

AKTIVITAS PENGENDALIAN MUTU JASA AUDIT LAPORAN KEUANGAN HISTORIS

(Studi Kasus pada Beberapa Kantor Akuntan Publik di Surabaya)

Yulius Jogi Christiawan

Staf Pengajar Fakultas Ekonomi – Universitas Kristen Petra

E-mail: yulius@petra.ac.id

Abstrak: Penelitian ini bertujuan mengetahui secara mendalam (*in depth*) dan menyeluruh tentang aktivitas pengendalian mutu audit yang terjadi di beberapa Kantor Akuntan Publik di Surabaya, sehingga diharapkan bisa menjawab keraguan pengguna jasa audit terhadap mutu audit yang ada di kantor akuntan publik. Penelitian ini adalah penelitian kualitatif dengan menggunakan pendekatan *multiple case study* dengan *multiple unit analysis*. Penelitian diarahkan pada standar independensi dan kompetensi di Kantor Akuntan Publik serta aktivitas dan prosedur pengendalian oleh partner dan manajer Kantor Akuntan Publik. Penelitian dilakukan terhadap empat dari lima puluh satu Kantor Akuntan Publik di Surabaya. Hasil penelitian ini sedikitnya menunjukkan lima fenomena terkait dengan aktivitas pengendalian mutu Kantor Akuntan Publik. Lima fenomena tersebut adalah: 1) Kantor Akuntan Publik sulit menetapkan suatu standar/ukuran independensi *in fact*, 2) Kantor Akuntan Publik menggunakan aturan-aturan yang ditetapkan oleh organisasi profesi sebagai dasar menetapkan standar independensi *in appearance*, 3) Kantor Akuntan Publik menggunakan prinsip-prinsip dalam manajemen sumberdaya manusia untuk menjamin adanya kompetensi pendidikan personel, 4) Kantor Akuntan Publik menggunakan perencanaan, supervisi dan evaluasi kinerja untuk dipenuhinya kompetensi pengalaman personel, dan 5) Kantor Akuntan Publik memberikan sanksi tegas terhadap pelanggaran independensi dan kompetensi.

Kata kunci: kantor akuntan publik, aktivitas pengendalian mutu, mutu audit, independensi, kompetensi

Abstract: *The objective of this study was to get the descriptive in depth and holistic the quality control activities in several CPAs, in Surabaya in order to answer the audit quality questioned by the audit report user. This study was a qualitative research with multiple case studies and multiple unit analysis approach. The study was focused on the competence and independence standards as well as the control procedures and its activities by partners and managers in CPA firms. There were: 1) the CPA firms face difficult in establishing independence in fact standards and objectives, 2) the CPA firms applied the professional standard to establish independence in appearance standards and objectives, 3) the CPA firms applied human resources management function to secure personnel educational competence, 4) the CPA firms applied planning, supervising and performance evaluating in order to obtain experience personnel, and 5) the CPA firms give strict punishment for violation of independence and competence.*

Keywords: *CPA firm, the quality control activity, quality of audit, independence, competence.*

Mutu audit laporan keuangan historis (selanjutnya akan disebut mutu audit) oleh akuntan publik akhir-akhir ini menjadi perhatian masyarakat. Akuntan publik berperan dalam memberikan keyakinan atas laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen. Karena itulah manajemen memiliki harapan atas mutu pekerjaan yang dilakukan oleh akuntan publik (Widagdo dkk, 2002). Di sisi lain pemakai laporan keuangan juga menaruh kepercayaan yang besar terhadap hasil pekerjaan akuntan publik dalam mengaudit laporan keuangan. Dari sisi ini, dijumpai adanya “*expectation gap*” antara akuntan publik dengan investor (McEnroe dan Martens, 2001). Pemerintah juga menaruh harapan besar terhadap Akuntan Publik. Salah satu contohnya adalah pernyataan Meneg PPN/Kepala Bapenas, yang mensinyalir adanya sejumlah kantor akuntan besar yang melakukan manipulasi atau terlibat *mark-up* data di Badan Penyehatan Perbankan Nasional (BPPN) (Edo 2002)

Kepercayaan yang besar pemakai laporan keuangan auditan dan jasa yang diberikan akuntan publik akhirnya mengharuskan akuntan publik memperhatikan mutu auditnya. Pertanyaan masyarakat tentang mutu audit yang dilakukan akuntan publik bertambah besar setelah terjadi banyak kasus yang melibatkan akuntan publik baik di dalam maupun di luar negeri. Kasus di dalam negeri terlihat dari akan diambilnya tindakan oleh Majelis Kehormatan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) terhadap 10 Kantor Akuntan Publik yang melakukan pelanggaran, menyusul keberatan pemerintah atas sanksi berupa peringatan plus yang telah diberikan. Sepuluh Kantor Akuntan Publik tersebut diindikasikan melakukan pelanggaran berat saat mengaudit bank-bank yang dilikuidasi pada tahun 1998 (Winarto 2002). Selain itu terdapat kasus keuangan dan manajerial perusahaan publik yang tidak terdeteksi oleh akuntan publik yang menyebabkan perusahaan didenda oleh Bapepam (INVESTOR, Edisi 60, 7-20 Agustus 2002). Kasus yang terjadi di luar negeri yang melibatkan perusahaan besar dan kantor akuntan publik besar juga menambah kasus yang mengarah pada mutu akuntan publik (Sunarsip Kompas 15 Juli 2002)

Adanya harapan yang besar baik dari manajemen maupun pemakai laporan keuangan serta adanya kasus-kasus yang melibatkan kantor akuntan publik tersebut di atas menuntut akuntan publik untuk meningkatkan dan mengendalikan mutu audit yang dilakukan. Pengendalian mutu audit terdiri dari dua unsur yaitu: aktivitas pengendalian dan mutu audit sebagai obyek yang dikendalikan. Aktivitas pengendalian merupakan suatu proses yang sedikitnya memiliki empat langkah yaitu: (1) penetapan tujuan dan standar, (2) mengukur kinerja aktual, (3) membandingkan hasil pengukuran dengan tujuan atau standar, (4) mengambil tindakan korektif yang dipandang perlu (Schermerhorn, 2002). Sedangkan mutu Akuntan Publik ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi dan independensi (*AAA Financial Accounting Standard Committee* 2000). Dalam hal ini Standar Profesional Akuntan Publik telah mengatur pengendalian mutu audit dalam Standar Pengendalian Mutu (IAI 2001).

