

**DINAMIKA PENGAMBILAN KEPUTUSAN AUDIT
PADA
AKUNTAN PUBLIK**

SKRIPSI

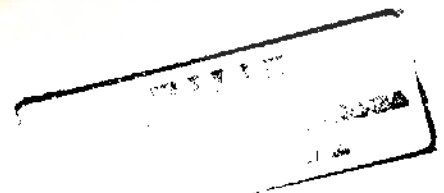
Psikologi
2006



Diajukan Oleh :

**ZURAIKHA ACHZAR
110110504**

**FAKULTAS PSIKOLOGI
UNIVERSITAS AIRLANGGA
SURABAYA
2006**



**DINAMIKA PENGAMBILAN KEPUTUSAN AUDIT
PADA
AKUNTAN PUBLIK**

SKRIPSI

Diajukan Untuk Memenuhi Sebagian Persyaratan
Dalam Memperoleh Gelar Sarjana Psikologi
Universitas Airlangga Surabaya

Diajukan Oleh :

**ZURAIIDHA ACHZAR
110110504**

**FAKULTAS PSIKOLOGI
UNIVERSITAS AIRLANGGA
SURABAYA
2006**

HALAMAN PERSETUJUAN

Skripsi ini telah disetujui oleh
Dosen Pembimbing Penulisan Skripsi



Dra. Fajrianti, M.Psi

NIP. 132 206 063

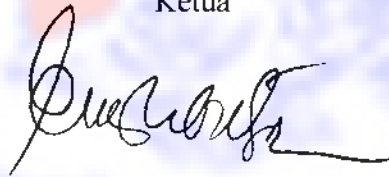
HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi ini telah dipertahankan dihadapan Dewan Penguji

Pada hari Rabu, tanggal 17 Mei 2006

Dengan susunan Dewan penguji

Ketua



Drs. EMA. Subekti, M.Kes, M.Psi

NIP : 130 937 723

Sekretaris



Dra. Veronika Suprapti, M.S.Ed

NIP : 131 453 129

Anggota,



Dra. Fajrianti, M.Psi

NIP : 132 206 063

HALAMAN MOTO



Don't Be Depend On....

HALAMAN PERSEMBAHAN

Kupersembahkan karya penuh kisah ini untuk,

Ibu, dengan segala kasih dan pengorbanan ;
ketegaranmu adalah kekuatanku....

lik, dedek, dan Kevin ;

tawa, cerita, tangis dan kisah yang penuh
semangat tuk capai kehidupan lebih baik

Semoga Allah selalu jadikan kita lebih baik
dan beri yang terbaik tuk kita....

KATA PENGANTAR

Syukur yang tak terhitung penulis panjatkan pada Allah S.W.T atas terselesaikannya tugas penuh kisah ini. Hidayah dan RahmatNya yang telah membimbing, menguatkan dan memberi petunjuk penulis dalam menyelesaikan karya ini. Penulis menyadari dengan amat sangat atas kekurangan-kekurangan dan keterbatasan dalam karya ini. Namun, kekurangan dan keterbatasan tersebut tidak mengurangi kepuasan penulis atas terselesaikannya karya ini. Penulis mungkin memang bukan yang terbaik tapi setidaknya penulis telah berusaha melakukan yang terbaik....

Maaf dan terima kasih tak terkira penulis ucapkan untuk Ibu, atas keterlambatan ini, untuk segala pengertian dan pengorbanan tak berujung, penantian dan doa panjangnya....Peneliti menyadari bahwa skripsi ini akhirnya dapat terselesaikan karena bantuan dari berbagai pihak. Oleh karena itu dalam kesempatan ini peneliti ingin menyampaikan ucapan terima kasih kepada:

1. Prof. Dr. H.M Zainuddin, selaku Dekan Fakultas Psikologi Universitas Airlangga Surabaya,
2. Dra. Fajrianti, M.Psi, selaku dosen pembimbing skripsi yang telah dengan sabar membimbing penulis dalam penyelesaian skripsi ini meskipun penulis telah banyak mengecewakannya
3. Fitri Andriani, S.Psi. M.Psi, selaku dosen wali selama penulis menyelesaikan studi di Fakultas Psikologi Universitas Airlangga.
4. Budi Setiawan, S.Psi, M.Psi, atas waktu diskusi-diskusinya demi penyelesaian skripsi ini.
5. Dra. Veronica Suprati, MS.Ed dan Drs. E.M.A Subekti, M.Kes, M.Psi selaku dosen penguji skripsi, terima kasih atas pengayaan yang telah

diberikan serta masukan-masukannya dan bukan pembantaian atau penghakiman dalam ujian skripsi ini.

6. Seluruh dosen-dosen di Fakultas Psikologi yang telah memberi banyak pengetahuan dan pemahaman yang semoga dapat menjadi bekal penulis untuk mencapai kehidupan lebih baik. Semoga amal kalian dibalas oleh Yang Maha Kuasa.
7. Para subjek dalam penelitian ini. Terima kasih atas waktu yang diberikan di sela-sela kesibukan.
8. Ibu. "Mama Lala"..., atas doa, ketegaran, pengertian dan segala pengorbanannya. Semoga Allah memberi kehidupan lebih baik, dunia akhirat untuk Ibu.
9. Mas Abdi. Iik. Dedek dan Kevin untuk inspirasi dan semangat tidak kenal lelah mencari kehidupan lebih baik, dunia akhirat.
10. Ami, atas segala bentuk dukungan, tawa, tangis dan cerita selama ini....
11. Karyawan-karyawan Psikologi. Pak Koen, Pak Kembar, Pak Jo, Mbak Sum, Pak Parno, Mas Agus, Pak Slamet, Mbak Hero, Pak Saikon dan kawan-kawan. Kehadiran kalian adalah warna bagi kampus kita.
12. Teman-teman yang telah membantu penyelesaian skripsi ini baik secara langsung maupun tidak langsung, Arry FE, Rudi, Ihda, Neri, Adhek, Risma, Prima, Suci, Dany'03 dan Anton'03, terima kasih teman-teman.
13. Teman-teman 2001 semua, terima kasih atas kebersamaan, segala pengalaman dan ceritanya.

Semoga Allah selalu jadikan kita lebih baik dan berikan yang terbaik tuk kita.....

Penulis,

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL-----	i
HALAMAN PERSETUJUAN -----	ii
HALAMAN PENGESAHAN -----	iii
HALAMAN MOTTO -----	iv
HALAMAN PERSEMBAHAN-----	v
KATA PENGANTAR -----	vi
DAFTAR ISI-----	viii
DAFTAR LAMPIRAN-----	xii
DAFTAR TABEL DAN BAGAN -----	xiii
ABSTRAKSI-----	xiv
BAB I PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang masalah	1
B. Identifikasi Masalah	8
C. Pembatasan Masalah.....	11
D. Rumusan Masalah	11
E. Tujuan Penelitian	12
F. Manfaat Penelitian	12
1. Manfaat Teoretis.....	12
2. Manfaat Praktis	12

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

A. Audit.....	14
1. Definisi Auditing.....	14
2. Jenis Audit	16
3. Jenis Laporan Audit.....	16
B. Akuntan Publik	18
1. Definisi Akuntan Publik.....	18
2. Etika Profesi Akuntan.....	20
C. Pengambilan Keputusan	22
1. Definisi Pengambilan Keputusan.....	22
2. Langkah-langkah Pengambilan Keputusan.....	22
3. Variasi Keputusan	27
4. Faktor-faktor Penghalang Pengambilan Keputusan	32
5. Karakteristik Masalah.....	33
6. Informasi dan Pengambilan Keputusan.....	34
7. Pengambilan Keputusan Etis.....	35
8. Tipe Permasalahan Etika.....	36
9. Kenyataan Pengambilan Keputusan.....	37
10. Faktor-faktor Pengambilan Keputusan Etis.....	38
D. Kerangka Konseptual.....	42

BAB III METODE PENELITIAN

A. Pendekatan Penelitian.....	44
B. Proposisi Penelitian.....	45
C. Unit Analisis.....	46

D. Subjek Penelitian	46
D.1. Kriteria Subyek Penelitian.....	47
D.2. Jumlah Subyek Penelitian.....	47
D.3. Tehnik Pengambilan Subyek Penelitian.....	48
E. Tehnik Pengumpul Data	48
E. 1. Alat Pengumpul Data.....	50
F. Teknik Analisis Data.....	50
G. Kriteria Keabsahan Data	53
1. Kredibilitas.....	54
2. Dependabilitas.....	54
3. Konfirmabilitas	55
BAB IV PERSIAPAN, HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	
A. Persiapan Penelitian	56
1. Persiapan Panduan Wawancara	56
2. Pencarian Subyek Penelitian.....	59
3. Persiapan Wawancara.....	60
B. Pelaksanaan Penelitian	61
1. Pelaksanaan Wawancara.....	61
C. Deskripsi Subyek Penelitian	64
D. Deskripsi Proses Pengambilan Keputusan Audit Akuntan Publik.....	66
E. Hasil Penelitian.....	107
a. Pengambilan Keputusan Penerimaan Penugasan audit.....	107
b. Pengambilan Keputusan tentang Fee Audit.....	110
c. Pengambilan Keputusan Penunjukkan Staf Audit.....	113

d. Pengambilan Keputusan Pemenuhan Permintaan Klien.....	114
e. Pengambilan Keputusan Laporan Audit.....	116
f. Pelaksanaan Peradilan.....	119
F. Pembahasan.....	119
BAB VI KESIMPULAN DAN SARAN	
A. Kesimpulan	133
B. Saran	135
DAFTAR PUSTAKA	137
LAMPIRAN-LAMPIRAN.....	139

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran:	Halaman
A. Transkrip Wawancara.....	139
B. Catatan Lapangan.....	292
C. Surat Ijin Penelitian.....	297
D. Keterangan Partisipasi Subyek.....	302

DAFTAR TABEL

Tabel:	Halaman
1. Tabel 2.1 Jenis-jenis Laporan Keuangan.....	18
2. Tabel 4.1 Jadwal Pelaksanaan Wawancara.....	63
3. Tabel 4.2 Karakteristik Subjek Penelitian.....	66

DAFTAR BAGAN

Bagan:	Halaman
1. Bagan 1.1 Bagan Identifikasi Masalah.....	10
2. Bagan 2.1 Struktur Organisasi Umum Kantor Akuntan Publik.....	19
3. Bagan 2.2 Klasifikasi Keputusan.....	34
4. Bagan 2.3 Kerangka Konseptual.....	43
5. Bagan 3.1 Strategi Analisa data dengan Narrative.....	53
6. Bagan 4.1 Alur Pengambilan Keputusan Audit.....	106
7. Bagan 4.2 Pengambilan Keputusan Fee.....	113
8. Bagan 4.3 Pengambilan Keputusan Pelaksanaan Audit.....	118

ABSTRAKSI

Zuraidha Achzar, 110110544. (2005) Skripsi Fakultas Psikologi Universitas Airlangga. Dinamika Pengambilan Keputusan Akuntan Publik.

Penelitian ini bertujuan untuk mengungkap bagaimana dinamika pengambilan keputusan pada akuntan publik.

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode studi kasus. Fokus penelitian ini adalah dinamika yang terjadi dalam pengambilan keputusan audit pada akuntan publik. Dinamika yang dimaksud pada penelitian ini adalah bagaimana proses pengambilan keputusan yang dilakukan oleh akuntan publik. Subyek penelitian ini adalah akuntan publik terdaftar (*registered public accountant*). Subjek penelitian ini pertama kali diperoleh dengan melihat daftar Kantor Akuntan Publik di Surabaya dan menghubungi satu per satu orang yang melakukan atau terlibat dalam pengambilan keputusan pada Kantor Akuntan Publik-Kantor Akuntan Publik terdaftar tersebut. Peneliti selanjutnya berusaha memperoleh subyek penelitian dengan menggunakan tehnik snow ball sampling.

Teknik analisis data yang digunakan pada penelitian ini adalah analisis tematik dengan melakukan koding terhadap hasil transkrip wawancara yang telah diverbatim dan deskripsi observasi, serta catatan lapangan. Analisis ini melalui tiga tahap, yaitu *open coding*, *aksial coding* dan *selective coding*. Koding adalah pengorganisasian data kasar ke dalam kategori-kategori konseptual dan pembuatan tema-tema atau konsep-konsep, yang digunakan untuk menganalisis data.

Hasil penelitian ini menunjukkan akuntan publik belum bisa independen dan obyektif dalam melakukan pengambilan keputusannya. Status klien sebagai pemberi kerja menimbulkan ketergantungan fee akuntan publik pada klien. Ketergantungan fee ini menjadi faktor penghalang terbesar efektifitas keputusan akuntan publik. Faktor penghalang efektifitas keputusan akuntan publik lainnya adalah adanya batasan waktu dan biaya, dimana waktu dan biaya yang digunakan untuk pelaksanaan audit telah ditetapkan dalam kontrak audit sebelum audit dilaksanakan. Akuntan publik mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan pada manager selama keputusan tersebut tidak berhubungan dengan kelangsungan hidup Kantor Akuntan Publik. Akuntan publik tidak hanya mempertimbangkan standar atau aturan-aturan yang berlaku saja melainkan juga mempertimbangkan keuntungan dan kerugiannya dari segi bisnis. Faktor resiko atau sanksi yang mungkin akan diterima juga menjadi pertimbangan dalam keputusan akuntan publik. Bila resiko atau sanksi yang akan diterima tidak pasti terjadi dalam waktu dekat maka kecenderungan untuk melanggar peraturan yang berlaku akan lebih besar. Hal ini terkait dengan pelaksanaan pemeriksaan dan pengawasan terhadap profesi akuntan publik yang masih kurang memadai.

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Profesi akuntan publik belakangan ini dinilai memiliki andil dalam ambuknya ekonomi nasional. Bayangkan, hanya dalam hitungan bulan, pertumbuhan nasional yang telah mencapai 7% pertahun tiba-tiba jatuh dibawah nol (Media Akuntansi. No.16/Th.VII/Januari-Februari,2001). Hal ini terjadi karena sejumlah perusahaan raksasa yang sedianya berfungsi sebagai penopang perekonomian nasional, mengalami kebangkrutan massal. Sejumlah perusahaan raksasa yang selama ini dinilai memiliki kinerja baik, tiba-tiba saja terjerat utang yang menggelembung tak terkendali (akibat depresiasi rupiah terhadap dollar AS).

Tugas dan pekerjaan profesi akuntan sebagai pihak yang dipercaya untuk melakukan jasa attestasi (pengecekan) terhadap kinerja akuntansi perusahaan-perusahaan besar tersebut, tidak dapat dipungkiri juga memegang peranan terjadinya keadaan itu. Beberapa akuntan mengakui secara terbuka akan hal ini. Dalam Media Akuntansi dinyatakan bahwa sebenarnya bisa saja akuntan melakukan tugasnya dengan benar, melaporkan fakta keadaan perusahaan. Beberapa kondisi ternyata menyebabkan hal itu belum sepenuhnya dapat dilakukan. Hambatan penerapannya adalah pekerjaan yang dilakukan tidak jarang berbenturan dengan pesanan dari pengusaha. Sebagian (besar) pengusaha menginginkan hasil laporannya sesuai dengan keinginannya sendiri. Jika keinginan pengusaha ini tidak dipenuhi, maka penugasan auditnya dapat dialihkan

kepada Kantor Akuntan Publik lainnya. Permasalahan berikutnya adalah tidak ada jaminan bahwa Kantor Akuntan Publik lainnya akan patuh pada etika dan standar dengan teguh tanpa kompromi. Semua hal ini juga berhubungan dengan rejeki, sebagian menolak, dan sebagian tidak "tega" melewatkannya. Kinerja ini akan berkaitan dengan kredibilitas lembaga. Kalau sebuah penyedia jasa akuntansi mengabaikan aturan atau melakukan kecurangan, misalnya menuruti kemauan klien, kemungkinan besar akan menurunkan tingkat kepercayaan masyarakat (Media Akuntansi, No.16/Th.VII/Januari-Februari,2001). Dampak lanjutan dari fenomena ini adalah terjadinya perebutan klien antara Lembaga Akuntan Publik.

Perebutan klien di antara akuntan publik sebenarnya telah mewarnai perdagangan jasa audit sejak dulu. Hal ini berkaitan dengan *fee* yang diterima Kantor Akuntan Publik. Seperti yang diketahui, jasa audit yang diberikan oleh Kantor Akuntan Publik tidak pernah ada tarif dasarnya. Perhitungan *fee* hanya didasarkan atas negosiasi. Salah satu Kantor Akuntan Publik yang ada di Jakarta Barat misalnya, pernah mengalami apa yang dinamakan perang *fee* (Media Akuntansi, No.16/Th.VII/Januari-Februari,2001). Ketika itu *fee* yang dikenakan kepada kliennya sebesar Rp. 20 juta. Ini telah berjalan selama lima tahun. Tetapi tiba-tiba saja, datang tawaran dari Kantor Akuntan Publik lain yang menawarkan *fee* yang lebih rendah dari Kantor Akuntan Publiknya. Kejadian ini berhubungan dengan sikap profesional profesi yang berimplikasi pada tugas pekerjaan profesi dan independensi akuntan yang bersangkutan. Jadi, tidak heran bila ada suatu perusahaan yang para pemegang sahamnya meminta perusahaan untuk diaudit, manajemennya lebih memilih Kantor Akuntan Publik yang bisa diatur dengan

prinsip “pokoknya beres” (Media Akuntansi, No.16/Th.VII/Januari-Februari,2001).

Pandangan yang berkembang di masyarakat adalah bahwa akuntan kita begitu lemah bila sudah menyangkut urusan *fee*, sehingga untuk melakukan malpraktik, yang sering disebut dengan “*window dressing*” sangat mungkin dilakukan. Hal ini juga yang mungkin akhirnya menyebabkan pihak manajemen *jojoran* dalam memberikan *fee*-nya kepada akuntan publik untuk membuat laporan keuangan sesuai dengan selera manajemen. Artinya, audit yang dilakukan akuntan harus sesuai dan hasilnya wajar, walaupun yang dilakukan pihak manajemen justru banyak mengandung ketidakwajaran, seperti “*mark up*”, sehingga pembuktian kebenaran materiil dan formal tidak diutak-atik lagi, karena dianggap sudah sama (Media Akuntansi, No.16/Th.VII/Januari-Februari,2001). Kasus Kantor Akuntan Publik Bank Global yaitu ; Drs. Thomas, Trisno, Hendang dan Rekan (Laporan Keuangan 2002) dan Drs, Joseph Susilo (Laporan Keuangan 2003) merupakan salah satu kasus yang terdengar. Kedua Kantor Akuntan Publik itu diperiksa oleh Direktorat Akuntan Publik dan Direktorat Jenderal Lembaga Keuangan (DJLK). Pemeriksaan itu dilakukan atas dasar kedua akuntan publik tersebut membuat penilaian wajar tanpa pengecualian terhadap laporan keuangan 2002 dan 2003 Bank Global. Padahal pemeriksaan oleh pemerintah menunjukkan bahwa telah terjadi rekayasa terhadap sejumlah asset Bank Global. Asset-asset tersebut kemudian diketahui bersifat fiktif (www.infohukum.com, diakses 20 Oktober 2005).

Kasus lainnya adalah kasus KPMG. KPMG mulai menuai akibat dari polemik keterlibatannya dalam kasus suap kliennya dengan dirjen pajak. Hal ini karena kelalaian KPMG dalam mendeteksi kecurangan pajak yang dilakukan klien akibat kurangnya pemahaman terhadap lingkungan dan kebiasaan klien. Selain kecurangan, kesalahan klien lainnya yang juga harus dideteksi adalah kekeliruan. Kecurangan diawali dengan unsur kesengajaan dan seringkali sulit dibuktikan karena dilakukan secara sistematis. Sedangkan kekeliruan adalah kesalahan karena kelalaian atau ketidaktahuan. Kelalaian dalam memahami lingkungan dan kebiasaan klien ini berimplikasi pada tingkat resiko audit yang mungkin timbul, dimana selanjutnya akan berpengaruh pada sifat, saat, prosedur dan luasnya audit. Jika tingkat resiko audit tinggi, maka personil yang ditempatkan harus berkualitas tinggi dan tingkat pengamatannya diperluas, sehingga deteksi atas kecurangan dan kekeliruan dapat dilakukan dengan tepat. Pada kasus ini, KPMG lalai dalam memahami lingkungan dan kebiasaan klien, sehingga kecurangan pajak yang dilakukan klien tidak dapat dideteksi dengan tepat. Akibatnya, KPMG dilibatkan pada kasus suap kliennya pada dirjen pajak (Media Akuntansi, Edisi : 21/Oktober 2001).

Kasus pelanggaran kantor akuntan publik yang lain adalah pembocoran dokumen berdasarkan hasil audit forensik PriceWaterhouse Coopers (PwC) atas indikasi kebocoran dana PT. Telkom sekitar Rp.600-700 miliar (dengan perhitungan kurs Rp.10 ribu per dollar AS). Kebocoran dokumen ini diduga akibat kesalahan pengelolaan (*mishandle*) dan praktek curang "orang dalam". Padahal, temuan PwC itu disebut-sebut baru didasarkan penelaahan 45% data yang bisa

diakses PwC. Disamping itu, banyak ditemukan dari audit PwC penyimpangan-penyimpangan dana yang tidak dapat dipertanggungjawabkan. Bocornya informasi hasil audit ke telinga publik ini padahal masih diragukan kebenaran analisisnya. Ini menyalahi standar prosedur audit, dimana standar prosedur suatu audit seharusnya dibahas oleh kedua belah pihak (Media Akuntansi, Edisi: 22/Nov-Desember 2001). Kasus-kasus di atas hanyalah sebagian dari sekian kasus pelanggaran akuntan publik yang terdengar. Hal ini karena hasil evaluasi yang dilakukan oleh Lembaga Manajemen dan Akuntansi menemukan bahwa 91,81% Kantor Akuntan Publik di Indonesia tidak mematuhi Standar Profesional Akuntan Publik (Media Akuntansi, No.3/Th. I/September 2000).

“*Window dressing*” atau rekayasa laporan keuangan tersebut tidak hanya dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik lokal saja, melainkan juga oleh Kantor Akuntan Publik asing. Presiden Megawati Soekarnoputri saat membuka Kongres IX Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) di Jakarta September 2002 menyatakan,

“Adalah sikap bodoh, bila mempercayai akuntan luar negeri sebagai yang nomor satu kualifikasinya. Sebab, mereka juga tidak bersih dari tindakan merekayasa laporan keuangan”.

Skandal laporan keuangan paling spektakuler terjadi di Amerika Serikat (AS), negara yang dikenal sangat menjunjung tinggi keterbukaan dan mengagungkan transparansi, kasus Enron contohnya (http://izagana.blogspot.com/2003_09_01_izagana_archive.html, diakses 27 Oktober 2005). Enron Corporation adalah sebuah perusahaan raksasa berbasis energi di Amerika Serikat. Enron meraih penghargaan sebagai perusahaan terbesar ketujuh di AS versi majalah Fortune dan memberikan keuntungan sebesar

101 miliar dollar pada tahun 2000. Namun, dalam laporan keuangan 2001, perusahaan ini dinyatakan bangkrut. Kebangkrutan perusahaan energi terbesar di Amerika itu terjadi tak lama setelah auditor Arthur Andersen menyatakan laporan keuangannya sehat atau wajar tanpa syarat. Enron diduga telah melebih-lebihkan neraca dan laporan keuangan. Andersen sebagai akuntan publik yang bertugas melakukan audit atas laporan keuangan perusahaan tersebut dianggap bersalah karena telah meloloskan laporan keuangan palsu. Skandal Enron juga memunculkan banyak pertanyaan seputar peranan Arthur Andersen. Hal ini karena, Arthur Andersen memainkan dua posisi di perusahaan tersebut yaitu, sebagai auditor dan konsultan bisnis Enron, sehingga banyak pihak mempertanyakan independensi akuntan publik tersebut. Hal ini menimbulkan tuduhan yang lebih ekstrim, Arthur Andersen dituduh ikut terlibat dalam memoles laporan keuangan Enron.

Akuntan secara terus menerus berhadapan dengan dilemma etika yang melibatkan antara nilai-nilai yang bertentangan (Media Akuntansi, No. 16/Th.VII/Januari-Februari, 2001). Dilema etis dalam setting auditing, misalnya dapat terjadi ketika auditor dan klien tidak sepakat terhadap beberapa aspek fungsi dan tujuan pemeriksaan. Dalam keadaan ini, klien bisa mempengaruhi proses pemeriksaan yang dilakukan auditor. Klien bisa menekan auditor untuk mengambil tindakan yang melanggar standar pemeriksaan. Namun karena secara umum dianggap bahwa auditor termotivasi oleh etika profesi dan standar pemeriksaan, maka auditor dapat mengalami situasi konflik. Memenuhi tuntutan klien, berarti melanggar standar yang akhirnya berhadapan dengan sanksi IAI.

Namun, dengan tidak memenuhi tuntutan klien, bisa menuai akibat berupa penghentian penugasan oleh klien yang berarti juga berdampak bagi hilangnya peluang, baik yang sekarang maupun yang akan datang (Media Akuntansi, No. 16/Th.VII/Januari-Februari, 2001).

Kasus-kasus diatas serta temuan Lembaga Manajemen dan Akuntansi bahwa 91,81% Kantor Akuntan Publik di Indonesia tidak mematuhi Standar Profesional Akuntan Publik membuat peneliti merasa perlu untuk mengetahui dinamika pengambilan keputusan audit oleh akuntan publik. Hal ini tidak semata-mata karena pelanggaran yang dilakukannya, tetapi lebih pada proses terciptanya keputusan audit tersebut, bagaimana pertimbangan dan langkah-langkah yang dilakukan sehingga akhirnya tercipta suatu keputusan audit serta faktor-faktor yang mempengaruhi dalam pengambilan keputusan tersebut.

Berdasarkan hal itu, peneliti bermaksud melakukan penelitian dengan judul “Dinamika Pengambilan Keputusan Audit pada Akuntan Publik”, dimana peneliti berusaha mengetahui dan memahami bagaimana proses pengambilan keputusan audit akuntan publik dan bukan untuk mengetahui apakah seorang akuntan publik berpotensi melakukan pelanggaran atau tidak. Fokus dalam penelitian ini adalah lebih pada proses atau langkah-langkah yang dilakukan akuntan publik dalam mengambil keputusan-keputusan auditnya, baik keputusan audit yang sesuai Standar Profesional Akuntan Publik maupun yang tidak sesuai dengan Standar tersebut.

B. Identifikasi Masalah

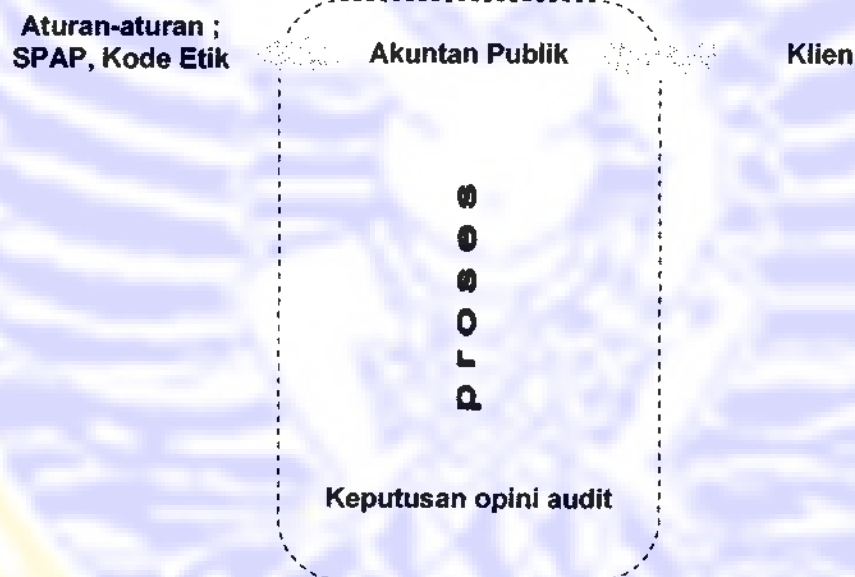
Akuntan publik sebagai pihak yang dipercaya publik dalam melakukan jasa atestasi (pengecekan), yang disebut juga sebagai auditor independen, diharapkan dapat melakukan pemeriksaan dengan tepat dan independen, tidak terpengaruh atau memihak pada kepentingan siapapun serta sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik. Keputusan-keputusan yang dibuat oleh akuntan publik seharusnya hanya didasarkan pada Standar Profesional Akuntan Publik. Prinsip-prinsip etika yang harus dipegang oleh akuntan publik antara lain, *responsibilities, the public interest, integrity, objectivity and independence, due care* dan *scope and nature of service* (Arens&Loebbecke, 2001). Melalui prinsip-prinsip tersebut auditor independen atau akuntan publik dituntut untuk mempunyai tanggung jawab terhadap profesinya, mengutamakan kepentingan masyarakat, mempunyai tanggung jawab profesional dengan integritas yang tinggi, bersikap objektif dan tidak memihak pada kepentingan siapapun, selalu mengembangkan kemampuan untuk meningkatkan kompetensi dan mutu jasa yang diberikan serta mematuhi prinsip-prinsip etika dalam menentukan lingkup dan jasa yang diberikan. Prinsip-prinsip etika itu digunakan untuk menjaga pelaksanaan audit dan membantu akuntan publik dalam mengambil keputusan auditnya. Robert L.Solso mengemukakan bahwa individu lebih menggunakan penalaran induktif dalam pengambilan keputusannya, individu dipengaruhi oleh pengalaman-pengalaman terdahulu dan kesimpulan dirasakan sebagai pilihan terbaik diantara berbagai alternatif. Penalaran induktif dilakukan akuntan publik melalui pemeriksaan dan pengevaluasian bukti-bukti transaksi. Pemeriksaan dan

pengevaluasian bukti tersebut merupakan pengalaman-pengalaman yang digunakan untuk membuat kesimpulan atas keandalan laporan keuangan perusahaan klien.

Temuan Lembaga Manajemen dan Akuntansi yang menyatakan bahwa 91.81% Kantor Akuntan Publik di Indonesia tidak mematuhi Standar tersebut menunjukkan bahwa akuntan publik belum bisa atau tidak melaksanakan standar profesional dan prinsip-prinsip etika akuntan publik yang berlaku. Hal ini juga menunjukkan bahwa akuntan publik tidak sepenuhnya melakukan penalaran induktif dalam pengambilan keputusannya, akuntan publik tidak mengambil keputusan audit berdasarkan hasil pemeriksaan saja. Akuntan publik seringkali lebih melakukan tindakan yang tidak sesuai bahkan melanggar standar profesional akuntan publik dan kode etik akuntan publik, seperti menaikkan nilai laba perusahaan klien, meningkatkan nilai asset perusahaan klien dan lain sebagainya. Kasus Anderson merupakan contoh kasus pelanggaran akuntan publik yang menggemparkan dunia internasional. Di Indonesia sendiri, kasus-kasus pelanggaran akuntan publik merupakan fenomena gunung es (Media Akuntansi, No. 16/Th.VII/Januari-Februari, 2001), dimana kasus-kasus yang terekspos hanya sedikit dan masih banyak kasus pelanggaran akuntan publik lain yang terjadi namun tidak diketahui masyarakat.

Proses pengambilan keputusan oleh seorang akuntan tentu saja tidak sederhana jika dibandingkan dengan penilaian terhadap hasil keputusannya. Pengambilan keputusan oleh seorang akuntan pasti melalui berbagai pertimbangan yang tidak mudah. Oleh karena itu, penelitian ini bermaksud

memahami bagaimana dinamika yang terjadi dalam proses pengambilan keputusan audit akuntan publik. Hal ini menyangkut bagaimana langkah-langkah yang dilakukan, pertimbangan-pertimbangan yang diambil serta faktor-faktor yang mempengaruhi dalam mengambil suatu keputusan audit. Jadi, fokus penelitian bukan pada bentuk keputusan audit yang diambil, apakah sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik atau bertentangan maupun potensi terjadinya pelanggaran terhadap kode etik ataupun Standar Profesional Akuntan Publik melainkan untuk mengetahui dan memahami proses pengambilan keputusan audit oleh akuntan publik. Penjelasan identifikasi masalah diatas dapat digambarkan pada bagan berikut ini :



Gambar 1.1. Bagan Identifikasi Masalah

C. Pembatasan Masalah

Pembatasan masalah yang dilakukan pada penelitian ini berguna untuk menghindari meluasnya masalah. Pembatasan masalah yang dilakukan peneliti adalah sebagai berikut:

- Penelitian ini tidak melihat pada bentuk keputusan-keputusan audit yang dibuat, yaitu benar atau salah, tepat atau tidak, melainkan lebih pada proses terciptanya keputusan itu dan berbagai faktor yang mempengaruhinya. Penelitian ini ingin memahami dinamika pengambilan keputusan yang terjadi pada akuntan publik dalam memberikan jasa attestasi atau pengecekan, yaitu audit laporan keuangan.
- Subjek penelitian ini adalah orang yang mempunyai wewenang dan bertanggung jawab dalam pengambilan keputusan audit akuntan publik maupun orang yang terlibat dalam pengambilan keputusan audit akuntan publik.

D. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah dikemukakan diatas, maka rumusan masalah yang akan diteliti adalah “Bagaimana dinamika pengambilan keputusan audit akuntan publik?”. Rumusan masalah tersebut menyangkut beberapa hal berikut :

- Bagaimana proses pengambilan keputusan audit yang dilakukan oleh akuntan publik?

- Faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi akuntan publik dalam pengambilan keputusan audit?

E. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah di atas, penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan menggambarkan dinamika pengambilan keputusan audit oleh akuntan publik

F. Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat, baik manfaat teoritis maupun manfaat praktis, diantaranya:

Manfaat Teoritis

- Penelitian ini diharapkan dapat memberi gambaran tentang dinamika pengambilan keputusan audit oleh akuntan publik. Pengetahuan mengenai dinamika pengambilan keputusan audit akuntan publik diharapkan juga dapat memberikan wacana baru bagi ilmu psikologi khususnya psikologi industri dan organisasi dalam konteks pengambilan keputusan audit akuntan publik.

Manfaat Praktis

- Pengetahuan tentang dinamika pengambilan keputusan audit oleh akuntan publik diharapkan dapat menumbuhkan empati masyarakat dan pihak-pihak yang terkait dengan profesi akuntan publik dan mendukung profesi tersebut serta memberikan solusi atas kendala-kendala yang dihadapi

akuntan publik dalam membuat keputusan-keputusan audit yang sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik, sehingga tidak hanya menyudutkan profesi ini atas kesalahan-kesalahan keputusannya.

- Pemahaman mengenai dinamika pengambilan keputusan audit akuntan publik juga diharapkan dapat menciptakan upaya-upaya penegakan kode etik profesi akuntan publik. Selain itu, upaya memaksimalkan langkah-langkah pengambilan keputusan audit akuntan publik sehingga akuntan publik dapat tetap netral, menjadi pihak yang tidak memihak pada siapapun dalam pengambilan keputusannya diharapkan dapat dilakukan.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Audit

1. Definisi Auditing

Auditing adalah proses pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan oleh seorang yang kompeten dan independen untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dimaksud dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan. Seseorang yang kompeten dan independen tersebut itulah yang disebut sebagai auditor (Amir Abadi Yusuf, 1991 : 1). Kompetensi dan independensi ini yang kemudian menentukan kredibilitas dari hasil audit. Kredibilitas diukur dari, apakah informasi yang tercatat telah mencerminkan dengan benar kejadian ekonomi dalam periode akuntansi. Oleh karena itu, seorang auditor harus memahami aturan-aturan akuntansi dimaksud dengan baik. Disamping pemahaman mengenai akuntansi, auditor juga harus memiliki keahlian dalam mengumpulkan dan menafsirkan bahan bukti audit (Amir Abadi Yusuf, 1991 : 12-13).

Arthut Holmes dan David Burns (1993:1), menyatakan auditing sebagai suatu proses pemeriksaan yang obyektif atas laporan keuangan untuk menentukan apakah laporan keuangan itu telah disusun sesuai dengan cara atau aturan-aturan pelaporan keuangan yang semestinya. Proses auditing

diakhiri dengan pernyataan mengenai kewajaran atau keterandalan laporan keuangan tersebut.

Auditing juga merupakan suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan serta penyampaian hasilnya pada pemakai yang berkepentingan (Mulyadi dan Kanaka, 1998:7)

Definisi-definisi tentang auditing diatas menunjukkan bahwa auditing adalah suatu proses pemeriksaan dan pengevaluasian bukti secara obyektif atas laporan keuangan untuk menentukan apakah laporan keuangan itu telah disusun sesuai aturan-aturan yang ditetapkan yang diakhiri dengan pernyataan mengenai kewajaran atau keterandalan laporan keuangan tersebut. Akuntan publik berpikir untuk membuat suatu pernyataan mengenai keterandalan laporan keuangan klien. Berpikir merupakan suatu proses internal dimana informasi ditransformasi, diarahkan dan digunakan untuk menyelesaikan permasalahan (Robert L.Solso, 1995:437). Informasi audit diperoleh melalui pemeriksaan dan pengevaluasian bukti-bukti transaksi. Akuntan publik melakukan proses pengambilan keputusan atas pernyataan yang akan dikeluarkan mengenai kewajaran atau keterandalan laporan keuangan. Greenberg.J (1997 ; 331) menyatakan proses pengambilan keputusan sebagai suatu proses penentuan pilihan dari dua atau lebih alternatif. Oleh karena itu, akuntan publik melakukan suatu proses internal dengan melakukan

pemeriksaan atau audit untuk memperoleh informasi yang selanjutnya akan ditransformasi, diarahkan dan digunakan untuk menentukan pilihan dari dua atau lebih alternatif pernyataan mengenai keterandalan laporan keuangan.

2. Jenis Audit

Akuntan publik dapat melakukan beberapa jenis audit. Salah satu jenis audit yang dilakukan akuntan publik adalah audit laporan keuangan (*Financial Statement Audit*). Audit laporan keuangan (*Financial Statement Audit*) merupakan audit yang bertujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan klien secara keseluruhan telah disajikan sesuai dengan kriteria-kriteria tertentu. Kriteria itu adalah prinsip akuntansi yang berlaku umum, di Indonesia termuat dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Amir Abadi Yusuf (1991 : 4-5).

3. Jenis Laporan Audit

Proses auditing akan menghasilkan suatu keputusan pernyataan laporan audit yang berupa opini audit. Alternatif-alternatif pernyataan opini audit yang dapat dibuat oleh auditor antara lain :

1. Pernyataan Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Laporan keuangan dianggap dianggap menyajikan secara wajar posisi keuangan dan hasil usaha suatu organisasi, sesuai dengan prinsip akuntansi yang ditetapkan, jika memenuhi kondisi berikut:

- Laporan keuangan disusun menggunakan prinsip akuntansi yang diterima umum
- Perubahan penerapan prinsip akuntansi yang diterima umum dari suatu periode ke periode telah cukup dijelaskan
- Informasi-informasi yang mendukungnya telah digambarkan dan dijelaskan dengan cukup dalam laporan keuangan, sesuai prinsip akuntansi yang diterima umum

2. Pernyataan Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Pernyataan audit yang dikeluarkan akuntan publik jika terjadi hal-hal berikut:

- Lingkup audit dibatasi oleh klien
- Auditor tidak dapat melakukan prosedur audit penting atau tidak dapat memperoleh informasi penting karena kondisi-kondisi yang berada di luar kekuasaan klien maupun auditor
- Laporan keuangan tidak disusun berdasarkan prinsip akuntansi yang diterima umum
- Prinsip akuntansi yang diterima umum yang digunakan dalam laporan keuangan tidak digunakan secara konsisten

3. Pernyataan Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Akuntan memberi pernyataan tidak wajar jika laporan keuangan klien tidak disusun berdasarkan prinsip akuntansi yang diterima umum sehingga tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, perubahan saldo laba dan arus kas perusahaan klien serta jika lingkup audit auditor

dibatasi sehingga tidak dapat memperoleh bukti kompeten yang cukup untuk mendukung pendapatnya. .

4. Pernyataan Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer Opinion*)

Kondisi yang menyebabkan akuntan menyatakan tidak memberikan pendapat adalah:

- Pembatasan yang luar biasa sifatnya terhadap lingkup audit
- Auditor tidak independen dalam hubungannya dengan klien

JENIS PERNYATAAN	KESIMPULAN AUDITOR
Wajar Tanpa Pengecualian	Auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar
Wajar Dengan Pengecualian	Auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan disajikan secara wajar kecuali untuk pos keuangan tertentu
Tidak Wajar	Auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan tidak disajikan secara wajar
Tidak memberikan Opini	Auditor tidak menyimpulkan apakah laporan keuangan disajikan secara wajar

Tabel 2.1. Jenis-jenis Laporan Keuangan

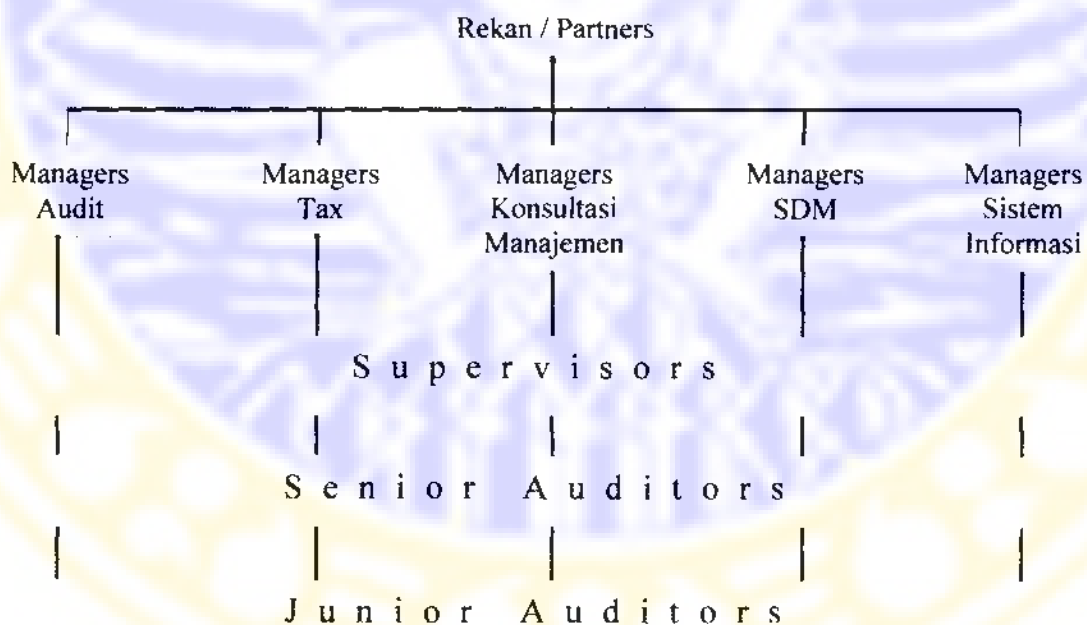
B. Akuntan Publik

1. Definisi Akuntan Publik

Akuntan publik merupakan auditor independen yang bertanggung jawab atas audit laporan keuangan historis dari seluruh perusahaan publik dan perusahaan lainnya. Pada umumnya, masyarakat menyebut kantor akuntan publik sebagai auditor independen (Amir Abadi Yusuf, 1991 : 6-7). Kantor Akuntan Publik merupakan organisasi dimana akuntan publik terdaftar memberikan jasanya. Penelitian ini ingin memahami dinamika pengambilan keputusan yang terjadi

pada akuntan publik dalam memberikan jasa attestasi atau pengecekan, yaitu audit laporan keuangan. Pada jasa ini akuntan publik akan mengeluarkan keputusan atau laporan tertulis yang menyatakan kesimpulan atas keandalan laporan keuangan perusahaan klien. Tversky dan Kahneman (1981, dalam *Cognitive Psychology*, 1995:428), mengemukakan bahwa individu membuat keputusan yang dikontrol oleh formulasi masalah sesuai dengan norma, adat dan karakteristik individu tersebut. Akuntan publik diharapkan dapat memformulasi masalah audit dan membuat keputusan pernyataan auditnya sesuai hasil pemeriksaan dan prinsip akuntansi yang diterima umum dengan tidak memihak pada kepentingan siapapun.

Hirarki organisasi dalam suatu Kantor Akuntan Publik secara umum dapat terdiri dari akuntan publik (partner), manajer, supervisor, senior dan junior auditor.



Gambar 2.1. Struktur Organisasi Umum Kantor Akuntan Publik

2. Etika Profesi Akuntan

Kode Etik Akuntan Indonesia adalah pedoman bagi para anggota Ikatan Akuntan Indonesia untuk bertugas secara bertanggung jawab dan obyektif. Kode etik merupakan prinsip moral yang mengatur hubungan antara auditor dengan sesama auditor, dengan klien maupun dengan masyarakat. Dimana etika profesi akuntan ini memberikan dasar bagi akuntan untuk menyelesaikan dilema-dilema etis yang dihadapinya (Mulyadi, 2002 : 54-60)

Prinsip-prinsip etika yang harus dipegang oleh seorang auditor, antara lain :

1. Tanggung jawab

Akuntan harus mewujudkan kepekaan profesional dan pertimbangan moral dalam semua aktifitas mereka.

2. Kepentingan masyarakat

Akuntan menerima kewajiban untuk melakukan tindakan yang mendahulukan kepentingan masyarakat, menghargai kepercayaan masyarakat dan menunjukkan komitmen pada profesionalisme.

3. Integritas

Akuntan melaksanakan semua tanggung jawab profesional dengan integritas tertinggi. Dengan mempertahankan integritas auditor akan bertindak jujur, tegas, tanpa pretensi.

4. Obyektifitas dan independensi

Akuntan bebas dari benturan kepentingan dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya. Independensi dalam audit berarti cara pandang yang tidak memihak di dalam pelaksanaan pengujian, evaluasi hasil pemeriksaan

dan penyusunan laporan audit. Dengan mempertahankan obyektivitas, auditor akan bertindak adil, tanpa dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadi.

5. Keseksamaan

Akuntan mematuhi standar teknis dan etika profesi, meningkatkan kompetensi dan mutu jasanya.

6. Lingkup dan sifat jasa

Akuntan mematuhi prinsip-prinsip perilaku profesional dalam menentukan lingkup dan sifat jasa yang diberikan

Selain itu, akuntan publik juga harus memenuhi Standar Profesional Akuntan Publik, dalam hal ini adalah standar auditing. Standar auditing merupakan pedoman bagi auditor dalam menjalankan tanggung jawab profesional auditnya (Amir Abadi Yusuf, 1991 : 15-20)

Prinsip-prinsip etika diatas digunakan sebagai pedoman akuntan publik dalam proses pengambilan keputusan untuk mencegah terjadinya kesalahan dalam mengambil keputusan audit. Robert L.Solso (1995:424), mengemukakan beberapa kenyataan proses pengambilan keputusan, diantaranya *reasoning dialogues*, individu sering kali melakukan dialog verbal yang melibatkan argumentasi dengan membuat pernyataan yang diikuti klarifikasi, justifikasi maupun penolakan. Kenyataan lain adalah terjadinya reifikasi, yaitu menganggap sebuah gagasan adalah benar walaupun bersifat hipotetikal atau metafora (Robert L.Solso, 1995:424). Prinsip-prinsip etika akuntan publik secara umum digunakan untuk

menjaga pelaksanaan audit akuntan publik sebagai pihak independen yang menilai keandalan laporan keuangan perusahaan klien.

C. Pengambilan Keputusan

1. Definisi

Pengambilan keputusan merupakan proses penentuan pilihan dari dua atau lebih alternatif. Pengambilan keputusan adalah satu diantara tugas kritical dalam aktivitas manajemen (Greenberg.J, 1997 : 331). Beberapa peneliti mengkonsepkan proses pembuatan keputusan sebagai suatu langkah-langkah analitis kelompok ataupun individu dalam usahanya menyelesaikan masalah (Greenberg.J, 1997 : 332).Pengambilan keputusan individu sering kali menggunakan penalaran induktif (Robert L.Solso, 1995:425). Individu dipengaruhi oleh pengalaman-pengalaman terdahulu dan kesimpulan dirasakan sebagai pilihan terbaik dari berbagai alternatif yang ada. Akuntan publik melakukan pengambilan keputusan audit untuk menyelesaikan permasalahan auditnya, yaitu penilaian keandalan laporan keuangan klien. Pengambilan keputusan audit merupakan suatu langkah-langkah analitis akuntan publik sebagai pihak independen untuk memberikan penilaian keandalan laporan keuangan perusahaan klien.

2. Langkah-langkah Pengambilan Keputusan

Proses pengambilan keputusan merupakan serangkaian langkah atau aktifitas dimana keputusan dibuat. Secara umum, proses pengambilan keputusan dilakukan melalui delapan langkah, dimana beberapa individu mungkin tidak melakukan

salah satu langkah atau hanya melakukan beberapa langkah maupun juga mengkombinasikan langkah-langkah tersebut. Berikut ini delapan langkah dalam pengambilan keputusan menurut Greenberg.J (1997 ; 332-333):

1. Identifikasi Masalah

Hal yang pertama kali harus dilakukan untuk memutuskan bagaimana memecahkan sebuah masalah adalah mengetahui dan mengidentifikasi masalah. Contohnya: seorang eksekutif bisa mengidentifikasi fakta bahwa perusahaannya tidak bisa memenuhi upah kewajibannya sebagai suatu masalah. Langkah ini tidak semudah yang dibicarakan. Hal ini karena individu sering kali melupakan, mengabaikan maupun mengurangi/memotong informasi yang memuat informasi penting mengenai masalah tersebut.

2. Penentuan Tujuan

Setelah masalah dapat diidentifikasi, langkah selanjutnya adalah menentukan tujuan. Contohnya masalah pengeluaran yang lebih besar dari pemasukan, maka tujuannya adalah untuk meningkatkan pemasukan. Pada auditing, masalahnya adalah penilaian keandalan laporan keuangan klien, maka tujuannya adalah melihat tingkat keandalan laporan keuangan klien berdasarkan aturan yang berlaku. Beberapa alternative penyelesaian masalah akan dievaluasi berdasarkan tujuannya. Penyelesaian masalah atau solusi yang bagus adalah yang sesuai dengan tujuan individu tersebut.

3. Membuat *Predecision*

Predecision adalah tentang bagaimana cara atau media membuat suatu keputusan. Individu akan memikirkan beberapa aspek dari masalah tersebut,

misalnya tipe masalah. Berpikir merupakan suatu proses internal dimana informasi ditransformasi, diarahkan dan digunakan untuk menyelesaikan masalah (Robert L.Solso, 1995:437). Masalah yang mempunyai implikasi jangka panjang mungkin akan diputuskan sendiri sedangkan masalah yang rutin dan bersifat operasional akan dipercayakan pengambilan keputusannya pada orang lain maupun mendiskusikannya secara kelompok/bersama.

4. Identifikasi Alternatif Pemecahan Masalah

Langkah berikutnya adalah mengidentifikasi alternatif solusi atau penyelesaian masalah. Seorang pengambil keputusan harus tahu kemungkinan-kemungkinan pemecahan masalah yang bisa dilakukan. Dalam upaya menemukan pemecahan masalah, individu sering kali mencoba mengikuti langkah atau pendekatan-pendekatan yang telah dicoba atau pernah dilakukan sebelumnya baik oleh dirinya atau orang lain atas suatu masalah yang sama sebagai suatu langkah cepat atau praktis.

5. Evaluasi Alternatif Solusi

Langkah kelima adalah mencari tahu pemecahan masalah yang paling bagus diantara alternative pemecahan masalah yang ada. Setiap alternative pemecahan masalah akan dievaluasi, suatu alternative pemecahan masalah atau solusi mungkin akan lebih efektif dari pada solusi lainnya, namun lebih susah untuk dilaksanakan, dan sebagainya.

6. Penentuan Pilihan

Setelah beberapa alternative dievaluasi, satu dari beberapa alternative solusi yang dirasakan dapat diterima akan dipilih. Perbedaan pendekatan dalam

pengambilan keputusan akan menghasilkan perbedaan pandangan terhadap masing-masing alternative solusi serta bagaimana individu dapat optimal dalam memilih alternative-alternatif solusi tersebut.

7. Implementasi Alternatif yang Dipilih

Solusi yang dipilih diantara sekian banyak pilihan alternative pemecahan masalah akan dilaksanakan.

8. Follow Up

Merupakan bentuk tindak lanjut dari suatu keputusan yang diambil dan dilaksanakan untuk pemecahan masalah. Memantau efektifitas keputusan yang diambil merupakan langkah agar hasil atau kondisi yang diharapkan terwujud, diantaranya, apakah masalah tersebut masih ada, apakah timbul masalah baru, dan lain-lain. Apabila hasil atau kondisi yang diharapkan tidak tercapai atau bahkan menimbulkan masalah baru maka solusi baru akan dibuat.

Berbeda dengan Greenberg, David L. Goetsch (2002 ; 77), membagi proses pengambilan keputusan menjadi tiga langkah, yaitu :

1. Identifikasi atau antisipasi masalah

Masalah merupakan kondisi dimana terdapat kesenjangan antara yang diinginkan dengan kenyataan yang ada. Kunci dalam menentukan keutamaan suatu masalah adalah ada pada kemampuan individu yang bersangkutan untuk mengatasi suatu masalah. Meskipun terdapat kesenjangan antara apa yang diinginkan dengan kenyataan yang ada namun bila individu tersebut dapat mengatasinya, maka hal itu bukan suatu masalah, atau setidaknya bukan suatu masalah besar. Sebaliknya, bila kesenjangan antara apa yang diinginkan dengan

kenyataan yang ada tidak terlalu besar namun individu tersebut tidak memiliki kemampuan untuk mengatasinya, maka hal itu merupakan masalah yang besar. Dimana individu harus berpikir keras untuk menentukan alternatif-alternatif yang dapat mengatasi masalahnya itu.

Supervisor atau manajer yang bisa mengantisipasi masalah akan bisa mencegah terjadinya masalah. Caranya dengan menggunakan indra pendengaran, penglihatan sebagai sarana penangkap informasi. Contoh: seorang supervisor mendengar kabar bahwa seorang pekerja yang berperan cukup besar dalam proses produksi mengalami kecelakaan. Saat itu juga supervisor tersebut bisa mengantisipasi masalah yang sekiranya akan muncul seperti pekerja tersebut tidak masuk, atau jika masuk gerakannya akan lambat dan tidak bisa produktif.

2. Menentukan alternatif

Dalam menentukan alternatif, ada dua proses yang harus dijalani. Proses pertama adalah mendaftar semua alternatif yang tersedia. Proses kedua adalah mengevaluasi setiap alternatif. Alternatif-alternatif dapat dilihat atau diperhitungkan dalam berbagai sudut pandang. Sudut pandang tersebut akan disesuaikan individu dengan konteks pengambilan keputusannya. Alternatif keputusan dapat diperhitungkan dengan menganalisis keuntungan atau biayanya, waktu yang tersedia, ketetapan solusi tersebut : permanen atau fix serta batasan etika dan moral.

3. Memilih alternatif yang terbaik, mengimplementasikan, memantau dan menyesuaikannya

Memilih alternatif yang terbaik adalah proses yang membutuhkan logika, alasan, intuisi, tebakan jitu dan keberuntungan. Ada kalanya bahwa alternatif yang dipilih ternyata menghasilkan sesuatu yang justru di luar harapan.

Beberapa individu mungkin tidak melakukan salah satu langkah atau hanya melakukan beberapa langkah maupun juga mengkombinasikan langkah-langkah tersebut, begitu pula pada akuntan publik. Akuntan publik sebagai pihak independen yang dipercaya memberikan penilaian mengenai tingkat kesesuaian dan keandalan laporan keuangan sesuai aturan-aturan yang berlaku akan melakukan langkah-langkah tertentu untuk menentukan pilihan pernyataan auditnya.

3. Variasi Keputusan dalam Organisasi

Pengambilan keputusan adalah hal yang fundamental bagi organisasi, karena itu memiliki berbagai variasi. Variasi pengambilan keputusan dibedakan menurut tiga hal penting, yaitu: Seberapa rutin diadakan, seberapa besar resiko yang dilibatkan, dan siapa dalam organisasi tersebut yang dilibatkan dalam membuat keputusan. Berikut ini variasi keputusan menurut Greenberg :

a. Program & Unprogram Decision (Greenberg.J, 1997 : 336).

1. Program Decision

Keputusan yang bersifat rutin pada tugas yang sederhana, yang dibuat oleh karyawan level bawah dengan adanya perencanaan sebelumnya

2. Nonprogram Decision

Keputusan yang diambil untuk mengatasi suatu masalah baru. Tipe dari keputusan ini adalah *strategic decision*, yaitu keputusan yang dibuat oleh koalisi para eksekutif yang memiliki implikasi jangka panjang pada organisasi untuk meraih tujuan organisasi.

b. Certain & Uncertain Decision

Keputusan ini berkaitan dengan tingkat kepastian suatu keputusan. Pada tipe keputusan ini tingkat kepastian dan ketidakpastian dinyatakan sebagai resiko. Untuk membuat yang paling memungkinkan dalam organisasi, individu berusaha “mengatur” resiko yang ada, yaitu dengan meminimalkan resiko dari keputusan yang diambil dengan mendapatkan informasi yang relevan dengan keputusan.

Secara umum, informasi dapat mengurangi masalah ketidakpastian dalam proses pengambilan keputusan, banyak keputusan manajerial yang didasarkan pada pengalaman masa lalu dan intuisi. Pengambil keputusan yang berpengalaman cenderung dapat menggunakan informasi yang relevan dengan lebih baik dan juga lebih tahu bagaimana menginterpretasikannya untuk menghasilkan keputusan yang lebih baik. Keputusan dengan resiko yang tidak pasti dapat dikurangi dengan membina hubungan dengan organisasi lain. Semakin banyak suatu organisasi mengetahui apa yang dilakukan oleh organisasi lain, semakin besar tingkat kepastian yang terjadi (Greenberg, J, 1997 ; 337).

c. Top-Down Vs Empowered Decision

Top-Down decision adalah pengambilan keputusan yang melibatkan level atas organisasi sebagai pemegang keputusan. Kekuatan untuk mengambil keputusan berada di tangan para manajer ke atas, tanpa melibatkan pekerja atau bawahan. Sebaliknya, empowered decision adalah pengambilan keputusan yang melibatkan para pekerja untuk memutuskan apa yang perlu mereka lakukan demi menunjang keefektifan kerja mereka tanpa perlu adanya ijin dari atasan mereka.

Selain tiga variasi di atas, (Greenberg,J, 1997 ; 340), juga membagi variasi lain dari pengambilan keputusan, yaitu keputusan individu dan keputusan kelompok.

a. Keputusan Individu

1. Rational Ekonomi Model

Model pengambilan keputusan dimana pengambil keputusan mempertimbangkan semua alternatif yang memungkinkan sebelum memilih keputusan yang tepat untuk memaksimalkan kemungkinan pencapaian tujuan individu, kelompok maupun organisasi.

2. Administrative Model

Model pengambilan keputusan dimana pengambil keputusan mengambil alternatif yang cukup baik, sesuai dengan kriterianya, walaupun tidak optimal. Model ini mempertimbangkan keterbatasan pengambil keputusan dalam menghadapi masalahnya (Greenberg,J. 1997;341).

Greenberg, (1997:343-347) mengemukakan beberapa kesalahan dalam keputusan individu :

1. Framing Efek

Kecenderungan individu untuk membedakan keputusan yang didasarkan pada bagaimana masalah itu disajikan pada mereka. Individu kadang tidak sepenuhnya rasional, terdapat bias-bias kognitif.

2. Heuristic

Penggunaan aturan-aturan sederhana dalam pengambilan keputusan untuk membuat keputusan yang cepat pada masalah yang kompleks. Terdapat dua tipe heuristic, yaitu axailability heuristic dan representative heuristic. Axailability heuristic merupakan kecenderungan individu mendasarkan penilainnya pada informasi yang sudah ada walaupun kadang tidak akurat lagi. Sedangkan representative heuristic adalah kecenderungan individu untuk melihat orang lain dengan cara yang stereotipe, dimana mereka secara khas mewakili kelompoknya.

3. Implicit Favorite

Seseorang lebih memilih alternatif keputusan yang disukainya sebelum mempertimbangkan alternatif lain. Kemudian meyakinkan dirinya bahwa keputusan itu adalah keputusan yang terbaik.

4. Escalation of Commitment Phenomenon

Kecenderungan individu untuk mendukung keputusan sebelumnya yang tidak efektif.

b. Keputusan Kelompok

Pengambilan keputusan secara kelompok memiliki keuntungan dan kerugian.

Keuntungan pengambilan keputusan secara kelompok antara lain ;

1. Informasi dan pengetahuan yang diperoleh akan lebih banyak sehingga keputusan yang diambil akan lebih baik.

2. Individu dapat berkonsentrasi dan melakukan dengan baik suatu pekerjaan. Hal ini karena banyaknya orang dalam kelompok dapat digunakan untuk melakukan pembagian kerja.
3. Adanya penerimaan yang lebih baik terhadap keputusan yang diambil.

Kerugian pengambilan keputusan secara kelompok, yaitu ;

1. Banyak waktu yang terbuang dalam prosesnya sebelum menentukan keputusan yang tepat
2. Dapat terjadi konflik karena adanya ketidaksetujuan atau kesepakatan dari anggota kelompok. Namun sebenarnya keputusan ini dapat berakibat positif karena mungkin dapat membuat kelompok tersebut lebih baik.
3. Kemungkinan munculnya intimidasi dari ketua kelompok sehingga diskusi yang terjadi menjadi tidak terbuka dan jujur karena anggota kelompok berusaha menyenangkan ketua kelompok.

Keputusan kelompok dapat lebih efektif dari pada keputusan individu ketika individu-individu yang terdapat dalam kelompok memiliki kemampuan yang saling melengkapi dan dapat mengemukakan ide secara bebas, terbuka dan jujur, artinya tidak ada intimidasi dari ketua atau anggota kelompok terhadap anggota lainnya (Greenberg,J, 1997 : 351).

David L Goetsch (2002 ; 80), mengategorikan model pengambilan keputusan menjadi dua kategori, yaitu ;

1. Pendekatan Objective

Pengambilan keputusan dilakukan melalui langkah-langkah tertentu. Pada pendekatan ini diasumsikan bahwa individu mempunyai banyak waktu untuk mengambil keputusan berdasarkan langkah-langkah tersebut. Selain itu, ia juga mempunyai informasi yang lengkap dan akurat dimana ia bebas memilih informasi tersebut sebagai alternatif yang terbaik.

2. Pendekatan Subjective

Keputusan yang diambil dengan pendekatan ini dilakukan berdasarkan intuisi, pengalaman dan informasi yang tidak lengkap. Pendekatan ini mengasumsikan bahwa pengambil keputusan berada pada kondisi tekanan, waktu dan informasi yang terbatas. Tujuan pengambilan keputusan melalui pendekatan ini adalah untuk mendapatkan keputusan yang terbaik dalam kondisi keterbatasan tersebut.

Auditing sebagai suatu proses pemeriksaan dan pengevaluasian bukti transaksi memiliki beberapa keputusan yang harus dibuat oleh akuntan publik selama proses tersebut.

4. Faktor-faktor Organisasi yang Menjadi Penghalang Bagi Pengambilan Keputusan yang Efektif

Pengambilan keputusan dalam organisasi dapat menjadi tidak efektif. Hal ini disebabkan oleh beberapa faktor, antara lain :

1. Time Constraints

Keterbatasan waktu yang terjadi dalam proses pengambilan keputusan. Oleh karena itu, para pengambil keputusan sering tidak memperhatikan alternatif atau informasi lain yang dapat membantu mereka untuk mengambil keputusan yang efektif.

2. Political “facesaving” pressure

Para pengambil keputusan kadang mengambil keputusan yang dapat membuat diri mereka menjadi lebih baik di mata orang lain walaupun keputusan yang diambil bukanlah yang terbaik bagi organisasi.

3. Bounded Discretion

Pengambilan keputusan yang dibatasi karena berkaitan dengan moral dan etika (Greenberg.J, 1997 : 348).

5. Karakteristik Masalah

Masalah dapat dikategorikan berdasarkan karakteristik struktur, level organisasi dan urgency (David L. Goetsch, 2002 : 75). Masalah dengan struktur tinggi muncul ketika pengambil keputusan memahami masalah tersebut dan bagaimana cara menyelesaikannya. Sedangkan masalah yang tidak berstruktur akan muncul ketika pengambil keputusan tidak begitu memahami alternatif penyelesaian dan solusi masalah itu. Masalah juga bervariasi menurut level organisasi. Pengambil keputusan yang berasal dari level eksekutif atau manager akan berhubungan dengan masalah strategi. Sedangkan supervisor berhubungan dengan masalah operasional yang berkaitan dengan kesediaan organisasi. Selain

itu, masalah juga dapat diklasifikasi menurut tingkat keterdesakannya. Dalam hal ini, masalah bervariasi mulai dari masalah rutin sampai krisis atau mendesak. Masalah yang mendesak perlu perhatian dan tindakan yang cepat dari pengambil keputusan. Di lain sisi, masalah rutin mendorong pengambil keputusan untuk mempelajari situasi, mempertimbangkan alternatif-alternatif yang ada dan alasan keputusan yang tepat.



