritme pekerjaan yang dihadapi, auditor membutuhkan komitmen yang tinggi untuk berusaha mencintai profesinya. Para profesional tersebut merasa lebih senang mengasosiasikan diri mereka dengan organisasi mereka dalam melaksanakan tugas-tugasnya dan mereka ingin mentaati norma, aturan dan kode etik profesi dalam memecahkan masalah-masalah yang mereka

hadapi (Copur, 1990). Komitmen terhadap bidang yang ditekuni, kompetensi serta profesionalisme merupakan faktor yang mempengaruhi kinerja dan keberhasilan seseorang dalam pekerjaannya.

Perasaan puas terhadap pekerjaan sehari-hari akan dialami auditor apabila auditor tersebut mencintai pekerjaannya, karena sangat sulit untuk akan menikmati pekerjaannya jika ia tidak mencintai pekerjaannya tersebut. Oleh sebab itu komitmen dan profesional sangat diperlukan dalam memotivasi diri yang akhirnya akan berpengaruh pada pekerjaan. Motivasi seseorang yang beres dalam tugas berjalan baik dengan kualitas kerja yang baik pula dan akhirnya auditor akan merasakan kepuasan dalam pekerjaannya.

Dalam menjalankan profesinya akuntan diatur oleh Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia. Kode etik akuntan tersebut merupakan suatu sarana yang menimbulkan keyakinan pada klien, pemakai laporan keuangan dan masyarakat pada umumnya



tentang kualitas jasa yang diberikan akuntan. Pada pasal 1 ayat 2 Kode Etik Akuntan Indonesia dinyatakan: Setiap anggota harus mempertahankan integritas dan objektivitas dalam menjalankan tugasnya. Dalam mempertahankan integritasnya, ia akan bertindak jujur, tegas dan tanpa pretensi. Dengan memperhatikan objektivitas, ia akan bertindak adil tanpa dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadi. Melalui kode etik, masyarakat dapat menilai sejauh mana seseorang auditor bekerja sesuai dengan standar-standar etika yang telah ditetapkan oleh profesinya. Dasar pemikiran diaptakan kode etik profesi adalah kepercayaan masyarakat terhadap kualitas jasa yang diberikan oleh profesi tanpa memandang siapa individu yang melaksanakannya. Kode etik tersebut tidak bersifat baku, kadangkala mengalami perubahan dan perubahan itu biasanya berhubungan dengan kondisi ekonomi, kejadian sosial, pengaruh pemerintah, perkembangan dan perubahan sehubungan dengan profesi akuntan publik.

Kesadaran etik/moral memainkan peran kunci dalam semua area profesi akuntansi. Akuntan menghadapi dilema etika yang melibatkan nilai-nilai yang bertentangan. Dilema etika merupakan situasi yang dihadapi seseorang pada saat pengambilan keputusan mengenai perilaku yang pantas harus dibuat. Pada bidang auditing, dilema etika terjadi ketika auditor dan klien tidak sepakat dalam beberapa aspek dan tujuan pemeriksaan. Klien dapat mempengaruhi pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor bahkan menekannya untuk melanggar standar pemeriksaan. Sedangkan menurut etika profesi, auditor wajib mematuhi standar pemeriksaan. Keadaan ini menyebabkan auditor berada dalam situasi konflik, yaitu apabila auditor memenuhi keinginan klien berarti auditor melanggar standar, namun apabila auditor tidak memenuhi keinginan klien, akan mengakibatkan kemungkinan penghentian penugasan auditor oleh klien. Dengan pertimbangan profesional didasarkan nilai dan keyakinan individu, kesadaran moral memainkan peran penting dalam pengambilan keputusan akhir

Profesionalisme Auditor dan Ruang Lingkupnya

Profesionalisme merupakan tanggung jawab untuk berperilaku lebih dari sekedar memenuhi tanggung jawab yang dibebankan kepadanya dan lebih dari sekedar memenuhi undang-undang dan peraturan masyarakat. Sebagai profesional, auditor mengakui tanggung jawabnya terhadap

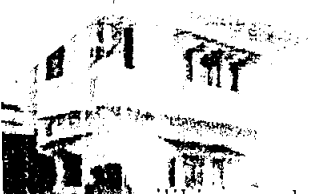
masyarakat, klien dan rekan se profesi termasuk berperilaku yang terhormat, sekalipun ini berarti pengorbanan pribadi (Arens, 2004).

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (1993), profesionalisme merupakan mutu, kualitas dan tindak tanduk yang merupakan ciri suatu profesi atau seseorang yang profesional. Hall (1968) mengemukakan 5 dimensi dari profesionalisme, yaitu:

- a. Afiliasi komunitas; menggunakan ikatan profesi sebagai acuan dan melalui ikatan ini para profesional membangun kesadaran profesi.
- b. Kebutuhan untuk mandiri; merupakan pandangan bahwa seseorang yang profesional harus mampu membuat keputusan sendiri tanpa tekanan dari pihak lain.
- c. Keyakinan terhadap peraturan sendiri; rekan sesama profesi berwenang dalam menilai pekerjaan profesional bukan orang luar yang tidak memiliki kompetensi dalam bidang ilmu dan pekerjaan mereka.
- d. Dedikasi terhadap profesi; dicerminkan dari dedikasi profesional dengan menggunakan pengetahuan dan kecakapan yang dimiliki. Sikap ini merupakan pencurahan diri yang total terhadap pekerjaan.
- e. Kewajiban sosial; merupakan pandangan tentang pentingnya profesi serta manfaat yang diperoleh masyarakat maupun profesional karena adanya pekerjaan tersebut.

Profesionalisme dalam pekerjaan telah lama mendapat sorotan dari para ahli sumber daya manusia maupun peneliti. Seperti halnya, Lekatempessy (2003) dalam penelitiannya yang secara khusus memberikan perhatian pada profesi auditor, menyatakan bahwa, sikap profesionalisme dalam suatu pekerjaan tidak terlepas dari kelompok orang yang menciptakan sistem dalam organisasi, yang berarti atribut profesional diciptakan sehingga layak diperlakukan sebagai suatu profesi.

Profesi merupakan jenis pekerjaan yang memenuhi beberapa kriteria, sedangkan profesionalisme merupakan suatu atribut individual yang penting tanpa melihat apakah suatu pekerjaan merupakan suatu profesi atau tidak, karena profesionalisme sendiri dipengaruhi oleh afiliasi komunitas, kebutuhan untuk mandiri, keyakinan terhadap peraturan sendiri, dedikasi pada profesi dan kewajiban sosial serta penilaian dari supervisor. Profesionalisme yang tinggi berdampak pada peningkatan kinerja dan kepuasan kerja auditor begitupula sebaliknya dan auditor



yang memiliki pengalaman cukup lama dalam bekerja akan semakin profesional dalam bekerja dan sebaliknya. Tetapi lain halnya dengan penelitian Lestari dan Cahyono (2003) yang menyatakan bahwa profesionalisme yang tinggi belum tentu mampu meningkatkan secara langsung kepuasan Kerja, selanjutnya komitmen organisasi dan kepuasan Kerja yang tinggi cenderung tidak akan mempengaruhi keinginan keluar dari organisasi atau perusahaan.

Arens dan Loebecke (2000) berpendapat bahwa untuk meningkatkan profesionalisme, seorang akuntan harus memperlihatkan perilaku profesionalnya, yang berupa:

- a. Tanggung jawab
- b. Kepentingan masyarakat
- c. Integritas
- d. Objektivitas dan independensi
- e. Keseksamaan
- f. Lingkup dan sifat jasa

Kepuasan Kerja Pada Auditor

Kepuasan merupakan perasaan puas, senang dan lega akan sesuatu hal.(Poerwadarminta, 1976). Perasaan senang ataupun tidak senang ini muncul karena karyawan yang bekerja membawa serta keinginan, kebutuhan dan pengalaman masa lalu yang membentuk harapan kerja mereka. Makin tinggi harapan kerja tersebut dapat terpenuhi, maka makin tinggi tingkat kepuasan kerja karyawan.

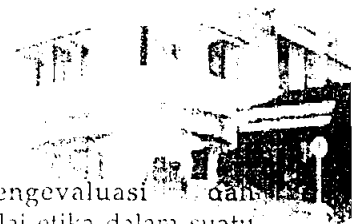
Kepuasan kerja adalah suatu sikap seseorang terhadap pekerjaan sebagai perbedaan antara banyaknya ganjaran yang diterima pekerja dan banyaknya yang diyakini yang seharusnya diterima (Robbins, 1996) serta pencerminan perasaan seseorang terhadap pekerjaan dan segala sesuatu yang dihadapi dalam lingkungan kerja. Menurut Luthans (1995), kepuasan kerja memiliki 3 dimensi, pertama, kepuasan kerja tidak dapat dilihat, tetapi hanya dapat diduga, kedua, kepuasan kerja sering ditentukan oleh sejauhmana hasil kerja memenuhi atau melebihi harapan seseorang, ketiga, kepuasan kerja mencerminkan hubungan dengan berbagai sikap lainnya dari para individual.