Selanjutnya untuk dapat memberikan jasa audit atas laporan keuangan, akuntan publik harus bergabung dalam suatu Kantor Akuntan Publik. Karena itulah maka kebijakan dan praktik aktivitas pengendalian mutu merupakan kebijakan yang seharusnya ada di Kantor Akuntan Publik, untuk menjamin

independensi dan kompetensi personel yang terlibat dalam penugasan audit atas laporan keuangan historis.

Berdasarkan latarbelakang di atas, maka studi kualitatif ini memasalahkan tentang “*Bagaimana aktivitas pengendalian mutu yang dilakukan di Kantor Akuntan Publik?*”. Sedangkan sub pertanyaan-sub pertanyaan yang (secara tentatif) akan menjadi fokus penelitian ini mencakup tentang: 1) Standar atau tujuan mutu independensi dan kompetensi personel. Bagaimana Kantor Akuntan Publik merumuskan standar atau tujuan mutu independensi *in fact* dan *in appearance* personel auditnya?. Bagaimana Kantor Akuntan Publik merumuskan standar atau tujuan mutu kompetensi pendidikan dan pengalaman personel auditnya?. Bagaimana rumusan standar tersebut?.; 2) Aktivitas pengukuran dan evaluasi kinerja independensi dan kompetensi personel. Bagaimana proses untuk pengukuran dan evaluasi bahwa standar atau tujuan mutu independensi *in fact* dan *in appearance* personel tercapai?. Bagaimana proses untuk pengukuran dan evaluasi bahwa standar atau tujuan mutu kompetensi pendidikan dan pengalaman personel tercapai? 3) Pengambilan tindakan atas penyimpangan standar atau tujuan independensi dan kompetensi personel. Tindakan apa yang dilakukan pimpinan Kantor Akuntan Publik atas penyimpangan yang terjadi antara standar dengan kenyataan mutu independensi *in fact* dan *in appearance* personel auditnya?. Tindakan apa yang dilakukan pimpinan Kantor Akuntan Publik atas penyimpangan yang terjadi antara standar dengan kenyataan mutu independensi dan kompetensi pendidikan dan pengalaman personel auditnya?

Penelitian akan membuat gambaran menyeluruh (deskriptif) tentang upaya pengendalian mutu yang dilakukan oleh kantor akuntan publik. Penelitian juga mencoba menggali lebih jauh mengapa suatu upaya pengendalian mutu terjadi demikian di suatu kantor akuntan publik. Penelitian hanya dilakukan terhadap upaya pengendalian mutu audit yang dilakukan di dalam suatu kantor akuntan publik (*intern*). Penelitian tidak mencakup upaya pengendalian mutu yang dilakukan oleh institusi lain terhadap suatu kantor akuntan publik (*extern*), *peer review* misalnya.

Pengendalian mutu yang dimaksud disini adalah aktivitas pengendalian mutu jasa audit atas laporan keuangan historis yang ada di kantor akuntan publik. Mutu audit ditentukan oleh independensi dan kompetensi akuntan publik dan personel yang melakukan pekerjaan lapangan, karena itu maka fokus penelitian diarahkan pada aktivitas, kebijakan dan prosedur pengendalian mutu independensi dan kompetensi yang ada di kantor akuntan publik untuk menjamin independensi dan kompetensi personel yang terlibat dalam audit atas laporan keuangan historis. Sedangkan pengendalian yang dimaksud adalah proses pengendalian yang meliputi: penentuan standar, pengukuran kinerja, membandingkan kinerja dengan standar dan tindakan yang dilakukan atas penyimpangan.

Penelitian dilakukan terhadap beberapa Kantor Akuntan Publik dan dalam kondisi saat ini, sehingga hasil penelitian ini hanya relevan untuk saat ini dan khusus terjadi pada beberapa kantor akuntan publik tersebut.

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui secara mendalam (*in depth*) dan menyeluruh tentang aktivitas pengendalian mutu audit yang terjadi di

beberapa Kantor Akuntan Publik di Surabaya. Gambaran pengendalian mutu audit di kantor akuntan publik ini diharapkan bisa menjawab keraguan pengguna jasa audit atas mutu audit yang ada di kantor akuntan publik.

Penelitian ini, diharapkan dapat bermanfaat sebagai bahan masukan bagi kantor akuntan publik dalam melakukan evaluasi diri atas praktik pengendalian mutu yang telah dilakukan. Mengingat penelitian ini berkaitan dengan pelaksanaan standar profesional (standar pengendalian mutu) maka, bagi organisasi profesi akuntan, hasil penelitian ini diharapkan merupakan masukan untuk penyempurnaan standar profesional akuntan di kemudian hari. Dengan memahami aktivitas pengendalian mutu Kantor Akuntan Publik menurut karakteristik Kantor Akuntan Publik, pada tahap-tahap selanjutnya, perumusan standar profesional tentang aktivitas pengendalian mutu Kantor Akuntan Publik dapat lebih tepat sasaran dan lebih sesuai dengan kebutuhan dan kondisi Kantor Akuntan Publik di lapangan. Penelitian ini, diharapkan bermanfaat terhadap Ilmu Auditing, khususnya kajian tentang pengendalian mutu Kantor Akuntan Publik. Sebab dari temuan-temuan lapangan dapat dikembangkan hipotesis-hipotesis, khususnya tentang aktivitas pengendalian mutu Kantor Akuntan Publik yang lebih sesuai dengan kenyataan di lapangan. Dengan demikian auditing, baik sebagai kajian teoritis maupun kajian praktis, dapat lebih diperkaya.