Gambar 2.2. Klasifikasi Keputusan Berdasarkan Struktur, Level Organisasi dan Keterdesakan

6. Informasi dan Pengambilan Keputusan

Informasi merupakan hal penting dalam pengambilan keputusan. Informasi yang akurat, terbaru dan lengkap tidak menjamin akan menghasilkan keputusan yang baik. Namun informasi yang tidak lengkap, tidak akurat dan terbaru akan menjamin munculnya keputusan yang jelek. Informasi dapat didefinisikan sebagai

data yang relevan dengan proses pengambilan keputusan. Sesuatu mungkin dapat merupakan data bagi seseorang dimana bagi orang lain merupakan informasi (David L. Goetsch, 2002 ; 84).

Akuntan publik akan membuat pernyataan audit mengenai tingkat keandalan laporan keuangan perusahaan klien dengan mencari informasi yang relevan melalui pemeriksaan dan pengevaluasian bukti-bukti transaksi klien.

7. Pengambilan Keputusan Etis

Pengambilan keputusan etis merupakan menemukan dilema etis, menemukan solusi atas dilema tersebut dan memilih solusi terbaik untuk pencapaian tujuan (Guy,1990, Michael G.A & Bobbie L.R, 2001:98). Langkah pengambilan keputusan yang dilakukan dalam hal ini tidak berbeda dengan langkah pengambilan keputusan pada umumnya, yaitu menemukan masalah, menemukan semua solusi yang mungkin, mengevaluasi tiap alternatif solusi dan mempertimbangkan keuntungan dan kerugian masing-masing.. menemukan solusi yang terbaik, membuat keputusan dan memantaunya. Namun langkah terakhir yang perlu ditambahkan pada pengambilan keputusan etis adalah menetapkan bahwa keputusan yang diambil adalah etis. Beberapa pertanyaan dasar yang dapat membantu langkah diatas antara lain :

1. Apakah anda telah meminimalisasi kerugian atau resiko terhadap orang-orang yang berpengaruh dalam keputusan anda ?
2. Apakah keputusan tersebut lebih banyak menguntungkanmu dari pada orang lain yang mungkin berpengaruh dalam keputusanmu ?

3. **Bagaimana kebanyakan orang mempertimbangkan keputusanmu tersebut ?**

Etis dapat diketahui melalui persepsi orang lain tentang suatu keputusan. Bila kesepakatan yang tercapai adalah keputusan itu tidak etis maka mungkin memang keputusan tersebut tidak etis sehingga pengambil keputusan perlu mempertimbangkannya lagi (Michael G.A & Bobbie L.R, 2001:98)

Akuntan publik akan membuat pengambilan keputusan etis untuk menyelesaikan dilema etis auditingnya ketika akuntan publik dihadapkan pada pilihan antara memenuhi permintaan klien atau melaksanakan tugas dengan teguh, independen dan obyektif dengan tidak memenuhi permintaan klien.

8. Tipe Permasalahan Etika

Permasalahan etika adalah situasi yang membutuhkan penilaian personal tentang baik dan buruk, di mana situasi tersebut tanpa aturan, kebijakan atau status legal yang dapat mengarahkan pada suatu keputusan. Dilema etika adalah situasi yang dihadapi di mana keputusan mengenai perilaku yang layak harus dibuat (www.stikompoltek.ac.id/handout/any.htm).

Beberapa tipe permasalahan etika (Michael G.A&Bobbie L.R, 2001:98), yaitu:

a. **Tipe A**

Permasalahan tipe A adalah situasi dengan tingkat ketidakpastian yang tinggi tentang yang baik dan buruk dan tampak tak ada solusi (Nash, 1993).

2. Tipe B

Permasalahan tipe B adalah situasi di mana benar dan salah tampak jelas, individu mengetahui mana yang benar namun memilih solusi yang lain berdasarkan kemanfaatannya atau meyakinkan pada diri sendiri bahwa yang dilakukannya adalah benar karena orang lain juga melakukannya. Permasalahan tipe ini disebut juga permasalahan rasionalisasi karena individu dapat menilai sendiri situasi yang terjadi (Nash, 1993).

Akuntan publik sebagai pihak yang dipercaya untuk menilai keandalan laporan keuangan klien mungkin akan mengalami situasi yang membutuhkan penilaian personal tentang baik dan buruk selama proses pemeriksaan dan pengevaluasian bukti untuk menentukan tingkat keandalan laporan keuangan itu, di mana situasi tersebut tanpa aturan, kebijakan atau status legal yang dapat mengarahkan pada suatu keputusan.

9. Kenyataan Pengambilan Keputusan

Robert L.Solso mengemukakan beberapa kenyataan proses kognitif yang dilakukan individu dalam melakukan pengambilan keputusan, diantaranya:

1. Dialog Verbal

Individu sering kali melakukan percakapan atau dialog verbal yang melibatkan argumentasi, salah satunya adalah membuat pernyataan yang diikuti klarifikasi, justifikasi maupun penotakan.

2. Reifikasi

Reifikasi adalah menganggap sebuah gagasan adalah benar walaupun bersifat hipotetikal atau metafora.

3. *Arguments that Appeal to Force and Power*

Suatu bentuk validasi argumen yang lebih melihat atau mendasarkan pada kekuatan atau kekuasaan salah satu pihak, bukan pada isi argumen itu sendiri.

Robert L.Solso (1995:427), menyatakan bahwa individu seringkali melakukan pentaksiran tentang kemungkinan kesuksesan, baik secara disadari maupun tidak. Tversky dan Kanehman (1981, dalam *Cognitive Psychology*, 1995:428), mengemukakan konsep kerangka keputusan. Kerangka keputusan diadopsi individu untuk membuat keputusan yang dikontrol oleh formulasi masalah sesuai dengan norma dan karakteristik individu. Individu dapat mengubah estimasi atau perkiraan tentang probabilitas mereka ketika ada informasi yang baru atau informasi yang berbeda (Robert L.Solso, 1995:430).

10. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Pengambilan Keputusan Etis

Robins (1998:118-119) menyatakan pengambilan keputusan sebagai proses terbentuknya perilaku etis dipengaruhi oleh beberapa faktor, yaitu :

1. Tahapan perkembangan moral

Tahapan perkembangan moral menentukan kapasitas seseorang untuk menilai perbuatan yang benar berdasarkan moral. Semakin tinggi tahap perkembangan moral akuntan publik maka semakin independen akuntan

publik terhadap pengaruh dari luar, dengan begitu cenderung berperilaku etis.

2. *Locus of control*

Karakteristik individu yang menentukan tingkat keyakinan bahwa dirinya bertanggung jawab atas kejadian yang terjadi dalam hidupnya. Individu dengan *locus of control external* kurang bertanggung jawab atas konsekuensi perilakunya, cenderung dipengaruhi faktor eksternal. Individu dengan *locus of control internal* menyadari standar baik dan buruk (secara internal) sebagai petunjuk perilakunya. Akuntan publik dengan *locus of control eksternal* akan lebih dipengaruhi faktor eksternal, sebaliknya, akuntan publik dengan *locus of control internal* akan cenderung dipengaruhi faktor internal dirinya.

3. Lingkungan organisasi

Lingkungan organisasi merupakan persepsi pekerja atas harapan organisasi. Apakah organisasi mendukung perilaku etis dengan memberinya reward atau menekan perilaku etis dengan memberi hukuman. Kode etik tertulis, perilaku moral dari senior, harapan performance yang realistis, promosi pada individu yang beretika dan hukuman pada individu yang tidak berperilaku etis.

Maryani dan Ludigdo dalam survei yang dilakukannya mengemukakan beberapa faktor yang memungkinkan berpengaruh terhadap sikap dan perilaku etis akuntan (dalam Maryani dan Ludigdo, 2001:5) :

1. Posisi dan kedudukan

Ponemon (1990) menunjukkan semakin tinggi posisi/kedudukan di KAP (dalam hal ini partner dan manajer) cenderung memiliki pemikiran etis yang rendah sehingga berakibat pada rendahnya sikap dan perilaku etis mereka.

2. Imbalan yang diterima

Jika akuntan mendapatkan penghargaan (baik materiil maupun non materiil) sesuai dengan karyanya maka ia akan berbuat sesuai aturan kerja dalam rangka menjaga citra profesinya baik di dalam maupun di luar pekerjaannya (Anaraga, 1998).

3. Pendidikan

Pengambilan keputusan etis dipengaruhi oleh pengintegrasian etika ke dalam mata kuliah yang diajarkan (Hiltebeitel dan Jones, 1992 dalam Ludigdo, 1999).

4. Organisasional

Bawahan akan dengan mudah menerima dan mengikuti atasan yang cenderung memberikan contoh perilaku etis (Azwar, 1998: 33). Atasan yang tidak memberi contoh yang baik pada bawahan maka akan menimbulkan sikap dan perilaku tidak baik dalam diri bawahan sebab ia merasa bahwa atasannya bukanlah pemimpin yang baik (Anaraga, 1998).

5. Lingkungan keluarga

Individu cenderung untuk memilih sikap yang searah dengan sikap dan perilaku orang-orang yang dianggapnya penting (dalam hal ini anggota

keluarga). Jika keluarga bersikap dan berperilaku etis maka yang muncul adalah sikap dan perilaku etis pula (Azwar, 1998: 32).

6. Pengalaman hidup

Barney (1992, dalam Beekun, 1997:7) berpendapat bahwa pengalaman hidup seseorang baik yang positif maupun negatif merupakan kunci yang menjadi dasar munculnya sikap dan perilaku selanjutnya. Apabila seseorang dapat mengambil pelajaran dari pengalaman masa lalunya maka akan menumbuhkan sikap dan perilaku yang semakin etis.

7. Religiusitas

Agama sebagai suatu sistem, mempunyai pengaruh dalam pembentukan sikap karena ia meletakkan dasar konsep moral dalam diri individu. Pemahaman akan baik dan buruk, garis pemisah antara sesuatu yang boleh dan yang tidak boleh dilakukan, diperoleh dan pemahaman dan pengetahuan terhadap ajaran agama (Azwar, 1998: 36).

8. Hukum

Prayitno (1999) dalam penelitiannya menunjukkan sistem hukum dianggap salah satu faktor yang menjadi pertimbangan dalam bertindak etis.

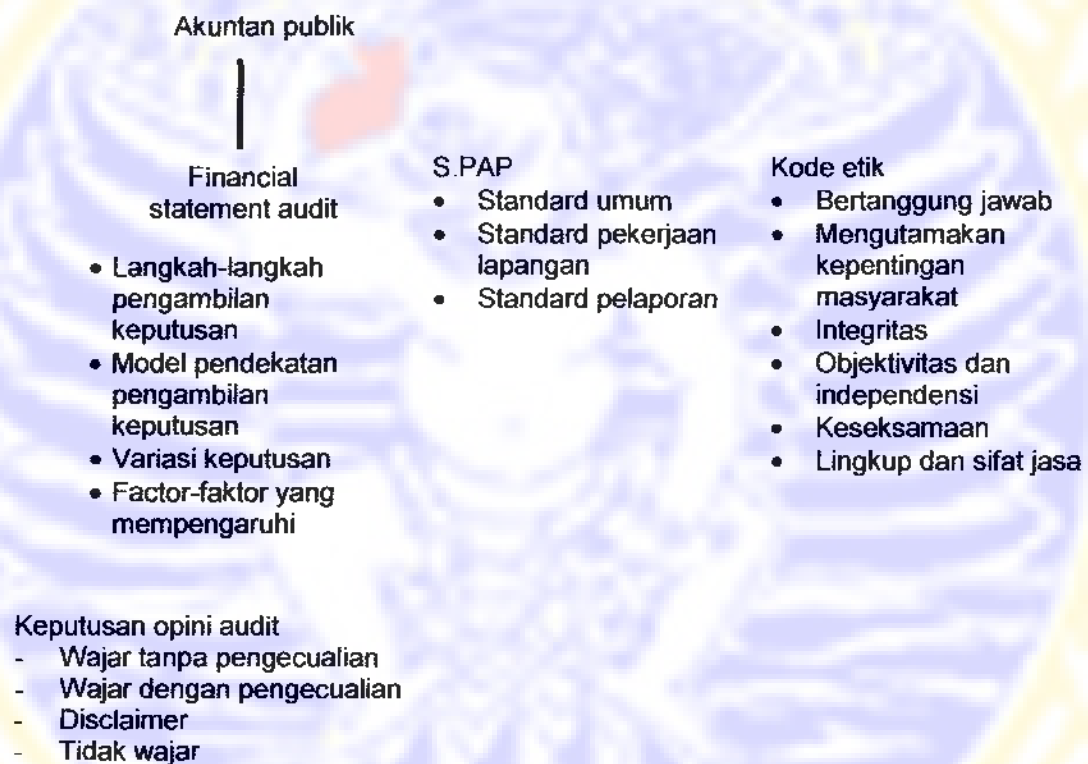
9. *Emotional Quotient*

Intelektualitas tanpa adanya kecerdasan emosional dapat melahirkan perilaku tidak etis (Goleman, 1997).

D. Kerangka Konseptual

Akuntan publik sebagai pihak yang kompeten dan independen yang dipercaya untuk menilai laporan keuangan perusahaan klien melakukan tugasnya melalui suatu organisasi Kantor Akuntan Publik. Jasa-jasa yang dapat diberikan akuntan publik melalui Kantor Akuntan Publiknya antara lain, jasa atestasi, jasa perpajakan, konsultasi manajemen, jasa akuntansi dan pembukuan. Akuntan publik sebagai suatu profesi mempunyai standar profesional dan kode etik yang harus ditaati dan dilaksanakan. Standar profesional akuntan publik yang harus dilakukan akuntan publik dalam memberikan jasa auditnya meliputi standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Selain itu, akuntan publik juga harus memegang prinsip-prinsip etika yang terdapat dalam kode etik antara lain, bertanggung jawab, mengutamakan kepentingan masyarakat, integritas, independen, obyektif serta seksama. Akuntan publik harus membuat keputusan laporan audit yang berupa opini audit atas laporan keuangan perusahaan klien. Akuntan publik memikirkan keputusan opini auditnya, dengan mencari informasi yang relevan, mentransformasi dan mengarahkan informasi tersebut untuk menentukan keputusan auditnya. Keputusan yang dibuat akuntan publik dapat melalui beberapa pertimbangan dan langkah-langkah. Proses pengambilan keputusan merupakan serangkaian langkah-langkah untuk memilih beberapa alternatif pilihan yang dapat dipilih. Keputusan opini audit memiliki empat alternatif pilihan opini, antara lain opini wajar tanpa pengecualian, wajar dengan pengecualian, disclaimer (tidak mengeluarkan opini) serta opini tidak wajar. Pemilihan alternatif tersebut dapat dilakukan dengan berbagai pendekatan.

Proses tersebut juga dapat terhambat oleh beberapa hal. Individu, termasuk akuntan publik dapat melakukan kesalahan dalam pengambilan keputusan. Setiap masalah memerlukan keputusan yang berbeda. Oleh karena itu, terdapat beberapa variasi keputusan. Keputusan yang dibuat oleh individu, termasuk akuntan publik juga dapat dipengaruhi oleh beberapa hal. Penjelasan diatas dapat digambarkan dalam bagan di bawah ini:



Gambar 2.3 Kerangka Konseptual

BAB III

METODE PENELITIAN

A. Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode penelitian kualitatif karena permasalahan yang diteliti membutuhkan penggalian data lebih mendalam yang tidak dapat dicapai melalui penelitian kuantitatif (Marshall, 1985a, 1987 dalam Marshall & Rossman, 1990; 46). Miles & Huberman (1994) menyatakan bahwa penelitian kualitatif sering kali dilakukan untuk mengeksplorasi suatu hal yang baru.

Miles & Huberman (1994) mengemukakan beberapa kelebihan dari data kualitatif, yaitu:

1. Fokus pada kejadian alami yang terjadi pada *setting* asli;
2. Data yang kaya dan menyeluruh (*richness & holism*). Dengan potensi yang kuat untuk menangkap kompleksitas;
3. Sangat cocok untuk menemukan makna pada suatu peristiwa, proses, atau struktur dalam kehidupan seseorang; tentang persepsi mereka, asumsi, penilaian, serta dugaan-dugaan.

Penelitian kualitatif merupakan suatu prosedur penelitian yang menghasilkan data deskriptif berupa kata-kata tertulis atau lisan dari orang-orang dan perilaku yang diamati (Bogdan & Taylor, 1975 dalam Moleong, 2002; 3). Penelitian ini menghasilkan dan mengolah data yang sifatnya deskriptif, seperti

transkripsi wawancara, catatan lapangan, gambar, foto, rekaman video, dan lain sebagainya (Poerwandari, 2001; 22).

Metode penelitian yang digunakan peneliti adalah *case study* atau studi kasus, dimana strategi ini sangat sesuai untuk mendapatkan pemahaman tentang individu-individu dalam komunitas tertentu secara mendalam dan mampu memberikan informasi yang kaya (Patton, 1990; 54). Poerwandari (2001; 65) juga menyatakan bahwa pendekatan studi kasus membuat peneliti dapat memperoleh pemahaman utuh dan terintegrasi mengenai interrelasi berbagai fakta dan dimensi dari kasus khusus tersebut. Secara sederhana Yin (2004;1) mengemukakan metode studi kasus dipilih jika pertanyaan penelitian adalah tentang apa dan bagaimana suatu hal terjadi (“*why*” and “*how*”); saat peneliti hanya memiliki kontrol yang sedikit pada kejadian yang nyata. Pertanyaan penelitian ini adalah tentang bagaimana dinamika pengambilan keputusan audit akuntan publik meliputi langkah-langkah dan pertimbangan yang diambil serta faktor-faktor apa saja yang mempengaruhinya

B. Proposisi Penelitian

Setiap proposisi mengarahkan perhatian peneliti pada sesuatu yang harus diselidiki dalam ruang lingkup studinya (Yin, 2004 : 29). Tanpa proposisi, peneliti akan mudah tergoda untuk mengumpulkan “segala sesuatu” yang tidak diperlukan (Yin, 2004 : 31). Oleh karena itu, proposisi pada penelitian ini adalah langkah-langkah atau pertimbangan yang diambil serta faktor-faktor yang mempengaruhi dalam pengambilan keputusan yang dilakukan oleh seorang akuntan publik.

C. Unit Analysis

Unit analisis secara fundamental berkaitan dengan masalah penentuan apa yang dimaksud dengan kasus dalam penelitian ini. Pada penelitian ini, kasus yang akan dikaji adalah proses pengambilan keputusan audit yang dilakukan oleh seorang akuntan. Oleh karena itu, dalam penelitian ini, kasus yang dimaksud adalah kasus perorangan, dimana orang atau individu tersebut merupakan unit analisis primernya. Informasi mengenai setiap individu yang relevan dikumpulkan dan sejumlah individu atau kasus yang seperti itu dimasukkan ke dalam studi multikasus (Yin, 2004 :30).

D. Subjek Penelitian

Subjek dalam penelitian ini yaitu akuntan publik sebagai auditor independen yang bertanggung jawab atas audit laporan keuangan historis dari seluruh perusahaan publik dan perusahaan lainnya. Subjek ini disebut sebagai subjek primer atau subjek utama. Selain itu, peneliti juga menggunakan keterangan orang yang kompeten, mengetahui atau pernah terlibat dalam pengambilan keputusan audit akuntan publik. Subjek ini dikategorikan sebagai subjek sekunder. Perlu diingat, subjek sekunder bukan berarti data sekunder. Subjek sekunder adalah subjek yang mengetahui atau ahli tentang permasalahan yang diteliti, tetapi pada saat penelitian dilakukan, subjek tidak dapat dimasukkan dalam kategori subjek utama. Data dari subyek sekunder digunakan peneliti untuk melakukan *cross check* atas jawaban-jawaban atau data dari subyek primer. Dimana peneliti

akan lebih memperhitungkan data dari subyek sekunder sebagai pihak yang tidak bertanggung jawab langsung terhadap keputusan audit akuntan publik.

D.1. Kriteria Subyek Penelitian

Subyek penelitian diambil berdasarkan kriteria-kriteria tertentu, agar penelitian yang dilaksanakan dapat mencapai hasil yang telah ditetapkan sesuai dengan tujuan penelitian. Kriteria-kriteria tersebut antara lain :

1. Akuntan publik, yaitu orang yang mempunyai wewenang dalam pengambilan keputusan audit atau orang yang pernah terlibat dalam pengambilan keputusan audit akuntan publik.
2. Berdomisili di Surabaya

Hal ini tidak berkaitan secara langsung dengan substansi penelitian. Konteks wilayah Surabaya diambil karena Surabaya merupakan ibu kota propinsi dengan pertumbuhan industri yang cukup pesat. Pertumbuhan industri ini juga diiringi dengan semakin menjamurnya lembaga atau kantor akuntan publik yang melayani jasa auditing dari perusahaan-perusahaan tersebut.

D.2. Jumlah Subjek Penelitian

Menurut Sarantakos (1993) dalam Poerwandari (2001; 57-58), prosedur penentuan subjek dan atau sumber data dalam penelitian kualitatif umumnya menampilkan karakteristik-karakteristik sebagai berikut :

1. Diarahkan tidak pada jumlah sampel yang besar, melainkan pada kasus-kasus tipikal sesuai kekhususan masalah penelitian;

2. Tidak ditentukan secara kaku sejak awal, tetapi dapat berubah baik dalam hal jumlah maupun karakteristik sampelnya, sesuai dengan pemahaman konseptual yang berkembang dalam penelitian;
3. Tidak diarahkan pada keterwakilan (dalam arti jumlah / peristiwa acak) melainkan pada kecocokan konteks.

Oleh karena itu, dengan adanya karakteristik-karakteristik tersebut, jumlah subjek dalam penelitian ini tidak ditentukan secara tegas di awal penelitian.

D.3. Teknik Pengambilan Subjek Penelitian

Penelitian kualitatif pada umumnya menggunakan pendekatan purposif. Subjek penelitian tidak diambil secara acak, melainkan justru dipilih mengikuti kriteria tertentu. Penelitian ini menggunakan dua teknik pengambilan subjek penelitian, yaitu *operational construc subject* (pengambilan subjek penelitian berdasarkan konstruk operasional) dan *snow ball sampling*. Penentuan subjek penelitian dengan kriteria tertentu, berdasarkan teori atau konstruk operasional sesuai studi-studi sebelumnya, atau sesuai dengan tujuan penelitian, dilakukan agar subjek penelitian sungguh-sungguh mewakili fenomena yang dipelajari (Poerwandari, 2001: 61). Selain itu, peneliti juga berusaha mendapatkan subjek melalui informasi atau referensi dari subjek sebelumnya.

E. Tehnik Pengumpulan Data

Data yang ingin diperoleh dari penelitian ini adalah data deskriptif, yang menangkap fenomena "Dinamika Pengambilan Keputusan Audit Akuntan

Publik". Untuk itu, metode perolehan data yang digunakan oleh peneliti adalah *interview* atau wawancara yang dilakukan secara langsung dengan subjek.

Wawancara

Wawancara adalah percakapan dan tanya jawab yang diarahkan untuk mencapai tujuan tertentu. Wawancara kualitatif dilaksanakan jika peneliti bermaksud untuk mendapatkan pengetahuan tentang makna-makna subjektif yang dipahami individu sehubungan dengan permasalahan yang diteliti, dan bermaksud melakukan eksplorasi terhadap isu tersebut (Poerwandari, 2001: 75). Wawancara juga memungkinkan peneliti untuk menindak lanjuti pertanyaan dengan cepat, dan melakukan klarifikasi bila perlu.

Pada penelitian ini, jenis wawancara yang digunakan adalah wawancara dengan pedoman umum. Isu-isu yang bersifat umum ditetapkan untuk menjaga perkembangan pembicaraan dalam wawancara namun tetap dalam fokus atau proposisi penelitian. Di sisi lain, tema pertanyaan yang akan dijawab subjek adalah tema yang masih bisa berkembang dalam pelaksanaan wawancara nantinya. Dalam proses wawancara ini peneliti dilengkapi pedoman wawancara yang sangat umum dimana di dalamnya terdapat isu-isu yang harus diliput tanpa menentukan urutan pertanyaan, bahkan mungkin tanpa suatu bentuk pertanyaan yang eksplisit. Selain sebagai pengingat bagi peneliti mengenai aspek-aspek yang harus dibahas, sekaligus sebagai daftar pengecek (*checklist*) apakah aspek-aspek relevan tersebut telah dibahas atau ditanyakan (Poerwandari, 2001: 76).

Alat yang digunakan dalam wawancara adalah *tape recorder*. Hasil rekaman dari *tape recorder* kemudian diketik dalam bentuk transkrip hasil wawancara (*verbatim*) dan hasil inilah yang kemudian dianalisis lebih lanjut.

E.1. Alat Pengumpul Data

Alat pengumpul data yang digunakan pada penelitian ini adalah pedoman umum wawancara, alat perekam, kertas, dan alat untuk mencatat.

Pedoman Umum Wawancara

Pedoman umum wawancara ini digunakan sebagai acuan bagi jalannya pengambilan data, dan untuk menjaga agar wawancara tidak menyimpang dari tujuan penelitian. Melalui penyusunan pedoman umum wawancara tersebut dimungkinkan bagaimana sebuah pertanyaan akan dijabarkan dalam suatu kalimat tanya, sehingga pertanyaan yang diajukan sesuai dengan konteks aktual saat wawancara berlangsung. Dengan demikian memungkinkan subjek penelitian mampu memberikan respon dengan nyaman, akurat, dan jujur mengenai masalah-masalah yang diangkat dalam penelitian.

Alat perekam audio atau *tape recorder* digunakan untuk kemudahan dalam merekam hasil wawancara. Dimana selanjutnya alat perekam tersebut akan memudahkan peneliti dalam melakukan analisis berdasarkan hasil wawancara. Alat ini digunakan dengan persetujuan subyek penelitian.

F. Teknik Analisa Data

Data dalam penelitian ini dianalisa dengan menggunakan teknik analisis tematik. Analisis tematik adalah suatu proses yang digunakan dalam mengolah

informasi kualitatif, yang dapat digunakan hampir dalam semua metode kualitatif dan memungkinkan penerjemahan gejala atau informasi kualitatif menjadi data kualitatif seperti diperlukan peneliti (Boyatzis, 1998, dalam Poerwandari, 2001:87). Analisis tematik merupakan proses mengkode informasi, yang dapat menghasilkan daftar tema, model tema atau indikator yang kompleks, kualifikasi yang biasanya terkait dengan tema itu, atau hal-hal di antara atau gabungan dari yang telah disebutkan.

Seperti yang telah dikemukakan sebelumnya, bahwa teknik analisa data yang digunakan pada penelitian ini adalah analisis tematik, dimana peneliti melakukan koding terhadap hasil transkrip wawancara yang telah di verbatim. Koding adalah pengorganisasian data kasar ke dalam kategori-kategori konseptual dan pembuatan tema-tema atau konsep-konsep, yang digunakan untuk menganalisis data. Pada penelitian kualitatif, koding dilakukan terhadap semua data yang dikumpulkan.

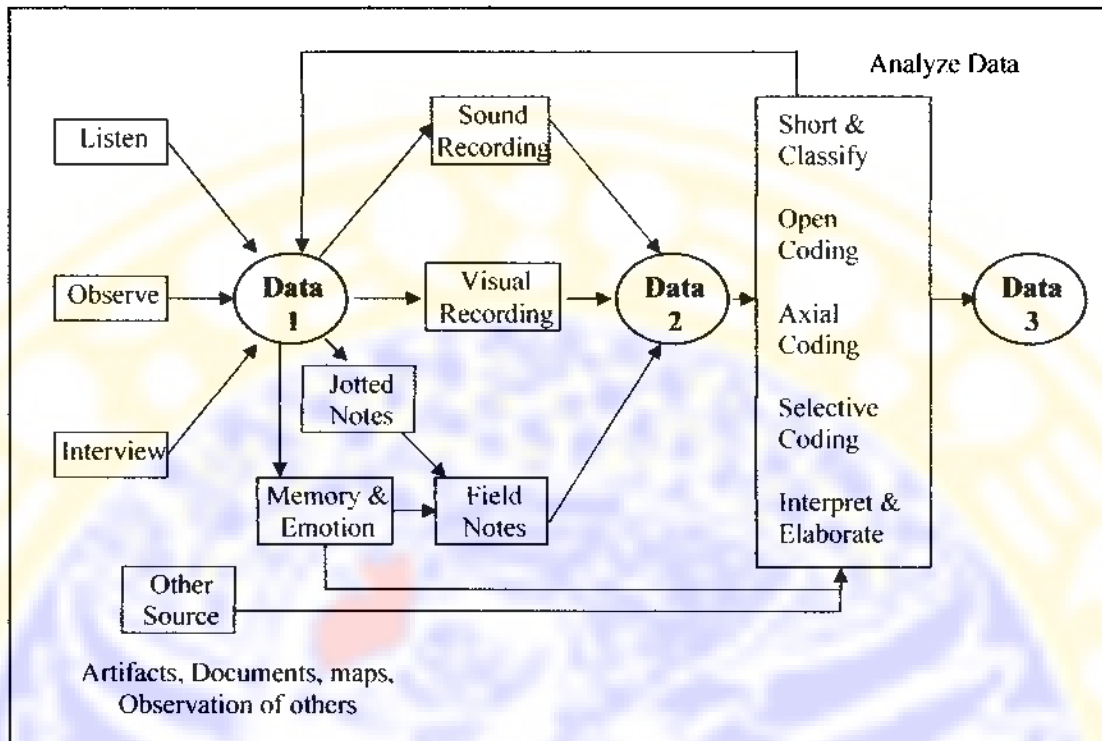
Langkah-langkah koding :

1. *Open Coding*, adalah koding pertama kali yang dilakukan dari keseluruhan data kasar yang didapatkan (hasil verbatim wawancara). Dalam langkah awal ini peneliti melokasikan tema-tema dan menentukan kode-kode dengan maksud meringkas bermacam data ke dalam kategori-kategori. Schatzman dan Strauss (1973:121) dalam Neuman (2003:443) menyatakan bahwa peneliti harus dapat melihat konsep-konsep abstrak dalam data yang kongkrit untuk mengembalikan dan meneruskannya beberapa

diantara konsep-konsep abstrak tersebut dengan hal-hal yang khusus sesuai dengan tujuan penelitian.

2. *Axial Coding*, adalah pengorganisasian data hasil *open coding* untuk dikembangkan ke arah beberapa proposisi. Pada tahap ini pula dilakukan upaya analisis hubungan antar kategori, termasuk juga dengan sub kategori-sub kategori di bawahnya
3. *Selective Coding*, adalah Penyeleksian kategori inti dan kaitannya dengan kategori lain, sehingga dapat diketahui dan dijelaskan mana yang menjadi inti atau pusat dari konsep atau kategori lainnya (Newman, 2000). Penjelasan mengenai hasil *selective coding* dapat berupa penjelasan deskriptif atau dalam bentuk skema.

Strategi dalam melakukan analisis data pada penelitian ini adalah *Narrative*. Peneliti kualitatif menggunakan *narrative* karena mereka percaya bahwa strategi ini adalah strategi terbaik yang memungkinkan untuk tetap mempertahankan kekayaan dan keaslian dari sumber data yang asli (Neuman, 2003: 449). Dengan kata lain, *narrative* adalah mengisahkan cerita. Secara ringkas strategi yang digunakan dalam *narrative* dapat digambarkan sebagai berikut :



Gambar 3.1. Bagan Strategi Analisa data dengan Narrative (Data 1 = Data kasar, pengalaman peneliti; Data 2 = Data yang terekam, pengalaman fisik yang terekam; Data 3 = Seleksi, pemrosesan data menuju laporan akhir)

Diambil dari *Social Research Methods*, W Lawrence Neuman (2003: 448)

G. Kriteria Keabsahan Data

Penelitian dengan metode kualitatif seringkali tidak memperoleh penghargaan sebesar yang dinikmati oleh penelitian dengan pendekatan kuantitatif, karena anggapan kurang ilmiahnya penelitian kualitatif (Poerwandari, 2001: 100). Penelitian kualitatif tidak jarang dianggap lebih merefleksikan kerja seni, tidak menghasilkan data yang tetap dan terukur jelas, serta subjektif. Dalam situasi yang demikian Marshall dan Rosman (1995) menyarankan bahwa peneliti kualitatif justru harus memberikan perhatian lebih besar pada isu validitas dan 'kualitas' penelitiannya.