Kepuasan kerja merupakan faktor penting dalam organisasi karena menyangkut perhatian dari atasan, lingkungan kerja, imbalan yang pantas dan tingkat kesulitan kerja, yang kesemuanya mempengaruhi kinerja seseorang. Sehingga walaupun pekerjaan tersebut berisiko atau memiliki tingkat tekanan yang cukup tinggi akan tetapi jika seseorang tersebut sudah merasa puas di perusahaan tersebut, maka segala sesuatu yang

dikerjakan akan membuahkan hasil maksimal. Kondisi semacam ini dialami khususnya oleh para auditor KAP dan konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Sumardi dan Hardiningsih (2002) yang menyatakan bahwa auditor yang memiliki tingkat tinggi profesional cenderung lebih puas terhadap pekerjaannya atau komitmen profesional berhubungan positif dengan kepuasan kerja. Hal ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Kabers dan Fogarty pada Sumardi dan Hardiningsih (2002) yang menyatakan bahwa profesionalisme berhubungan secara positif dan signifikan dengan kepuasan kerja dengan kata lain semakin tinggi profesionalisme maka akan semakin tinggi dalam bekerja (Rahmawati 1997).

Menurut Vroom (1964), kepuasan kerja adalah sikap positif terhadap suatu pekerjaan, sumber kepuasan kerja terwujud apabila auditor yang tergabung dalam organisasi membawa seperangkat keinginan, kebutuhan dan pengalaman membentuk harapan baru. Berdasarkan studi yang dilakukan oleh Albrecht et. al (1981) yang dikutip oleh Norchama dan Indriantoro (1999) menunjukan bahwa penyebab auditor merasa kurang puas karena kurangnya *feed back*, kemampuan dimanfaatkan kurang optimal, supervisi yang tidak memadai, sedikit kesempatan untuk berpartisipasi dan jaranganya pujian atas pekerjaan dilontarkan oleh atasan sehingga tidak mengalami kebosanan. Penelitian Sorensen (1967) mendukung penelitian Schroder dan Imdieke (1997) yang menunjukkan bahwa profesionalisme berhubungan negatif dgn kepuasan kerja.

Beberapa variabel secara signifikan berpengaruh terhadap kepuasan kerja karyawan, yaitu balas jasa yang adil dan layak, penempatan yang sesuai dengan keahlian, berat ringannya pekerjaan, suasana dan lingkungan pekerjaan, peralatan yang menunjang pelaksanaan pekerjaan, sikap atasan dalam kepemimpinan dan sikap pekerjaan yang monoton atau tidak. Sedangkan Schermelhorn et al (1997) menyatakan beberapa sikap yang mempengaruhi kepuasan kerja karyawan, yaitu kualitas tindakan supervisi, kesempatan maju dan berkembang, hubungan dengan rekan kerja yang harmonis dan saling menghormati, kesempatan promosi dan penghasilan yang cukup. Berkaitan dengan sikap supervisi atau rekan kerja tersebut, ada efek negatif dari sikap mereka yang menimbulkan ketidakpuasan pada karyawan, yaitu tidak adanya kesamaan nilai, sikap dan filosofi, tidak adanya dukungan sosial dan rasa simpati dan tidak adanya



bantuan dari supervisor dan rekan kerja dalam melaksanakan pekerjaan untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan atau dengan kata lain penilaian dari supervisor dapat meningkatkan kepuasan kerja auditor (Nurahma dan Indriantoro, 1999)

Selain itu Gaertner dan Ruhe (1981) menyatakan bahwa Kantor Akuntan Publik besar memiliki beban kerja lebih besar dibandingkan Kantor Akuntan Publik kecil dan hal ini mempengaruhi *job dissatisfaction* yang lebih besar pula. Sander *et al* (1995) melakukan penelitian mengenai stress dan manajemen stress di Kantor Akuntan Publik, dan hasil menunjukkan bahwa auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik besar memiliki tingkat stress yang lebih tinggi dibandingkan auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik kecil. Auditor yang tidak puas disebabkan karena kurang menerima *feedback* dari pekerjaan, tidak menggunakan kesempatan kerja secara optimal, supervisi yang tidak memadai, sedikit kesempatan untuk berpartisipasi dan supervisor jarang memberikan pujian meskipun pekerjaan dilakukan dengan baik (Albrecht *et al*, 1981), sehingga dapat dikatakan kepuasan kerja tertinggi hanya dirasakan oleh partner di KAP. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Basset pada Nurahma dan Indriantoro (2000) yang menyatakan bahwa kepuasan kerja di KAP dipengaruhi oleh tunggisan kedudukan karyawan dalam organisasi. Semakin halnya karyawan pada kedudukan yang tinggi merasa lebih puas karena memiliki otonomi yang lebih besar, pekerjaannya lebih bervariasi dan memiliki kebebasan dalam melakukan penilaian. Karyawan pada level bawah lebih berkemungkinannya mengalami ketidakpuasan dan kebosanan karena pekerjaan yang kurang menantang dan tanggung jawab yang kecil. Hal ini bias terjadi pada karyawan level bawah yang berpendidikan tinggi yang memperoleh pekerjaan tidak sepadan dengan kemampuan dan keahliannya. Selain budaya organisasi, kedudukan dalam organisasi, tipe KAP dan sikap supervisor dalam organisasi ada faktor lain yang turut mempengaruhi kepuasan kerja, secara langsung, yaitu: kepuasan gaji (Rivai, 2001), dan komitmen organisasi serta komitmen profesional dan kepuasan kerja akan tinggi apabila keinginan dan kebutuhan karyawan dapat terpenuhi (Trisnaningsih, 2001).

Kesadaran Etis Pada Perilaku Auditor

Kesadaran etis merupakan kemampuan

individu untuk mengevaluasi dan mempertimbangkan nilai-nilai etika dalam suatu kejadian. Perilaku etis adalah perilaku yang sesuai dengan norma-norma sosial yang diterima secara umum sehubungan dengan tindakan-tindakan yang bermanfaat dan membahayakan. Perilaku etis seorang auditor tidak hanya ditentukan oleh aturan kode etik profesinya, tetapi juga oleh faktor-faktor yang melatarbelakangi proses pengambilan keputusan yang etis, yaitu lingkungan budaya, lingkungan profesi, lingkungan organisasi serta pengalaman-pengalaman pribadi. Keputusan yang diambil oleh auditor akan selalu dihubungkan dengan etika, yaitu tindakan yang dilakukan oleh auditor tersebut etis atau tidak. Kesadaran etis tersebut dapat ditingkatkan melalui pendidikan formal dan pelatihan (Rotter, 1996).

Pendekatan enam langkah berikut ini merupakan pendekatan sederhana untuk memecahkan dilema etis (Arens, 1997), yaitu:

- a. Dapatkan fakta-fakta yang relevan
- b. Identifikasikan isu-isu etika dari fakta yang ada.
- c. Tentukan siapa dan bagaimana orang atau kelompok yang dipengaruhi oleh dilema.
- d. Identifikasikan alternatif yang tersedia bagi orang yang harus memecahkan dilemma.
- e. Identifikasikan konsekuensi yang mungkin timbul dari setiap alternatif
- f. Pilih tindakan yang tepat.

Ada beberapa faktor yang mempengaruhi sikap dan perilaku etis, yaitu: faktor posisi, faktor imbalan yang diterima, faktor pendidikan, faktor organisasi, faktor lingkungan keluarga, faktor pengembangan hidup, faktor religiusitas, faktor hukum dan *inner emotional anointment*. Faktor religiusitas dan faktor pendidikan memiliki presentase tertinggi dalam mempengaruhi sikap dan perilaku etis akuntan. Berbagai perilaku tidak etis tersebut harus ditangani untuk masing-masing bidang kerja pada akuntan, yakni menyangkut masalah integritas, integritas, kompetensi, objektivitas, perilaku profesional dan rendahnya kepatuhan terhadap kode etik profesi akuntan. Hasil penelitian lain menemukan adanya pengaruh pihak lain yang dihadapi individu dalam lingkungan profesinya tanpa memperhatikan apakah perilakunya sesuai dengan kode etik atau tidak terhadap perilaku etis. Tingkat pengaruh kemungkinan dilatarbelakangi oleh jauh dekatnya hubungan antara organisasi dengan pihak lain yang berkaitan serta pihak yang berkuasa dari dalam, misalnya pimpinan dalam organisasi maupun luar organisasi, misalnya



pemerintah, kantor akuntan publik dan sebagainya (Finn et al, 1994).