PENGENDALIAN MUTU

Terdapat dua konsep yang mendasari penelitian ini yaitu, konsep tentang “pengendalian” sebagai suatu proses manajemen dan konsep tentang “mutu akuntan publik” sebagai obyek dari pengendalian yang akan dilakukan. Mengacu pada kedua konsep tersebut maka pengendalian mutu di kantor akuntan publik secara konseptual akan memiliki sedikitnya tiga aktivitas penting yaitu: (1) aktivitas penetapan standar mutu independensi dan kompetensi, (2) aktivitas pengukuran kinerja dan membandingkan standar dengan kinerja dan (3) aktivitas pengambilan tindakan atas penyimpangan standar.

Penjelasan rinci tentang konsep pengendalian mutu di kantor akuntan publik adalah sebagai berikut.

Pengendalian

Pengendalian (*controlling*) didefinisikan sebagai suatu proses memantau kinerja dan mengambil tindakan untuk menyakinkan bahwa suatu hasil tercapai (Schermerhorn 2002). Dari definisi ini dapat disimpulkan bahwa pengendalian merupakan suatu aktivitas yang berupa “proses memantau”. Terdapat obyek yang dipantau yaitu “kinerja”. Hasil pemantauan digunakan untuk melakukan tindakan korektif agar hasil yang diharapkan tercapai.

Sebagai suatu proses, maka proses pengendalian sedikitnya memiliki empat langkah yaitu: (1) penetapan tujuan dan standar, (2) mengukur kinerja aktual, (3) membandingkan hasil pengukuran dengan tujuan atau standar, (4) mengambil tindakan korektif yang dipandang perlu (Schermerhorn 2002). Pengendalian sedikitnya memiliki tiga tipe utama yaitu: *feedforward controls*, *concurrent*

controls dan feedback controls (Schermerhorn, 2002). *Feedforward controls* berguna untuk menjamin bahwa arah yang benar telah ditetapkan dan input sumber daya yang tepat telah tersedia. *Concurrent controls* berguna untuk menjamin bahwa aktivitas yang benar telah dilakukan. *Feedback controls* berguna untuk menjamin bahwa hasil yang dicapai telah memenuhi standar yang telah ditetapkan. Pengendalian bisa dilakukan dengan memberikan motivasi kepada individu atau kelompok secara mandiri disiplin mematuhi ketentuan yang ada. Pengendalian juga bisa dilakukan dengan melakukan supervisi atau menggunakan sistem administrasi formal.

Mutu Akuntan Publik

Mutu audit ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi dan independensi. *“Good quality audits require both competence (expertise) and independence. These qualities have direct effects on actual audit quality, as well as potential interactive effects. In addition, financial statement users’ perception of audit quality are a function of their perceptions of both auditor independence and expertise”* (AAA Financial Accounting Standard Committee 2000). Mutu audit ini mengarah pada mutu akuntan publik dan personel yang melakukan audit atas laporan keuangan. Karena dalam memberikan jasanya, akuntan publik harus bergabung dalam suatu Kantor Akuntan Publik, maka kebijakan dan praktik aktivitas pengendalian mutu merupakan kebijakan yang seharusnya ada di Kantor Akuntan Publik. Kebijakan dan praktik pengendalian mutu harus ada di Kantor Akuntan Publik untuk menjamin independensi dan kompetensi akuntan publik dan personel yang terlibat dalam audit sehingga dihasilkan jasa yang sesuai dengan tuntutan standar profesional.

Kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki akuntan publik dalam bidang auditing dan akuntansi (IAI 2001). Akuntan publik yang berkompeten adalah yang bertindak sebagai seorang yang ahli di bidang akuntansi dan auditing. Pencapaian keahlian dimulai dengan pendidikan formal, yang selanjutnya diperluas melalui pengalaman dalam praktik audit. Selain itu, akuntan publik harus menjalani pelatihan teknis yang cukup yang mencakup aspek teknis maupun pendidikan umum. Asisten junior untuk mencapai kompetensinya harus memperoleh pengalaman profesionalnya dengan mendapatkan supervisi memadai dan review atas pekerjaannya dari atasannya yang lebih berpengalaman. Akuntan publik harus secara terus menerus mengikuti perkembangan yang terjadi dalam bisnis dan profesinya. Akuntan publik harus mempelajari, memahami dan menerapkan ketentuan-ketentuan baru dalam prinsip akuntansi dan standar auditing yang ditetapkan oleh organisasi profesi.

Independen berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaan untuk kepentingan umum. Akuntan publik tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun. Auditor berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik. Sikap mental independen tersebut meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*) (IAI 2001). Akuntan tidak

independen apabila selama periode audit dan selama periode penugasan profesionalnya, Akuntan, Kantor Akuntan Publik maupun Orang dalam Kantor Akuntan Publik: (1) mempunyai kepentingan keuangan baik langsung maupun tidak langsung yang material pada klien, (2) mempunyai hubungan pekerjaan dengan klien, (3) mempunyai hubungan usaha secara langsung atau tidak langsung yang material dengan klien, karyawan kunci klien atau pemegang saham klien, (4) memberikan jasa-jasa non audit tertentu kepada klien atau (5) memberikan jasa atau produk kepada klien dengan dasar fee kontinjen atau komisi. (Bapepam, 2003)

Standar Pengendalian Mutu yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia, melihat mutu Kantor Akuntan Publik yang bisa dikendalikan meliputi unsur-unsur: independensi, penugasan personel, konsultasi, supervisi, pekerjaan, pengembangan profesional, promosi, penerimaan dan keberlanjutan klien serta inspeksi. Unsur-unsur pengendalian mutu ini sebenarnya juga menyangkut dua hal besar penentu mutu audit yaitu independensi dan kompetensi auditor seperti yang disampaikan oleh American Accounting Association, dimana unsur penugasan personel, konsultasi, supervisi, pekerjaan, pengembangan profesional, promosi, penerimaan dan keberlanjutan klien serta inspeksi terkait dengan kompetensi pendidikan dan pengalaman personel.