G.1. Kredibilitas

Kredibilitas menjadi istilah yang paling banyak dipilih untuk mengganti konsep validitas. Kredibilitas studi kualitatif terletak pada keberhasilannya mengeksplorasi masalah atau mendeskripsikan setting, proses, kelompok sosial atau pola interaksi yang kompleks serta uraian yang jelas tentang parameter penelitian ; bagaimana desain dikembangkan, subyek penelitian dipilih maupun analisis dilakukan. Deskripsi mendalam yang menjelaskan kemajemukan (kompleksitas) aspek-aspek terkait (dalam bahasa kuantitatif: variabel) dan interaksi berbagai aspek tersebut menjadi salah satu ukuran kredibilitas penelitian kualitatif. Konsep kredibilitas juga harus mampu mendemonstrasikan bahwa untuk memotret kompleksitas hubungan antar aspek tersebut, penelitian dilakukan dengan cara tertentu yang menjamin bahwa subjek penelitian diidentifikasi dan dideskripsikan secara akurat (Poerwandari, 2001: 102).

G.2. Dependabilitas

Dependabilitas adalah konstruk lain yang diusulkan Lincoln dan Guba (dalam Marshall dan Rossman, 1995) untuk menggantikan istilah reliabilitas dalam penelitian kuantitatif. Peneliti kualitatif tidak sepakat dengan upaya pengendalian atau manipulasi atau penelitian eksperimental untuk meningkatkan reliabilitas dan mengusulkan hal-hal yang dianggap lebih penting, antara lain: (1) *koherensi*, yakni bahwa metode yang dipilih memang mencapai tujuan yang diinginkan, (2) *keterbukaan*, sejauh mana peneliti membuka diri dengan memanfaatkan metode-metode yang berbeda untuk mencapai tujuan, dan (3) *diskursus*, sejauh mana dan seintensif apa peneliti mendiskusikan temuan dan

BAB IV

PERSIAPAN, HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

A. Persiapan Penelitian

Penelitian ini dilaksanakan dalam rentang waktu kurang lebih enam bulan, dimulai pada akhir bulan November 2005 dan diakhiri pada 1 Mei 2006. Waktu tersebut meliputi proses pengambilan data hingga penulisan laporan penelitian. Waktu enam bulan ini lebih banyak digunakan peneliti untuk pengambilan data yang diperlukan untuk menjawab pertanyaan penelitian. Pengambilan data memerlukan waktu lebih lama karena peneliti terhambat oleh kesibukan subyek. Adapun sebelum pelaksanaan penelitian, ada beberapa hal yang dilakukan peneliti sebagai persiapan penelitian. Persiapan penelitian yang dilakukan akan dijelaskan pada beberapa sub bab berikut ini :

1. Persiapan Panduan Wawancara

Penelitian ini menggunakan strategi penelitian studi kasus. Strategi penelitian tersebut dipilih melalui pertimbangan kesesuaian dengan pertanyaan penelitian, yaitu "Bagaimana dinamika pengambilan keputusan audit pada akuntan publik?". Peneliti merasa strategi penelitian studi kasus akan dapat menjawab pertanyaan penelitian diatas. Dimana kelebihan studi kasus akan tampak bilamana pertanyaan bagaimana dan mengapa akan diarahkan ke serangkaian peristiwa kontemporer, dimana peneliti hanya memiliki peluang yang kecil sekali atau tak mempunyai peluang sama sekali untuk melakukan kontrol terhadap peristiwa tersebut

Pengambilan data pada penelitian ini dilakukan melalui interview atau wawancara. Wawancara tersebut dilakukan terhadap subyek penelitian, yaitu akuntan publik atau orang-orang yang terlibat dalam pengambilan keputusan audit akuntan publik. Peneliti hanya dapat melakukan pengambilan data melalui metode tersebut. Disamping karena keterbatasan akses peneliti dengan subyek, mengingat mobilitas subyek yang sangat amat tinggi. Hal ini juga disebabkan karena tema atau judul yang diambil peneliti tidak memungkinkan peneliti untuk mengambil data melalui observasi. Sedangkan untuk metode pengambilan data melalui dokumen-dokumen adalah sangat tidak mungkin dilakukan oleh peneliti, mengingat dokumen-dokumen tersebut adalah rahasia perusahaan. Keterbatasan berupa mobilitas yang sangat amat tinggi dan kerahasiaan dokumen diatas tidak saja ditemui peneliti pada subyek yang digunakan atau dipilih saja, melainkan memang keterbatasan secara keseluruhan pada kriteria subyek yang dipilih peneliti dalam penelitian ini.

Oleh karena itulah, pengambilan data pada penelitian ini hanya dilakukan melalui wawancara. Untuk pelaksanaan wawancara tersebut peneliti membuat panduan wawancara. Panduan ini membantu untuk mengarahkan peneliti ketika melakukan wawancara pendalaman. Panduan wawancara ini diturunkan dari rumusan masalah, yaitu "Bagaimana dinamika pengambilan keputusan audit akuntan publik?". Rumusan masalah tersebut meliputi bagaimana proses pengambilan keputusan audit yang dilakukan oleh akuntan publik dan faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi. Kedua hal itu selanjutnya digunakan sebagai

acuan dalam penyusunan panduan wawancara. Adapun item-item pertanyaan dalam panduan wawancara meliputi :

1. Bagaimana proses pengambilan keputusan audit mulai dari penerimaan klien sampai laporan audit?
2. Bagaimana peran, tanggung jawab masing-masing jabatan?
3. Bagaimana batasan keputusan yang bisa diambil masing-masing jabatan?
4. Bagaimana ketika anda mengalami situasi dimana anda menemukan kesalahan klien sedangkan klien menginginkan anda mengabaikan kesalahan itu?
5. Bagaimana ketika klien menawarkan fee yang lebih besar dari yang anda inginkan dengan syarat anda harus memenuhi permintaannya?
6. Bagaimana ketika klien mengungkapkan permintaan-permintaan khusus yang bertentangan dengan aturan yang berlaku?
7. Bagaimana dengan ancaman penghentian penugasan?
8. Bagaimana ketika klien tidak mau memberikan data yang diperlukan?
9. Apakah ada perbedaan antara klien yang baru pertama kali bekerja sama dengan klien yang sudah pernah bekerja sama?
10. Bagaimana kesulitan-kesulitan yang dialami dalam membuat keputusan?
11. Bagaimana pelaksanaan peradilan profesi akuntan publik?

Di dalam wawancara yang sesungguhnya, panduan wawancara ini tidaklah digunakan atau ditanyakan secara urut atau terpaku pada apa yang tertulis dalam panduan tersebut. Fungsi panduan wawancara hanya merupakan panduan

untuk mengarahkan peneliti dalam melaksanakan proses wawancara sehingga dapat memperoleh jawaban atas pertanyaan penelitiannya, dan bukan merupakan keharusan untuk menanyakan semua yang ada di dalam panduan wawancara. Begitu pun sebaliknya, bukan berarti pula tidak boleh menanyakan hal-hal yang tidak ada dalam panduan wawancara. Hal ini disebabkan karena dalam penelitian kualitatif, subjek dibiarkan apa adanya. proses pengambilan data tidak memperbolehkan adanya intervensi dan manipulasi. Oleh karena itu, tidak jarang dalam sebuah wawancara, subjek menceritakan banyak hal yang tidak ditanyakan sama sekali, atau tidak ada dalam panduan wawancara. Pewawancara seyogyanya tetap mengikuti alur cerita dari responden sepanjang apa yang disampaikan subjek masih dalam jalur atau konteks penelitian. Pada akhirnya panduan wawancara bukanlah harga mati untuk tidak bisa dirubah dan digunakan secara fleksibel di lapangan.

2. Pencarian Subjek Penelitian

Pencarian subjek penelitian dilakukan oleh peneliti pertama kali dengan mencari informasi tentang daftar Kantor Akuntan Publik (KAP) di Surabaya. Peneliti tidak melakukan pemilihan atau pengkategorian apapun pada daftar akuntan publik yang ada tersebut. Hal ini dilakukan peneliti dengan pertimbangan bahwa pertanyaan penelitian yang ingin dijawab dalam penelitian ini adalah tentang dinamika pengambilan keputusan audit akuntan publik. Pertanyaan penelitian tersebut menekankan pada bagaimana proses yang terjadi atau langkah-langkah yang dilakukan akuntan publik dalam mengambil keputusan audit serta faktor-faktor yang mempengaruhi. Pertimbangan peneliti dalam pencarian

subyeknya adalah bahwa jawaban pertanyaan penelitian dapat diperoleh dari orang yang mempunyai wewenang dalam pengambilan keputusan audit. dalam hal ini adalah partner, maupun dari orang-orang yang terlibat dalam pengambilan keputusan audit akuntan publik. Oleh karena itu, peneliti menghubungi orang-orang yang mempunyai wewenang maupun yang terlibat dalam pengambilan keputusan tersebut dan mau memberikan jawaban atas pertanyaan-pertanyaan peneliti tentang hal tersebut. Setelah peneliti menghubungi satu per satu Kantor Akuntan Publik tersebut, peneliti mendapatkan kesempatan untuk melakukan interview dengan dua orang subyek, yaitu subyek FA2411TR dan HA312KA. Hasil interview dari kedua subyek tersebut selanjutnya dianalisis oleh peneliti, namun ternyata hasil analisis itu belum bisa menjawab pertanyaan penelitian. Oleh karena itu, peneliti berusaha menghubungi kembali kedua subyek tersebut untuk melakukan interview lagi. Selain itu, peneliti juga berusaha menghubungi orang-orang kompeten lainnya untuk diminta kesediaannya menjadi subyek penelitian ini. Peneliti memperoleh kesempatan untuk melakukan wawancara dengan DE2203LP. Subyek DE2203LP selanjutnya menghubungkan peneliti dengan DI1003RR yang merupakan salah satu orang yang terlibat dalam pengambilan keputusan audit di Kantor Akuntan Publik. Selain itu, DE2203LP selanjutnya juga memberikan informasi tentang orang kompeten lainnya yang dapat membantu sebagai subyek, yaitu WI1104RT.

3. Persiapan Wawancara

Seperti yang telah peneliti jelaskan diatas, bahwa dalam melakukan wawancara peneliti menggunakan panduan umum wawancara. Oleh karena itu,

persiapan yang dilakukan peneliti sebelum pelaksanaan wawancara, disamping membuat janji tentang waktu dan tempat pelaksanaan wawancara dengan subyek, persiapan lainnya adalah menyusun panduan umum wawancara. Dalam penyusunan panduan umum wawancara tersebut peneliti mengacu pada pertanyaan penelitian, “Bagaimana dinamika pengambilan keputusan audit pada akuntan publik?”. Oleh karena itu, persiapan lain yang juga dilakukan peneliti adalah membaca dan berdiskusi mengenai hal-hal yang berkaitan dengan akuntan publik.

Disamping persiapan substantif, peneliti juga melakukan persiapan yang bersifat administratif dan operasional. Peneliti mempersiapkan *tape recorder*, baterai, beberapa kaset serta *mini-microfon* untuk merekam. Alat inilah yang selalu peneliti gunakan untuk melakukan wawancara dengan subyek. Selain alat-alat diatas, peneliti juga melakukan persiapan terhadap kesiapan melakukan pengamatan atau observasi selama wawancara berlangsung. Tidak ada persiapan yang berarti dalam observasi tersebut, diantaranya ketajaman penglihatan, kemampuan untuk mencatat hal-hal yang relevan dengan tujuan penelitian serta kemampuan untuk mengingat dan merekap hasil observasilah yang dibutuhkan.

B. Pelaksanaan Penelitian

1. Pelaksanaan Wawancara

Setelah mencoba menghubungi satu per satu Kantor Akuntan Publik dan menyatakan maksud serta meminta izin untuk melakukan pengambilan data melalui wawancara dengan orang yang terlibat maupun bertanggung jawab dalam

pengambilan keputusan audit pada Kantor Akuntan Publik tersebut, peneliti akhirnya menemukan orang yang melakukan dan bertanggung jawab dalam pengambilan keputusan audit serta mampu dan mau membantu peneliti mencari jawaban atas pertanyaan penelitiannya. Peneliti selanjutnya melakukan tindak lanjut dengan membuat janji tentang waktu dan tempat pelaksanaan wawancara. Hal ini dilakukan karena wawancara dilaksanakan dengan menyesuaikan pada jadwal waktu luang dari subyek. Hal tersebut memang sudah menjadi prinsip bagi peneliti untuk sebisa mungkin tidak mengganggu aktivitas dari subyek, sehingga konsekuensinya penelitalah yang harus menyesuaikan jadwal wawancara dengan jadwal subyek. Prinsip ini pun juga peneliti sampaikan kepada subyek.

Wawancara dilakukan dalam dua sesi. Sesi pertama adalah wawancara dengan dua subyek pertama, yaitu FA2411TR dan HA312KA yang diperoleh peneliti dari daftar Kantor Akuntan Publik di Surabaya dengan menggunakan pedoman wawancara lama yang ternyata belum bisa menjawab pertanyaan penelitian. Sesi kedua adalah wawancara yang dilakukan peneliti dengan selain kedua subyek tersebut, yaitu DE1303LP, WI2803RT dan DI2803RR serta wawancara ulang dengan dua subyek pertama dengan menggunakan pedoman wawancara baru diatas.

Untuk memperjelas gambaran rincian pelaksanaan wawancara yang dilakukan, berikut ini kami sajikan tabel jadwal pelaksanaan wawancara:

Tabel 4.1. Jadwal Pelaksanaan Wawancara

No.	Kode Subjek	Tanggal	Waktu	Lokasi
1.	FA2411TR	24 November 2005	09.00-09.30 WIB	Teras rumah subyek
		10 Desember 2005	09.00-09.40 WIB	Teras rumah subyek
		1 Maret 2006	09.00-09.30	Teras rumah subyek
2.	HA312KA	3 Desember 2005	14.00-14.45 WIB	Ruang pimpinan di Kantor subyek
		4 Maret 2006	13.00-13.25	Ruang pimpinan di Kantor subyek
Sesi Kedua				
3	DE1303LP	13 Maret 2006	08.30-08.45 WIB	Laboratorium PPA Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga
		22 Maret 2006	08.30-09.10 WIB	Laboratorium PPA Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga
		27 Maret 2006	15.30-16.00 WIB	Laboratorium PPA Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga
4	WI2803RT	28 April 2006	19.15-19.45 WIB	Ruang tengah rumah subyek
		1 April 2006	16.00-16.20 WIB	Ruang tengah rumah subyek
5	DI1803RR	18 Maret 2006	11.00-11.30 WIB	Ruang rapat kantor subyek
		8 April 2006	09.00-09.20 WIB	Ruang rapat kantor subyek

Wawancara yang dilakukan peneliti dengan subyek DI1803RR sedikit berbeda dengan wawancara peneliti dengan subyek lainnya. Pada saat wawancara belum dilakukan, subyek menanyakan pada peneliti jawaban yang bagaimana yang diinginkan peneliti, apakah jawaban yang jujur atau dibaik-baikkan. Wawancara terhadap subyek DI1803RR dilakukan peneliti tanpa menggunakan alat bantu perekam. Hal ini karena subyek DI1803RR tidak menginginkan adanya

alat perekam pada waktu wawancara dilaksanakan. Oleh karena itu, peneliti berusaha mencatat semua jawaban dan perkataan subyek selama wawancara tersebut.

C. Deskripsi Subyek Penelitian

Subyek penelitian ini seluruhnya berjumlah lima orang. Semuanya merupakan orang-orang yang mengetahui dan terlibat dalam pengambilan keputusan audit akuntan publik. Tiga dari subjek tersebut adalah partner dari sebuah Kantor Akuntan Publik, yaitu FA2411TR, HA312KA dan W11104RT. Sedangkan dua diantaranya merupakan orang kompeten yang mengetahui dan terlibat atau pernah melakukan pengambilan keputusan akuntan publik, yaitu DE1303LP dan DI1803RR. Satu diantara kelima subjek di atas berjenis kelamin perempuan, yaitu DE1303LP. Semua subjek berdomisili di Surabaya. Subyek-subyek tersebut semuanya muslim kecuali subyek HA312KA.

Rata-rata subyek berpengalaman sebagai orang yang melakukan dan bertanggung jawab dalam pengambilan keputusan audit di Kantor Akuntan Publik kurang lebih selama 15 tahun. Untuk segi pendidikan, semua subyek mempunyai latar belakang pendidikan sebagai akuntan (profesi). Sedangkan untuk segi latar belakang pekerjaan, subyek HA312KA dan W11104RT adalah juga sebagai pengajar (dosen). Untuk segi pengalaman kerja, subyek HA312KA, mempunyai pengalaman kerja di bidang *management services* di Kantor Akuntan Publik lain selama tiga tahun sedangkan di Kantor Akuntan Publik tempat subyek bekerja saat ini adalah selama kurang lebih empat belas tahun, pertama kali sebagai senior

auditor. Subyek FA2411TR, mempunyai pengalaman kerja sebagai auditor di BPKP selama dua puluh lima tahun sedangkan di Kantor Akuntan Publik tempat subyek bekerja saat ini adalah selama lima belas tahun dan dari awal adalah sebagai orang yang melakukan dan bertanggung jawab dalam pengambilan keputusan audit. Sedangkan subyek W11104RT juga merupakan pengajar (dosen) luar biasa di beberapa universitas selain sebagai akuntan publik. Ia mempunyai pengalaman sebagai supervisor audit di Kantor Akuntan Publik lain dan sebagai pegawai BULOG. W11104RT memulai karir di Kantor Akuntan Publik saat ini sebagai partner sejak tiga belas tahun lalu. Subyek DI1803RR adalah seorang asisten manager di sebuah Kantor Akuntan Publik yang ikut terlibat dalam pengambilan keputusan audit akuntan publik. Sedangkan DE1303LP adalah seorang mantan senior auditor di sebuah Kantor Akuntan Publik dan pengajar mata kuliah auditing serta auditor yang menangani audit operasional di sebuah lembaga Universitas negeri di Surabaya.

Pengamatan sementara menunjukkan bahwa karakteristik subyek dipengaruhi oleh profesi masing-masing subyek. Dimana subyek pertama, kedua dan ketiga merupakan orang yang bertanggung jawab langsung pada keputusan audit akuntan publik. Sedangkan dua subyek lainnya, yaitu DE1303LP dan DI1803RR adalah orang yang terlibat/pernah terlibat dalam pengambilan keputusan audit akuntan publik, namun tidak bertanggung jawab langsung pada keputusan audit akuntan publik tersebut.

Untuk lebih jelasnya, akan kami sajikan rincian karakteristik subjek penelitian sebagai berikut :

Tabel 4.2. Karakteristik Subjek Penelitian

No.	Subjek	Profesi	Struktur Kantor
1.	FA2411TR	Partner KAP	Partner, ketua tim, anggota tim
2.	HA312KA	Dosen tetap Fakultas Ekonomi UNAIR, Partner KAP	Partner, manajer, supervisor, asisten
3	WI2803RT	Dosen Luar Biasa Fakultas Ekonomi, Sekretaris Ikatan Akuntan Indonesia, Partner KAP	Partner, manajer, supervisor, senior, junior auditor
4	DI1803RR	Asisten Manager Kantor Akuntan Publik	Partner, manajer, asisten manager, supervisor, senior auditor, junior auditor
5	DE1303LP	Dosen tetap Fakultas Ekonomi UNAIR, staf audit operasional PAPSI UNAIR, ex. senior auditor KAP	—

D. Deskripsi Proses Administratif Pengambilan Keputusan Audit oleh Akuntan Publik

Akuntan publik merupakan salah satu jenis auditor yang dianggap sebagai auditor independen yang bertanggung jawab atas audit laporan keuangan historis dari seluruh perusahaan publik dan perusahaan lainnya. Akuntan publik terdaftar memiliki surat ijin praktek untuk melakukan profesinya sebagai akuntan publik yang dapat memberikan bermacam-macam jasanya, diantaranya jasa attestasi, jasa perpajakan, jasa konsultasi manajemen maupun jasa akuntansi dan pembukuan. Akuntan publik terdaftar yang memiliki surat ijin praktek dapat melakukan profesinya melalui Kantor Akuntan Publik terdaftar dengan mempekerjakan beberapa staf. Akuntan publik mempunyai wewenang untuk mengeluarkan opini

audit atas laporan keuangan perusahaan klien dan bertanggung jawab atas opini tersebut.

Struktur Kantor Akuntan Publik secara umum terdiri dari partner, manajer, supervisor, senior auditor dan junior auditor (HA312KA/43-44). Ini adalah jenjang fungsional yang lengkap dalam Kantor Akuntan Publik. Namun struktur tersebut berbeda pada masing-masing Kantor Akuntan Publik. Kantor Akuntan Publik yang besar bisa memungkinkan ada jenjang fungsional yang lengkap. Sedangkan untuk Kantor Akuntan Publik yang lebih kecil, dari lapangan bisa langsung ke partner (WI12803RT/38-41). Beberapa kantor akuntan publik juga menggunakan tenaga mahasiswa sebagai *part timer*. Hal ini disesuaikan dengan stok pekerja setiap akhir tahun (DE1303KP/70-75).

Selain berbeda dalam hal jumlah dan kelengkapan personel, perbedaan juga terdapat dalam struktur organisasinya sendiri. Hal ini tergantung dari ukuran Kantor Akuntan Publik dan ukuran klien atau perusahaan. Kantor Akuntan Publik kecil yang lebih banyak menangani perusahaan-perusahaan kecil, struktur kantornya hanya terdiri dari auditor atau tim audit, ketua tim dan partner. Hal ini karena pada umumnya lingkup usaha klien yang ditangani tidak terlalu besar. Struktur organisasi Kantor Akuntan Publik tidak memberikan batasan-batasan kaku dalam penugasan auditnya. Jabatan-jabatan pada struktur Kantor Akuntan Publik besar yang terdiri dari partner, manajer, supervisor, senior auditor dan junior auditor dapat tidak digunakan seluruhnya ketika menangani klien atau perusahaan kecil (WI12803RT/45-47). Ketika menangani klien atau perusahaan kecil, Kantor Akuntan Publik besar mungkin hanya akan membentuk tim yang

terdiri dari supervisor, senior auditor dan junior auditor dalam penugasan auditnya (WI12803RT/50-51). Perhitungan ini tergantung pada pemilik. Jumlah karyawan sehubungan dengan biaya (*cost*) yang harus dikeluarkan juga bisa menjadi salah satu bahan perhitungannya (DE1303KP/78-80). Diantara peran-peran tersebut, akuntan publik yang bertanggung jawab atas keputusan laporan audit yang berupa opini audit adalah partner.

Junior auditor memiliki peran sebagai staf lapangan atau pelaksana audit. Dalam pelaksanaan tugasnya tersebut junior auditor bekerja berdasarkan audit program yang telah disusun oleh partner, manager, supervisor dan senior auditor. Hasil pekerjaan junior auditor dituangkan dalam *working paper audit* atau kertas kerja audit. Sedangkan senior auditor adalah sebagai koordinator lapangan yang bertanggung jawab atas pekerjaan audit junior auditor. Supervisor sering kali disebut sebagai ketua tim, dimana bertanggung jawab atas pekerjaan senior dan junior auditor. Selanjutnya, manager bertanggung jawab atas pekerjaan supervisor, senior dan junior auditor. Terakhir, partner bertanggung jawab atas laporan audit yang telah disusun oleh staf selama penugasan auditnya.

“Supervisor, manager, partner itu dilibatkan dalam perencanaan auditnya, sejak awal, untuk menentukan tujuan dan program audit. Jadi tiga itu, kalau tiga itu sudah tersusun, kemudian implementasi di lapangan itu oleh asisten, asisten-asisten itu yang menjalankan program audit yang sudah disusun tadi..., kemudian jalan, lalu disupervisi oleh supervisor, manager dan partner secara berlapis” (WI12803RT/54-58)

“Junior hanya sebatas pelaksana, melaksanakan audit program yang telah disusun supervisor dan manager. Senior, mengawasi pelaksanaan junior. Ketua timnya supervisor. Manager bertanggung jawab atas semua pekerjaan itu. Laporan audit tanggung jawab partner” (HA403KA/623-626)

“kalau senior itu dia sudah diberikan peran sebagai penanggung jawab dalam suatu penugasan audit. Jadi istilahnya koordinator lapangan lah...” (DE1303KP/86-87)

“Kalau junior, karena mereka baru masuk, dia belum dilibatkan dalam proses planning tapi dia diberikan prosedur audit yang sudah jadi untuk dijalankan dengan supervisi dari atasannya” (DE1303KP/94-96)

“semi senior itu menggabungkan ketiganya dengan mereview pekerjaan-pekerjaan tersebut, nanti dari semi senior naik trus proses reviewnya itu, sampai senior, supervisor, manager sampai partner” (DE1303KP/105-107)

Akuntan publik mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan pada masing-masing jabatan dalam struktur Kantor Akuntan Publik. Pendelegasian wewenang keputusan itu berbeda-beda tergantung tingkat masalahnya. Dimana permasalahan tersebut tidak dapat ditentukan secara pasti melainkan berkembang dalam pelaksanaan audit.

“Makin keatas, keputusan-keputusan yang dibuat makin luas, membutuhkan pertimbangan-pertimbangan yang banyak, sebaliknya, makin ke bawah tidak perlu pertimbangan, hanya melaksanakan. Partner pertimbangannya lebih kompleks, tentang opininya, kantornya, stafnya..., tanggung jawabnya banyak” (HA403KA/626-630)

“Ada wewenang yang didelegasikan ke senior, supervisor, manager dan partner. Jadi tergantung dari tingkat masalahnya..” (W112803RT/182-183)

“Ya, banyak sekali, misalnya, terhambat dalam melakukan perhitungan persediaan, itu alternatif prosedurnya bagaimana...auditor lapangan tidak boleh memutuskan sendiri, harus diputuskan oleh supervisor. Jadi tidak ada batasan baku, berkembang sekali... (W112803RT/185-187)

Akuntan publik mendelegasikan pengambilan keputusan opini audit pada manager. Keputusan opini audit yang telah ditetapkan manager tersebut selanjutnya akan direview kembali oleh partner. Manager membuat keputusan opini audit berdasarkan batasan aturan yang berlaku. Staf auditor hanya mengungkapkan fakta data-data di klien dan resiko-resiko yang ada.

“Iya..., tapi yang maju ke partner itu manager, itu biasanya sudah ada report jadi, sudah punya opini yang kira-kira itu..., pantas dikeluarkan, baru maju ke partner” (DE1303KP/121-122)

“Ya, sebenarnya kalau ngomong batasan keputusan yang bisa diambil..., itu kita ini kan punya standar pelaksanaan..., jadi batasannya ya..., disitu. Kita ini kan cuma mengungkapkan fakta-fakta..., ini kenyataan di klien, risikonya seperti ini. Nah, terserah partner..., yang memutuskan, yang sign itu partner. Jadi kita sudah ungkapkan fakta, sudah ungkapkan risikonya..., sekarang tinggal dia berani nggak tanda tangan, kalau misalnya klien nekat minta opini wajar padahal kondisinya tidak seperti itu, secara aturan, teori, itu sudah nggak bisa opini wajar” (DE1303KP/138-143)

Pendelegasian wewenang di atas tidak terjadi pada akuntan publik kecil yang hanya terdiri dari partner, ketua tim dan anggota tim audit. Hal ini karena pengambilan keputusan yang terjadi pada akuntan publik kecil dilakukan secara bersama-sama melalui diskusi.

“Nggak ada batasan..., kalau saya tidak ada batasan itu..., semua bisa mengambil keputusan, dibicarakan sama-sama, apa pendapatnya, kenapa, dasarnya apa...” (FA0104TR/718-720)

Audit yang dilakukan oleh akuntan publik adalah berdasarkan permintaan klien atau perusahaan.

“Hampir nggak ada bedanya dengan BPKP, cuma BPKP itu tidak diminta oleh obyek, oleh perusahaan, memang anggaran dasarnya mengharuskan diperiksa oleh BPKP tapi kalau di KAP, walaupun anggaran dasarnya mengharuskan untuk diperiksa tapi jarang perusahaan-perusahaan yang mau sukarela minta diperiksa, kecuali dia minta kalau ada kebutuhan, seperti minta kredit di bank yang mengharuskan persyaratan, baru dia minta” (FA2411TR/45-49)

“Oh ya..., kita tidak bisa menawarkan tapi kita diminta, itu yang penting” (W112803RT/72)

Keputusan menerima atau menolak suatu penugasan audit diambil oleh partner. Partner mempertimbangkan keputusan menerima atau menolak suatu penugasan audit melalui pelaksanaan survei.

“Seharusnya kita tanya dulu, laporan auditnya diperlukan untuk apa, karena ada yang menilai kewajaran laporan keuangan, mencari kecurangan, nah itu yang kita lihat. Setelah ini kita survey dulu, besarnya perusahaan itu, bagaimana sistimnya, karena mempengaruhi sistim akuntansi yang tidak baik sangat menyulitkan pemeriksa itu. Kalau baik, agak lain tarifnya, kalau tidak baik ya..kita perhitungkan itu : kira-kira berapa lama kita harus kerjakan, kita membayar pegawai kita berapa sampai selesai. Jadi kita mengadakan survey dulu...”(FA2411TR/55-61)

“Tidak.., waktu klien minta akan memerlukan jasa kita, biasanya berhubungan dengan partner atau manajer juga bisa. Setelah menghubungi kita kemudian kita akan memutuskan, apakah penugasan itu bisa diterima atau ditolak. Itu dengan mempertimbangkan beberapa factor, jadi tidak semua harus kita terima...”(HA312KA/52-55)

“Setelah kita diminta untuk melakukan audit kita diminta untuk melakukan survei” (W112803RT/72-73)

“Jadi kita harus memahami bisnis klien, manajemennya, going concernnya atau kelangsungan hidup perusahaan ke depannya bagaimana, proses bisnisnya, pokoknya mempelajari segala sesuatu tentang perusahaan itu, itu semua untuk menentukan resiko audit. Kalau nantinya resiko auditnya masih ada dalam range batasan kita, ya...kita bisa terima sebagai klien, kalau tidak ya..., kita tanya lagi, berani tidak...” (DE2203KP/259-263)

Tujuan dari survei adalah untuk mengetahui bisa atau tidaknya audit dilakukan atau auditabilitas suatu perusahaan dan besarnya audit yang akan dilakukan. Survei dilakukan untuk mengetahui apakah auditor dapat memperoleh bukti yang mendukung keputusan laporan audit atau opininya nanti.

“Eee, itu mempertimbangkan faktor resiko, kemudian tentu saja : apakah itu *auditable* atau tidak, artinya laporan keuangan yang diminta itu memungkinkan untuk di audit atau tidak di audit, misalnya neraca tidak ada, pembukuan tidak ada, ya terang tidak mungkin...”(HA312KA/58-60)

“Besarnya pekerjaan yang akan dilakukan dan bisa tidaknya pekerjaan itu dilakukan” (W112803RT/167)

Akuntan publik dapat memutuskan untuk menolak penugasan audit atau kliennya bila informasi yang diperoleh dari survei menunjukkan bahwa akuntan publik tidak dapat memperoleh bukti yang cukup untuk mendukung keputusan laporan auditnya nanti

“Pembukuannya tidak sesuai dengan semestinya, artinya laporan keuangan itu tidak bisa diruntut, tidak bisa diuji dari proses akuntansi yang dia punya, banyak angka yang sim salabim, misalnya..., tentu tidak bisa dilakukan audit” (W112803RT/118-120)

“Trus audit dalam situasi konflik, internalnya dalam situasi konflik sehingga auditor ada kemungkinan sangat dipengaruhi oleh salah satu pihak yang berkonflik, itu auditor juga bisa menolak...” (W112803RT/120-122)

“Ya, auditor yang tidak mempunyai kompetensi audit pada jenis usaha yang bersangkutan, dia tidak mempunyai tenaga audit yang bisa diajak kerja sama untuk itu, auditor juga bisa menolak” (W112803RT/124-126)

“Itu pertimbangan aspek hukum, dimana masalah atau aspek hukum yang terkait dengan bisnis klien itu akuntan tidak kuasai, banyak kontrak-kontrak dengan luar negeri, materi kontrak kita nggak kuasai, bahasa Inggrisnya...Intinya bahwa auditor ini, nantinya tidak akan memperoleh suatu bukti yang cukup memadai lah dalam rangka mendukung opininya...” (W112803RT/130-133)

Kenyataan yang terjadi sebenarnya pada beberapa Kantor Akuntan Publik, terutama Kantor Akuntan Publik kecil, survei tidak selalu dilakukan. Keputusan penerimaan klien atau penugasan audit hanya dipertimbangkan berdasarkan informasi yang diperoleh melalui interview dengan klien. Informasi yang dicari tahu partner pada Akuntan Publik kecil hanya tentang tenaga akuntansi yang digunakan klien dan omzet perusahaan klien. Hal ini dilakukan untuk mempercepat pengambilan keputusan penerimaan penugasan audit. Informasi tentang tenaga akuntansi yang digunakan klien digunakan untuk mengetahui

kemampuan klien dalam membuat laporan keuangan sesuai standar akuntansi keuangan serta apakah ada pembagian kerja atau tidak. Sedangkan informasi tentang omzet usaha klien digunakan untuk mengetahui apakah perusahaan klien bermasalah atau tidak, hidup matinya perusahaan, serta kemampuan membayar klien.