Trevino (1986) menyatakan bahwa tahapan pengembangan kesadaran moral individual menentukan bagaimana seorang individu berfikir tentang dilema etis, proses memutuskan apa yang benar dan apa yang salah. Namun kesadaran benar dan salah saja tidak cukup dalam memprediksi perilaku pengambilan keputusan etis tersebut. Diperlukan variabel situasional dan individual lain yang dapat berinteraksi dengan komponen kognitif (kesadaran moral) untuk menentukan bagaimana individu akan berperilaku dalam merespon dilema etis (Tsui dan Gul, 1996) Model interaksi ini menjadi penting karena mengintegrasikan dua tipe variabel yang berbeda untuk memprediksi perilaku. Oleh karena itu kesadaran etis merupakan situasi psikologis individu yang harus dipertimbangkan dengan variabel personal lain yang lebih stabil untuk dapat digunakan dalam memprediksi perilaku. Dengan kata lain, interaksi *locus of control* dengan kesadaran etis maupun interaksi antara komitmen profesi dan kesadaran etis berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku auditor dalam situasi konflik. Hal ini menunjukkan bahwa dengan level kesadaran etik yang rendah terdapat kecenderungan auditor untuk menerima permintaan klien, sehingga auditor menjadi kurang independen. Sebaliknya pada level yang tinggi, ada kecenderungan auditor menolak permintaan klien dengan kata lain, auditor menjadi lebih independen (Muawanah dan Indriantoro, 2001).

Penutup

Berdasarkan pembahasan tersebut, dapat dianalisis bahwa profesionalisme yang merupakan tanggung jawab untuk berperilaku lebih dari sekedar memenuhi tanggung jawab yang dibebankan kepadanya dan lebih dari sekedar memenuhi undang-undang dan peraturan masyarakat berdampak pada peningkatan kinerja dan kepuasan kerja auditor. Auditor yang memiliki pengalaman cukup dalam bekerja akan semakin profesional dalam bekerja dan auditor yang memiliki kinerja tinggi (profesional) cenderung lebih puas terhadap pekerjaannya.

Kepuasan kerja dalam organisasi menyangkut perhatian atasan, lingkungan kerja, imbalan yang pantas dan tingkat kesulitan kerja, yang kesemuanya mempengaruhi kinerja seseorang. Sehingga walaupun pekerjaan tersebut berisiko atau memiliki tingkat tekanan yang cukup tinggi dan seseorang sudah merasa puas di perusahaan tersebut maka

segala sesuatu yang dikerjakan akan membuahkan hasil maksimal. Kondisi ini dialami oleh beberapa auditor KAP yang memiliki kinerja tinggi (profesional) cenderung lebih puas terhadap pekerjaannya atau dengan kata lain profesionalisme berhubungan dengan kepuasan kerja. Ada beberapa efek negatif dari sikap pimpinan yang menimbulkan ketidakpuasan pada karyawan, yaitu: tidak adanya kesamaan nilai, sikap dan filosofi, tidak adanya dukungan sosial dan rasa simpati dan tidak adanya bantuan dari supervisor dan rekan kerja dalam melaksanakan pekerjaan untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Beberapa faktor diketahui mempengaruhi sikap dan perilaku etis, yaitu: faktor posisi, faktor imbalan yang diterima, faktor pendidikan, faktor organisasional, faktor lingkungan keluarga, faktor pengalaman hidup, faktor religiusitas, faktor hukum dan faktor *emotional quotient* dan terdapat pengaruh pihak lain yang dihadapi individu dalam lingkungan profesinya tanpa memperhatikan apakah perilakunya sesuai dengan kode etik atau tidak terhadap perilaku etis.. Interaksi *locus of control* dengan kesadaran etis maupun interaksi antara komitmen profesi dan kesadaran etis berpengaruh secara signifikan terhadap perilaku auditor dalam situasi konflik. Hal ini menunjukkan bahwa dengan level kesadaran etik yang rendah terdapat kecenderungan auditor untuk menerima permintaan klien, sehingga auditor menjadi kurang independen. Sebaliknya pada level yang tinggi, ada kecenderungan auditor menolak permintaan klien dengan kata lain, auditor menjadi lebih independen

Daftar Pustaka

- Arens, A dan Aivin Loebecke., *Auditing an Integrated Approach*, Seventh Edition, Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice Hall Inc, 1997.
- Albrecht, W.S., S.W Brown dan Field D.R., "Towards Increased Job Satisfaction of Practicing CPAs," *Journal of Accountancy*, August., 1981.
- Copur, H., "Academis Professionals: A Study of Conflict and Satisfaction In Professionariate", *Human Relation*, Hal 113-127.,1990.
- Finn, Don W, Munter Paul, et al, "Ethical Perceptions of CPAs", *Journal Managerial Auditing*, Vol 9.,1994.
- Bancor, A., Gendige, Shearon, Winston T., "Budgetary Participation, Locus of Control and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction: The

Accounting Review, Vol. 69, No. 1, 1994.

Gaerem, J F dan Ruelle J A., "Job Related Stress in Public Accounting", *Journal of Accountancy*, June, 1981

Hali, R. "Professionalization and Bureaucratization", *American Sociological Review*, 33.

Khomsiyah dan Nur Indriantoro., "Pengaruh Orientasi Etika Terhadap Komitmen dan Sensitivitas Etika Auditor Pemerintah di DKI Jakarta", *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol 1, No. 1, January, Jakarta., 1998.

Lekatompessy, EJ., "Hubungan Profesionalisme dengan Konsekuensinya: Komitmen Organisasi, Kepuasan Kerja, Prestasi Kerja dan Keinginan Berpindah (Studi Empiris di Lingkungan Akuntan Publik)", *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Jakarta., Vol 5, No. 1, April, 2003

Lestari, E dan Cahyono, D., "Komitmen Organisasi dan Kepuasan Kerja Sebagai Mediasi Hubungan Profesionalisme Dengan Intensi Keluar (Studi Empiris Pada Internal Auditor Perusahaan Manufaktur di Indonesia)", *Simpodium Nasional Akuntansi*, Jakarta., Vol 6., 2003

Luthans, F, *Organizational Behavior* (McGraw Hill) 1995

Muawanah, Umi dan Nur Indriantoro., "Perilaku Auditor dalam Situasi Konflik Audit: Peran Locus of Control, Komitmen Profesi dan Kesadaran Etis", *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol 4, No. 2 (Mei), 2001

Nurahma, Myrna dan Nur Indriantoro., "Tindakan Supervisi dan Kepuasan Kerja Akuntan Pemula di Kantor Akuntan Publik", *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Januari, 2000.

Rahmawati, "Hubungan antara Profesionalisme Internal Auditor dengan Kinerja, Kepuasan Kerja, Komitmen dan Keinginan untuk Pindah", *Tesis S-2 Tidak Untuk Dipublikasikan*, Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta, 1997.

Rivai, H. A., "Pengaruh Kepuasan Gaji, Kepuasan Kerja dan Komitmen Profesi Terhadap Intensi Keluar (Penguji Empiris Model Turn Over Lum et al.)", *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Vol. 3 No. 1, April, Jakarta, 2001.

Rotter, JB. *Generalized Expectancies for Internal Versus External Control of Reinforcement*, *Psychological Monographs: General and Applied*, Vol. 80, No. 609., 1966.

Robbins, P Stephen., *Organizational Behavior*, Nine Edition Prentice Hall, Inc, 2001.

Sanders, JC., Fulles, D L dan Knoblett, J K., "Stress and Stress Management In Public Accounting", *The CPA*

Journal, August, 1995.

Schermerhorn Jr, EJ, Hunt, GJ and Osburne, NR., *Organizational Behavior*, John Wiley and Sons, Inc, New York, 1997.

Schoeder, K dan L. Indieke., "Local Cosmopolitan and Bureaucratic Perception in Public Accounting Firms", *Accounting, Organizations and Society*, 1977.

Sumardi dan Hardiningsih., "Pengaruh Pengalaman terhadap Profesionalisme Serta Pengaruh Profesionalisme terhadap Kinerja dan Kepuasan Kerja: Studi Kasus Auditor BPKP", *Jurnal Bisnis dan Ekonomi*, Maret., 2002.

Tim Penyusun Kamus Pusat Pembina dan Pengembangan Bahasa., *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, Edisi Kedua., Departemen Pendidikan dan Kebudayaan., Balai Pustaka., 1994.

Trevino, Linda K., "Moral Reasoning and Business Ethics: Implications for Research, Education and Management", *Journal of Business Ethics*, Vol. 11, 1992.

Trisnainingsih, Sri dan Didik Aryanto., "Pengaruh Komitmen Terhadap Kepuasan Kerja Auditor: Motivasi Sebagai Variabel Intervening (Studi Empiris pada Kantor KAP di Jawa Timur)", *Simpodium Nasional Akuntansi*, 11, 2002.

Isui, Jud: SI dan Ferdinand A Gul., "Auditors Behavior in Audit Conflict Situation: A Research Note on The Role of Locus of Control and Ethical Reasoning", *Accounting, Organizations and Society*, 1996.