Aktivitas Pengendalian Mutu Akuntan Publik

Berdasarkan uraian tentang pengendalian dan mutu akuntan publik, dapat disimpulkan bahwa pengendalian mutu akuntan publik merupakan suatu proses memantau kinerja audit personel auditor dan mengambil tindakan untuk menyakinkan bahwa suatu mutu audit telah tercapai. Proses pengendalian yang dimaksud meliputi penentuan tujuan atau standar, pengukuran aktivitas, membandingkan antara hasil pengukuran dengan standar dan pengambilan tindakan atas penyimpangan. Sebagai obyek pengendalian adalah mutu audit yang ditentukan oleh dua hal yaitu independensi dan kompetensi. Kuatnya pengendalian mutu, prosedur review, disiplin penerapan audit program dan pemahaman auditor terhadap prosedur dan penalty akan menurunkan perilaku yang menyebabkan rendahnya mutu audit (Malone 1996).

Berdasarkan hal tersebut maka dapat dirumuskan 12 proposisi (P1 – P12) untuk memberikan suatu gambaran menyeluruh tentang aktivitas pengendalian mutu yang dilakukan oleh akuntan publik. Proposisi tersebut adalah sebagai berikut:

- P1. Aktivitas pengendalian mutu memerlukan adanya suatu Standar Independensi *In fact*.

Independensi *in fact* memiliki pengertian sebagai suatu sikap mental tidak mudah dipengaruhi, tidak memihak dan secara intelektual jujur (IAI 2001). Independensi *in fact* menunjuk pada mutu pribadi auditor. Mutu pribadi auditor yang baik akan menentukan dalam menghadapi situasi konflik dengan klien. Aspek personalitas yang berinteraksi dengan kesadaran etis akan berpengaruh terhadap respon auditor dalam menghadapi situasi konflik audit antara auditor

dan klien dalam satu atau beberapa aspek fungsi atestasi (Muawanah 2001). Selain itu mutu pribadi auditor yang baik juga akan menentukan kinerjanya di organisasi (Donnelly et. al, 2003).

Standar yang bisa ditetapkan oleh Kantor Akuntan Publik dalam hubungannya dengan independensi *in fact* adalah menetapkan standar mutu pribadi personel auditor yang memiliki karakter tidak mudah dipengaruhi, tidak memihak dan secara intelektual jujur. Untuk itu Kantor Akuntan Publik harus memiliki satu bagian yang ditugasi secara khusus merumuskan pertanyaan atau kasus dan mengevaluasinya.

P2. Aktivitas pengendalian mutu memerlukan adanya suatu Standar Independensi *In Appearance*.

Independensi *In Appearance* merupakan hasil interpretasi pihak yang mendasarkan keputusan pada pendapat auditor terhadap independensi auditor. Kondisi yang menyebabkan pihak lain meragukan independensi auditor antara lain: auditor secara langsung atau tidak memiliki saham klien, auditor memiliki hubungan hutang piutang dengan klien, auditor merangkap sebagai manajemen klien, auditor memiliki masalah hukum dengan klien, auditor memberikan jasa pembukuan atau lainnya kepada klien, auditor merangkap sebagai internal auditor klien (Arens 2000). Pemisahan personel audit dari personel yang melakukan *consulting service* akan meningkatkan independensi auditor yang dirasakan oleh pemakai laporan. Beberapa bukti penelitian menyatakan bahwa pemakai laporan percaya jumlah *consulting service* yang besar akan menurunkan independensi auditor (AAA *Financial Accounting Standard Committee* 2000).

Berdasarkan uraian tersebut di atas maka standar yang bisa ditetapkan untuk menjamin adanya independensi *in appearance* adalah dengan: (a) Mewajibkan semua personel, pada setiap tingkat organisasi mematuhi ketentuan independensi sebagaimana diatur oleh IAI antara lain: (1) larangan memiliki saham klien baik secara langsung atau tidak, (2) larangan memiliki hubungan hutang piutang dengan klien, (3) larangan merangkap sebagai manajemen klien, (4) menjamin bahwa personel auditor maupun Kantor Akuntan Publik tidak memiliki masalah hukum dengan klien, (5) larangan merangkap sebagai internal auditor klien. (b) Menyiapkan dan memperbaharui daftar klien yang diinformasikan pada personel sebagai dasar untuk menentukan independensi mereka. (c) Dilakukan pemisahan antara personel audit dari personel yang melakukan *consulting service*

P3. Aktivitas pengendalian mutu memerlukan adanya suatu penetapan Standar Kompetensi Pendidikan Personel.

Pencapaian keahlian personel dalam bidang akuntansi dan auditing dimulai dengan pendidikan formal, yang diperluas melalui pengalaman dalam praktik audit. Untuk memenuhi persyaratan sebagai seorang profesional, auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup (IAI 2001). Pendidikan dalam arti luas meliputi pendidikan formal, pelatihan atau pendidikan berkelanjutan. Pelatihan

lebih yang didapatkan oleh auditor akan memberikan pengaruh yang signifikan terhadap perhatian auditor terhadap kekeliruan yang terjadi (Noviyani 2002). Pelatihan dan pendidikan lanjutan mempengaruhi pertimbangan audit. Mutu pertimbangan audit akuntan junior yang tidak mempunyai pengalaman pelatihan adalah sama dengan mutu pertimbangan audit mahasiswa (Mardiasmo, 1993). Personel auditor baru yang menerima pelatihan dan umpan balik tentang deteksi kecurangan menunjukkan tingkat skeptis dan pengetahuan tentang kecurangan yang lebih tinggi dan mampu mendeteksi kecurangan dengan lebih baik dibanding dengan personel audit yang tidak menerima perlakuan tersebut (Carpenter et.al, 2002)