“Seharusnya begitu tapi sekarang nggak begitu. Kalau akuntan-akuntan kecil nggak, Kalau kita survey dulu nanti perusahaan itu nyari aja itu akuntan lain, karena terlalu banyaknya akuntan, itu persaingan tidak sehat..Jadi kita kalau sudah tanya perusahaan Bapak omzetnya berapa, kita sudah tanya itu omzetnya, Bapak make tenaga akuntansi pendidikannya apa, cukup itu saja, Kalau pendidikannya minimal D3 atau ada akuntannya, kita pasang tarif yang agak...” (FA2411TR/63-68)

“Kita lihat apa bisa mbayar saya, kalau omzetnya kecil masa` bisa bayar saya, kalau omzetnya besar bisa bayar saya ini. Omzet juga bisa lihat bahwa perusahaan hidup atau mati. Omzetnya kecil, nah ini perusahaan ini ada masalah ini...” (FA2411TR/135-137)

“pekerjaan itu dibagi-bagi, ada yang terima uang, menyetujui pengeluaran uang lain, membeli barang lain, nah itu sudah ada pembagian kerja. Kalau satu orang menangani semua, itu agak..rumit kita” (FA2411TR/140-142)

Survei pada Kantor Akuntan Publik kecil yang hanya terdiri dari partner, ketua tim dan anggota, dilakukan sendiri oleh partner. Pertimbangan keputusan penerimaan klien atau penugasan audit diperhitungkan sendiri oleh partner.

“Survey, itu kebanyakan saya lakukan sendiri, saya lakukan sendiri... kadang kala saya bawa cuma satu orang gitu, tapi tidak menentukan mereka itu. Jadi saya cuma minta data, bagaimana tingkat akurasi angka-angkanya dia, sistimnya bagaimana, pengendalian internnya bagaimana, saya mutuskan” (FA2411TR/90-93)

“Tapi masalah biaya saya menentukan sendiri, karena saya yang menggaji mereka, kalau misalnya biaya, fecnya itu kurang, saya nomboki...” (FA2411TR/94-95)

Pada Kantor Akuntan Besar, keputusan penerimaan klien atau penugasan audit tidak hanya dilihat melalui interview dengan klien saja melainkan juga melakukan survei ke lapangan. Akuntan publik atau partner menunjuk staf yang mempunyai kompetensi yang sesuai dengan bisnis atau bidang usaha klien untuk memahami bisnis klien dan mengumpulkan data-data yang akan digunakan untuk memutuskan bisa atau tidaknya audit dilakukan dan besarnya audit tersebut.

“Jadi kita melihat dari laporan yang ada tentunya, kemudian survey di lapangan. Bukan hanya diskusi saja, survey di lapangan” (HA312KA/70-71)

“ya kalau ndak partner, manajer bisa melakukan survey, artinya bisa memahami keadaan klien dan bisa memutuskan, memberi masukan untuk bisa diterima atau tidak” (HA312KA/115-116)

“Penunjukkan oleh partner pada staf yang kompeten di bidang yang bersangkutan, misalnya untuk perkebunan, ya kita tunjuk surveyor yang memang kompeten di bidang perkebunan” (W112803RT/105-106)

Klien dapat mengajukan permintaan audit pada akuntan publik selama beberapa kali. Permintaan audit klien terhadap akuntan publik yang sama dibatasi selama lima tahun berturut-turut. Survei sebagai sarana untuk memperoleh informasi yang diperlukan dalam mempertimbangkan keputusan penerimaan klien atau penugasan audit untuk kedua kalinya pada klien yang sama tidak selalu atau tidak terlalu penting dilakukan.

“Kalau sudah pernah dilakukan, ndak dilakukan lagi.... satu kali aja gitu. Jadi kalau pemeriksaan berulang-ulang, itu ndak..satu kali aja surveynya” (FA2411TR/615-616)

“survei memang sudah tidak menjadi terlalu penting dilakukan karena kita sudah lihat sebelumnya tho...” (HA403KA/605-605)

“Kalau audit ulang, survei tidak menjadi terlalu penting dibandingkan audit pertama kali ya...” (W11104RT/396-397)

Tujuan dari survei adalah untuk mengetahui bisa atau tidaknya audit dilakukan atau auditabilitas suatu perusahaan dan besarnya audit yang akan dilakukan. Kedua hal itu menjadi pertimbangan partner dalam memutuskan menerima atau menolak suatu penugasan audit. Pelaksanaan survei akan menghasilkan informasi tentang tingkat kesulitan audit, lama audit serta biaya dan staf yang dibutuhkan. Informasi-informasi tersebut dibahas bersama oleh partner dan manager untuk menentukan fee audit yang harus dibayar klien dan staf-staf yang akan ditunjuk untuk melakukan audit.

“Eee, itu mempertimbangkan faktor resiko, kemudian tentu saja ; apakah itu *auditable* atau tidak, artinya laporan keuangan yang diminta itu memungkinkan untuk di audit atau tidak di audit, misalnya neraca tidak ada, pembukuan tidak ada, ya terang tidak mungkin..”(HA312KA/58-60)

“Nah, hasil survei ini belum tentu akuntan publik ini menerima atau layak bahwa klien ini *auditable*. Kalau tidak, maka akuntan publik bisa tidak menerima atau menolak pekerjaan itu” (W112803RT/81-83)

“Jadi survei itu dilakukan untuk menentukan bisa atau tidaknya audit dilakukan, kalau bisa itu membutuhkan waktu dan tenaga berapa, kalau pertanyaan itu tidak bisa dijawab, ya audit tidak bisa dilakukan...” (W11104RT/405-407)

“Iya, kita mesti kenal dulu baru ke harga, karena kan perusahaan pengaruh juga ke harga, misalnya pengendalian internnya jelek, dokumennya morat-maret, tidak ada auditor internal, tapi manajemennya punya itikad baik, gimana caranya supaya perusahaanku ini jadi baik..., minta audit, kalau memang ada temuan, gimana perbaikannya. Kalau memang seperti itu, berarti kita kan perlu kerja keras..., karena pengendalian internnya jelek sehingga kita butuh lebih banyak bahan bukti, biaya yang besar itu kan..., semakin tinggi resiko perusahaan itu, ya..., tentunya biayanya juga semakin tinggi” (DE2203KP/270-276)

Akuntan publik kecil mempertimbangkan keputusan tentang feenya tanpa melalui diskusi. Keputusan tentang fee tersebut dipertimbangkan melalui

informasi yang diperoleh dari staf yang ditunjuk. Hal ini karena akuntan publik menghindari kerugian.

“masalah biaya saya menentukan sendiri, karena saya yang menggaji mereka, kalau misalnya biaya, feenya itu kurang, saya nomboki.” (FA2411TR/94-95)

“Jadi, itu yang mempengaruhi...,tingkat kesulitannya yang mempengaruhi. Dari pengalaman kita, kalau perusahaannya begini, tidak jauh dari sini. Jadi memang banyak gambungnya, sebenarnya itu...” (FA2411TR/112-115)

Persaingan antar Kantor Akuntan Publik menyebabkan akuntan publik menggunakan pertimbangan utama dalam pengambilan keputusannya tentang penerimaan klien atau penugasan audit. Pertimbangan utama dalam pengambilan keputusan penerimaan klien atau penugasan audit adalah faktor kesulitan audit yang akan dilakukan serta kemampuan membayar klien. Persaingan antar Kantor Akuntan Publik tersebut dapat mempengaruhi independensi akuntan publik dalam pengambilan keputusannya.

“Sering ada kuesioner mengatakan, bagaimana dengan persaingan KAP yang tajam ini, apa bisa mempengaruhi independensi, saya mengatakan ; bisa ya dan bisa tidak tapi kemungkinan besar tidak bisa independen kita, tergantung kita bagaimana anunya, karena kalau independent memang agak sulit kita dipake orang memang” (FA2411TR/358-362)

“Faktor kesulitan aja itu...yang pertama, yang paling anu...”(FA2411TR/631)

“Faktor resiko, auditable nggak...kalau nggak ada neraca, buku-bukunya nggak lengkap, kan resiko tinggi, susah...” (HA312KA/203-204)

“Mungkin ini ya..., kemampuan klien, kemampuan membayarnya, karena kita ada standar kan..tapi biasanya mereka sudah tahu, standarnya kira-kira berapa. Jadi tidak terlalu ini...” (HA312KA/206-207)

Pada Kantor Akuntan Publik besar yang terdiri dari beberapa orang partner, keputusan penerimaan klien atau penugasan audit dipertimbangkan dan diputuskan oleh partner yang bersangkutan. Diskusi dengan partner lainnya dapat dilakukan bila partner yang bersangkutan membutuhkan masukan atau informasi tambahan.

“Partner bisa memutuskan, jadi tidak harus bersama-sama tapi partner bisa memutuskan untuk bisa terima atau tidak dan bisa menentukan besarnya lingkup pekerjaan dan besarnya biaya yang harus diberikan” (HA312KA/82-84)

“Oh, bisa saja..., kalau partner itu mengharapkan adanya pertimbangan atau diskusi dengan yang lain, mengenai kemungkinan-kemungkinan, bisa saja...Bisa..., yang masalahnya tadi kalau ada kemungkinan pikiran, apakah kita bisa tangani atau tidak, faktor resiko, perlu ada pertimbangan ke dalam tapi kalau semua ok, tidak ada masalah, ya..dia bisa mutusi” (HA312KA/89-93)

“Eee, bisa saja, jadi bisa..., kalau tidak ada masalah artinya partner itu sudah bisa memutuskan, putuskan, tapi kalau partner merasa dia ingin mendapat masukan dari partner lainnya yang kemungkinan punya pengalaman, tahu tentang seluk beluk ini, bisa saja dia minta pertimbangan” (HA312KA/152-155)

Akuntan publik akan mengkonfirmasi keputusan penerimaan penugasan audit atau kliennya pada akuntan publik atau partner lainnya untuk menginformasikan dan mengatur jadwal kerja staf audit berkaitan dengan loading pekerjaan staf yang ada.

“merundingkan , mengenai *loading* dari pada asisten yang digunakan, karena bisa saja asisten itu di pake bersama-sama, sehingga mungkin mendiskusikan sehingga jadwal waktu yang diperlukan perlu ada penyesuaian atau ada koordinasi bisa saja..” (HA312KA/426-429)

Hasil diskusi partner dan manager kemudian dituangkan dalam proposal untuk selanjutnya diajukan ke klien.

“Setelah survey, nanti disusun proposal, ya..mengenai tadi itu lingkup pekerjaan, kemudian besarnya biaya, perhitungan waktu, berapa lama, berapa asisten, berapa waktu yang diperlukan oleh junior, oleh senior, manajer maupun partner untuk menentukan besarnya fee...” (HA312KA/119-122)

“Setelah kita melakukan survei, kita mengusulkan proposal audit. Nah, ada jangka waktu, ada skup, ada tim audit, ada rupiah yang harus dibayar klien, cara pembayarannya, audit reportnya bagaimana, dan sebagainya...kemudian itu diusulkan” (W112803RT/74-77)

“Dari proposal yang kita ajukan itu, katakanlah sudah disetujui, kemudian kita harus melakukan yang namanya *pre planning*” (DE2203KP/253-255)

Bila klien tidak setuju dengan ketetapan dalam proposal tersebut maka klien dapat mengajukan perubahan atas proposal yang telah disusun oleh partner dan manager itu. Kemudian partner dan manager mendiskusikan kembali usul perubahan yang diajukan klien. Oleh karena itu, keputusan penetapan fee yang harus dibayar klien bukan merupakan keputusan mutlak melainkan keputusan bersama yaitu hasil negosiasi antara klien dan akuntan publik yaitu partner.

“Ya negosiasi...” (FA2411TR/71)

“Ya, tawar menawar” (FA2411TR/160)

“Bisa, bisa saja negosiasi, meskipun kita sudah punya standar tapi bisa saja, tentu dalam batasan-batasan yang wajar...” (HA312KA/134-135)

“Perubahan itu bisa saja terjadi lingkup pekerjaan, yang dibuat proposal sama yang diinginkan klien itu ada perbedaan, kemudian mengenai waktu penyelesaian, contoh, misalnya diperhitungkan dengan jam kerja normal tapi klien mengharapkan lebih cepat, lebih awal dari yang diperhitungkan sehingga harus *over time*. bisa saja naik atau bisa saja turun...” (HA312KA/146-149)

“Bisa dibicarakan... mestinya kalau klien itu ya..bagaimana fee itu semurah-murahnya, tapi asal kita bisa nunjukkan rinciannya dan yang kita ajukan itu wajar, berapa ongkos partner per jam nya, manager per jam nya.... gitu...” (W112803RT/153-155)

“Negosiasi, negosiasi” (DE2203KP/278)

Klien akan mengajukan perubahan fee seminimal mungkin. Partner dan manager akan mempertimbangkan tawaran fee dari klien tersebut berdasarkan batasan-batasan tertentu, yaitu tarif masing-masing jabatan staf yang akan dibutuhkan untuk melakukan audit, dan ditambah sekian persen sebagai keuntungan dari Kantor Akuntan Publik.

“Saya, mesti menawar yang kira-kira lebih tinggi karena pasti dia akan nawar itu tapi sudah ada saya punya batasan sampai sekian tidak boleh turun lagi. Kalau dibawah itu, rugi nanti, saya harus nombok itu. Jadi berdasarkan survey itu, oh sekian lama ini dikerjakan, saya menggaji kalau satu bulan sekian-sekian, biaya operasional kantor bagaimana, nah dijumlahkan ditambah dengan sekian persen itu, kalau dibawah ini ndak boleh kita terima” (FA2411TR/339-344)

“Ya, dari situ kan nanti bisa diketahui jumlah orang dalam setiap tingkatan, mulai dari partner, manager, supervisor, senior, yunior yang dibutuhkan dari masing-masing ini, dimana masing-masing ini mempunyai tarif. Ya, waktu kali tarif ketemu jumlah rupiah...” (W112803RT/108-110)

“Waktu dan jumlah orang dan jabatan. Kalau kita cuma butuh staf lapangan..ya, senior, yunior trus partner ya..tentunya lebih murah lah...” (W112803RT/112-113)

“Ya, tentunya kita punya *rate* ya..., kita kerja itu berapa lama, kemudian dari kerja itu kita butuh berapa staf, itu kan jenjangnya lain-lain, tentunya itu nanti ada *rate* ”nya sendiri-sendiri, itu nanti yang dijadikan patokan.... kan ada time budget”nya to...” (DE2203KP/280-282)

“Ya..., biaya yang akan dikeluarkan untuk melakukan audit dan resikonya. Kalau perusahaan itu resikonya tinggi, kalau anu...,kan butuh biaya yang tinggi juga.... sekarang audit juga pake asuransi...” (DE2703KP/520-522)

Pada diskusi antara partner dan manager ini, keputusan akhir adalah tetap di tangan partner sedangkan manager hanya membantu partner memberikan masukan-masukan berdasarkan informasi yang diperoleh melalui survei yang telah dilakukan.

“Partner itu sendiri, tapi bisa menerima masukan dari manajer” (HA312KA/187)

“itu diputuskan ditingkat manager tapi yang meng”*acc*” tetep partner karena yang bertanggung jawab terhadap pekerjaan itu adalah partner, digodhog matengnya itu di supervisor dan manager” (W112803RT/170-172)

“Partner dan biasanya manager dilibatkan..., malah biasanya yang menetapkan fee itu manager ya..., karena dia yang paling tahu stafnya, komposisi stafnya, nanti diusulkan ke partner, diskusi dengan partner...” (DE2203KP/288-290)

“Ya partner ya..., yang *deal* menerima atau menolak klien itu partner...” (DE2203KP/342)

Pada Kantor Akuntan Publik yang terdiri dari beberapa orang partner, keputusan tentang fee akan didiskusikan dengan partner lain ketika tawaran fee yang diberikan klien berada dalam batas mepet.

“Lihat kasusnya ya..., karena sudah punya patokan, jadi tentu saja patokan itu kalau sudah diatas patokan itu sudah otomatis, dia bisa ambil sendiri kan..masing-masing partner, terkecuali biasanya untuk di dalam batas-batas mepet..., perlu diskusi...” (HA312KA/440-442)

Pertimbangan yang digunakan akuntan publik untuk membuat keputusan penerimaan klien atau penugasan audit pada kondisi tersebut adalah informasi tentang loading pekerjaan dan kemampuan membayar klien. Selain itu, akuntan publik juga mempertimbangkan faktor kesulitan audit.

“Pertama *faktor load*..., artinya kita kalau sudah penuh, kita tidak mungkin ada tawar menawar lagi..., yang kedua, mungkin karena kantor kita ini kantor kecil, tidak termasuk yang besar..., jadi mungkin juga ada pertimbangan kekuatan klien itu, kemampuan klien untuk membayar..Jadi, kalau dia tidak besar, mungkin kan harus ada pertimbangan lain yang harus kita pikirkan...” (HA312KA/452-456)

“Faktor kesulitan aja itu...yang pertama, yang paling anu...” (FA2411TR/631)

Keputusan tentang fee pada Kantor Akuntan Publik kecil tidak dibicarakan bersama staf melainkan dipertimbangkan sendiri oleh partner, bahkan kadang kala staf tidak mengetahui keputusan tentang fee tersebut.

“Penentuan fee, harus mutlak... tidak boleh sama dia, kadang kala mereka tidak tahu...” (FA2411TR/590-591)

Kadang kala akuntan publik memberikan kelonggaran dalam pengambilan keputusan tentang feenya dengan menanyakan kesanggupan membayar klien.

“Ya, kadang kala saya juga agak longgar sedikit, bahwa Bapak berani bayar berapa saya” (FA2411TR/499-500)

Pada beberapa kasus, klien dapat menawarkan fee yang lebih besar dari pada yang diajukan akuntan publik. Hal ini dilakukan klien agar akuntan publik bersedia memenuhi keinginannya untuk kepentingan perusahaan, misalnya klien ingin akuntan publik menaikkan nilai labanya agar kredit yang diajukan disetujui oleh bank.

“Pernah terjadi, sering terjadi begitu, tapi pada umumnya mereka itu tidak mau bayar lebih kita, permintaan banyak tapi dia mau kalau bisa mengeluarkan uang sekecil mungkin mereka, hampir tidak ada...., tapi ada juga mereka yang mengiming-iming gitu” (FA2411TR/163-165)

“Ya, macam-macam..., yang lebih mementingkan kepentingannya sendiri, misalnya tadi, menaikkan laba supaya kreditnya cair, mengecilkan nilai hutang, macam-macam tergantung kepentingan klien itu...dia punya kepentingan apa, minta kredit, mengecilkan pajak...tapi itu individual tergantung akuntan itu terpengaruh atau tidak” (W112803RT/244-247)

“Ya, banyak hal ya..., tergantung masalahnya, misalnya klien menolak terhadap jurnal penyesuaian, karena mungkin adanya jurnal penyesuaian itu labanya akan turun, kalau labanya turun, otomatis kan bonusnya nggak keluar, karena manager biasanya kan juga kompensasinya kan bonus. Bonus dihitung dari laba tahunan. Nah, karena ada kepentingan-kepentingan seperti itu jadi ada penolakan ya..., ya..repot ya....” (DE2203KP/204-208)

Tawaran fee yang lebih besar dari klien itu dipertimbangkan oleh partner dengan melihat data yang ada melalui masukan dari manager berdasarkan resiko yang akan diterima. Resiko yang menjadi pertimbangan dalam memutuskan permintaan klien itu adalah sangsi yang akan diterima oleh akuntan publik, baik yang berupa pemecatan sebagai anggota Ikatan Akuntan Indonesia maupun pembekuan ijin praktek akuntan publik. akuntan publik juga mempertimbangkan tentang kepastian resiko yang akan diterimanya. Dimana bila sangsi yang akan diterimanya itu belum pasti akan diterima dan kapan akan muncul maka akuntan publik akan cenderung membuat keputusan yang tidak sesuai Standar Profesional Akuntan Publik dan kode etik dengan memenuhi permintaan klien tersebut.

“Pernah terjadi, sering terjadi begitu” (FA2411TR/163)

“cuma saya harus melihat suatu pengetahuan bahwa semua data-data yang akan diperiksa ada, lengkap. Kalau tidak lengkap diluar tanggung jawab saya...” (FA2411TR/169-171)

“Ndak, saya diskusi dengan dia, bahwa Bapak maunya apa dengan kondisi begini, Bapak perlukan untuk apa.... disitu keluar dia punya ini, oh saya perlu ini Pak, saya dibantu ini, ini..sepanjang saya bisa membantu tapi kalau sudah membuat pembaca laporan jadi tersesat, maksudnya tersesat” (FA2411TR/384-387)

“Tidak pernah..kalau toh pernah ya..jarang sekali, dan ya..mestinya itu kan kalau tidak sesuai dengan resiko.., kita tidak terima” (HA312KA/217-218)

“kita selalu pertimbangan resiko. Kalau seandainya timbul klaim kemudian hari yang nilainya itu lebih besar dari fee yang kita terima tentu nggak mau kan... apalagi KAP besar yang dia sudah punya nama. Jadi meskipun sebenarnya dia juga butuh income yang lebih besar dari KAP kecil tapi resiko yang diterima juga lebih besar, menjaga nama...makanya benar-benar dipertimbangkan” (HA403KA/577-581)

“Begitu juga terhadap profesi akuntan publik, kalau resiko atas ketidakpatuhannya terhadap standar profesi itu tidak dalam waktu dekat diketahui dan kena sangsi dan belum pasti, maka orang akan tetep melanggar itu...” (WI12803RT/271-274)

“Jadi akuntan publik-akuntan publik yang akan membuat keputusan yang merupakan pelanggaran atau bertentangan dengan standar profesinya yang akan menimbulkan resiko yang tidak menguntungkan bagi dia, tentunya akan dihindari. Tapi kalau keputusannya itu tidak melanggar standar ya tidak apa-apa kan..., atau tidak terlalu melanggar. he...he..he” (W11104RT/340-344)

Keputusan yang ditetapkan bersama melalui kesepakatan antara akuntan publik dengan klien tidak hanya keputusan tentang jumlah fee yang harus dibayarkan klien melainkan juga tentang cara pembayaran fee tersebut. Dimana, pada umumnya klien memberikan fee nya secara bertahap atau termin, yaitu pada saat audit akan dimulai, audit selesai sekian persen dan pada saat audit selesai atau laporan audit terbit.

“Pada umumnya pada saat penandatanganan kontrak itu ada berapa persen yang dibayar, sebelum pekerjaan dimulai, trus kemudian pada saat pekerjaan selesai, pada umumnya seperti itu..” (W112803RT/157-159)

“Nggak.... nggak, kesepakatan...” (DE2703KP/590)

“biasanya kan pembayaran fee itu termin ya.... pertama pada saat tanda tangan kontrak, kedua, pada saat pekerjaan itu selesai berapa persen, ketiga, pada saat report itu final diterbitkan” (DE2203KP/208-210)

Akuntan publik tidak dapat langsung memutuskan untuk menolak permintaan klien atau kaku atau ketat dalam pengambilan keputusannya tersebut karena ia juga mempertimbangkan kelangsungan hidup Kantor Akuntan Publiknya. Dimana Kantor Akuntan Publik itu membutuhkan biaya untuk kelangsungan hidupnya, terdapat beban tetap yang harus ditutup, misalnya biaya gaji pegawai, listrik, telepon, dan lain-lain. Akuntan publik mengalami kesulitan dalam mempertimbangkan keputusannya, yaitu antara aturan yang berlaku atau income dari klien. Oleh karena itu, akuntan publik mempertimbangkan dulu

permintaan klien yang diajukan kepadanya. Akuntan publik akan memutuskan untuk memenuhi permintaan klien bila permintaan klien tersebut tidak menyesatkan pembaca laporan keuangan lainnya.

“Saya bilang beri waktu saya 5 hari untuk ini...karena kan tidak bisa saya langsung ini.., kan dalam sengketa ini, tidak bisa saya melihat anunya. cuma saya harus melihat suatu pengetahuan bahwa semua data-data yang akan diperiksa ada, lengkap. Kalau tidak lengkap diluar tanggung jawab saya...” (FA2411TR/168-171)

“kita juga tidak bisa benar-benar stright gitu, sepanjang tidak menyesatkan tadi...kalau menyesatkan, resikonya besar..., resikonya tidak sebanding kan ya...lebih baik nggak diterima” (HA403KA/574-576)

“kita juga tidak tahu ya.... bagaimana pertimbangan KAP itu padahal klien menawarkan fee, yang artinya income, sebagai profesi kita juga butuh income apalagi Kantor Akuntan Publik ini ada pegawai, ada biaya gaji, listrik, dan lain-lain...Oleh karena itu, harus benar-benar dipertimbangkan” (HA403KA/566-569)

“Ya, mungkin secara umum begini, saya sampaikan, KAP ini sudah menjadi suatu perusahaan ya.... yang ada laba rugi, menanggung beban tetap. Barangkali itu dipakai sebagai salah satu pertimbangan untuk menggenerit income, meskipun income itu beresiko. Ini alasan secara umum ya... lain lagi kalau KAP itu seperti praktek pengacara, pengacara pun sekarang ada kantornya, bukan praktek pribadi seperti dokter” (WI12803RT/145-150)

“dilema mbak..., di satu sisi dia harus mempertahankan aturan, aturannya sudah jelas tapi di sisi lain ada suatu konsekuensi yang harus dia tanggung, karena KAP ini kan stafnya banyak, tiap bulan ini kan harus jalan, bayar trus to...ya..., pertimbangan-pertimbangan seperti itu yang masih jadi kendala saat ini” (DE2203KP/212-216)

Permintaan klien dapat diungkapkan pada saat awal penugasan audit, pertengahan maupun pada saat penugasan audit akan berakhir. Permintaan klien yang diungkapkan pada saat audit akan dimulai tidak langsung diputuskan oleh akuntan publik melainkan ditunda sampai hasil pemeriksaan atau audit diketahui.

Akuntan publik akan mempertimbangkan dulu kemungkinan resikonya berdasarkan hasil pemeriksaan.

“Macam-macam..., ada yang diawal, di pertengahan, dan di akhir waktu report mau terbit” (DE2703KP/494)

“biasanya diawal itu sudah ada pembicaraan dengan partner begitu, kalau memang kliennya ada permintaan-permintaan itu..” (DE2703KP/499-500)

“Ya..., nanti kita kan ditugaskan untuk memeriksa ya mbak..., ya..., dilihat resikonya, nanti kan ada seperti matriks gitu lho mbak..., nanti kalau begini, ini resikonya ini..., trus comment oleh partner, kira-kira dia mampu gak menanggung resiko yang sudah kita susun ini” (DE2703KP/503-505)

“mestinya kalau memang ada resiko yang nantinya akuntan itu akan sulit untuk menerapkan standar, pada saat awal itulah diputuskan...” (W11104RT/436-438)

“Ada juga begitu...tapi sebenarnya tadi pertanyaan kita sudah mengarah.... untuk apa ini laporan ini ?...Oh, untuk pengesahan, rapat pemegang saham, sudah tahu dia, cuma saya minta Pak ; kalau bisa dianu, dibuat begini..” (FA2411TR/197-199)

Kantor Akuntan Publik besar memiliki kepentingan untuk menutup beban tetap yang lebih besar. Akuntan publik besar mempertimbangkan kepentingannya tersebut dalam pengambilan keputusannya. Namun, ia juga mempertimbangkan nama besar kantornya. Akuntan publik besar memikirkan ketergantungan fee nya pada klien dalam pengambilan keputusannya.

“Jelas..., bagaimanapun pertimbangannya mereka tetap dibayar oleh perusahaan . Bisa jadi mereka lebih ruwet itu...harus jaga nama, pertimbangan klien, klien bayar itu nggak kecil lho...KAP besar ada standar fee sendiri, tentu lebih besar..., gaji stafnya juga lebih besar” (FA0104TR/696-698)

“Ya..., itu logis aja sih..., KAP besar kan tentu stafnya banyak, standar staf juga beda, otomatis tarifnya juga pasti lebih..., itu tiap bulan..., sedangkan fee nya kan dari klien, bisa dengan pertimbangan untuk menutupi pengeluaran mungkin... KAP ini bukan cuma partner, ada manager, supervisor, staf-staf lain yang perlu dipertimbangkan juga” (HA403KA/583-584)

kan di survey dulu, saya surveynya saya salah ya, itu resiko saya...” (FA2411TR/490-493)

“Kalau sudah lakukan survey dan sudah ada teken kontrak, auditor akan melanjutkan” (HA312KA/382)

“klien setuju, lalu baru kita bikin kontrak, namanya bukan kontrak, tepatnya adalah surat perikatan audit, tanda tangan antara klien dengan partner” (W112803R1/87-88)

Keputusan penerimaan klien atau penugasan audit dapat berubah atau dibatalkan bila klien menginginkan perubahan lingkup audit atau terjadi perubahan opini yang telah dikemukakan akuntan publik sebelumnya.

“kalau sampai ada ketemuan fakta-fakta baru di dalam pemeriksaan yang akibatnya bisa berubahnya opini yang diperkirakan semula, bisa saja auditor memberitahukan pada klien untuk mengajukan pengunduran diri, membatalkan penugasan itu, bisa saja...” (HA312KA/383-385)

“Sudah ndak bisa..., namanya kontrak, etika..., sudah disepakati awal, ya..ndak boleh berubah, kecuali dari klien akan merubah skop penugasan sehingga dampaknya dari itu, itu baru bisa..., dari auditor tidak bisa...” (HA312KA/547-549)

Setelah itu, akuntan publik dapat mulai melakukan audit dengan tahap preplanning dengan menyusun audit program. Audit program merupakan perencanaan yang ditetapkan untuk melakukan audit. Penyusunan audit program melibatkan partner, manager, supervisor melalui diskusi. Keputusan perencanaan audit yang dibuat oleh Kantor Akuntan Publik besar yang berafiliasi dengan Kantor Akuntan Publik asing akan lebih bagus dari pada Kantor Akuntan Publik lokal.

“setelah itu kita membuat persiapan pekerjaan. Persiapan pekerjaan, ini kita menentukan, oh ini kalau memeriksa ini sekian hari, ini, ini...” (FA2411TR/151-153)

“persiapan pekerjaan ini ya orang saya, kan ada beberapa yang harus disiapkan, membikin kuesioner, internal control, membikin audit program, itu anak buah saya dipersiapkan, orang yang saya siapkan untuk memeriksa nanti itu” (FA2411TR/181-183)

“trus kita membuat suatu perencanaan audit, yang berisi tentang tujuan audit, program audit untuk semua pos laporan keuangan, itu untuk general audit, kalau periksa ini tujuannya apa, oleh siapa...Jadi perencanaan audit itu berdasarkan hasil survei” (WI12803R1/79-81)

“audit itu kan selalu diawali dengan preplanning ya... perencanaan... dalam perencanaan ini kompleks... ini beban terberat dalam penugasan audit itu..., karena di dalam proses planning ini nantinya kita itu akan melakukan prosedur yang bisa kita pake di perusahaan tertentu. Jadi di dalam proses planning ini, biasanya melibatkan top manajemen. Selain dari partner, manager, supervisor sampai senior itu terlibat dalam proses planning” (DE1303KP/90-94)

“Nah, untuk prosedur audit KAP-KAP yang berafiliasi dengan asing tentunya ya... lebih baik dari segi kualitas, penelitiannya sudah banyak untuk membuktikan itu. Kualitasnya lebih bisa dipertanggung jawabkan” (DE2703KP/439-441)

Keputusan menunjukkan staf audit dituangkan dalam audit program.

Keputusan menunjukkan staf audit dipertimbangkan berdasarkan kompetensi staf yang akan ditunjuk Keputusan menunjukkan staf audit melibatkan partner dan manager melalui diskusi. Diskusi ini dilakukan untuk menyesuaikan dengan loading pekerjaan staf yang ditunjuk. Selain itu, beberapa akuntan publik juga melakukan keputusan menunjukkan staf dengan mempertimbangkan karakter staf tersebut.