Vroom, V., "Work and Motivation", New York: John Wiley and Sons, 1964

*Deasy Ariyanti Rahayuningsih, SE, M.Si. Dosen Tetap Trisakti School Of Management



Kantor Akuntan Indonesia (KAI) membuka kesempatan kepada profesional muda untuk posistaf Pendidikan Profesional Berkelanjutan (PPB) dengan kualifikasi:

- Lulusan S1 Akuntansi
- Mengetahui minat dibidang riset dan pengembangan profesi
- Mampu menggunakan bahasa Inggris secara aktif
- Mampu mengoperasikan komputer
- Ditemukan ber pengalaman dibidang pendidikan
- Mampu bekerja dengan orientasi target

Lamaran dapat dikirimkan melalui e-mail ke: info@global.or.id atau dilemponkan.

GRAMA AKUNTAN
Jl. Sindangraya No. 1 Menteng
Jakarta 10310
Telp. 021-31704237
fax. 021-721 5075

Attn: Direktur Dukungan

**PENGARUH ETIKA, KOMPETENSI, PENGALAMAN AUDIT DAN RISIKO
AUDIT TERHADAP SKEPTISISME PROFESIONAL AUDITOR DAN
KETEPATAN PEMBERIAN OPINI AKUNTAN PUBLIK**

Ida Suraida
Fakultas Ekonomi Universitas Padjadjaran
Jl. Dipati Ukur No. 35 Bandung

ABSTRAK. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui sejauh mana faktor etika, kompetensi, pengalaman audit dan risiko audit berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor yang pada gilirannya berpengaruh terhadap pemberian opini akuntan publik. Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan metode survei terhadap akuntan publik di Indonesia yang sudah berhak menandatangani laporan akuntan, dengan tipe penelitian deskriptif verifikatif (causal). Analisis data dilakukan dengan model persamaan struktural (Struktural Equation Modeling). Pengujian hipotesis dilakukan untuk mengetahui sejauh mana etika, kompetensi, pengalaman audit terdahulu, risiko audit dan skeptisisme profesional auditor berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik baik secara parsial maupun secara simultan. Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa etika, kompetensi, pengalaman audit, risiko audit dan skeptisisme profesional auditor secara parsial maupun simultan berpengaruh positif terhadap ketepatan pemberian opini akuntan.

Kata kunci : etika, kompetensi, pengalaman audit, risiko audit, skeptisisme profesional auditor, opini akuntan.

ABSTRACT. This research is to examine how far ethics, competence, audit experience, audit risk and auditor's professional skepticism influence auditor's expression of opinion. The argument of this research background is based on the audited financial statements used by interest parties, in their decision making. The integrity of the profession and the accuracy of profession are expected by these users. Survey method is applied to the respondents consisting of auditors of public accounting firms in Indonesia, who are entitled to signing audit reports which express an opinion on the audited financial statements. This investigation is descriptive verification (causal) on the variable using the SEM method in analysis. The hypotheses tested are revealed as that ethics, competence, audit experience, audit risk and auditor's professional skepticism influence the auditors' expression of opinion individually as well as partially and simultaneously. The results of the test revealed that ethics, competence, audit experience, audit risk and auditors' professional skepticism partially as well as simultaneously influence on accuracy of the auditor's expression of opinion.

Key word : ethics, competence, audit experience, audit risk, auditor's professional skepticism, opinion.

LATAR BELAKANG PENELITIAN

Dalam bidang auditing, jasa yang diberikan oleh Akuntan Publik (AP) adalah melakukan audit terhadap laporan keuangan perusahaan dan memberikan pendapat (opini) apakah laporan keuangan perusahaan telah disajikan secara wajar sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang ditetapkan oleh IAI (Ikatan Akuntan Indonesia). Laporan keuangan perusahaan yang telah diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) akan dipakai oleh berbagai pihak yang berkepentingan (pimpinan perusahaan, pemegang saham, pemerintah, kreditur dan karyawan) dalam pengambilan keputusan, oleh karena itu audit harus dilakukan dengan sebaik-baiknya.

Hasil akhir dari audit akuntan publik adalah pemberian opini akuntan publik, yang dalam penulisan selanjutnya ditulis opini akuntan. Pemberian opini akuntan yang sesuai dengan kriteria-kriteria yang ditetapkan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) sangat penting agar hasil audit tidak menyesatkan para penggunanya. Pemberian opini akuntan harus didukung oleh bukti audit kompeten yang cukup, dimana dalam mengumpulkan bukti audit, auditor harus senantiasa menggunakan skeptisisme profesionalnya yaitu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit (SPAP 2001; SA, seksi 230) agar diperoleh bukti-bukti yang meyakinkan sebagai dasar dalam pemberian opini akuntan.

Dalam pelaksanaan praktik jasa auditing yang dilakukan oleh Akuntan Publik, sebagian masyarakat masih ada yang meragukan tingkat skeptisisme profesional yang dimiliki oleh para auditor KAP yang selanjutnya berdampak pada keraguan masyarakat terhadap pemberian opini akuntan publik. Indikasi dari adanya keraguan ini seperti adanya sanksi yang diberikan oleh Bapepam terhadap KAP T & M sebagai akibat pemberian opini yang tidak tepat terhadap salah satu klien yang diauditnya. (TVRI, Desember 2002). Di luar negeri (AS) terjadi kasus Enron - Arthur Anderson; Word.Com - Arthur Anderson, Xerox dan Merck. Enron, perusahaan raksasa dibidang energi dengan omzet US \$ 100 milyar pada tahun 2000, secara mendadak mengalami kebangkrutan dan meninggalkan hutang hampir sebesar US \$ 31,2 milyar. Kasus tersebut melibatkan Arthur Anderson, salah satu dari big five Certified Public Accountant (CPA) firm, yang mengaudit laporan keuangan Enron. Bagaimana mereka sampai tidak mengetahui adanya material misstatement dalam laporan keuangan Enron selama berahun-tahun. Apakah Arthur Anderson ikut terlibat merekayasa laporan keuangan Enron, karena Enron membayar fee sebesar US \$ 52 juta pada Arthur Anderson pada tahun 2000, tidak hanya untuk jasa audit tetapi juga jasa konsultasi. Sebetulnya fungsi auditor KAP adalah bukan hanya menentukan bahwa laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan SAK yang berlaku umum, tetapi juga memberikan gambaran yang objektif dan akurat kepada investor maupun kreditor mengenai apa yang terjadi di perusahaan. Dalam kedua hal ini Arthur Anderson dianggap gagal.

Kejadian-kejadian tersebut menyebabkan timbulnya keraguan atas integritas auditor KAP. Pada sisi lainnya para auditor senantiasa dituntut untuk mentaati standar dan berperilaku sesuai dengan kode etik. Sehingga perlu dilakukan penelitian untuk mengetahui hal-hal apa saja yang dapat mempengaruhi sikap dan perilaku tersebut dan seberapa kuat pengaruh-pengaruh itu. Setelah itu barulah dapat ditentukan tindakan yang diperlukan untuk mencapai perilaku yang diinginkan.

Selain menyangkut masalah skeptisisme tersebut, para pengguna jasa KAP sangat mengharapkan agar para auditor dapat memberikan opini yang tepat, namun dalam praktik masih kerap kali terjadi pemberian opini akuntan yang tidak sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan dalam SPAP. Sehingga patut diduga ketidaksesuaian ini antara lain disebabkan oleh belum optimalnya tingkat skeptisisme profesional auditor dalam mengumpulkan bukti audit yang pada gilirannya berdampak pada ketidaktepatan pemberian opini akuntan.

Sehubungan dengan hal tersebut penelitian ini dimaksudkan untuk mengetahui faktor-faktor apa saja yang dapat mempengaruhi tingkat skeptisisme profesional auditor dan selanjutnya sejauhmana pengaruhnya terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik dalam audit laporan keuangan perusahaan pada KAP di Indonesia. Penelitian ini menggunakan acuan model "Profesional Skepticism" dari Shaub & Lawrence (1996) dengan menggunakan sub variabel yang telah dimodifikasi dan selanjutnya variabel skeptisisme profesional auditor dikaitkan dengan variabel ketepatan pemberian opini akuntan publik.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka *tema sentral* dari penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut : " Ketepatan pemberian opini akuntan publik atas laporan keuangan yang diaudit diduga dipengaruhi oleh skeptisisme profesional auditor. Sementara skeptisisme profesional auditor diduga dipengaruhi oleh etika, kompetensi, pengalaman audit dan tingkat risiko audit yang direncanakan. Oleh karena itu diperlukan adanya penelitian untuk membuktikan secara empirik adanya pengaruh dan keterkaitan antar variabel-variabel tersebut di atas."

IDENTIFIKASI MASALAH

Berdasarkan uraian tersebut, secara lebih spesifik dan lebih rinci, masalah tersebut dapat dipecahkan menjadi sub-sub masalah sebagai berikut :

1. Sejauhmana pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit dan risiko audit secara parsial maupun secara simultan terhadap skeptisisme profesional auditor.
2. Sejauhmana pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit, risiko audit serta skeptisisme profesional auditor secara parsial maupun secara simultan terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik.