Karena itu pendidikan formal, pelatihan dan pendidikan lanjutan perlu dilakukan dan distandarkan di setiap Kantor Akuntan Publik. Berdasarkan hal tersebut di atas maka standar yang bisa dibuat terkait dengan kompetensi pendidikan adalah: (a) Menyelenggarakan program yang dirancang untuk memperoleh personel berkemampuan dengan cara perencanaan kebutuhan personel, penetapan tujuan pemekerjaan dan penetapan kualifikasi personel (indeks prestasi, asal perguruan tinggi dan lain-lain). (b) Menetapkan kualifikasi dan pedoman untuk mengevaluasi orang-orang yang potensial. (c) Menyediakan informasi bagi personel mengenai perkembangan terkini dalam standar profesional dan materi mengenai kebijakan dan prosedur teknis Kantor Akuntan Publik, dan mendorong mereka untuk terlibat dalam aktivitas pengembangan diri. (d) Menyediakan program pelatihan untuk memenuhi kebutuhan Kantor Akuntan Publik akan personel dengan keahlian dalam bidang dan industri khusus. (e) Menyediakan pelatihan di tempat kerja selama pelaksanaan perikatan.

P4. Aktivitas pengendalian mutu memerlukan adanya suatu penetapan Standar Kompetensi Pengalaman.

Pengalaman personel audit akan meningkatkan kompetensi mereka dalam menjalankan setiap penugasan. Personel audit berpengalaman memakai analisis yang lebih teliti, terinci dan runtut dalam mendeteksi gejala kekeliruan dibandingkan dengan analisis yang tidak berpengalaman (Sularso 1999). Pengalaman mengaudit laporan keuangan memiliki pengaruh signifikan terhadap mutu pertimbangan audit (Mardiasmo 1993). Pengalaman akan berpengaruh positif terhadap pengetahuan auditor tentang jenis-jenis kekeliruan yang berbeda yang diketahuinya (Noviyani 2002). Pengalaman tentang industri akan meningkatkan kemampuan menduga adanya kekeliruan pada saat melakukan prosedur analitis (Wright 1997). Pengalaman khusus tentang kesalahan meningkatkan kemungkinan auditor memberikan penjelasan yang benar dalam suatu prosedur analitis (Ed O'Donnell 2002). Auditor yang memiliki keahlian audit dan independen akan memberikan pendapat tentang kelangsungan hidup perusahaan yang cenderung benar dibandingkan dengan auditor yang hanya memiliki salah satu karakteristik atau sama sekali tidak memiliki keduanya (Mayangsari 2000).

Pengalaman diperoleh personel selama mereka mengerjakan penugasan auditnya. Pengalaman akan diperoleh jika prosedur penugasan dan supervisi berjalan dengan baik. Prosedur penugasan adalah prosedur yang menjamin terjadinya keseimbangan antara kebutuhan, keahlian, pengembangan dan pemanfaatan personel dalam pelaksanaan perikatan (IAI 2001). Supervisi adalah pengarahan usaha asisten dalam mencapai tujuan audit dan penentuan apakah tujuan tersebut tercapai. Unsur supervisi meliputi memberikan instruksi kepada asisten, tetap menjaga penyampaian informasi masalah penting, mereview kertas kerja dan menyelesaikan perbedaan pendapat diantara staf audit. Karena itu prosedur penugasan dan supervisi bagi personel audit perlu dibuat dan distandarkan di setiap Kantor Akuntan Publik.

Berdasarkan hal tersebut di atas maka standar yang bisa dibuat terkait dengan prosedur penugasan dan supervisi adalah: (a) Menetapkan suatu pedoman dalam penugasan personel untuk mencapai keseimbangan antara kebutuhan, keahlian, pengembangan dan pemanfaatan personel dalam pelaksanaan perikatan. (b) Selalu menunjuk satu personel yang tepat untuk bertanggung jawab dalam penugasan. (c) Identifikasi masalah dan situasi khusus yang mengharuskan personel untuk berkonsultasi, dan mendorong personel untuk berkonsultasi dengan atau menggunakan sumber atau pihak yang berwenang mengenai masalah yang kompleks dan tidak biasa. Menunjuk satu atau lebih individu sebagai spesialis yang bertindak sebagai pihak yang berwenang, dan menetapkan wewenang mereka dalam konsultasi. Buat prosedur untuk menyelesaikan perbedaan pendapat antara personel pelaksana dengan para spesialis. Menentukan lingkup dokumentasi yang harus dilakukan terhadap hasil konsultasi mengenai masalah atau situasi khusus yang mengharuskan adanya konsultasi. Tentukan dokumentasi yang diperlukan untuk konsultasi lain. (d) Menyediakan prosedur untuk me-review kertas kerja dan laporan perikatan.

P5. Aktivitas pengendalian mutu memerlukan adanya suatu Pengukuran dan Membandingkan Kinerja Independensi *In fact*

Pengukuran kinerja independensi *in fact* dapat dilakukan dengan mengevaluasi mutu pribadi personel auditor yang memiliki karakter tidak mudah dipengaruhi, tidak memihak dan secara intelektual jujur. Evaluasi dilakukan dengan wawancara atau dengan pengamatan atas perilaku selama penugasan.

P6. Aktivitas pengendalian mutu memerlukan adanya suatu Pengukuran dan Membandingkan Kinerja Independensi *In Appearance*

Pengukuran kinerja independen *in appearance* dilakukan dengan melihat kepatuhan personel terhadap ketentuan independensi *in appearance* yang telah ditetapkan. Pemantauan dapat dilakukan dengan meminta representasi tertulis dari personel secara periodic yang menyatakan bahwa mereka memahami ketentuan independensi dan tidak melakukan hal-hal yang dilarang dalam ketentuan tersebut. Evaluasi apakah personel memiliki suatu hubungan tertentu

dengan klien yang ada pada daftar klien yang telah diinformasikan kepada mereka.