“Partner bersama-sama manager menentukan tim, tentu disesuaikan dengan *loading* pekerjaan dari asisten meskipun dasar pertimbangannya adalah yang akan ditugaskan asisten yang tentu sesuai dengan bidangnya, punya pengalaman, punya keahlian di bidang yang di tangani” (HA312KA/169-171)

“Kemampuan dan independensi. Kalau misalnya kita audit bank ya..... kita pake yang biasa mengaudit bank. Independen, kalau misalnya bapaknya dia kerja disitu ya.... kita jangan pake dia” (DE2703KP/549-551)

“Ya... kira-kira siapa yang menangani ini, yang kira-kira cocok menurut karakter perusahaan, karena karakter perusahaan ini juga...., sama semua sebenarnya tapi karakter orangnya berbeda-beda..., ada orang yang temperamennya keras, ada orang yang memang halus. Kalau halus ya, jangan kasih orang yang kira-kira keras, yang omongnya nggak karuan. Kita harus sesuaikan, karena kita kan ini kan penjual jasa”(FA2411TR/187-191)

Audit program ini selanjutnya akan dilaksanakan oleh junior auditor dengan supervisi dari senior auditor. Keputusan tentang pelaksanaan audit yang termuat dalam audit program ini dapat berubah bila ternyata data yang dibutuhkan tidak tersedia atau tidak dapat diperoleh. Oleh karena itu, junior auditor menginformasikan kondisi itu pada senior auditor dan senior auditor akan mengkonsultasikan kondisi tersebut pada supervisor dan manager untuk kemudian dibuat alternatif prosedur selanjutnya.

“Ada audit program, periksa ini, ini, ini...., kalau memang ternyata ada yang nggak bisa dilakukan, ada alternatif prosedur...., dibicarakan sama-sama, tim bilang ini nggak bisa dilakukan, gimana selanjutnya, apa yang bisa...., kita cari bukti untuk opini nanti” (FA0104TR/727-729)

“Makanya survei harus lengkap jadi perencanaannya bagus, apa saja yang diperiksa, bagaimana meriksanya...Kalau memang ada masalah itu kita ada alternatif prosedur, jadi gimana kalau ternyata data tidak ada, kita gunakan data lain yang mungkin mewakili atau bisa digunakan untuk melihat, contoh, data persediaan tidak ada, kita lihat data penjualan dan pembelian” (HA403KA/610-614)

“barang kali ada alternatif-alternatif. Kalau tidak ada alternatif, akuntannya tidak mempunyai bukti yang cukup, ya..opiniya disclaim” (W112803RT/101-102)

“Ya, itu pada dasarnya bisa dikurangi...karena masuk dalam materi kontrak..., ada hak dan kewajiban klien dan akuntan. Jadi dari awal itu sudah disepakati. Kalau memang terjadi seperti itu, nanti ada alternatif prosedur yang harus dilakukan.....” (W112803RT/317-319)

“Senior menginformasikan bahwa prosedur semula sesuai perencanaan audit, tidak dapat dilaksanakan, lalu supervisor meninjau dan

membicarakan dengan manager, manager kemudian menginformasikan ke partner, karena kan partner yang sign, disitu dia mempertimbangkan alternatif prosedur yang sudah dibuat senior, supervisor dan manager” (W112803RT/321-324)

“Ya... itu masalah yang timbul di lapangan ya... tapi kalau perencanaannya sudah baik, itu sudah kelihatan di awal. Jadi kita harus memikirkan alternatif prosedur yang lain” (DE2703KP/423-424)

“Yang pertama ya... oleh staf lapangan dan supervisor lalu dikonsulkan” (DE2703KP/429)

“Kalau misalnya prosedur perhitungan persediaan yang dilakukan itu ada lima tapi ternyata yang bisa dilakukan itu cuma empat, ya dia lalu mencari alternatif prosedur lain yang bisa menggantikan prosedur yang kelima itu” (DE2703KP/465-468)

Kecurangan atau kesalahan dalam laporan keuangan klien dilaporkan dalam kertas kerja audit oleh staf audit yang melakukan pemeriksaan di lapangan, yaitu junior auditor dan senior auditor. Keputusan pengungkapan kecurangan atau kesalahan laporan keuangan klien diputuskan oleh akuntan publik dengan masukan dari manager. Akuntan publik mempertimbangkan materiilitas kecurangan atau kesalahan laporan keuangan klien berdasarkan perkiraan. Akuntan publik hanya akan memberikan peringatan atas kecurangan atau kesalahan yang menurut pertimbangan akuntan publik tidak materiil. Kecurangan atau kesalahan yang menurut pertimbangannya materiil akan mempengaruhi keputusan opini laporan auditnya.

“dilihat dari besarnya kejadian, materiilnya pekerjaan, kejadian. Kalau materiil sekali, dia harus lapor pada saya” (FA2411TR/295-296)

“Pertimbangan aja, dilihat bahwa perusahaan ini besarnya kira-kira misal ya ada penyimpangan satu miliar..” (FA2411TR/329-330)

“Ya, pemeriksa sendiri, feeling mereka aja bahwa anu... pertimbangan professional saja kita bahwa kalau masih dibawa sepuluh persen, ndak materiil” (FA2411TR/323-333)

“Lapor..., dalam kertas kerja. Dia mengungkapkan disitu, pokoknya dalam laporan hasil pemeriksaan, cck on the spot di lapangan dia laporkan di dalam kertas kerja. Soal nanti akan diungkap atau tidak, itu urusan nanti, pihak manajer atau partner ” (HA312KA/276-278)

“Ada yang perlu diungkapkan dengan kita memberi peringatan, berbentuk..., tidak dalam laporan tapi peringatan pada management, hati-hati ada kesalahan ini, ini..harap diperhatikan, mungkin sistimnya, mungkin prosedurnya, mungkin *personnya*, tapi kalau itu sudah sangat materiil dan berbahaya bagi perusahaan kita akan bisa mempengaruhi opini...” (HA312KA/267-270)

“Ya itu tadi materiil atau tidak, berpengaruh ke laporan keuangan atau tidak, kalau auditor kan melaporkan semuanya, materiil atau tidak...” (HA312KA/281-282)

“Pertimbangannya, gambarannya begini..., kalau pos itu, misalnya hilang atau disajikan, penyimpangan itu katakanlah Rp.10 juta atau milliard rupiah, itu bisa berpengaruh terhadap pengambil keputusan eksternal yang menyesatkan atau tidak..., contohnya, sampoerna kemarin melaporkan labanya ada berapa kemarin itu...kalau tidak salah ada satu triliun sekian gitu..., itu misalnya ada pos yang selisihnya satu milliard, itu kan satu per seribu triliun..., itu kira-kira kan tidak terlalu mempengaruhi kualitas pengambil keputusan eksternal. Pengambil keputusan eksternal itu apa sih..., kalau kreditor dia layak tidak diberi pinjaman, besarnya berapa, suku bunganya. Jangka waktunya..Kalau labanya sudah sekian triliun nyimpang sekian miliar kan tidak mempengaruhi pengambil keputusan itu” (W112803RT/233-241)

“Ya..., dilihat materiil atau tidaknya...” (DE2703KP/596)

“tapi kenyataannya jarang yang benar-benar menggunakan, pada umumnya, sebagian besar itu pake perkiraan, mungkin perbandingannya dengan laba total...dikira-kira seberapa besar pengaruhnya pada laporan keuangan” (DE2703KP/599-601)

Akuntan publik memberikan toleransi dalam pengambilan keputusan pengungkapan kecurangan atau kesalahan laporan keuangan klien. Akuntan publik tidak langsung membuat keputusan terhadap kecurangan atau kesalahan

laporan keuangan klien tersebut. Akuntan publik akan mempertimbangkan kadar perbedaannya dengan aturan yang berlaku (prinsip atau tidak), materiilitasnya serta dampak kecurangan tersebut, yaitu menyesatkan pengguna laporan keuangan lainnya atau tidak.

“ya, kita lihat dulu, karena kita ada toleransinya juga kalau tidak membuat menyesatkan laporan ini ya kita berikan toleransi” (FA2411TR/199-200)

Kalau tidak terlalu materiil, itu..., ndak, ndak anu, kalau misalnya cuma kesalahan-kesalahan buku, kesalahan prosedur, itu tetap jalan, di kertas pekerjaan ditulis, terjadi begini, begini..., untuk bahan laporan nanti. Nanti pada saat pembicaraan, pada saat diskusi, itu dibicarakan bahwa ini ada kesalahan begini, tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang lazim, begini, ada yang tidak konsisten, ini, ini..., akibatnya tidak konsisten, terjadi perbedaan ini, ini..., itu untuk membuat supaya bahwa laporan kita nanti wajar atau tidak” (FA2411TR/297-304)

“Sebenarnya kalau kecurangan itu dampaknya kita juga harus lihat, kira-kira melibatkan siapa saja...” (FA2411TR/400-401)

“Lihat-lihat..., kadar dari perbedaan pendapat tersebut, ada kan yang prinsip, ada yang tidak prinsip. Prinsip tolak, kalau tidak prinsip yang bisa di pertimbangkan, dipertimbangkan., artinya sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Kalau yang di pake itu bertentangan atau tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, tolak. Tapi kalau sama-sama berlaku, ya..otomatis harus dipertimbangkan, cuma akibat itu menimbulkan pengaruh terhadap keuangan perusahaan atau tidak... “ (HA312KA/496-501)

“disclose atau penjelasan laporan keuangan yang kurang cukup, tapi kalau ketidakcukupan itu menimbulkan suatu resiko yang besar yang lalu menyesatkan pemakainya, sebaiknya tidak dilakukan lah...tapi disclose atau penjelasan pada pos yang tidak terlalu materiil, misalnya hanya jutaan rupiah, kan tidak perlu didetailkan rinciannya, berapa gitu..., barang kali kalau itu ditawarkan, misalnya tidak usah ditampilkan, ya..nggak apa-apa lah... “ (W112803RT/226-231)

“Kecurangan itu dikonfirmasi ke klien. Nah, kecurangan itu mempunyai implikasi terhadap penyajian laporan keuangan apa ? Kalau dalam konteks general audit itu yang penting pengaruhnya terhadap penyajian laporan keuangan yang nantinya akan mempengaruhi opini itu, itu kalau pengaruhnya sangat signifikan” (W11104RT/379-382)

Keputusan laporan audit yang berupa opini audit ditetapkan oleh akuntan publik berdasarkan hasil pemeriksaan yang terdapat dalam kertas kerja audit. Dimana semua hasil audit yang ditemukan harus dilaporkan dalam kertas kerja audit itu. Keputusan opini audit dibuat berdasarkan kertas kerja audit yang telah direview secara berjenjang oleh senior auditor, supervisor dan manager. Supervisi berjenjang tersebut diharapkan dapat mendeteksi kekurangan maupun kesalahan dalam kertas kerja audit. Namun, informasi yang dituangkan dalam kertas kerja audit kadang kala tidak diungkapkan sepenuhnya melainkan hanya normatif.

“Ya... menulis di kertas kerjanya tentu saja normatif ya... tapi apa yang dilaporkan di kertas kerja itu bisa jadi tidak dilakukan sebagaimana mestinya...karena pengaruh dari klien” (W112803RT/213-214)

“Ya, integritas seorang akuntan kan tidak bisa sepenuhnya dituangkan dalam kertas kerja, itu yang pertama. Yang kedua, tidak semua yang ditulis di kertas kerja bisa terdeteksi 100% oleh atasannya ya..” (W112803RT/216-218)

“Ya, itulah supervisi berjenjang, lolos senior ada supervisor, lalu manager. Jadi dengan seperti itu, diharapkan masalah-masalah yang luput itu bisa ditangkap” (DE2703KP/416-418)

Akuntan publik akan mempertimbangkan keputusan auditnya dengan mencari informasi sebanyak-banyaknya dari staf atau tim audit.

“Mesti pertimbangan tim, pertimbangan tim...karena kan biar bagaimanapun yang terjun di lapangan itu kan tim, informasi ya mesti dikumpulkan sebanyak-banyaknya oleh partner sebelum dia mengambil keputusan tapi tetap *final decision* itu di partner, seberapa besar dia mampu dan mau mempertanggung jawabkan kalau nanti di kemudian hari timbul klaim” (DE2203KP/228-231)

Akuntan publik mempertimbangkan keputusan auditnya bersama-sama dengan tim yang melakukan audit tersebut. Keputusan audit yang ditetapkan akuntan publik merupakan hasil diskusi dengan staf atau tim audit. Keputusan

audit yang ditetapkan itu, merupakan hasil kesepakatan. Keputusan tersebut juga dijalankan bersama

“masalah keputusan akhir laporan itu, itu kelompok itu, karena ini pekerjaan profesi. Jadi mereka boleh saja menyanggah saya, malah lebih senang saya kalau dia menyanggah saya. Kalau pertimbangan saya ini wajar, mereka mengatakan tidak wajar, karena ada ini, ini, ini.... ada melanggar peraturan ini, prinsip akuntansi ini, saya malah senang karena bisa mengoreksi saya, saya tidak mau, saya malah tidak senang kalau cuma menerima pendapat dari saya. Saya keluarkan pendapat silahkan disanggah, itu akhirnya keputusan yang keluar adalah keputusan bersama, tapi tanggung jawabnya tanggung jawab saya” (FA7411TR/96-112)

“Hasil diskusi, kesepakatan bersama dengan tim” (DE2203KP/236)

“Iya.... jadi laporan itu kan disusun bersama, tidak mungkin lah..laporan sudah jadi trus partner merubah, tidak mungkin...karena kan report ini disusun ada alurnya, ada kertas kerjanya. Jadi report seperti apa itu harus cocok” (DE2203KP/361-363)

Pelaksanaan review oleh masing-masing jabatan pada Kantor Akuntan Publik berbeda pada tiap-tiap level jabatan, semakin tinggi level jabatan, review yang dilakukan makin luas lingkungannya, makro tapi tidak detail, sebaliknya makin rendah level jabatannya, review yang dilakukan makin kecil, sempit lingkungannya tapi detail. Keputusan laporan audit yang berupa opini audit telah diputuskan oleh manager, namun keputusan tersebut bukan merupakan keputusan akhir. Keputusan akhir laporan audit adalah pada partner. Hal ini karena tanggung jawab laporan audit ada pada partner. Partner mempertimbangkan keputusan audit yang telah dibuat manager dengan melakukan review, yaitu review terhadap laporan audit secara total dan review terhadap kertas kerja secara sebagian bila ada hal yang signifikan.

“Mereview kembali pekerjaan yang sudah dilakukan, tentu kan setiap lapis ada direview, sampai ke partner, partner juga mereview. Mereview *over all* atau hanya point-point saja, nah itu tergantung dari...ya, kadang-

kadang partner itu sudah tidak banyak mereview, karena dia merasa, oh sudah...kalau sampai point tertentu yang teliti, dia akan..." (HA312KA/307-310)

"partner review lagi, memang itu perlu diungkap kan atau tidak, kalau sampai menurut partner itu sudah betul, jadi dia tetap sudah tidak ada berubah, tidak salah lagi..., tidak perlu dipertanyakan lagi, tapi kalau sampai memang..hal yang tidak perlu diungkapkan trus... bukan yang tidak perlu diungkapkan, hal yang akan mempengaruhi opinion... itu *judgmentnya* dari partner..." (HA312KA/355-359)

"Sampai partner...tapi biasanya ya..., meskipun dikatakan total..., total itu artinya ya... meliputi seluruh pos keuangan tapi tidak terlalu detail lah.." (W112803RT/62-63)

"Semakin makro tapi tidak detail, semakin menyeluruh tapi tidak detail...semakin ke atas. Semakin ke bawah, semakin kecil skupnya tapi semakin detail..." (W112803RT/70-71)

"Partner tapi..., kalau dirasa perlu sekali, baru partner itu melihat ke kertas kerja...karena kertas kerja itu mestinya sudah lolos saringan beberapa" (DE1303KP/122-124)

Partner memutuskan melakukan review dengan melihat pada jurnal adjustment dan audit program yang telah disusun. Akuntan publik mempertimbangkan lingkup reviewnya berdasarkan informasi tentang kelengkapan pelaksanaan audit program serta jurnal adjustment

"ada audit adjustment, ada penyesuaian-penyesuaian, adjustment itu biasanya karena memperhatikan kenapa, ada apa. nah kalau dia merasa ini ok, sudah ok semua, kalau dia merasa tidak perlu dia membuat adjustment ini, tidak punya dampak..ya, itu nanti dibahas dalam tim..." (HA312KA/314-317)

"partner mereview apa yang sudah terjadi ini semua, kalau dia melihat apapun materiil tidak materiil, hal-hal yang perlu dia tanyakan dia bisa panggil, misalnya, penyelesaian suatu program prosedur tertentu, misalnya, rencana lima hari, dia selesaikan dalam dua hari, kenapa *you* dua hari, apakah tidak periksa betul ?. jadi ada suatu ketentuan yang harus dikerjakan tapi kalau tidak dikerjakan ini akan tanya" (HA312KA/323-328)

Partner akan terjun ke lapangan atau melakukan diskusi bila terjadi perbedaan pendapat pada jenjang sebelumnya, misalnya supervisor dan manager berbeda pendapat atau terdapat hal-hal yang perlu pertimbangan partner, misal tidak sesuai prinsip tapi tidak materiil. Bila perbedaan pendapat tidak terjadi dan masing-masing level sepakat dengan keputusan yang dibuat oleh level sebelumnya dalam laporan kertas kerja maka diskusi tidak dilakukan, misalnya ketika melakukan review, ternyata manager sepakat dengan semua pertimbangan supervisor dalam kertas kerja, maka manager tidak perlu melakukan diskusi dengan supervisor. Manager akan melakukan diskusi dengan supervisor, bila ia tidak setuju dengan pertimbangan supervisor dalam kertas kerja. Bila perbedaan pendapat antara keduanya tidak menemukan kesepakatan maka diskusi akan dilanjutkan sampai ke partner. Namun bila ternyata dalam diskusinya manager dan supervisor dapat menemukan kesepakatan maka diskusi tidak perlu sampai ke partner.

“Biasanya dengan manajer, tapi kalau hal-hal yang urgent, bisa langsung bersama-sama...” (HA312KA/233)

“Biasanya begini, hal itu terjadi kalau misalnya manajer sudah yakin dia tidak bisa menerima hal itu, pasti sudah tidak perlu sampai ke partner, artinya manajer punya kepastian itu memang melanggar, tidak sesuai standar akuntansi yang berlaku umum, tapi kalau ada mungkin perlu judgment, itu artinya perlu ada pertimbangan, mungkin hal itu tidak sesuai prinsip tapi jumlahnya tidak materiil, sangat tidak berarti, ya, perlu mungkin untuk diskusikan sama partner, karena partner itu kan yang nantinya tanda tangan laporan” (HA312KA/236-241)

“Begini yang dikatakan diskusi, kalau ada perbedaan pendapat, contoh, antara asisten dan supervisor berbeda pendapat, antara mereka semua berbeda pendapat ke partner, tapi kalau itu semua di terima tidak perlu didiskusikan..., artinya sama-sama sepakat dengan masalah itu...” (HA312KA/288-291)

Keputusan hasil audit yang telah ditetapkan partner akan dikonfirmasi ke klien sebelum diterbitkan. Tindakan pertama akuntan publik pada saat mengkonfirmasi hasil audit adalah berusaha menjelaskan pada klien mengenai kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangannya.

“itu nanti kalau saya sudah bikin, sudah dirembukan bersama oleh pemeriksa dengan saya, saya bawa draftnya ke pemilik perusahaan itu, ke direktornya bahwa terjadi ini, ini, ini.... akibatnya terjadi begini, gimana tanggapannya” (FA2411TR/303-305)

“Diskusikan dulu, biasanya mengirim *draft* pada klien untuk dia pelajari. Setelah dia pelajari *draft*nya, setuju, tanda tangan, kembalikan” (HA312KA/331-332)

“Oh ya, selalu..., kesimpulan dari hasil audit itu selalu dikonfirmasi ke klien” (WI12803RT/100)

“Jadi pelaporan klien itu harus berdasarkan standar akuntansi keuangan. Jadi kewajiban dari KAP harus memengertikan bahwa laporan keuangan harus disajikan sesuai S.A.K dan peraturan lain yang berlaku..., banyak kasus itu hanya ketidaktahuan klien kok..., pemahamannya terhadap S.A.K yang kurang, kalau diberikan pengertian ya...mereka bisa mengerti kok itu...” (WI104RT/423-427)

“Punya..., ya..prosesnya kita nyusun..., kita punya jurnal adjustment, kita punya report audit, kembalikan ke klien nanti klien koreksi, mana yang setuju, mana yang tidak. Nanti dari yang tidak setuju itu, kita evaluasi lagi... kita bicarakan lagi, kita kira-kira bisa nggak..., gimana enaknyanya..., itu bolak-balik nanti...” (DE2703KP/568-571)

Keputusan audit yang telah dituangkan dalam audit report dapat mengalami perubahan bila ternyata klien tidak setuju atau terdapat beberapa hal yang tidak sesuai dengan keinginan klien. Konfirmasi keputusan laporan audit yang telah dibuat akuntan publik akan menimbulkan konflik antara akuntan publik dan klien. Klien mungkin akan memperdebatkan keputusan audit yang telah dibuat akuntan publik ketika akuntan publik menemukan bahwa laporan keuangan

klien tidak sesuai standar akuntansi keuangan. Dimana akuntan publik menuliskan banyak sekali jurnal adjustment. Perdebatan terhadap keputusan audit akuntan publik tidak terjadi bila klien sudah menyusun laporan keuangan sesuai standar.

“Tergantung..., kalau memang perusahaan itu tidak ada masalah, sesuai semuanya, pasti dia tidak keberatan kita periksa. Tapi kalau dia ada yang disembunyikan, melanggar, tidak sesuai S.A.K. itu kita cari buktinya...supaya nanti opininya tepat” (FA0104TR/723-725)

“tugas KAP itu mencari bukti yang cukup bahwa memang laporan keuangannya sudah disajikan sesuai dengan S.A.K. Nah, kalau memang sudah sama ya... mestinya laporan audit itu tidak terlalu menjadi perdebatan” (W11104RT/430-432)

“Ya..., kalau kita menemukan jurnal adjustment banyak gitu kan... klien nggak setuju..., kan klien bisa menawarkan macam-macam alternatif ya...” (DE2703KP/496-497)

“ya jelas tho..., wong diperiksa ketahuan salah kan juga nggak terima ya..., meskipun pada dasarnya untuk kebaikan dia sendiri, supaya klien sadar, kesalahannya apa..., tapi juga ada yang ya..., ya..., konflik ada...” (DE2703KP/576-578)

Klien dapat mengajukan bukti-bukti baru yang dapat merubah keputusan opini audit yang telah ditetapkan. Oleh karena itu, keputusan hasil audit yang telah ditetapkan sebelumnya tersebut kemudian akan dinegosiasikan oleh akuntan publik dan klien. Hal ini karena penugasan atau kontrak audit baru dapat diakhiri setelah laporan audit diterbitkan. Bila negosiasi antara akuntan publik dan klien tersebut belum mencapai kesepakatan, maka akuntan publik dapat memutuskan untuk tidak mengeluarkan opini atau *disclaimer* atau mengeluarkan opini tidak wajar atau laporan audit tidak diterbitkan.

“kalau audit report sudah keluar ndak boleh ada perubahan lagi kecuali ada kesalahan dari pihak pemeriksa, ada kekeliruan, ada bukti baru yang diberikan bahwa sebenarnya tidak seperti itu, ini buktinya seperti gini,

bukan hal yang prinsip. Akuntan publik akan menyesuaikan keputusan opini audit yang akan ditetapkannya berdasarkan bukti atau hasil pemeriksaan audit dan keinginan klien, misalnya dengan memberikan opini audit wajar dengan pengecualian untuk pos tertentu. Hal ini karena fee audit akan tetap keluar apapun keputusan laporan audit yang dikeluarkan akuntan publik.

“Ya, sering kali terjadi seperti itu, ndak apa-apa, kita menyediakan opini itu kan macam-macam, wajar tanpa pengecualian, wajar dengan pengecualian, disclaimer atau tidak memberi pendapat, menyatakan pendapat tidak wajar dan wajar tanpa pengecualian dengan bahasa tambahan” (W112803RT/93-96)

“Opini auditor kan macam-macam..., kalau tidak setuju dalam satu pos, berarti dia tetap mempertahankan laporan keuangannya seperti itu tapi pos tertentu yang dia tidak setuju itu kita kualifikasi, kalau pengaruh pos itu tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap laporan keuangan secara keseluruhan, laporan keuangan ini disajikan secara wajar tapi ada pos tertentu yang tidak wajar tapi pos tersebut tidak berpengaruh secara signifikan terhadap laporan keuangan secara keseluruhan” (W112803RT/191-196)

“Kalau kita mengeluarkan report, apapun opininya, ya..tetep fee itu keluar. Tapi kalau misalnya kita nggak mengeluarkan report ya..fee nggak keluar, tapi kan sesuai dengan aturan kontraknya..., kalau misalkan pembayaran fee itu kebetulan termin, ya fee bisa tidak keluar..., tapi kalau misalnya pembayaran fee itu tidak ada hubungannya dengan keluar atau tidaknya report audit ya.., bisa jadi nggak ada hubungannya” (DE2703KP/583-587)

Keputusan laporan audit yang dibuat partner merupakan hasil negosiasi atau kesepakatan dengan klien. Partner juga mempertimbangkan resiko yang akan diterima dalam negosiasi tersebut. Bila resiko yang akan diterima akuntan publik menurut pertimbangannya cukup besar dan akuntan publik tidak berani menanggungnya maka akuntan publik akan memutuskan untuk tidak memenuhi keinginan klien untuk merubah keputusan hasil auditnya. Alternatif keputusan yang diambil partner ketika tidak berani menanggung resiko yang akan muncul

adalah dengan tidak menerbitkan laporan audit. Dimana konsekuensi atas keputusan tersebut adalah akuntan publik akan kehilangan sebagian pembayarannya. Bila klien dan akuntan publik telah mencapai kesepakatan tentang keputusan opini audit maka laporan audit dapat diterbitkan dan kontrak atau perikatan audit berakhir.

“Opini itu produk dari audit, tujuan audit kan adanya opini dari akuntan publik bahwa laporan keuangannya sudah sesuai atau belum, kalau produknya nggak keluar kan otomatis..., fee nya juga pengaruh. sebagian...tapi kalau ada produk atau opini..., fee juga tetap akan keluar. Makanya kita bahas lagi, mungkin ada bukti baru yang auditor tidak lihat atau lupa, kita lihat prinsip nggak, materiil nggak....kalau memang benar-benar tidak bisa ditolerir ya lebih baik kehilangan fee kan dari pada ada klaim kemudian hari, ada sangsi..., ijin dibekukan kan lebih rugi...” (HA403KA/591-598)

“Kalau misalnya, sesuai pengalaman saya ya... kalau misalnya kita tidak berani, tidak bisa menanggung resiko yang akan diterima, ya laporannya tidak bisa terbit, ya..otomatis, konsekuensinya fee”nya ya tidak bisa diterima penuh, dari pada nanti timbul klaim di kemudian hari trus ada sangsi...Jadi banyak itu kasus laporan tidak terbit itu..., karena kita merasa tidak mampu untuk menanggung risikonya” (DE2703KP/468-472)

Status klien sebagai pemberi kerja menimbulkan ketergantungan tersendiri pada akuntan publik terhadap klien. Ketergantungan tersebut timbul karena fee yang diperoleh akuntan publik berasal dari klien yang notabene akan diperiksanya. Akuntan publik mengalami dilema dalam pengambilan keputusannya

“Nah, kendalanya kalau menurut saya, saat ini kan auditor itu “fee”nya masih diperoleh dari klien sehingga kalau di...padahal syarat utamanya selain kompeten juga independen. Nah, kalau dia mau *stright* independen, harusnya nanti, entah kapan ya..., suatu waktu nanti ee..., karena *fee* masih dibayar klien otomatis ada ketergantungan ya..., ada *pressure* juga meskipun itu kita ngomong kita tetep bisa independen, tapi kan karena satu dan lain hal, banyak kenyataan-kenyataan dari klien yang bisa

mengganggu independensi kita gitu lho.... itu yang saya rasa masih berat” (DE2203KP/182-188)

“dilema mbak.... di satu sisi dia harus mempertahankan aturan, aturannya sudah jelas tapi di sisi lain ada suatu konsekuensi yang harus dia tanggung, karena KAP ini kan stafnya banyak, tiap bulan ini kan harus jalan. bayar trus to...ya... pertimbangan-pertimbangan seperti itu yang masih jadi kendala saat ini” (DE2203KP/212-216)

“Ya, itu tadi, karena manajemen punya kepentingan-kepentingan sendiri, misalnya dia minta labanya turun supaya bisa mengurangi pembagian deviden, di lain sisi kita ada fee disitu...jadi kalau tidak dituruti, fee kita terancam...” (DE2203KP/355-357)

Klien sebagai pemberi kerja merasa mempunyai kekuasaan lebih pada pelaksanaan audit. Klien kadang kala memberikan tekanan-tekanan pada auditor dengan mempengaruhi keputusan audit. Kekuasaan yang lebih pada klien terhadap pelaksanaan audit tersebut kadang kala menimbulkan ancaman terhadap fee audit dan penghentian penugasan terhadap akuntan publik.

“Begini...., penugasan audit itu berdasarkan permintaan klien, perusahaan, otomatis klien punya kekuasaan lebih atas penugasan audit, dia yang nunjuk kita, yang bayar kita...., makanya kemudian ada toleransi, nggak ada sebenarnya dalam teori.... nggak sama ya salah... tapi di lapangan susah seperti itu. Lain kalau yang minta audit itu kreditor, bank, jadi yang bayar ya bank itu” (FA0104TR/705-709)

“Betul itu... itu terjadi di KAP saya... saya legowo aja yang seperti itu...Jangankan yang seperti itu ya...., ada klien yang tanya, nanti kalau diaudit itu apa saja yang harus saya lakukan Pak... ini baru omong-omong belum melakukan survei, pertemuan pertama kali...Ya, harus ada ini, pembukuan, bukti-buktinya, laporannya...karena kami meriksa berdasarkan laporan dan bukti yang ada, itu sudah menolak kok.... banyak yang menolak seperti itu...he..he..he, itu sudah miliaran tan lho omzetnya...” (WI12803RT/289-294)

“Ya... maksudmu opini itu bisa dibeli tho...Ya, menurut saya kondisi seperti itu memang tidak bisa dihindarkan.... karena apa.... istilahnya, dengan bayaran dari klien ya...., kita itu nggak mungkin melakukan audit kalau misalkan belum *deal* masalah *fee*”nya, itulah...., KAP itu nggak bisa jalan kalau nggak ada *fee* tapi di lain sisi, dengan adanya *fee* itu, sekali lagi

saya jelaskan tadi..., ada *constraint*, ada batasan-batasan dari...ee..., ya, bukan batasan ya..., ee... , seolah-olah klien itu bisa menekan auditor gitu lho..., misalkan, kamu harus mengeluarkan opini wajar, kalau tidak mengeluarkan opini wajar, nanti *fee*"nya yang terakhir nggak dibayar gitu..." (DE1303KP/154-161)

Tekanan dan ancaman itu sedikit banyak mempengaruhi akuntan publik dalam melakukan pengambilan keputusan. Hal itu menjadi kendala dan menghambat pengambilan keputusan akuntan publik. Akuntan publik berusaha mengambil jalan tengah dalam pengambilannya dengan memberikan toleransi atas aturan-aturan yang berlaku

"Ya..., ya, seperti yang saya jelaskan kemarin dulu. Pada dasarnya pekerjaan KAP dan BPKP itu nggak beda hanya BPKP itu tidak berdasarkan permintaan, memang anggaran dasarnya harus diperiksa. Oleh karena itu yang bayar BPKP bukan klien, lain dengan KAP. Perusahaan yang minta audit itu yang bayar. Ya, ini gimana ya..., kita memeriksa orang yang bayar kita, dibidang susah ya susah, dibidang gampang ya gampang, karena kan ada aturannya sudah jelas, SPAP, S.A.K....selama tidak bertentangan, bukan prinsip ya, masih bisa lah. Kalau terlalu kaku memang kita nggak dipake. Kita lihat dulu bukti-buktinya, pengaruhnya besar tidak ke laporan keuangan" (FA0104TR/680-687)

"He'em...ya karena tadi ya..., kita kan berdasarkan permintaan perusahaan, klien. Jadi perusahaan itu pemberi kerja, ya...sebagai pemberi kerja klien mungkin merasa lebih... kita sebagai pelaksana otomatis sedikit banyak kena imbas, adalah di pikiran kita ya..., tapi kita ada aturan-aturan yang harus dipatuhi juga. Akhirnya ada batasan bahwa kalau memang tidak terlalu melanggar, tidak menyesatkan ya..., boleh lah., gimana ya..., itulah..., kita repot juga ya...karena memang penugasan, fee itu sepenuhnya masih di klien. Jadi ya...mungkin akan lebih baik seandainya ada pihak di luar klien yang berhubungan dengan auditor" (HA403KA/597-603)

"KAP besar atau kecil sama saja..., harus memeriksa dan menilai laporan keuangan klien apa sudah sesuai dengan standar akuntansi keuangan atau belum. Mungkin yang masih sedikit menghambat akuntan publik mengambil keputusan itu karena fee audit masih diperloeh dari klien, klien merasa lebih berkuasa...." (HA403KA/631-635)

"saya tidak yakin bahwa mereka bisa mengeliminasi pengaruh sampai 100% dari klien sebagai pembayar" (W112803RT/218-219)

“tapi interaksi fisik dan finansial itu adalah dengan manajemen atau klien, kita tidak bisa pungkiri bahwa upaya-upaya ee..., mempengaruhi dari manajemen itu ada kalanya ada, tidak selalu ya...” (W112803RT/221-223)

“meskipun tidak bisa 100% hilang, tapi untuk hal-hal yang tidak terlalu beresiko terhadap pengguna laporan keuangan, itu mungkin masih banyak terjadi deviasi-deviasi seperti itu” (W112803RT/224-226)

“makanya saya mungkin nanti, saya tidak tahu bagaimana caranya ya..., bagaimana caranya supaya auditor ini independen.... tidak berpikir bahwa waduh kalau nanti saya mengeluarkan report kayak gini, jangan-jangan nanti tahun depan klien saya ini lepas ya..., atau nanti fee`nya tidak dibayar gara-gara reportnya tidak final” (DE2203KP/372-375)

“Yang paling besar ya.. fee itu...” (DE2703KP/404)

Pelaksanaan audit dapat dilakukan pada klien yang sama selama beberapa tahun. Akuntan publik dapat melakukan pengambilan keputusan penerimaan audit pada klien yang sama berturut-turut selama tidak lebih dari lima tahun. Lamanya kerja sama yang terjalin antara klien dan akuntan publik menumbuhkan perasaan dekat dan komunikasi yang lebih terbuka pada klien dan akuntan publik. Klien dapat lebih sering dan terbuka mengemukakan kepentingan-kepentingannya. Perasaan dekat dengan klien yang timbul karena kerja sama yang sudah terjalin lama mempengaruhi akuntan publik dalam pengambilan keputusannya. Akuntan publik dapat menjadi tidak independen dan kurang obyektif dalam mengambil keputusan. Hal ini dapat juga disebabkan karena auditor merasa jenuh karena kerja sama yang telah terjalin lama. Oleh karena itu, pelaksanaan audit pada klien yang sama dibatasi oleh peraturan yang berlaku, yaitu tidak lebih dari lima tahun. Bila akuntan publik telah melakukan audit selama lima tahun berturut-turut pada klien yang sama maka akuntan publik harus membuat keputusan untuk menolak klien atau penugasan auditnya tersebut.