TINJAUAN PUSTAKA

Auditing

Definisi auditing menurut A. Arens, 2003 adalah sebagai berikut :

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

Untuk melaksanakan audit diperlukan informasi yang dapat diverifikasi dan sejumlah kriteria yang dapat digunakan sebagai pegangan dalam mengevaluasi informasi tersebut. Informasi memiliki berbagai bentuk antara lain misalnya laporan keuangan perusahaan; jumlah waktu yang dibutuhkan oleh seorang karyawan untuk menyelesaikan tugas; jumlah biaya kontrak pembuatan gedung; surat pemberitahuan pajak penghasilan perseorangan dan lain-lain.

Laporan keuangan sendiri tidak lain adalah merupakan bentuk pertanggungjawaban manajemen atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya. Laporan keuangan yang lengkap biasanya meliputi neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan posisi keuangan (yang dapat disajikan dalam berbagai cara seperti, misalnya sebagai laporan arus kas atau laporan arus dana), catatan dan laporan lain serta materi penjelasan yang merupakan bagian integral dari laporan keuangan. Di samping itu juga termasuk skedul dan informasi tambahan yang berkaitan dengan laporan tersebut. (SAK, 2004). Pemakai laporan keuangan meliputi investor, karyawan, pemberi pinjaman, pemasok dan kreditor usaha lainnya, pelanggan, pemerintah serta lembaga-lembaganya dan masyarakat. Mereka menggunakan laporan keuangan untuk memenuhi beberapa kebutuhan informasi yang berbeda. Manajemen perusahaan memikul tanggung jawab utama dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan perusahaan.

Tujuan laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pemakai dalam pengambilan keputusan ekonomi. Sementara tujuan audit atas laporan keuangan adalah untuk memberikan pendapat (opini) apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar sesuai dengan SAK. Laporan keuangan yang telah diaudit oleh Akuntan Publik akan digunakan oleh pihak-pihak yang berkepentingan dalam pengambilan keputusan, ini berarti bahwa audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen, dalam hal ini yaitu oleh Akuntan Publik, sehingga dengan demikian profesi Akuntan Publik adalah profesi kepercayaan masyarakat, untuk itu Akuntan Publik dituntut untuk melaksanakan tugasnya secara profesional.

Etika

Secara umum etika didefinisikan sebagai nilai-nilai tingkah laku atau aturan-aturan tingkah laku yang diterima dan digunakan oleh suatu golongan tertentu atau individu (Sukanto, 1991 : 1). Menurut Suseno Magnis (1989 : 14) dan Sony Keraf (1991 : 20) bahwa untuk memahami etika perlu dibedakan dengan moralitas. Moralitas adalah suatu sistem nilai tentang bagaimana seseorang harus

hidup sebagai manusia. Sistem nilai ini terkandung dalam ajaran-ajaran, moralitas memberi manusia aturan atau petunjuk konkrit tentang bagaimana harus hidup, bagaimana harus bertindak dalam hidup ini sebagai manusia yang baik dan bagaimana menghindari perilaku-perilaku yang tidak baik. Sedangkan etika berbicara mengenai nilai dan norma moral yang menentukan perilaku manusia dalam hidupnya.

Dimensi etika yang sering digunakan dalam penelitian adalah 1) kepribadian yang terdiri dari *locus of control external* dan *locus of control internal*; 2) kesadaran etis dan 3) kepedulian pada etika profesi, yaitu kepedulian pada Kode Etik IAI yang merupakan panduan dan aturan bagi seluruh anggota, baik yang berpraktek sebagai Akuntan Publik, bekerja dilingkungan usaha pada instansi pemerintah maupun dilingkungan dunia pendidikan dalam pemenuhan tanggung jawab profesionalnya. Untuk tujuan itu terdapat empat kebutuhan dasar yang harus dipenuhi yaitu kredibilitas, profesionalisme, kualitas jasa dan kepercayaan. Prinsip Etika Profesi dalam Kode Etik IAI adalah sebagai berikut : 1) Tanggung jawab profesional; 2) Kepentingan publik; 3) Integritas; 4) Objektivitas; 5) Kompetensi dan ketidakhatian profesional; 6) Kerahasiaan; 7) Perilaku profesional; 8) Standar teknis, harus melaksanakan pekerjaan sesuai dengan standar teknis dan standar profesional yang telah ditetapkan.

Kompetensi

Kompetensi adalah keahlian profesional yang dimiliki oleh auditor sebagai hasil dari pendidikan formal, ujian profesional maupun keikutsertaan dalam pelatihan, seminar, simposium dan lain-lain seperti :

1. Untuk luar negeri (AS) ujian CPA (*Certified Public Accountant*) dan untuk di dalam negeri (Indonesia) USAP (Ujian Sertifikat Akuntan Publik)
2. PPB (Pendidikan Profesi Berkelanjutan)
3. Pelatihan-pelatihan intern dan ekstern
4. Keikutsertaan dalam seminar, simposium dan lain-lain.

Kompetensi auditor diukur melalui banyaknya ijazah/sertifikat yang dimiliki serta jumlah/banyaknya keikutsertaan yang bersangkutan dalam pelatihan-pelatihan, seminar atau simposium. Semakin banyak sertifikat yang dimiliki dan semakin sering mengikuti pelatihan atau seminar/simposium diharapkan auditor yang bersangkutan akan semakin cakap dalam melaksanakan tugasnya.

Pengalaman Audit Terdahulu

Pengalaman audit adalah pengalaman auditor dalam melakukan audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu maupun banyaknya penugasan yang pernah ditangani. Libby and Frederick (1990) menemukan bahwa semakin banyak pengalaman auditor semakin dapat menghasilkan berbagai macam dugaan dalam menjelaskan temuan audit. Dalam hal pengalaman, penelitian-penelitian di bidang psikologi yang telah dikutip oleh Jeffrey (1996) memperlihatkan bahwa seseorang yang lebih banyak pengalaman dalam suatu bidang subs antip memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatannya dan

dapat mengembangkan suatu pemahaman yang baik mengenai peristiwa-peristiwa. Penerapan dan pengembangan penelitian masalah pengalaman ini dalam bidang auditing juga mengungkapkan hasil yang serupa. Butt (1988) mengungkapkan bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman akan membuat *judgment* yang relatif lebih baik dalam tugas-tugas profesional ketimbang akuntan pemeriksa yang belum berpengalaman, Marchant G.A. (1989) menemukan bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman mampu mengidentifikasi secara lebih baik mengenai kesalahan-kesalahan dalam telaah analitik. Akuntan pemeriksa yang berpengalaman juga memperlihatkan tingkat perhatian selektif yang lebih tinggi terhadap informasi yang relevan (Davis 1996). Tubbs (1992) menemukan dalam salah satu penelitiannya bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman menjadi sadar mengenai kekeliruan-kekeliruan yang tidak lazim.

Walaupun demikian pengaruh pengalaman yang banyak dalam bidang audit dapat dikacaukan oleh rendahnya kesadaran etis para auditor yang memegang posisi yang tinggi dalam organisasi KAP (Ponemon 1990).

Risiko Audit

Risiko audit dalam penelitian ini adalah tingkat risiko penemuan yang direncanakan dalam menghadapi situasi *irregularities* atau *fraud* (penyimpangan) yaitu antara lain (1) *related party transaction* (transaksi perusahaan induk dan anak/ transaksi antar keluarga); (2) *client misstate* (klien melakukan penyimpangan); (3) kualitas komunikasi (klien tidak kooperatif); (4) *initial audit* (Klien baru pertama kali diaudit); dan (5) klien bermasalah.

Risiko dalam auditing berarti bahwa auditor menerima suatu tingkat ketidakpastian tertentu dalam pelaksanaan audit. Auditor menyadari misalnya bahwa ada ketidakpastian mengenai kompetensi bahan bukti, efektivitas struktur pengendalian intern klien dan ketidakpastian apakah laporan keuangan memang telah disajikan secara wajar setelah audit selesai. Cara auditor menangani masalah risiko dalam tahap perencanaan pengumpulan bahan bukti dalam tiap siklus adalah dengan menggunakan model risiko audit (SAS 39, SPAP 2001), yang terdiri dari (1) *Planned Detection Risk* (Risiko penemuan yang direncanakan); (2) *Acceptable Audit Risk* (Risiko audit yang diterima); (3) *Inherent Risk* (Risiko bawaan); dan (4) *Control Risk* (Risiko pengendalian).

Berbagai penelitian menunjukkan bahwa ada beberapa faktor yang mempengaruhi risiko audit yang dapat diterima antara lain : 1). Tingkat ketergantungan pemakai laporan keuangan terhadap laporan itu dan 2). Kemungkinan adanya kesulitan keuangan klien yang akan timbul setelah laporan audit diterbitkan.