P7. Aktivitas pengendalian mutu memerlukan adanya suatu Pengukuran dan Membandingkan Kinerja Kompetensi Pendidikan

Pengukuran kinerja kompetensi pendidikan dilakukan dengan melihat apakah: (a) Personel berkemampuan dan memenuhi kualifikasi personel (indeks prestasi, asal perguruan tinggi dan lain-lain) telah benar-benar diperoleh. (b) Kualifikasi dan pedoman untuk mengevaluasi orang-orang yang potensial telah berjalan. (c) Program pengembangan profesional Kantor Akuntan Publik telah diketahui oleh personel. (d) Informasi mengenai perkembangan terkini dalam standar profesional dan materi mengenai kebijakan dan prosedur teknis Kantor Akuntan Publik telah tersedia bagi personel dan mereka secara aktif menggunakan fasilitas ini. (e) Program pelatihan mampu memenuhi kebutuhan Kantor Akuntan Publik akan personel dengan keahlian dalam bidang dan industri khusus. (f) Pelatihan di tempat kerja selama pelaksanaan perikatan berjalan dengan baik.

P8. Pengukuran dan Membandingkan Kinerja Kompetensi Pengalaman

Pengukuran kinerja kompetensi pengalaman yang mencakup penugasan personel dan supervisi dilakukan dengan melihat apakah: (a) Penugasan personel telah mencapai keseimbangan antara kebutuhan, keahlian, pengembangan dan pemanfaatan personel dalam pelaksanaan perikatan. (b) Selalu ada satu personel yang tepat untuk bertanggung jawab dalam penugasan (c) Masalah dan situasi khusus yang mengharuskan personel untuk berkonsultasi cukup jelas. (d) Personel berkonsultasi dengan atau menggunakan sumber atau pihak yang berwenang mengenai masalah yang kompleks dan tidak biasa. (e) Terdapat satu atau lebih individu sebagai spesialis yang bertindak sebagai pihak yang berwenang, dan tetapkan wewenang mereka dalam konsultasi. (f) Terdapat prosedur untuk menyelesaikan perbedaan pendapat antara personel pelaksana dengan para spesialis. (g) Terdapat lingkup dokumentasi yang harus dilakukan terhadap hasil konsultasi mengenai masalah atau situasi khusus yang mengharuskan adanya konsultasi. (h) Terdapat prosedur untuk perencanaan perikatan, prosedur untuk mempertahankan standar mutu Kantor Akuntan Publik untuk pekerjaan yang dilaksanakan dan prosedur untuk me-review kertas kerja dan laporan perikatan.

P9. Pengambilan Tindakan atas Independensi *In Fact*

Jawaban calon personel dijadikan dasar untuk mengambil keputusan menerima atau atau menolak calon personel tersebut sebagai karyawan Kantor Akuntan Publik. Jawaban personel yang juga sebagai cerminan sikap mental independen *in fact* tersebut dapat dijadikan sebagai bahan untuk mesupervisi personel tersebut dalam menjalankan tugas auditnya. Selain sebagai bahan supervisi, hasil jawaban personel tersebut dapat juga dijadikan bahan untuk melakukan pembinaan pribadi personel tersebut.

P10. Pengambilan Tindakan atas Independensi *In Appearance*

Pengambilan tindakan dilakukan untuk setiap penyimpangan yang dilakukan oleh personel atau KAP lain yang melaksanakan bagian dari perikatan tertentu. Tindakan bisa berupa tegoran, pembinaan, peringatan atau pemutusan hubungan kerja.

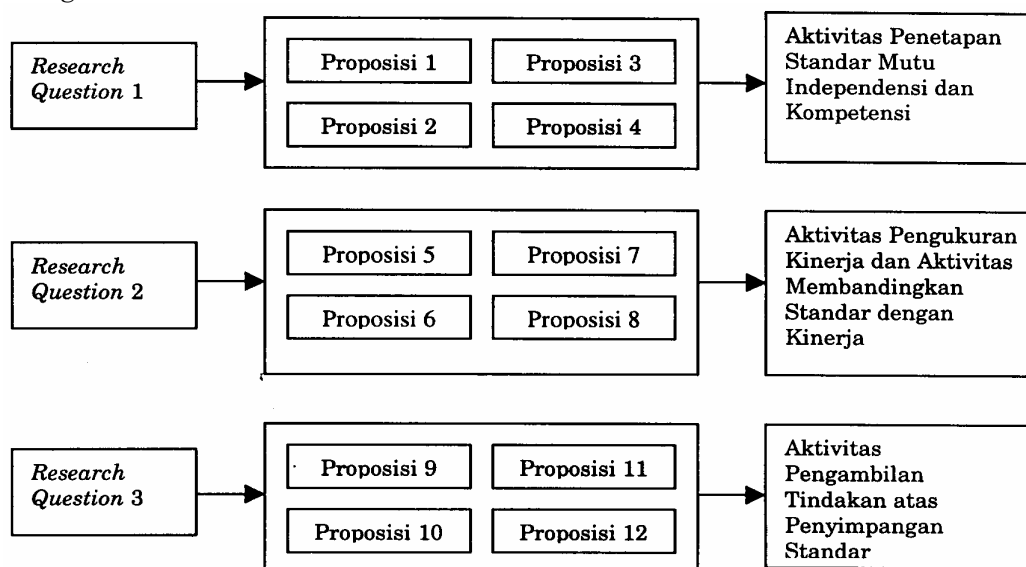
P11. Pengambilan Tindakan atas Kompetensi Pendidikan

Pengambilan tindakan dilakukan atas setiap penyimpangan yang timbul. Penyimpangan negatif berarti diperlukan perbaikan dalam program pelaksanaannya. Penyimpangan yang positif didokumentasikan untuk terus dilanjutkan.

P12. Pengambilan Tindakan atas Kompetensi Pengalaman

Pengambilan tindakan dilakukan atas setiap penyimpangan yang timbul. Penyimpangan negatif berarti diperlukan perbaikan dalam program pelaksanaannya. Penyimpangan yang positif didokumentasikan untuk terus dilanjutkan.