“Sama saja...., walaupun ada itu sedikit lah...., karena sudah pernah bekerja sama, jadi mungkin auditor sudah tahu, tidak terlalu detail. atau kalau terlalu lama auditor mungkin kejenuhan. Oleh karena itu, dibatasi... auditor tidak boleh bekerja sama dengan klien yang sama lebih dari lima tahun” (FA0104TR/712-715)

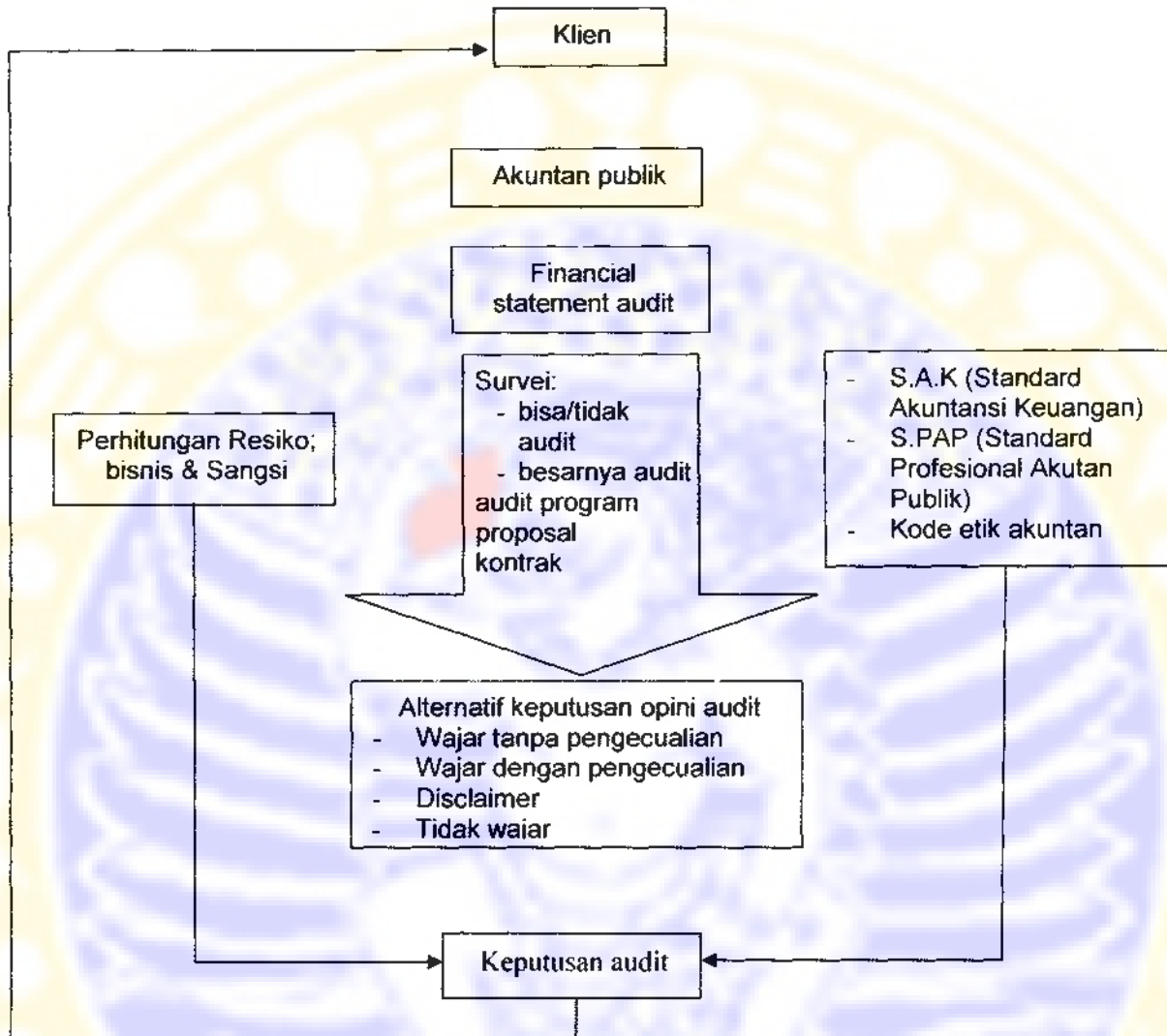
“Kadang-kadang mereka ini ya..., lebih sering mengemukakan kepentingan-kepentingannya.... karena sudah dekat tadi tapi pokoknya nggak macam-macam. masih bisa dipertanggungjawabkan lah...Ya, tentunya kita juga membatasi diri dengan aturan-aturan ditambah lagi ada supervisi oleh supervisor, manager termasuk partner itu harus benar-benar jalan. Selain itu, di aturan kan juga ditetapkan bahwa auditor tidak boleh mengaudit perusahaan yang sama lebih dari lima tahun” (HA403KA/613-618)

“partner tidak boleh memegang klien lebih dari lima tahun, sudah lima tahun, dia harus dipegang oleh partner yang lain” (DE2203KP/190-191)

“apa ya..mungkin independensi...., tapi itu tidak terlalu besar pengaruhnya dibandingkan fee...., kadang kala...., kita audit itu...gini, kalau misalnya kita ngaudit itu sudah lama, katakanlah tiga sampai lima tahun lah...., kadang kala kita sudah menganggap klien itu seperti kayak teman, pada saat perasaan itu muncul kadang kita itu menjadi seperti kurang objektif.... atau insting kita itu menjadi berkurang gitu lho... jadi katakan pada perusahaan baru, itu kita bisa lebih jeli melihat permasalahan yang ada disitu tapi kalau sudah lama itu ya...., katakanlah mungkin karena jenuh...atau ya itu tadi perasaan sudah seperti temen” (DE2703KP/404-411)

Penjelasan proses pengambilan keputusan audit akuntan publik dapat

digambarkan secara sederhana pada bagan di bawah ini :



Gambar 4.1. Alur Pengambilan Keputusan

Secara singkat proses pengambilan keputusan audit pada akuntan publik dapat dijelaskan sebagai berikut, pelaksanaan audit diawali dengan permintaan audit dari klien. Akuntan publik mempertimbangkan keputusan penerimaan klien tersebut melalui survei untuk melihat bisa atau tidaknya audit dilakukan dan besarnya audit yang akan dilakukan. Keputusan penerimaan klien dituangkan

dalam proposal berdasarkan hasil survei, meliputi lama audit, tim audit dan fee audit. Akuntan publik dan klien selanjutnya terikat dalam kontrak audit bila ketentuan dalam proposal telah disepakati bersama. Akuntan publik harus berpedoman pada standar akuntansi keuangan, standar profesional akuntan publik dan kode etik dalam pertimbangan keputusannya. Kenyataannya akuntan publik juga memperhitungkan kemungkinan resiko, baik dari segi sangsi maupun bisnis, dalam menentukan alternatif pilihan keputusan auditnya. Akuntan publik akan mengkonfirmasi sekaligus menegosiasikan pada klien atau mencari jalan tengah bila terjadi perbedaan pendapat dengan klien.

E. Hasil Penelitian

Hasil penelitian berisikan data-data temuan yang diperoleh dari penelitian, dimana disajikan dalam bentuk deskripsi ungkapan-ungkapan subjek yang telah diorganisasikan ke dalam tema-tema dan kategorisasi. Deskripsi tersebut tidak lain merupakan sumber utama untuk menjawab pertanyaan penelitian melalui proses interpretasi (Patton, 1990).

Pada penelitian ini akan dideskripsikan data dari kelima subjek yang sudah diuraikan dalam sub bab hasil penelitian. Ada beberapa temuan yang diungkapkan sesuai dengan tema-tema yang diangkat untuk menjawab pertanyaan penelitian.

a. Pengambilan Keputusan Penerimaan Penugasan audit dari Klien

Akuntan publik tidak dapat langsung memutuskan untuk menerima atau menolak penugasan audit dari klien. Penerimaan klien diputuskan dengan mempertimbangkan bisa atau tidaknya audit dilakukan atau auditabilitas klien

serta besarnya audit atau tingkat kesulitan audit. Keputusan penerimaan klien dibuat setelah memperoleh informasi atau pengetahuan tentang kedua pertimbangan tersebut. Informasi mengenai pertimbangan ini dilihat melalui pelaksanaan survei (FA2411TR/55-61), (HA312KA/52-55), (W112803RT/72-73), (DE2203KP/259-263) (DI1803RR/15-19). Pada Kantor Akuntan Publik kecil, survei hanya melihat beberapa informasi utama yang dianggap bisa memberikan informasi tentang bisa atau tidaknya audit dilakukan serta tingkat kesulitannya. Informasi utama tersebut antara lain, mengenai tenaga akuntansi yang digunakan klien dan omset usaha klien (FA2411TR/63-68), (FA2411TR/135-137). Pertimbangan pada kedua informasi utama itu dilakukan berdasarkan pengalaman atau perkiraan akuntan publik yang bersangkutan (FA2411TR/112-115). Kantor Akuntan Publik kecil hanya melakukan survei melalui wawancara oleh partner dengan klien di Kantor Akuntan Publik saja (FA2411TR/620), (FA2411TR/622). Pelaksanaan survei yang hanya melalui wawancara dan melihat beberapa informasi utama ini dilakukan dengan tujuan untuk mempersingkat waktu pengambilan keputusan penerimaan klien. Hal ini berkaitan dengan banyaknya jumlah Kantor Akuntan Publik yang selanjutnya menimbulkan persaingan dan menyebabkan akuntan publik kurang independen dalam mengambil keputusannya (FA2411TR/358-362). Akuntan publik kecil dapat mengalami kebingungan dalam membuat keputusan penerimaan klien ketika tingkat kesulitan audit klien lebih besar daripada kemampuan membayar klien. Keputusan menerima klien dibuat partner dengan pertimbangan jangka panjang, dimana akuntan publik mengharapkan kontinuitas kerja sama dari klien tersebut (DE2203KP/377-382).

Pelaksanaan survei pada Kantor Akuntan Publik kecil ini berbeda pada Kantor Akuntan Publik besar. Kantor Akuntan Publik besar melakukan survei baik melalui wawancara dengan klien di Kantor Akuntan Publik, maupun dengan survei ke lapangan, yaitu lokasi industri klien, kantor manajemen klien dan cabang-cabangnya (HA312KA/70-71). Keputusan penerimaan klien diputuskan oleh partner dengan masukan dari manager berdasarkan hasil survei (HA312KA/115-116), (W112803RT/105-106). Pada Kantor Akuntan Publik yang terdiri dari beberapa partner, keputusan penerimaan klien tidak didiskusikan maupun dikonfirmasi pada partner lainnya. Diskusi hanya dilakukan bila partner yang bersangkutan membutuhkan masukan atau informasi tentang *loading* pekerjaan staf audit yang akan digunakan (HA312KA/82-84), (HA312KA/89-93). Sedangkan konfirmasi yang diberikan hanya tentang *dead line* pekerjaan audit untuk membagi jadwal kerja staf. Hal ini karena partner hanya bertanggung jawab pada kliennya masing-masing (HA312KA/426-429).

Keputusan penerimaan klien yang telah disetujui dalam kontrak tidak dapat berubah apapun yang terjadi (FA2411TR/490-493), (HA312KA/382), (W112803RT/87-88). Pengambilan keputusan penerimaan klien untuk penugasan audit kedua tidak terlalu detail dipertimbangkan. Hal ini karena pelaksanaan survei kedua pada perusahaan yang sama, baik pada Kantor Akuntan Publik besar maupun kecil, tidak terlalu penting untuk dilakukan (FA2411TR/615-616), (HA403KA/605-605), (W11104RT/396-397). Akuntan publik dapat memutuskan untuk menolak penugasan audit bila dia merasa tidak mempunyai staf yang kompeten dalam bidang usaha klien, tidak paham dengan aspek hukum bisnis

klien, manajemen klien dalam situasi konflik atau kondisi lainnya dimana akuntan publik tidak dapat memperoleh bukti yang cukup untuk menerbitkan opini (WI12803RT/130-133).

b. Pengambilan Keputusan tentang Fee Audit

Keputusan tentang *fee*, baik pada Kantor Akuntan Publik besar maupun kecil, dilakukan berdasarkan hasil survei oleh manager atau staf yang ditunjuk. Keputusan tentang *fee* merupakan hasil negosiasi antara klien dan akuntan publik (HA312KA/134-135), (FA2411TR/71) (WI12803RT/108-110). Pertimbangan dalam keputusan tentang *fee* adalah tentang tingkat kesulitan audit, dimana semakin jelek sistem akuntansi keuangan perusahaan klien, maka semakin tinggi tingkat kesulitan auditnya dan semakin tinggi *fee* yang dikenakan (DE2203KP/270-276), (FA2411TR/631), (HA312KA/203-204) (WI12803RT/108-110). Klien dapat memberikan tawaran *fee* yang lebih besar dari yang diinginkan akuntan ketika ia memiliki permintaan tertentu yang ingin dilakukan oleh akuntan. Pada umumnya, permintaan tersebut adalah untuk memenuhi kepentingan klien (FA2411TR/163-165) (WI12803RT/244-247), (DE2203KP/204-208). Akuntan akan mempertimbangkan permintaan klien itu dengan memperhitungkan kemungkinan resiko-resiko yang akan terjadi, baik dari segi sangsi maupun bisnis (HA312KA/217-218), (WI12803RT/271-274) (WI1104RT/340-344), (HA403KA/577-581). Klien juga dapat memberikan tawaran *fee* yang lebih kecil dari yang diinginkan akuntan. Keputusan penerimaan *fee* pada kondisi ini dipertimbangkan akuntan dengan melihat tingkat kesulitan audit yang akan dilakukan. Selain itu, akuntan juga akan melihat *work load* nya

dan kemampuan membayar klien (HA312KA/452-456), (FA2411TR/631). Akuntan menggunakan batasan dalam pertimbangan keputusan *fee* . Batasan tersebut dipertimbangkan antara lain dengan menghitung lama audit, jumlah staf yang diperlukan ditambah beberapa prosen sebagai pengganti biaya operasional dan keuntungan Kantor Akuntan Publik (FA2411TR/339-344), (WI12803RT/108-110), (DE2203KP/280-282).

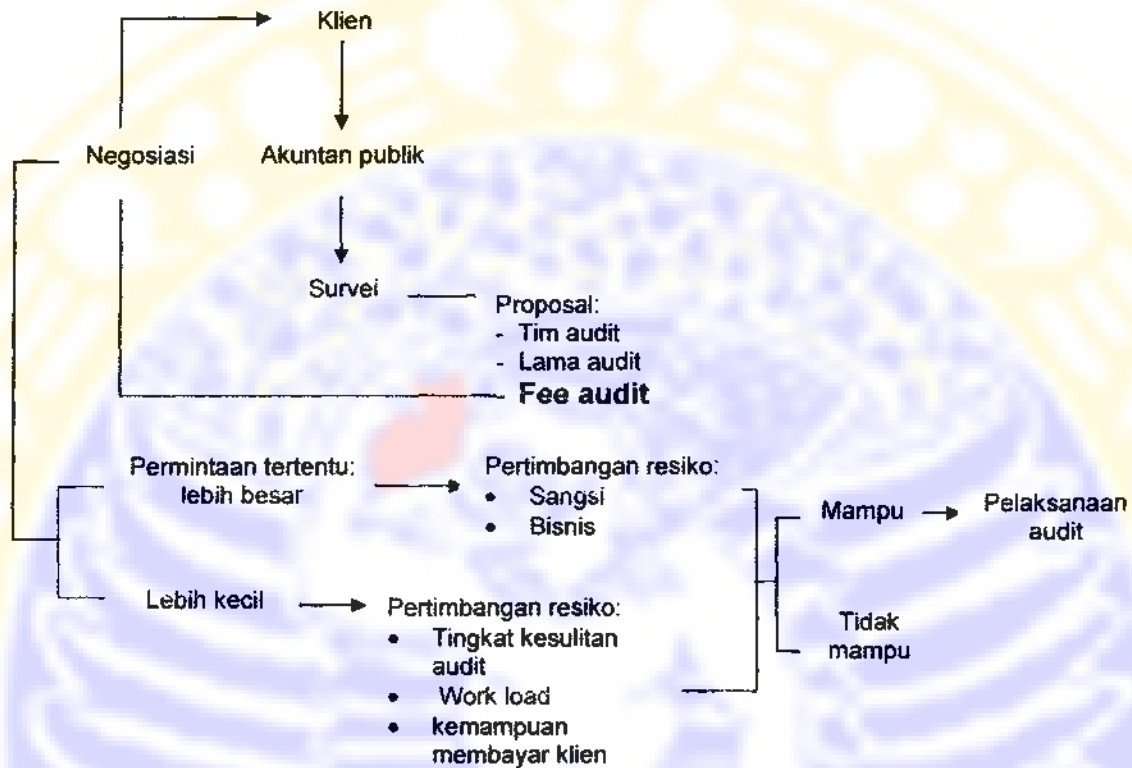
Cara pembayaran atas *fee* tersebut juga ditetapkan berdasarkan kesepakatan klien dan akuntan publik. *Fee* dibayarkan secara termin. Termin pertama adalah pada saat audit akan dimulai. Termin kedua, saat audit selesai sekian prosen. Termin terakhir, saat laporan audit terbit (DE2203KP/208-210), (WI12803RT/157-159). Keputusan *fee* yang sudah ditetapkan dalam kontrak tidak dapat mengalami perubahan lagi (FA2411TR/490-493), (HA312KA/382), (WI12803RT/87-88). Perubahan keputusan tentang *fee* dapat terjadi bila terdapat perubahan lingkup audit dari klien.

Pada Kantor Akuntan Publik kecil yang hanya terdiri dari partner, ketua tim dan anggota tim audit, keputusan tentang *fee* merupakan keputusan mutlak partner. Pertimbangan-pertimbangan dalam keputusan tersebut merupakan pertimbangan partner seorang (FA2411TR/590-591). Hal ini dilakukan karena partner tidak mau menanggung kerugian atau nombok, sebab partner bertanggung jawab atas kelangsungan Kantor Akuntan Publiknya, termasuk gaji staf. Keputusan tentang *fee* yang ditetapkan partner kadang kala tidak diketahui oleh staf. Akuntan publik kecil kadang kala memberikan kelonggaran pada keputusannya tentang *fee* dengan menanyakan kesanggupan klien untuk

membayarnya (FA2411TR/499-500). Selain itu, akuntan publik kecil juga mempertimbangkan *fee* yang pernah diberikan akuntan publik lain sebelum dirinya. Dimana dia akan mengenakan *fee* yang sama dengan *fee* yang dikenakan oleh Kantor Akuntan Publik sebelumnya atau lebih tinggi namun tidak lebih rendah. Hal ini karena akuntan publik tidak mau merusak pasar dengan memberikan tawaran *fee* yang lebih rendah (FA2411TR/367-371). Akuntan publik kecil dapat mengalami dilema ketika tingkat kesulitan audit lebih besar dari pada kemampuan membayar klien. Pertimbangan yang diambil akuntan pada kondisi tersebut adalah pertimbangan jangka panjang, dimana akuntan lebih memperhitungkan kontinuitas pendapatannya atau kelangsungan kerja samanya dengan klien.

Pada Kantor Akuntan Publik besar yang terdiri dari partner, manager, supervisor, senior dan junior auditor, keputusan tentang *fee* dituangkan dalam proposal yang disusun oleh manager berdasarkan hasil survei (HA312KA/119-122), (W112803RT/74-77), (DE2203KP/253-255). Pengambilan keputusan tentang *fee* dilakukan melalui diskusi antara partner dan manager, namun wewenang keputusan akhir ada pada partner. Partner pada Kantor Akuntan Publik yang terdiri dari beberapa orang partner, tidak perlu mendiskusikan keputusannya tentang *fee* dengan partner lain. Diskusi dilakukan bila partner yang bersangkutan membutuhkan masukan, misalnya tawaran *fee* dari klien berada dalam batasan *mepet* (HA312KA/440-442). Pertimbangan yang digunakan dalam memutuskan *fee* dalam kondisi *mepet* adalah tentang *loading* pekerjaan dan kekuatan klien (HA312KA/452-456), (FA2411TR/631).

Secara singkat pengambilan keputusan akuntan publik tentang fee audit digambarkan pada bagan di bawah ini :



Gambar 4.2 : Bagan Pengambilan Keputusan Fee

c. Pengambilan Keputusan Penunjukkan Staf Audit

Penunjukkan staf audit diambil berdasarkan hasil survei yang dituangkan dalam proposal. Keputusan penunjukan staf audit ini diambil dengan mempertimbangkan kompetensi dan independensi staf yang akan ditunjuk. Keputusan tersebut diputuskan oleh manager. Hal ini karena manager lebih mengetahui komposisi stafnya (HA312KA/169-171), (DE2703KP/549-551), (FA2411TR/187-191). Pada Kantor Akuntan Publik kecil, penunjukkan staf audit

dilakukan oleh partner dengan menyesuaikan karakter dan kompetensi stafnya. Hal ini karena akuntan publik ingin menjaga pelayanannya sebagai pemberi jasa (FA2411TR/187-190).

d. Pengambilan Keputusan Pemenuhan Permintaan Klien

Klien sering kali mengutarakan permintaan-permintaan tertentu untuk memenuhi kepentingannya, dimana kadang kala permintaan tersebut bertentangan dengan standar profesional akuntan publik dalam menjalankan tugas auditnya (FA2411TR/163-165), (WI12803RT/244-247), (DE2203KP/204-208). Akuntan publik tidak dapat langsung memutuskan permintaan klien, meskipun permintaan tersebut tidak sesuai dengan standar profesionalnya. Akuntan publik mengalami dilema dalam pengambilan keputusan pemenuhan permintaan-permintaan klien ini. Di satu sisi, akuntan publik dituntut untuk independen dan obyektif dalam pengambilan keputusannya. Di lain sisi, akuntan publik menganggap Kantor Akuntan Publik sebagai suatu perusahaan yang membutuhkan pemasukan untuk menutup beban tetapnya, ada perhitungan laba rugi. Penawaran klien merupakan pendapatan atau *income* yang dapat menutup beban tetap tersebut. Akuntan Publik terancam kehilangan *income* bila tidak memenuhi permintaan klien karena status klien sebagai pemberi kerja (DE2203KP/212-216), (WI12803RT/145-150), (HA403KA/566-569) (DI1803RR/31-34) . Dilema ini muncul karena adanya ketergantungan *fee* akuntan publik pada klien, berkaitan dengan status klien sebagai pemberi kerja yang akan membayar akuntan publik (DE2203KP/212-216), (DE2203KP/182-188). Dilema ini tidak hanya dialami oleh akuntan publik kecil, melainkan juga akuntan publik besar. Oleh karena itu, ancaman penghentian

penugasan ketika tidak memenuhi permintaan klien menjadi pertimbangan dalam keputusan pemenuhan permintaan kliennya (W112803RT/218-219), (HA403KA/597-603), (FA0104TR/680-687). Pada Kantor Akuntan Publik besar, klien yang ditangani tergolong perusahaan besar yang kemampuan membayarnya juga besar sehingga merupakan pemasukan besar (DE2203KP/369-372), (DE2203KP/212-216).

Oleh karena itu, akuntan publik membutuhkan waktu untuk memutuskan permintaan klien. Akuntan publik akan melihat dulu bukti-bukti yang ada pada klien (FA2411TR/168-171). Akuntan publik akan memberikan toleransi atas permintaan klien itu, dimana bila permintaan tersebut tidak menyesatkan pembaca laporan keuangan lainnya, tidak terlalu prinsip atau tidak terlalu melanggar aturan yang berlaku, maka akuntan publik akan memutuskan untuk memenuhi permintaan itu (FA2411TR/297-304), (HA312KA/496-501), (DE2703KP/599-601). Permintaan klien atas kecurangan yang telah dilakukannya dan ditemukan oleh auditor akan dipertimbangkan akuntan publik tentang materialitasnya berdasarkan perkiraan dan pengalaman (FA2411TR/323-333), (FA2411TR/329-330), (W112803RT/233-241), (DE2703KP/599-601). Permintaan klien atas kecurangan yang telah dilakukannya juga diberikan toleransi oleh akuntan publik dan akan dipenuhi untuk tidak diungkapkan atau tidak mempengaruhi opininya bila kecurangan tersebut tidak material. Kecurangan yang ditemukan dan diputuskan bahwa tidak materiil akan diberikan peringatan dan dilihat upaya perbaikannya (DE2703KP/596). Keputusan pemenuhan permintaan klien ini diputuskan oleh partner dengan masukan dari tim audit mengenai resiko-resiko

yang akan timbul (HA312KA/276-278) (DI1803RR/36-38). Partner memutuskan permintaan itu berdasarkan kemampuan dan kemauannya menanggung resiko yang dikemukakan tim audit (DI1803RR/6-11). Tim audit akan menerima dan melaksanakan keputusan partner terhadap permintaan klien (DE2203KP/228-231).

Akuntan publik juga mengalami konflik ketika menangani klien yang sudah bekerja sama selama beberapa tahun. Klien yang telah bekerja sama selama beberapa tahun akan mengungkapkan lebih banyak permintaan (HA403KA/613-618) (DI1803RR/6-11). Di satu sisi, akuntan publik harus bersikap obyektif dan independen. Di lain sisi, muncul perasaan dekat, sudah seperti teman dengan klien. Hal ini menyebabkan keputusan audit yang diambil akuntan publik menjadi kurang obyektif dan independen (FA0104TR/712-715), (DE2703KP/404-411).

e. Pengambilan Keputusan Laporan Audit

Keputusan laporan audit adalah berupa opini audit, keputusan ini dibuat berdasarkan hasil pemeriksaan atau audit. Keputusan ini dibahas bersama dengan tim audit, namun keputusan akhir ada di partner (FA2411TR/96-112), (DE2203KP/361-363), (DI1803RR/35-36). Opini audit sebenarnya telah dibuat oleh manager berdasarkan kertas kerja audit yang dibuat oleh junior auditor yang telah disupervisi senior dan supervisor (DE1303KP/121-122). Partner hanya tinggal mereview dan menyetujui keputusan opini yang telah dibuat manager (HA312KA/307-310), (WI12803RT/62-63), (DE1303KP/122-124). Partner mendelegasikan keputusan-keputusan audit pada manager selama keputusan tersebut dalam batasan aturan yang berlaku (DE1303KP/138-143) (DI1803RR/23-

6). Keputusan-keputusan strategis yang menyangkut kelangsungan hidup Kantor Akuntan Publik akan diputuskan oleh partner. Oleh karena itu, pertimbangan yang digunakan partner dalam pengambilan keputusannya tidak hanya tentang aturan yang berlaku, melainkan juga pertimbangan bisnis (DE2203KP/369-372), (W112803RT/145-150) (D11803RR/20-22). Keputusan opini audit manager bukan merupakan keputusan akhir melainkan masih dapat berubah. Hal ini karena partnerlah yang bertanggung jawab terhadap opini audit. Partner melakukan review total terhadap report audit tapi hanya review sebagian kertas kerja. Review kertas kerja dilakukan bila terdapat hal yang signifikan (HA312KA/355-359), (HA312KA/236-241), (DE1303KP/122-124) (D11803RR/26-28).

Pada Kantor Akuntan Publik kecil yang hanya terdiri dari partner, ketua tim dan anggota tim, keputusan laporan audit didiskusikan bersama, dimana staf bebas mengutarakan pendapat dan pertimbangannya, keputusan yang diambil tidak selalu keputusan partner (FA2411TR,96-102). Keputusan laporan audit yang sudah ditetapkan partner selanjutnya akan dikonfirmasi ke klien (FA2411TR/303-305), (HA312KA/331-332), (W112803RT/100), (DE2703KP/568-571). Pada konfirmasi tersebut, klien dapat melakukan penekanan ketika auditor menemukan banyak jurnal *adjustment* (DE2703KP/496-497), (W11104RT/430-432), (FA0104TR/723-725). Bila klien tidak setuju dengan *adjustment* yang dibuat auditor atau keputusan laporan audit partner maka keputusan laporan audit ditinjau kembali. Keputusan laporan audit dapat berubah bila klien dapat memberikan bukti baru (FA2411TR/464-467), (DE2703KP/592-594). Akuntan publik mengalami konflik ketika berdasarkan bukti, auditor

menemukan banyak *adjustment* dalam pemeriksaannya namun klien ingin *adjustment* atau temuan auditor tersebut tidak diungkapkan atau mempengaruhi opini audit (DE2703KP/576-578). Hal ini karena akuntan publik mempertimbangkan sebagian *fee* yang belum diterima dan akan keluar setelah laporan audit terbit (FA0104TR/734-736), (DE2203KP/210-212), (DE2203KP/210-212). *Fee* akan keluar bila laporan audit terbit apapun opininya, namun bila laporan audit belum atau tidak bisa terbit maka *fee* tidak bisa keluar (DE2703KP/583-587). Oleh karena itu, keputusan laporan audit yang sudah dibuat partner akan dinegosiasikan, dicarikan jalan tengahnya (DE2703KP/576), (HA403KA/587-590), (FA2411TR/470-472), (DI1803RR/44-46). Akuntan publik akan menyesuaikan keputusan opini auditnya dengan hasil pemeriksaan dan keinginan klien (WI12803RT/191-196), (FA2411TR/470-472). Pengambilan keputusan selama pelaksanaan audit digambarkan secara sederhana seperti berikut



Gambar 4.3 : Bagan Pengambilan Keputusan selama Pelaksanaan Audit

f. Pelaksanaan Peradilan

Pengawasan dan pemeriksaan terhadap pelaksanaan profesi akuntan publik masih kurang memadai. Hal ini terutama dari segi jumlah tenaga yang tersedia. Jumlah Kantor Akuntan Publik yang ada lebih banyak dari pada jumlah tenaga yang digunakan untuk melakukan pengawasan dan peradilan terhadap pelaksanaan profesi akuntan publik (FA0104TR/739-744), (HA403KA/632), (W112803RT/256-259), (DE2703KP/481-483). Sanksi yang selama ini diterapkan terhadap pelanggaran standar profesi adalah dengan membekukan ijin praktek akuntan publik yang bersangkutan (HA403KA/637-638), (W11104RT/350-351), (W11104RT/355-356). Pemeriksaan hanya dilakukan bila ada pengaduan, baik dari klien atau manajemen maupun pengguna atau pembaca laporan keuangan lainnya (W11104RT/471-474). Pemeriksaan terhadap profesi akuntan publik dilakukan oleh *peer review* atau review teman sejawat (DE2703KP/488), (HA403KA/631-632), (FA0104TR/740-741).