Skeptisisme Profesional auditor

Skeptisisme profesional auditor atau keraguan auditor terhadap pernyataan dan informasi klien baik secara lisan maupun tertulis merupakan bagian dari proses audit. Dalam SPAP, 2001 (SA seksi 230 hal 230. 2) disebutkan bahwa

yang dimaksud dengan skeptisisme profesional auditor adalah suatu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Skeptisisme profesional auditor tersirat di dalam literatur dengan adanya keharusan auditor untuk mengevaluasi kemungkinan terjadinya kecurangan atau penyalahgunaan wewenang yang material yang terjadi di dalam perusahaan klien (Loebbecke et al 1989).

Shaub & Lawrence (1996) memberikan definisi tentang skeptisisme profesional auditor sebagai berikut "*Professional skepticism is a choice to fulfill the professional auditor's duty to prevent or reduce the harmful consequences of another person's behavior*". Secara spesifik berarti adanya suatu sikap kritis terhadap bukti audit dalam bentuk keraguan, pertanyaan atau ketidaksetujuan dengan pernyataan klien atau kesimpulan yang dapat diterima umum. Auditor menunjukkan skeptisisme profesionalnya dengan berfikir skeptis atau menunjukkan perilaku meragukan. Audit tambahan dan menanyakan langsung merupakan bentuk perilaku auditor dalam menindak lanjuti keraguan auditor terhadap klien.

Kree & Knox's (1970) dalam model "*Professional Skepticism Auditor*" menyatakan bahwa faktor-faktor pertimbangan Individu, pengalaman audit terdahulu serta faktor situasi berpengaruh terhadap *auditor professional skepticism*.

Opini Akuntan Publik

Laporan audit merupakan bagian penting dari proses audit karena di dalam laporan itu dijelaskan apa yang telah dilakukan oleh auditor dan kesimpulan apa yang diperoleh, pernyataan dasar untuk menyusun laporan audit didasarkan pada empat standar pelaporan yaitu : (1) Apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan SAK yang berlaku umum; (2) Keadaan dimana SAK tidak diikuti secara konsisten; (3) *Disclosure* yang cukup; (4) Pernyataan pendapat terhadap laporan keuangan secara simultan atau pernyataan bahwa pendapat tidak dapat diberikan dengan alasan-alasannya (SPAP, 2001).

Pendapat (opini) yang bisa diberikan oleh auditor dalam audit laporan keuangan yaitu : (1) Pendapat wajar tanpa pengecualian (*Unqualified opinion*); (2) Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan yang ditambahkan dalam laporan auditor bentuk baku (*Unqualified opinion with explanatory language*); (3) Pendapat wajar dengan pengecualian (*Qualified opinion*); (4) Pendapat tidak wajar (*Adverse opinion*); (5) Pernyataan tidak memberikan pendapat (*Disclaimer opinion*).

TUJUAN PENELITIAN

1. Untuk mengetahui bukti empiris mengenai pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit dan risiko audit secara parsial maupun secara simultan terhadap skeptisisme profesional auditor.
2. Untuk mengetahui bukti empiris mengenai pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit, risiko audit serta skeptisisme profesional auditor secara parsial maupun secara simultan terhadap ketepatan pemberian opini akuntan.

MANFAAT PENELITIAN

Penelitian ini diharapkan dapat berguna baik dalam pengembangan ilmu maupun dalam aspek operasionalnya.

Bagi pengembangan ilmu

1. Bagi dunia akademis, penelitian ini dapat dijadikan sebagai pembuktian empiris mengenai seberapa besar pengaruh faktor etika, kompetensi, pengalaman audit dan risiko audit baik secara parsial maupun secara simultan terhadap skeptisisme profesional auditor yang pada gilirannya akan berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik
2. Bagi teori auditing, penelitian ini menambah/melengkapi khasanah teori yang telah ada dalam rangka meningkatkan kualitas implementasi auditing.

Dalam aspek operasional

Bagi para auditor KAP, hasil penelitian ini diharapkan dapat menggugah para auditor agar dalam melaksanakan tugas audit selain mematuhi standar umum audit dan kode etik profesi juga harus senantiasa meningkatkan dan melatih skeptisisme profesionalnya, agar dapat memberikan opini yang tepat.

METODE PENELITIAN

Dalam penelitian ini metode yang digunakan adalah metode **penelitian surval** yang merupakan penelitian lapangan yang dilakukan terhadap beberapa anggota sampel dari suatu populasi tertentu yang pengumpulan datanya dilakukan dengan menggunakan kuesioner (Sekaran, 2003). Jenis/bentuk/tipe penelitian adalah deskriptif verifikatif (causal) yang bertujuan untuk memberi gambaran (deskripsi) dari variabel-variabel yang diteliti dan untuk mengetahui hubungan kausalitas antar variabel melalui suatu pengujian hipotesis.

variabel, dimensi/indikator dari masing-masing variabel tersebut adalah sebagai berikut :

1. Variabel Etika (X_1) meliputi kepribadian/*locus of control external* (X_{11}), kepribadian/*locus of control internal* (X_{12}), kesadaran etis (X_{13}) dan kepedulian pada etika profesi (X_4)

2. Variabel kompetensi (X_2) meliputi kompetensi auditor yang dimilikinya serta keikutsertaannya dalam pelatihan-pelatihan (X_3), simposium dalam negeri (X_7), simposium luar negeri (X_8), seminar dalam negeri (X_9), seminar luar negeri (X_{10}) dalam rangka meningkatkan kemampuan intelektual;

3. Variabel Pengalaman Audit (X_3) meliputi lamanya waktu pengalaman dibidang audit (X_{11}) serta banyaknya *assignment* yang ditangani (X_{12}) oleh auditor yang bersangkutan.

4. Variabel Tingkat Risiko Audit yang direncanakan (X_4) meliputi risiko audit yang direncanakan dalam tiap kasus/skenario (X_{13} , X_{14} , X_{15} , X_{16} , X_{17}).

5. Variabel Skeptisisme Profesional Auditor (X_5) Untuk mengukur seberapa besar skeptisisme profesional auditor dalam menghadapi situasi *irregularities/traud* digunakan 5 skenario yang dipakai oleh Shaub dan Lawrence (1996), yang disesuaikan dengan situasi dan kondisi di Indonesia. Pernyataan bersifat menjawab pertanyaan seberapa besar tingkat skeptisisme auditor dalam menghadapi situasi tersebut dengan indikator tingkat keraguan (Y_1), audit tambahan (Y_2), konfirmasi langsung

6. Variabel Kecepatan pemberian opini akuntan publik (X_{12}) Variabel kecepatan pemberian opini akuntan publik diukur melalui pemberian opini yang sesuai dengan kriteria-kriteria yang ditetapkan dalam macam-macam opini yaitu Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) (Y_4), Wajar Dengan Pengecualian (WDP) (Y_5), *adverse* (Y_6) dan *disclaimer* (Y_7).

Hipotesis

Berdasarkan kerangka pemikiran yang telah dirumuskan, maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut :

Hipotesis 1 : Etika, kompetensi, pengalaman audit dan tingkat risiko audit secara parsial maupun secara simultan berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor

Hipotesis 2 : Etika, kompetensi, pengalaman audit serta skeptisisme profesional auditor secara parsial maupun secara simultan berpengaruh terhadap kecepatan pemberian opini akuntan publik.

Jenis dan Sumber Data

Populasi sasaran dalam penelitian ini adalah para auditor KAP yang berhak menandatangani laporan akuntan. Menurut buku Directory IAI Kompartemen Akuntan Publik tahun 2001-2002, KAP di Indonesia ada 449 termasuk cabang, dengan jumlah auditor yang berhak menandatangani laporan akuntan sebanyak 779. Untuk keperluan pengambilan sample, 779 auditor tersebut dikelompokkan kedalam KAP besar yang berafiliasi dengan KAP Internasional, KAP Nasional besar, KAP Nasional menengah dan KAP Nasional kecil sesuai dengan ketentuan BPKP. Untuk mendapatkan sampel sebanyak 100 responden, penulis mengirimkan sebanyak 154 kuesioner.

Pengumpulan data ditempuh dengan menggunakan metode *Stratified Random Sampling*, sedangkan untuk data primer dikumpulkan melalui kuesioner yang ditujukan pada responden yaitu para auditor yang berhak menandatangani laporan akuntan pada KAP di Indonesia. Selain itu dilengkapi pula dengan wawancara yang dilakukan dengan para pimpinan KAP (partner), para pakar, praktisi, penasihat dan pengurus IAI yang diharapkan dapat melengkapi jawaban-jawaban yang diperoleh melalui pengisian pada daftar pertanyaan bila diperlukan. Data sekunder diperoleh dari jurnal, keputusakaan, artikel-artikel di koran, majalah, TV, internet, dan CD Room.