Berdasarkan hal tersebut di atas maka gambaran menyeluruh tentang aktivitas pengendalian mutu kantor akuntan publik yang dikembangkan melalui dua belas proposisi, yang juga merupakan kerangka konseptual penelitian adalah sebagai berikut:



(Sumber: penulis)

Gambar 1. Rerangka Konseptual Aktivitas Pengendalian Mutu di Kantor Akuntan Publik

Berdasar rerangka konseptual tersebut di atas maka dapat disimpulkan bahwa aktivitas pengendalian mutu di Kantor Akuntan Publik akan memiliki tiga aktivitas pokok yaitu: (1) Aktivitas Penetapan Standar Mutu Independensi

dan Kompetensi, (2) Aktivitas Pengukuran Kinerja dan Aktivitas Membandingkan Standar dengan Kinerja dan (3) Aktivitas Pengambilan Tindakan atas Penyimpangan Standar. Penggabungan aktivitas pengukuran kinerja dan aktivitas membandingkan standar dengan kinerja dalam satu proposisi dilakukan, karena dalam praktiknya sulit untuk memisahkan kedua aktivitas tersebut secara jelas. Selain itu untuk memudahkan dalam proses pencarian data dilapangan dan interpretasi hasil penelitian, maka kedua aktivitas ini dijadikan satu. Sehingga, untuk selanjutnya penggambaran dan interpretasi hasil penelitian tentang aktivitas pengendalian mutu di Kantor Akuntan Publik dilakukan terhadap tiga aktivitas pokok tersebut.

Ketiga aktivitas tersebut merupakan suatu proses yang berurutan. Tidak adanya suatu standar akan menyebabkan tidak bisa dilakukannya pengukuran kinerja dan evaluasi kinerja. Selanjutnya akan berdampak pada tidak dapat dilakukan pengambilan tindakan korektif karena tidak adanya standar yang bisa dijadikan ukuran.

Independensi dan kompetensi merupakan dua faktor yang menentukan mutu akuntan publik dalam memberikan jasa audit atas laporan keuangan. Tingkat keyakinan pemakai laporan keuangan auditan akan berkurang bahkan tidak ada lagi jika diketahui bahwa akuntan tidak memiliki independensi atau diragukan independensinya. Akuntan yang diketahui tidak independen terhadap kliennya maka laporan keuangan auditan yang dihasilkan tidak akan dipercaya oleh para pemakai laporan keuangan. Pemakai laporan keuangan auditan juga akan meragukan kewajaran laporan keuangan yang diterimanya jika diketahui bahwa akuntan yang melakukan audit ternyata tidak memiliki kompetensi dalam bidangnya. Tidak adanya kompetensi akan menyebabkan laporan keuangan auditan yang disajikan salah dan prosedur audit yang diterapkan akuntan publik tidak mampu mendeteksi adanya salah saji material. Dalam kerangka yang lebih luas dapat disimpulkan bahwa independensi dan kompetensi akuntan publik sangat mempengaruhi tingkat kepercayaan pemakai laporan keuangan auditan (masyarakat) terhadap jasa yang dihasilkan oleh akuntan publik khususnya jasa audit atas laporan keuangan. Akhirnya, ketiga aktivitas pengendalian mutu tersebut di atas yang akan dibahas dalam penelitian ini.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini adalah penelitian kualitatif dengan pendekatan studi kasus yang dikembangkan antara lain oleh Yin (1988). Pendekatan ini dipilih karena penelitian ini bertujuan mengungkapkan bagaimana aktivitas pengendalian mutu audit Kantor Akuntan Publik (obyek penelitian) untuk menjamin kualitas jasa audit laporan keuangan yang diberikan. Dengan pendekatan ini peneliti berada dalam posisi tidak bisa mengontrol obyek penelitian. Penelitian ini memerlukan interaksi antara peneliti dengan obyek penelitian yang bersifat interaktif untuk memahami realitas obyek (Musianto 2002).. Pengungkapan dan pemahaman obyek penelitian dibentuk secara natural dengan melakukan wawancara, pengamatan dan dokumentasi terhadap aktivitas pengendalian mutu. Pertanyaan protokol disusun untuk meningkatkan reliabilitas penelitian. Analisis dilakukan dengan membandingkan suatu pola yang ditemui dengan pola

yang diprediksikan. Di sini, proposisi yang telah dibentuk dalam kajian teoritik dijadikan sebagai suatu pola yang diprediksikan. Penelitian dengan pendekatan studi kasus ini pernah dilakukan terhadap strategi pemasaran Bank Muamalat oleh Sudarsih (2002).

Unit Analisis

Berdasarkan tiga pertanyaan penelitian dan duabelas proposisi seperti pada gambar 1, maka yang menjadi unit analisis penelitian ini adalah: 1) Aktivitas penetapan standar independensi dan kompetensi serta standar independensi dan kompetensi itu sendiri; 2) Aktivitas pengukuran kinerja berdasarkan standar yang telah ditetapkan dan; 3) Aktivitas pengambilan tindakan yang dilakukan oleh kantor akuntan publik (partner) untuk setiap penyimpangan independensi dan kompetensi yang dilakukan personel. Sehingga penelitian ini lebih diarahkan pada standar independensi dan kompetensi di Kantor Akuntan Publik dan aktivitas dan prosedur pengendalian oleh partner dan manajer Kantor Akuntan Publik.

Sumber dan Jenis Data

Untuk "Unit Analisis 1" jenis data yang dikumpulkan adalah: (a) Standar mutu pribadi personel auditor. Standar ini dapat dirumuskan dalam suatu pertanyaan atau desain kasus tentang sikap mental independen *in fact* yang harus dipecahkan oleh setiap calon personel auditor atau personel auditor yang ada, serta kebijakan untuk merumuskan dan memantau standar ini. (b) Standar untuk menjamin adanya independensi *in appearance*, serta kebijakan untuk merumuskan dan memantau standar ini. (c) Standar pendidikan formal calon personel, Standar pelatihan dan pendidikan lanjutan yang harus diikuti oleh personel di setiap jenjang. serta kebijakan untuk merumuskan dan memantau standar ini. (d) Standar prosedur penugasan dan supervisi bagi personel audit, serta kebijakan untuk merumuskan dan memantau standar ini.