F. PEMBAHASAN

Pelaksanaan audit merupakan upaya akuntan publik sebagai pihak independen untuk memberikan penilaian terhadap laporan keuangan perusahaan klien. Pelaksanaan audit oleh Akuntan publik terdaftar dilakukan berdasarkan permintaan klien atau perusahaan melalui Kantor Akuntan Publik yang dimilikinya. Jabatan struktural akuntan publik pada Kantor Akuntan Publik adalah sebagai partner, dimana pada pembahasan penelitian ini selanjutnya disebut sebagai akuntan publik. Akuntan publik tidak melakukan sendiri penugasan

auditnya melainkan dibantu oleh stafnya, yaitu junior auditor, senior auditor, supervisor dan manager. Akuntan publik mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan pada supervisor selama keputusan tersebut tidak memiliki implikasi jangka panjang atau bukan merupakan keputusan strategis melainkan keputusan terhadap masalah-masalah rutin dan terprogram. David. L.Goetsch (2002:75) menyatakan bahwa pengambil keputusan dari level eksekutif atau manager akan berhubungan dengan masalah strategi. sedangkan supervisor berhubungan dengan masalah operasional. Keputusan audit yang menyangkut masalah-masalah yang mendesak dan mempunyai implikasi jangka panjang akan diputuskan oleh manager dengan persetujuan akuntan publik yang bersangkutan. dimana keputusan akhir ada pada akuntan publik atau partner, seperti keputusan mengenai pemenuhan permintaan klien. keputusan terhadap kecurangan yang signifikan jumlahnya.

Pada Kantor Akuntan Publik kecil yang hanya terdiri dari partner, ketua tim dan anggota tim, keputusan audit diambil dengan menggunakan media diskusi, dimana masing-masing anggota mempunyai kesempatan yang sama dalam mengemukakan pendapat. Namun, media diskusi ini tidak digunakan dalam pengambilan keputusan tentang *fee*. Greenberg (1997:336) mengemukakan beberapa variasi keputusan organisasi, salah satunya adalah *nonprogram decision*, yaitu keputusan yang diambil untuk mengatasi suatu masalah baru yang mempunyai implikasi jangka panjang pada organisasi. *Nonprogram decision* Keputusan tentang *fee* diambil untuk mengatasi masalah baru, yaitu tingkat kesulitan audit klien baru yang selanjutnya mempunyai implikasi pada audit yang

akan dilaksanakan. Oleh karena itu, keputusan tentang *fee* merupakan tipe keputusan *strategic decision* sehingga akan diputuskan sendiri oleh partner. Hal ini terjadi baik pada akuntan publik besar maupun kecil.

Keputusan laporan audit yang berupa opini atas laporan keuangan klien telah dibuat oleh manager berdasarkan hasil pemeriksaan atau audit yang dituangkan dalam kertas kerja audit sesuai perencanaan sebelumnya atau audit program yang telah dibuat berdasarkan peraturan yang berlaku. Oleh karena itu, keputusan laporan audit merupakan *program decision*. Keputusan audit dapat menjadi *nonprogram decision* ketika ditemukan kecurangan-kecurangan yang signifikan dalam laporan keuangan klien, dimana selanjutnya partner mengambil alih pengambilan keputusan laporan audit dari manager. Greenberg (1997 : 332-333), mengemukakan langkah-langkah dalam pengambilan keputusan, antara lain identifikasi masalah, penentuan sasaran, membuat predisposisi, identifikasi alternatif pemecahan masalah, evaluasi alternatif solusi, penentuan pilihan, implementasi alternatif yang dipilih dan *follow up*. Identifikasi masalah dilakukan oleh manager dengan melihat kertas kerja audit yang telah disupervisi oleh supervisor. Akuntan publik tidak melakukan identifikasi masalah secara penuh, melainkan hanya melihat hal-hal signifikan dalam kertas kerja audit sehingga kemungkinan dapat terjadi pengurangan informasi. Akuntan publik melakukan identifikasi masalah alternatif keputusan audit bersamaan dengan identifikasi alternatif keputusan audit. Sasaran atau tujuan manager dalam pengambilan keputusannya adalah untuk memberikan penilaian terhadap laporan keuangan perusahaan klien berdasarkan standar akuntansi keuangan dan peraturan yang

berlaku. Sasaran atau tujuan seharusnya digunakan sebagai acuan dalam pengambilan keputusan dan penyelesaian masalah. Acuan yang digunakan manager dalam pengambilannya adalah standar akuntansi keuangan dan peraturan yang berlaku. Kenyataan pengambilan keputusan audit akuntan publik menunjukkan bahwa akuntan publik tidak sepenuhnya menggunakan standar profesional akuntan publik, kode etik dan standar akuntansi keuangan yang berlaku sebagai acuan dalam keputusan auditnya. Akuntan publik juga menggunakan perhitungan bisnis, yaitu kelangsungan usahanya, sebagai acuan pengambilan keputusan auditnya. Keputusan yang telah diambil oleh manager akan ditinjau kembali oleh partner sebagai akuntan publik yang bertanggung jawab atas keputusan laporan audit. Akuntan publik akan melakukan identifikasi alternatif keputusan audit yang telah dibuat manager melalui *review* total terhadap laporan audit namun hanya mereview sebagian terhadap kertas kerja audit. Akuntan publik mengevaluasi alternatif keputusan audit dengan melakukan diskusi dengan manager atau tim audit tentang hasil pemeriksaan di lapangan dan kemungkinan-kemungkinan resiko yang akan timbul.

Keputusan laporan audit yang berupa opini audit terdiri dari beberapa pilihan, yaitu wajar tanpa pengecualian, wajar dengan pengecualian, disclaimer, dan tidak wajar. Beberapa macam opini audit tersebut merupakan alternatif keputusan audit yang dipertimbangkan oleh akuntan publik. David L.Goetsch (2002:77) menyatakan bahwa alternatif keputusan dapat dipertimbangkan melalui berbagai sudut pandang. Goetsch mengatakan bahwa sudut pandang tersebut akan disesuaikan individu dengan konteks pengambilan keputusannya. Konteks

pengambilan keputusan akuntan publik adalah penilaian terhadap laporan keuangan klien. Namun, evaluasi alternatif keputusan dari berbagai sudut pandang dapat menimbulkan pertentangan antar sudut pandang tersebut. Salah satu sudut pandang yang digunakan akuntan publik dalam melihat alternatif keputusan audit adalah batasan peraturan atau hukum, yaitu standar akuntansi keuangan dan peraturan yang berlaku. Selain itu, akuntan publik juga memperhitungkan alternatif keputusan audit dengan menganalisis keuntungan atau biaya serta resiko yang akan timbul. Analisis resiko tersebut baik mengenai sangsi maupun bisnis, yaitu kelangsungan penerimaan *income* dari klien. Hal ini menyebabkan akuntan publik mengalami dilema etika. Dilema etika adalah situasi yang dihadapi dimana keputusan mengenai perilaku yang layak harus dibuat (www.stikompoltek.ac.id/handout/any.htm). Dilema etika terjadi ketika seseorang memiliki permasalahan etika. Permasalahan etika merupakan situasi yang membutuhkan penilaian personal tentang baik dan buruk (Michael G.A&Bobbie L.R, 2001: 98). Permasalahan etika yang dihadapi akuntan publik merupakan kondisi dimana benar dan salah tampak jelas, akuntan publik mengetahui bahwa ia harus independen dan obyektif namun akuntan publik memilih solusi lain berdasarkan kemanfaatan atau perhitungannya sendiri. Akuntan publik memperhitungkan kewajibannya menutup beban-beban tetap Kantor Akuntan Publik dalam menyelesaikan permasalahan etikanya. Akuntan publik berusaha memperkecil resiko yang akan timbul dengan mencari informasi yang relevan, yaitu tentang hasil pemeriksaan dan kemungkinan resiko melalui diskusi dengan staf. Setelah evaluasi terhadap semua alternatif opini audit atau keputusan laporan

audit dilakukan maka akuntan publik akan menentukan pilihan keputusan auditnya.

Keputusan terakhir yang dipilih akuntan publik tidak dapat langsung diimplementasikan untuk diterbitkan sebagai *audit report*. Akuntan publik masih harus mengkonfirmasi keputusan auditnya pada klien. Klien dapat mengemukakan pendapatnya serta menyatakan ketidaksetujuannya atas keputusan audit akuntan publik. Oleh karena itu, akuntan publik selanjutnya akan melakukan pengambilan keputusan etis. Pengambilan keputusan etis akuntan publik berarti bahwa akuntan publik harus menemukan solusi dan memilih solusi terbaik untuk mencapai tujuan organisasi. Michael G.A&Bobbie L.R (2001:98) mengemukakan beberapa pertanyaan yang menjadi pertimbangan dalam pengambilan keputusan etis antara lain, apakah anda telah meminimalisasi kerugian atau resiko terhadap orang-orang yang berpengaruh dalam keputusan anda, apakah keputusanmu lebih banyak menguntungkanmu dari pada orang lain yang mungkin berpengaruh dalam keputusanmu serta bagaimana kebanyakan orang mempertimbangkan keputusan tersebut. Pertimbangan yang dilakukan pada pengambilan keputusan etis akuntan publik adalah apakah permintaan klien akan menyesatkan pembaca atau pengguna laporan keuangan lainnya atau tidak. Hal ini dilakukan akuntan publik untuk meminimalisasi kerugian atau resiko terhadap orang-orang yang berpengaruh dalam keputusannya. Selain itu, akuntan publik juga melihat kadar pelanggaran permintaan klien dengan peraturan yang berlaku, dimana bila permintaan klien bukan hal yang prinsip, tidak terlalu materiil, maka akuntan publik akan memutuskan untuk memenuhi permintaan klien. Pertimbangan-pertimbangan

tersebut diambil akuntan publik berdasarkan perkiraan dan pengalamannya. Akuntan publik menjawab pertanyaan tentang bagaimana pertimbangan kebanyakan orang tentang keputusan auditnya melalui diskusi dengan staf, dalam hal ini manager. Michael G.A&Bobbie L.R (2001:98) menyatakan bahwa etis dapat diketahui melalui persepsi orang lain tentang suatu keputusan. Bila kesepakatan yang tercapai adalah keputusan itu tidak etis maka mungkin memang keputusan tersebut tidak etis sehingga pengambil keputusan perlu mempertimbangkannya lagi. Manager dalam diskusinya dengan partner hanya dapat memberi masukan dari sudut pandang etis, aturan yang berlaku. Sedangkan partner tidak hanya mempertimbangkan keputusannya dari segi etis atau aturan yang berlaku tapi juga dari segi bisnis berkaitan dengan upayanya menutup beban tetap Kantor Akuntan Publik yang dimiliki. Manager tidak dapat mengungkapkan pendapatnya dengan tegas, ia hanya mengemukakan kemungkinan resiko yang akan timbul. Manager tidak merasakan keterbatasan dalam mengungkapkan pertimbangannya sebagai suatu bentuk intimidasi. Hal ini karena tanggung jawab keputusan audit sepenuhnya di tangan partner, sehingga manager tidak ikut menanggung resiko yang timbul di kemudian hari atas keputusan tersebut. Pengambilan keputusan audit akuntan publik belum dapat sepenuhnya mengacu pada sasaran atau tujuan pengambilan keputusan, yaitu memberikan penilaian atas laporan keuangan perusahaan klien, namun masih dipengaruhi oleh status klien sebagai pemberi kerja. Dimana *fee* yang diperoleh akuntan publik sepenuhnya berasal dari klien.

Maryani Ludigdo (2001:5), mengemukakan beberapa faktor yang berpengaruh pada sikap dan perilaku etis akuntan, diantaranya posisi dan kedudukan. Ponemon (1990, dalam Maryani Ludigdo, 2001:5) menunjukkan semakin tinggi posisi atau kedudukan di Kantor Akuntan Publik cenderung memiliki pemikiran etis yang rendah sehingga berakibat pada rendahnya sikap dan perilaku etis mereka. Akuntan publik, dalam hal ini partner, memiliki kecenderungan tentang pemikiran yang tidak etis karena ia juga mempertimbangkan keputusannya dari segi bisnis demi kelangsungan hidup Kantor Akuntan Publiknya. Tversky (1972, dalam *Cognitive Psychology*, 1995:426) mengungkapkan bahwa individu memilih alternatif dengan mengeliminasi pilihan-pilihan yang kurang menarik. Akuntan publik mentransformasi informasi-informasi yang mengarah pada kelangsungan organisasinya sebagai suatu pilihan yang kurang menarik sehingga selanjutnya dieliminasi karena dianggap mengancam kelangsungan organisasinya. Faktor lain yang juga berpengaruh pada sikap dan perilaku etis akuntan publik adalah hukum. Penelitian ini menunjukkan bahwa akuntan publik menggunakan sudut pandang etika atau aturan yang berlaku dalam melakukan identifikasi dan evaluasi keputusannya. Akuntan publik menganalisis resiko atau sanksi yang akan timbul sesuai dengan aturan yang berlaku. Bila resiko yang akan timbul tersebut belum pasti akan muncul dalam waktu dekat maka kecenderungan untuk melanggar aturan yang berlaku menjadi lebih besar. Hal ini berkaitan dengan pelaksanaan peradilan terhadap pelaksanaan profesi akuntan yang masih kurang, terutama dari segi jumlah tenaga yang dibutuhkan. Selain itu, pemeriksaan terhadap profesi

akuntan publik hanya dilakukan berdasarkan pengaduan. Kenyataan ini semakin mendorong akuntan publik untuk tidak melaksanakan standar profesional dengan tegas dan menggunakan pertimbangan-pertimbangan di luar aturan dalam pengambilan keputusannya.

David L. Goetsch (2002:82), mengkategorikan model pengambilan keputusan menjadi dua, yaitu pendekatan objective dan pendekatan subjective. Berdasarkan pengkategorian tersebut, pendekatan yang digunakan partner dalam menentukan pilihan tentang keputusan audit lebih merupakan pendekatan subjective. Keputusan yang diambil dengan pendekatan ini dilakukan berdasarkan intuisi, pengalaman dan informasi yang tidak lengkap. Akuntan publik membuat keputusan audit dengan menggunakan *judgmentnya* atas temuan-temuan audit di lapangan berdasarkan perkiraan dan pengalaman yang dimilikinya, yaitu dengan memperkirakan kadar perbedaan prinsip dan materialitas kecurangan atau permintaan klien. Perkiraan tentang kadar perbedaan prinsip dan materiilitas kecurangan yang ditemukan auditor lebih bersifat hipotetikal. Hal ini berarti akuntan publik telah melakukan reifikasi dalam pengambilan keputusan auditnya. Reifikasi merupakan tindakan individu yang menganggap sebuah gagasan adalah benar walaupun bersifat hipotetikal atau metafora (Robert.L.Solso, 1995:424). Pendekatan subjective dalam pengambilan keputusan mengasumsikan bahwa pengambil keputusan berada pada kondisi tekanan, waktu dan informasi yang terbatas. Informasi yang digunakan akuntan publik untuk membuat keputusan audit diperoleh melalui review terhadap kertas kerja audit secara sebagian. Selain itu, akuntan publik juga mengalami tekanan dalam melakukan pengambilan

keputusan auditnya, baik berupa waktu maupun biaya. Akuntan publik harus menyelesaikan laporan audit sesuai waktu yang telah ditentukan dalam kontrak atau surat perikatan audit. Tekanan lain yang juga mempengaruhi pengambilan keputusan akuntan publik berhubungan dengan *fee* yang masih berada di klien, dimana pada umumnya pembayaran *fee* dilakukan secara termin dan diselesaikan ketika laporan audit terbit. Klien sebagai pihak pemberi kerja dapat menekan akuntan publik dan mempengaruhi keputusan laporan audit akuntan publik ketika auditor menemukan kenyataan pelaporan keuangan yang tidak sesuai standar akuntansi keuangan dan peraturan yang berlaku. Kondisi ini membuat akuntan publik memberikan toleransi dalam keputusannya, yaitu sepanjang permintaan klien tersebut tidak membuat pembaca atau pengguna laporan keuangan lainnya tersesat. Greenberg (1997 : 340) menyatakan dua model keputusan individu, yaitu *rational ekonomi model* dan *administrative model*. Pengambilan keputusan akuntan publik lebih mengarah pada *administrative model*, dimana akuntan publik mengambil alternatif yang cukup baik, sesuai dengan kriterianya walaupun tidak optimal. Akuntan publik mengambil alternatif terbaik dalam keputusan auditnya walaupun keputusan itu tidak optimal dengan melakukan negosiasi dengan klien tentang keputusan auditnya tersebut.

Efektifitas keputusan akuntan publik dipengaruhi oleh beberapa faktor. Salah satu faktor yang menghalangi efektifitas keputusan adalah keterbatasan waktu dan batasan-batasan aturan (Greenberg, 1997 : 348). Akuntan publik harus menyelesaikan penugasan audit sesuai waktu yang telah ditetapkan dalam kontrak audit. Penugasan audit akan berakhir setelah laporan audit terbit. Keputusan

laporan audit yang telah ditetapkan akuntan publik harus dikonfirmasi dan disetujui oleh klien. Keputusan audit yang belum disetujui oleh klien belum dapat diterbitkan sebagai laporan audit. Bila hal itu terjadi maka audit tidak dapat diselesaikan sesuai waktu yang ditetapkan. Hal ini dapat berdampak pada biaya yang harus dikeluarkan untuk pelaksanaan audit. Klien akan memberikan kompensasi biaya pelaksanaan audit sesuai kesepakatan dalam kontrak audit. Kelebihan biaya akibat penggunaan waktu yang melebihi kesepakatan akan menjadi resiko akuntan publik yang bersangkutan. Oleh karena itu, akuntan publik berusaha menetapkan keputusan laporan auditnya sesuai waktu yang telah disepakati. Batasan moral dan etika dinyatakan Greenberg (1997:348) sebagai salah satu faktor penghalang efektifitas keputusan. Namun, pada pengambilan keputusan akuntan publik, batasan moral dan etika justru membuat keputusan akuntan publik tidak terlalu jauh dari sasaran atau tujuannya, yaitu memberikan penilaian terhadap laporan keuangan klien berdasarkan standar akuntansi keuangan dan peraturan yang berlaku. Faktor terbesar yang menghalangi efektifitas keputusan akuntan publik adalah ketergantungan *fee* akuntan publik pada klien. Hal ini karena klien merupakan pihak pemberi kerja dalam penugasan audit. Klien dapat mempengaruhi keputusan akuntan publik melalui *fee* yang diberikan dan kelangsungan penugasan atau kerja sama auditnya dengan akuntan publik. Status klien sebagai pemberi kerja tersebut membuat keputusan akuntan publik kurang objektif dan independen. Proses konfirmasi akuntan publik mengenai keputusan laporan auditnya pada klien menimbulkan timbulnya *arguments that appeal to force and power*. Robert L.Solso (1995:424)

menyatakan kenyataan ini sebagai suatu bentuk validasi argumen yang mendasarkan pada kekuatan atau kekuasaan salah satu pihak. Klien dianggap sebagai pihak yang memiliki kekuasaan lebih karena statusnya sebagai pemberi kerja.

Akuntan publik sering kali melakukan *framing* efek dalam pengambilan keputusannya, yaitu membuat keputusan dengan didasarkan pada bagaimana masalah itu disajikan (Greenberg, 1997:343). Masalah yang dihadapi akuntan publik dalam pengambilan keputusannya berhubungan dengan status klien sebagai pemberi kerja. Akuntan publik sering kali membuat keputusan dengan mendasarkan pada masalah tersebut. Akuntan publik mengalami bias-bias kognitif dalam pengambilan keputusannya. Dimana seharusnya ia mengambil keputusan sesuai sasaran atau tujuan pengambilan keputusannya, yaitu melakukan penilaian terhadap laporan keuangan perusahaan klien namun ternyata akuntan publik lebih mempertimbangkan kelangsungan kerja samanya dengan klien dalam pengambilan keputusannya. Tversky dan Kanehman (1981, dalam Cognitive Psychology, 1995:428) mengungkapkan bahwa kerangka keputusan diadopsi individu sesuai norma, dan karakteristik individu. Akuntan publik yang memiliki karakteristik kurang independen, akan membuat kerangka atas keputusan auditnya berdasarkan perhitungan bisnis atau untung rugi. Akuntan publik sebagai pihak yang bertanggung jawab atas laporan audit mempertimbangkan keputusan auditnya dengan melakukan *review* terhadap kertas kerja audit secara sebagian, yaitu terhadap hal-hal yang signifikan saja. Hal ini menunjukkan bahwa akuntan publik melakukan *availability heuristic*. *Availability heuristic* merupakan

kecenderungan individu untuk mendasarkan penilaiannya pada informasi yang sudah ada walaupun kadang tidak akurat lagi (Greenberg, 1997 : 343). *Axailability heuristic* juga terjadi ketika akuntan publik kecil hanya melihat beberapa informasi utama dalam pengambilan keputusan penerimaan penugasan auditnya, yaitu hanya tentang tenaga akuntansi dan omzet usaha klien.

Pelaksanaan audit dilakukan berdasarkan permintaan klien. Keputusan pelaksanaan audit merupakan *uncertain decision*. Keputusan ini mengandung ketidakpastian, dimana ketidakpastian tersebut selanjutnya dinyatakan sebagai resiko audit (Greenberg, 1997 : 336). Akuntan publik berusaha meminimalkan resiko dari keputusan yang diambilnya dengan mendapatkan informasi yang relevan dengan keputusannya. Usaha meminimalkan resiko tersebut dilakukan akuntan publik melalui pelaksanaan survei, baik survei ke lapangan maupun interview dengan klien. Informasi relevan yang diperoleh akuntan publik melalui survei untuk meminimalkan resiko keputusannya adalah tentang lingkup bisnis klien, termasuk sistem akuntansi dan pengendalian intern bisnis klien, bidang usaha klien, omset perusahaan klien dan segala hal tentang bisnis klien. David L.Goetsch (2002 : 84) menyatakan bahwa informasi merupakan hal penting dalam pengambilan keputusan. Informasi yang akurat, terbaru dan lengkap tidak menjamin akan menghasilkan keputusan yang baik. Begitu pula pada pelaksanaan survei sebagai upaya untuk memperoleh informasi relevan, tidak selalu akan menghasilkan keputusan yang baik. Hal ini karena banyak hal lain yang mempengaruhi keputusan tersebut, diantaranya adalah ketergantungan *fee* pada klien. Ketergantungan itu selanjutnya membuat akuntan publik hanya melihat

beberapa faktor utama dalam keputusan penerimaan penugasan auditnya. Sesuatu mungkin dapat merupakan data bagi seseorang dimana bagi orang lain merupakan informasi. Survei yang dilakukan oleh staf yang ditunjuk akuntan publik maupun akuntan publik itu sendiri merupakan tindakan memperoleh informasi untuk mengurangi ketidakpastian suatu keputusan yang merupakan data bagi klien.

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

A. KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan mengenai dinamika pengambilan keputusan audit akuntan publik, meliputi proses atau langkah-langkah yang dilakukan, pertimbangan-pertimbangan yang diambil dan faktor-faktor yang mempengaruhi pengambilan keputusan audit akuntan publik yang telah dijelaskan dalam Bab IV, maka kesimpulan yang dapat ditarik dari penelitian ini antara lain:

1. Akuntan publik mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan operasional pada supervisor. Keputusan laporan audit merupakan keputusan strategik yang diputuskan oleh partner berdasarkan kertas kerja audit yang telah disupervisi oleh supervisor dan manager.
2. Akuntan publik mereview dan mengidentifikasi alternatif keputusan audit yang telah dibuat manager dengan melakukan review kertas kerja secara sebagian, yaitu terhadap hal-hal yang signifikan. Evaluasi dilakukan dari sudut pandang hukum atau peraturan yang berlaku (standar profesional akuntan publik, standar akuntansi keuangan dan kode etik), dan sudut pandang bisnis. Akuntan publik menganalisis kemungkinan-kemungkinan resiko, baik resiko sanksi maupun resiko bisnis dalam pengambilan keputusannya.
3. Pengambilan keputusan akuntan publik sangat dipengaruhi oleh status klien sebagai pemberi kerja. Akuntan publik belum bisa sepenuhnya independen

dan obyektif dalam pengambilan keputusannya. Akuntan publik mengalami dilema dalam melakukan pengambilan keputusannya. Hal ini karena di satu sisi, akuntan publik harus melaksanakan profesi sesuai standar profesionalnya. Namun, di lain sisi akuntan publik memperoleh *fee* dan dibayar sepenuhnya dari klien.

4. Akuntan publik mengalami permasalahan etika, dimana benar dan salah tampak jelas, yaitu akuntan publik harus independen dan obyektif. Akuntan publik mengetahui hal itu, namun melakukan rasionalisasi dan menilai sendiri situasi yang terjadi, dimana akuntan publik berpikir bahwa pendapatan yang diperolehnya dari klien bukan merupakan pendapatan pribadi, melainkan ada beban-beban tetap yang harus ditutup sehingga akuntan publik memberikan toleransi atas permintaan-permintaan klien.
5. Akuntan publik lebih menggunakan pendekatan subjective dalam pengambilan keputusannya. Akuntan publik melakukan pengambilan keputusan berdasarkan perkiraan, pengalaman dan informasi yang tidak lengkap. Hal ini karena akuntan publik dalam kondisi tekanan serta waktu yang terbatas. Tekanan yang dialami akuntan publik berasal dari klien sebagai pemberi kerja, yaitu ketika auditor menemukan kenyataan laporan keuangan yang tidak sesuai dengan standar akuntansi keuangan dan peraturan yang berlaku. Akuntan publik menghadapi ancaman penghentian penugasan audit dari klien sebagai pemberi kerja. Akuntan publik juga mengalami keterbatasan waktu dan biaya.

6. Pengambilan keputusan akuntan publik dipengaruhi oleh pelaksanaan pemeriksaan dan pengawasan terhadap profesi akuntan publik. Akuntan publik mempertimbangkan resiko yang akan timbul dalam pengambilan keputusannya, dimana bila sanksi yang akan timbul tidak pasti diperoleh dalam waktu dekat maka kecenderungan untuk melanggar standar atau peraturan yang berlaku akan lebih besar. Pemeriksaan terhadap pelaksanaan profesi akuntan publik yang masih kurang memadai serta hanya dilakukan ketika ada pengaduan mendorong akuntan publik untuk tidak melakukan standar profesionalnya secara teguh dengan memberikan toleransi-toleransi pada klien.
7. Efektifitas keputusan akuntan publik dipengaruhi oleh beberapa faktor. Faktor-faktor tersebut menghambat akuntan publik dalam melakukan pengambilan keputusan, diantaranya batasan waktu dan biaya. Waktu dan biaya ditetapkan dalam kontrak audit sebelum audit dilakukan. Faktor yang paling mempengaruhi efektifitas keputusan audit akuntan publik adalah status klien sebagai pemberi kerja.

B. SARAN

Berdasarkan hasil penelitian dan kesimpulan yang telah diuraikan di atas, maka ada beberapa saran yang perlu untuk diperhatikan, yaitu :

1. Pelaksanaan replikasi penelitian serupa sebaiknya diadakan juga dengan melakukan wawancara dengan klien sebagai pemberi kerja atau salah satu pengguna jasa akuntan publik. Hal ini penting untuk menambah kredibilitas data temuan penelitian.

2. Organisasi Ikatan Akuntan Indonesia diharapkan dapat membentuk lembaga independen diluar akuntan publik untuk menghubungkan klien dan akuntan publik dalam kepentingan penugasan auditnya, dimana selanjutnya *fee* akuntan publik tidak diperoleh sepenuhnya dan secara langsung dari klien. Selain itu, Ikatan Akuntan Indonesia juga diharapkan dapat bertindak tegas pada anggota profesinya yang melanggar kode etik maupun standar profesional akuntan publik.
3. Sebaiknya diadakan peninjauan kembali terhadap standar auditing terutama tentang standar pelaporan, dimana akuntan publik harus mengkonfirmasi laporan auditnya pada klien sebelum diterbitkan. Akuntan publik sebagai pihak independen yang dipercaya mengeluarkan opini atas laporan keuangan perusahaan klien hendaknya dapat diberi kekuasaan penuh dalam pengambilan keputusannya.
4. Pemeriksaan terhadap pelaksanaan profesi akuntan publik diharapkan tidak hanya dilakukan bila ada pengaduan saja. Pemerintah maupun organisasi Ikatan Akuntan Indonesia diharapkan dapat membentuk lembaga independen yang dapat melakukan inspeksi atau pemeriksaan mendadak maupun secara rutin pada akuntan publik dalam pelaksanaan tugasnya.

DAFTAR PUSTAKA

- Aamodt, Michael G & Babbie I. Raynes. (2001). *Human Relations ini Bussines*. New York: Wadsworth
- Abadi Jusuf, Amir. *Auditing*. (1996). Salemba Empat. Jakarta
- Aulia Fuad Rahman. (2001). *Tanggung Jawab Auditor untuk Mendeteksi Kekeliruan dan Ketidakterbacaan pada Laporan Keuangan*. Ekuitas, Vol. 5, No. 3, 280-29
- Baron, R.A & J. Greenberg. (1997). *Behavior Organizations*. New Jersey. Prentice Hall
- Edi Winarto. (2002). *Dibalik Skandal Enron: Jika Andersen, Konsultan sekaligus Auditor*. Media Akuntansi No. 24, 19-21
- Edi Winarto. (2002). *Kartu Merah Buat KAP Papan Atas*. Media Akuntansi, 27, 14
- Edo. (2002). *At Cost Sumber Expectation Gap*. Media Akuntansi, 25, 12
- Edo. (2002). *Akuntan the Big Five Manipulasi Data BPPN*. Media Akuntansi, 25, 14
- Goetsch, David L. (2002). *Effective Supervision*. New York: Prentice Hall
- Jan Sada. (2002). *Dampak Kasus Mega Skandal Akuntansi bagi Perkembangan dan Masa Depan Profesi Akuntan*. Media Akuntansi, 28, 11-15
- Lesminingtyas. (2005). *Miskin Tidak Harus Mengemis*. <http://www.mail-archive.com/jesus-net@yahoogroups.com/msg01344.html>. Diakses 31 Maret 2005
- Poerwandari, Kristi. (2001). *Pendekatan Kualitatif untuk Penelitian Perilaku Manusia*. Jakarta: Lembaga pengembangan Sarana Pengukuran dan Pendidikan Psikologi (LPSP3) Fakultas Psikologi Universitas Indonesia
- Robbins, Stephen P. (1998). *Organizational Behavior* (8th ed). New York: Prentice Hall
- Solso, Robert.L. (1995). *Cognitive Psychology*. United States of America. Chestnut Hill

- Sofyan S. Harahap. (2002). *Akuntan Publik di Indonesia dan Kasus Enron*. Akuntansi, 25, 16-17
- Titik Maryani dan Unti Ludigdo. (2001). *Survei Atas Faktor-faktor yang Mempengaruhi Sikap dan Perilaku Etis*. TEMA, Vol.II, No. 1, 50-62
- Anonim. (2002). *Kejanggalan Audit di BPPN*. Media Akuntansi, 25, 13
- Anonim. (2001). *Audit Forensik PwC Menabur Angin, Telkom Menuai Badai*. Media Akuntansi, 22, 31-32
- Anonim. (2005). *Semua Kantor Akuntan Publik Diperiksa*. <http://cybernews.cbn.net.id/detil.asp?kategori=Business&newsno=9148>. Diakses tanggal 17 Oktober 2005
- Anonim. (2005). *Professional Ethics*. <http://www.millersv.edu/~dfrazier/Student-BUAD561/Arens-Solutions/sol04.doc>. Diakses 20 oktober 2005
- Anonim. (2005). *Auditing Tip of the Month*. <http://www.gmp1st.com/autp/autp0398.htm>. Diakses tanggal 24 Mei 2005
- Anonim. (2005). *Bapepam berperan dalam kasus Telkom*. http://www.telkom.co.id/infoterkini/view_news.asp?id=566&newscat. Diakses tanggal 27 Januari 2005
- Anonim. (2005). *Etika Profesi*. www.stikompoltek.ac.id/handout/any.htm. Diakses tanggal 4 Februari 2006