Prosedur analisis

Untuk variabel yang diteliti pertama-tama dilakukan pre test dengan menggunakan sampel kecil, serta dilakukan uji validitas dan reliabilitas terhadap alat ukur variabel tersebut. Hasil penelitian yang berupa data ordinal dikonversi ke data interval dengan menggunakan metode *successive interval*.

Hipotesis penelitian diuji secara serempak dengan menggunakan *structural equation modeling (SEM)* dan paket program LISREL. Hubungan antar variabel exogen dan endogen dapat ditulis dalam model umum :

$$\begin{aligned} \eta &= B\eta + \Gamma\xi + \zeta \\ X &= \Lambda_x\xi + \delta \\ Y &= \Lambda_y\eta + \epsilon \end{aligned}$$

Dimana

B adalah matrik koefisien model yang mencerminkan besarnya pengaruh dari variabel endogen ke variabel endogen $B = [\beta_{11}, \beta_{12}, \dots]$

Γ adalah matrik koefisien model yang mencerminkan pengaruh dari variabel exogen ke endogen $\Gamma = [\gamma_{11}, \gamma_{12}, \dots]$

$\Lambda_x = [\lambda_{11}, \lambda_{12}, \dots]$ menyatakan bobot variabel X terhadap variabel laten exogen

$\Lambda_y = [\lambda_{21}, \lambda_{22}, \dots]$ menyatakan bobot variabel Y terhadap variabel laten endogen

Besarnya pengaruh-pengaruh dan bobot dihitung melalui paket program LISREL.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hasil Pengujian Hipotesis

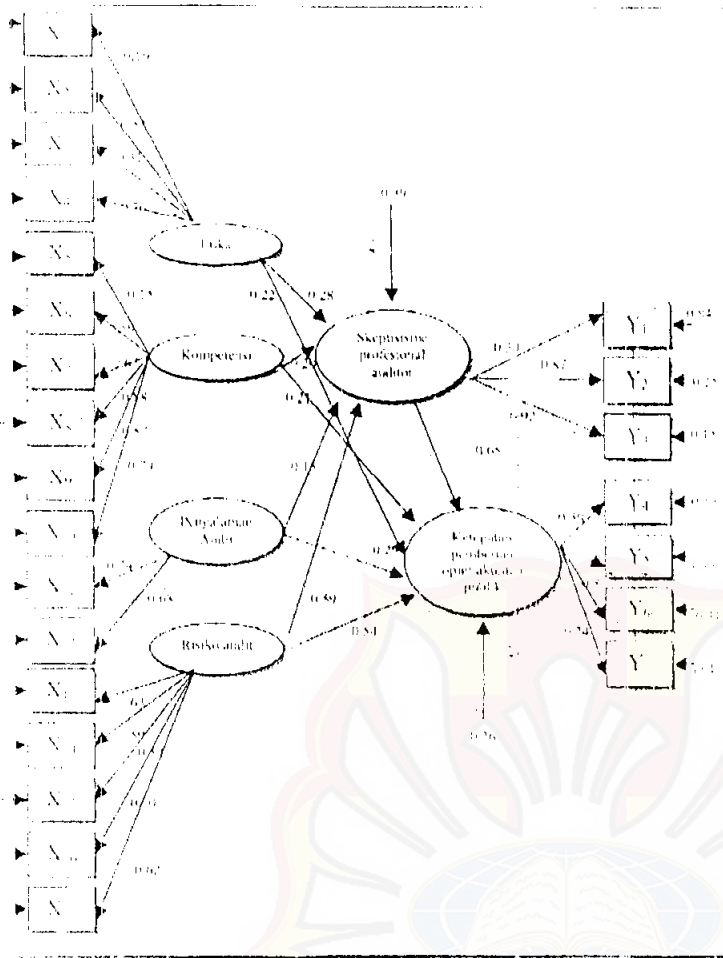
Pengujian hipotesis pertama dengan menggunakan SEM dilakukan untuk menguji pengaruh etika (ξ_1), kompetensi (ξ_2), pengalaman audit (ξ_3) dan risiko audit (ξ_4) terhadap skeptisisme profesional auditor (η_1) baik secara parsial maupun secara simultan.

Dari hasil perhitungan dengan paket program LISREL, seperti yang terlihat pada Gambar 1 dan table 1, besarnya

- pengaruh etika terhadap tingkat skeptisisme profesional auditor adalah $(0,28 \times 0,28 \times 100\%) = 7,8 \%$.
- Pengaruh kompetensi terhadap skeptisisme profesional auditor sebesar $(0,20 \times 0,20 \times 100\%) = 4 \%$.
- Pengaruh pengalaman audit terhadap skeptisisme profesional auditor sebesar $(0,15 \times 0,15 \times 100 \%) = 2,2 \%$.
- Pengaruh risiko audit terhadap skeptisisme profesional auditor $(0,59 \times 0,59 \times 100 \%) = 34,8 \%$.
- Pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit dan risiko audit secara simultan terhadap skeptisisme profesional auditor adalah sebesar 61%, variabel-variabel lain yang belum diteliti sebesar 39%. contohnya antara lain adalah faktor ketaatan beragama dan kepastian hukum

Tabel 1. Pengaruh secara parsial dan secara simultan E, K, P, RA terhadap SPA

	Pengaruh secara parsial				
	Etika	Kompetensi	Pengalaman	Risiko Audit	Jml
	0.078	0.04	0.025	0.348	0.488
	Pengaruh secara simultan				
	Etika	Kompetensi	Pengalaman	Risiko Audit	Jml
Etika		0.0028	0.003136	0.01652	0.022456
Kompetensi	0.0028		0.0009	0.01298	0.01668
Pengalaman	0.003136	0.0009		0.022125	0.026161
Risiko audit	0.01652	0.01298	0.022125		0.051625
			Jumlah		0.607922



Gambar 1. Hasil pengujian variable E, K, P, RA serta SPA terhadap variable KPOA

Pengujian hipotesis kedua dengan menggunakan SEM dilakukan untuk menguji pengaruh etika (ξ_1), kompetensi (ξ_2), pengalaman audit (ξ_3) dan risiko audit (ξ_4) serta skeptisisme profesional auditor (η_1) terhadap ketepatan pemberian opini akuntansi publik (η_2) baik secara parsial maupun secara simultan.

Tabel 2. Pengaruh E, K, P, RA dan SPA terhadap KPOA secara parsial dan secara simultan

Pengaruh secara parsial						
Etika	Kompetensi	Pengalaman	Risiko Audit	Skeptis	Jml	
0.0484	0.0441	0.0841	0.2916	0.4225	0.8907	
Pengaruh secara simultan						
Etika	Kompetensi	Pengalaman	Risiko Audit	Skeptis	Jml	
Etika		0.00231	0.005104	0.01188	-0.00715	0.012144
Kompetensi	0.00231		0.001827	0.012474	0.00041	0.017021
Pengalaman	0.005104	0.001827		0.03915	-0.0377	0.008381
Risiko audit	0.01188	0.01298	0.03915		-0.1053	-0.04129
Skeptis	-0.00715	0.00041	-0.0377	-0.1053		-0.14974
Jumlah						0.737215

Seperti terlihat pada gambar 1 dan tabel 2 secara lebih rinci pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit, risiko audit dan skeptisisme profesional auditor terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik adalah sebagai berikut :

- Pengaruh etika terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik adalah $(0,22 \times 0,22 \times 100\%) = 4\%$
- Pengaruh kompetensi terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik adalah $(0,21 \times 0,21 \times 100\%) = 4\%$.
- Pengaruh pengalaman audit terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik adalah $(0,29 \times 0,29 \times 100\%) = 8\%$.
- Pengaruh risiko audit terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik adalah $(0,54 \times 0,54 \times 100\%) = 29\%$.
- Pengaruh skeptisisme profesional auditor terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik adalah 42% ✓
- Pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit, risiko audit dan skeptisisme profesional auditor terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik secara simultan adalah 74%, pengaruh variabel lain yang tidak diteliti sebesar 26%, sebagai contoh antara lain besarnya audit fee, nama baik KAP.

Kesimpulan dari hasil uji hipotesis adalah sebagai berikut : Hasil pengujian hipotesis pertama mendukung pernyataan bahwa etika (ξ_1), kompetensi (ξ_2), pengalaman audit (ξ_3) dan risiko audit (ξ_4) berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor. Secara parsial pengaruhnya kecil, namun secara simultan pengaruhnya besar yaitu 61%.

Demikian pula dengan hasil pengujian hipotesis kedua, mendukung pernyataan bahwa etika (ξ_1), kompetensi (ξ_2), pengalaman audit (ξ_3), risiko audit (ξ_4) serta skeptisisme profesional auditor (η_1) berpengaruh terhadap ketepatan

pemberian opini akuntan publik (η_2), dimana secara parsial pengaruhnya kecil namun secara simultan pengaruhnya besar yaitu 74%.

Pembahasan

Hasil penelitian ini memperlihatkan temuan mengenai pengaruh etika (ξ_1), kompetensi (ξ_2), pengalaman audit (ξ_3) dan risiko audit (ξ_4) terhadap skeptisisme profesional auditor (η_1) sebagai berikut : secara parsial pengaruhnya kecil, secara simultan pengaruhnya besar. Diantara keempat variabel tersebut diatas secara parsial pengaruh risiko audit terhadap skeptisisme profesional auditor lebih besar dibandingkan dengan pengaruh etika, kompetensi dan pengalaman audit terhadap skeptisisme profesional auditor hal ini disebabkan karena auditor nampaknya takut terhadap risiko audit yang akan ditanggung jika kelak terjadi kesalahan/kekeliruan dalam melakukan audit. Sementara mereka tidak terlalu merisaukan dalam menghadapi masalah etika, kompetensi dan pengalaman audit.

Hasil penelitian berikutnya adalah mengenai pengaruh etika (ξ_1) kompetensi (ξ_2), pengalaman audit (ξ_3), risiko audit (ξ_4) dan skeptisisme profesional auditor (η_1) terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik (η_2) sebagai berikut : secara parsial pengaruhnya kecil, secara simultan pengaruhnya besar. Diantara kelima variabel tersebut diatas secara parsial pengaruh risiko audit dan skeptisisme profesional auditor terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik lebih besar dibandingkan dengan pengaruh etika, kompetensi dan pengalaman audit terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik.

Dengan demikian hasil penelitian penulis mendukung hasil penelitian yang dikembangkan oleh Shaub & Laurence (1996) yang menyatakan bahwa skeptisisme profesional auditor adalah fungsi dari 1) tingkat risiko; 2) Kecondongan etika; 3) *DIT Score*; 4) pengalaman audit; dan 5) sertifikat akuntan publik. Perbedaannya, penulis menggunakan sub-sub variabel yang berbeda dan penelitian dilanjutkan dengan meneliti sampai sejauh mana pengaruhnya terhadap variabel ketepatan pemberian opini akuntan.

Implikasi dari hasil penelitian ini adalah bahwa dalam rangka meningkatkan kualitas audit, setiap auditor KAP harus senantiasa meningkatkan kesadaran etika, kompetensi, pengalaman audit, memperhitungkan risiko audit serta meningkatkan skeptisisme profesional auditor agar dapat memberikan opini yang tepat, yang pada gilirannya akan meningkatkan integritas dan kredibilitas profesi akuntan publik.

SIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Dari hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa :

1. Etika, kompetensi, pengalaman audit dan risiko audit berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor baik secara parsial maupun secara simultan. Secara parsial pengaruh etika, kompetensi, pengalaman audit dan risiko audit terhadap skeptisisme profesional auditor kecil, namun secara simultan pengaruhnya cukup besar, yaitu sebesar 61%. Hal ini mengandung arti bahwa jika akuntan publik menegakan etika, memiliki kompetensi dan pengalaman audit serta merencanakan risiko audit dengan baik, maka tingkat skeptisisme profesional auditor akan semakin tinggi.
2. Etika, kompetensi, pengalaman audit, risiko audit dan skeptisisme profesional auditor berpengaruh positif terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik baik secara parsial maupun secara simultan. Secara parsial pengaruhnya kecil namun secara simultan pengaruhnya terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik cukup besar yaitu 74%. Diantara kelima variabel tersebut risiko audit dan skeptisisme profesional auditor mempunyai pengaruh yang besar terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik. Hal ini mengandung makna bahwa risiko audit dan skeptisisme profesional auditor sangat berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini akuntan publik.

Saran

Bagi Kantor Akuntan Publik (KAP)

1. *Locus of control internal*, kesadaran etis serta kepedulian pada etika profesi yang merupakan faktor pembentuk ketaatan pada etika hendaknya terus dipelihara dan ditingkatkan oleh setiap auditor KAP sebagai bekal dalam mempertahankan kredibilitas profesi.
2. Dalam mengumpulkan bukti audit gunakan pengertian *evidential matter*, yaitu bukti-bukti audit yang telah dikonfirmasi dan dievaluasi sedemikian rupa sehingga merupakan bukti yang cukup meyakinkan.
3. Pengetahuan, keterampilan dan pengalaman auditor dan staff supaya terus ditingkatkan melalui : (1) pelatihan ditempat; (2) mengikutsertakan auditor dan staff pada berbagai pelatihan dan seminar yang berkaitan dengan profesi akuntan publik baik didalam negeri maupun luar negeri
4. Dalam setiap penugasan audit, auditor diharuskan untuk menetapkan risiko audit yang rendah, supaya kalau dikemudian hari timbul masalah, risiko yang dihadapi tidak terlalu besar.

Bagi Ikatan Akuntan Indonesia (IAI)

1. Penyuluhan tentang etika dan moral terus digalakan antara lain melalui siraman rohani yang diberikan secara berkala, seminar tentang etika bisnis, etika profesi dan lain-lain.
2. Pendidikan Profesi Lanjutan (PPL) yang selama ini secara rutin diselenggarakan supaya terus dilaksanakan.
3. Pemberian sanksi yang lebih berat bagi setiap anggota yang melanggar kode etik profesi. Hal ini diperlukan untuk menjaga tingkat skeptisisme profesional auditor dan kualitas audit yang dihasilkan oleh KAP di Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

Arens, Alvin A, Loebbecke, James K, 2003, *Auditing an Integrated Approach*. Eight Edition. Prentice Hall International Inc. New Jersey

Augusty Ferdinand, 2000, *Structural Equation Modeling Dalam Penelitian Manajemen*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.

Butt J. L., 1988: Frequency Judgment in an Auditing related task, *Journal of Accounting Research* 26 (Autumn) 315-30

Davis, Jefferson T, 1996, Experience and Auditor's Selection of Relevant Information for Preliminary Control of Risk Assessment, *Auditing : Journal of Practice & Theory*, vol 15 (spring), 16-37.

Ikatan Akuntan Indonesia, 2001-2002, *Directory Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik*. Departemen Akuntan Publik bekerjasama dengan Direktorat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai. Dirjen Lembaga Keuangan, Departemen Keuangan Republik Indonesia.

_____, Kompartemen Akuntan Publik, 2001, *Standar Profesional Akuntan Publik*, per 1 Januari 2001, cetakan ke-1, PT. Salemba Empat, Jakarta.

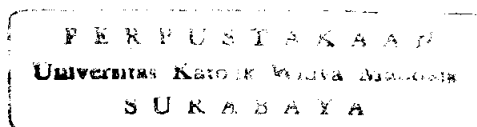
_____, 2004, *Standar Akuntansi Keuangan*, Jakarta: Salemba Empat.

Jeffrey, Cynthia & Nancy Weatherholt, 1996: Ethical Development, Professional Commitment, and Rule Observance Attitudes : A Study of CPA'S and Corporate Accountants, *Behavioral Research in Accounting* Vol 8, page 8-29.

Kee, H.W, and R.E. Knox 1970: Conceptual and methodological considerations in the study of trust and suspicion. *Journal of Conflict Resolution* 14 : 357-366.

Kelloway, E. Kevin, 1998, *Using Lisrel for Structural Equation Modeling*, Sage Publications, Inc.

Libby, B., and D. Frederick. 1990: Experience and the Ability to Explain Audit Findings. *Journal of Accounting Research* 28 (2) : 348-367.



Loebbecke, J., M. Uling, and J. Willingham. 1989: Auditors' experience with material irregularities : Frequency, nature, and detect ability. *Auditing : A Journal of Practice & Theory* 9 (Fall) : 1-28.

Marchant G.A., 1989: Analogical Reasoning and Hypothesis Generation in Auditing, *The Accounting Review* 64 (July) 500-13

Ponemon, L. 1990: Ethical Judgments in Accounting : A cognitive-developmental perspective.. *Critical Perspectives on Accounting* 1 : 191-215

Sekaran Uma, 2003, *Research Methods for Business*, Fourth Edition, John Wiley & Sons, inc.

Shaub, Michael K. 1996: Trust and Suspicion : The Effects of Situational and Dispositional Factors on Auditors Trust of Clients. *Behavioral Research in Accounting* 8 : 154-174.

Shaub, Michael K., and J. Lawrence. 1996: Ethics, Experience and Professional Skepticism : A Situational Analysis. *Behavioral Research in Accounting* 8 : (Supplement) : 124-157.

Sonny Keraf, 1998, *Etika Bisnis Tuntutan dan Relevansinya*, Penerbit Kanisius Jogjakarta.

Suseno, Frans Magnis, 1989, *Etika Dasar Masalah-masalah Pokok Filsafat Moral*. Penerbit Karnisius, Jogjakarta, hal 14.

Tubbs, Richard M, 1992, The Effect of Experience on the Auditor's Organization and Amount of Knowledge, *The Accounting Review*, Vol 67 No. 4, Oktober, 783-801