Data tersebut di atas akan diperoleh dengan metode dokumentasi dan ditunjang dengan melakukan wawancara dan observasi khususnya yang menyangkut kebijakan dan prosedur untuk merumuskan dan memantau standar. Wawancara dan observasi akan menjadi alat utama penelitian jika dokumen standar yang dimaksud tidak ada di kantor akuntan publik. Wawancara dilakukan terhadap manajer audit dan partner kantor akuntan publik.

Untuk "Unit Analisis 2" jenis data yang dikumpulkan adalah: (a) Dokumen evaluasi kinerja personel auditor, serta kebijakan dan prosedur evaluasi kinerja. (b) Dokumen representasi tertulis personel secara periodic yang menyatakan bahwa mereka memahami ketentuan independensi dan tidak melakukan hal-hal yang dilarang dalam ketentuan tersebut. (c) Kebijakan dan prosedur untuk mengevaluasi apakah personel memiliki suatu hubungan tertentu dengan klien yang ada pada daftar klien yang telah diinformasikan kepada mereka. (d) Dokumen representasi independensi dari Kantor Akuntan Publik lain yang melaksanakan bagian dari perikatan tertentu (jika Kantor Akuntan Publik

sebagai auditor utama), serta kebijakan untuk mengevaluasi isi representasi tersebut secara periodik. (e) Dokumen jadwal dan materi program pelatihan dan pengembangan personel, baik yang sudah berjalan atau yang akan berjalan. (f) Skedul kerja dan prosedur perencanaan penugasan. (g) Tata cara dan dokumentasi konsultasi antara personel. (h) Prosedur review kertas kerja pemeriksaan dan laporan perikatan.

Data tersebut di atas akan diperoleh dengan metode dokumentasi dan ditunjang dengan melakukan wawancara dan observasi khususnya yang menyangkut kebijakan dan prosedur kerja. Wawancara dan observasi akan menjadi alat utama penelitian jika data dokumen yang dimaksud tidak ada di kantor akuntan publik. Wawancara dilakukan terhadap manajer audit dan partner kantor akuntan publik.

Untuk "Unit Analisis 3" jenis data yang dikumpulkan adalah: (a) Dokumentasi tindakan atau surat keputusan Kantor Akuntan Publik terhadap setiap penyimpangan independensi yang dilakukan oleh personel atau Kantor Akuntan Publik lain yang melaksanakan bagian dari perikatan tertentu. (b) Dokumentasi penyimpangan dan pengambilan tindakan atas penyimpangan program pendidikan, pelatihan, pengembangan, dan supervisi personel.

Data tersebut di atas akan diperoleh dengan metode dokumentasi dan ditunjang dengan melakukan wawancara dan observasi khususnya yang menyangkut kebijakan dan prosedur kerja. Wawancara dan observasi akan menjadi alat utama penelitian jika data dokumen yang dimaksud tidak ada di kantor akuntan publik. Wawancara dilakukan terhadap manajer audit dan partner kantor akuntan publik.

Setiap wawancara dipandu dengan pedoman wawancara yang disusun dengan berdasarkan proposisi yang telah disusun di atas (lihat pertanyaan protokol). Sedangkan observasi langsung dilakukan pada kesempatan melakukan pengumpulan bukti wawancara. Observasi dilakukan pada proses pengendalian mutu yang dilakukan. Bukti yang dikumpulkan dari berbagai sumber tersebut akan diusahakan saling terangkai sata sama lainnya.

Pertanyaan Protokol

Pertanyaan protokol disusun untuk meningkatkan *reliabilitas* penelitian selain digunakannya data dasar penelitian (Yin, 1988). Pertanyaan protokol tersebut adalah sebagai berikut:

Independensi *In fact*

Pertanyaan tentang independensi *in fact* berkaitan dengan: Bagaimana standar Independensi *in fact* dalam hubungannya standar mutu pribadi personel auditor yang memiliki karakter tidak mudah dipengaruhi, tidak memihak dan secara intelektual jujur ditetapkan oleh Kantor Akuntan Publik?. Bagaimana bentuk standar tersebut? Apakah standar ini dirumuskan dalam suatu pertanyaan atau desain kasus tentang sikap mental independen *in fact* yang harus dipecahkan oleh setiap calon personel auditor dan personel auditor yang ada di setiap jenjangnya. Bagaimana standar ini dijalankan? Apakah Kantor

Akuntan Publik memiliki satu bagian yang ditugasi secara khusus merumuskan pertanyaan atau kasus tentang independensi dan mengevaluasinya ?.

Independensi *In Appearance*

Pertanyaan tentang independensi *in appearance* berkaitan dengan: Bagaimana bentuk standar independensi *In Appearance* , yang berkaitan dengan (1) larangan memiliki saham klien baik secara langsung atau tidak, (2) larangan memiliki hubungan hutang piutang dengan klien, (3) larangan merangkap sebagai manajemen klien, (4) menjamin bahwa personel auditor maupun Kantor Akuntan Publik tidak memiliki masalah hukum dengan klien, (5) larangan merangkap sebagai internal auditor klien ditetapkan?. Bagaimana standar tersebut dijalankan? Dan tindakan apa yang dilakukan untuk setiap penyimpangan?

Kompetensi Pendidikan Personel

Pertanyaan tentang independensi pendidikan personel berkaitan dengan: Bagaimana program rekrutmen dirancang untuk memperoleh personel berkemampuan?. Bagaimana standar kualifikasi dan pedoman untuk mengevaluasi orang-orang yang potensial?. Bagaimana pedoman dan persyaratan untuk program pengembangan profesional Kantor Akuntan Publik dan bagaimana program tersebut dikomunikasikan kepada personel?. Bagaimana informasi tentang perkembangan terkini dalam standar profesional dan materi mengenai kebijakan dan prosedur teknis Kantor Akuntan Publik diketahui oleh personel? Upaya apa yang dilakukan Kantor Akuntan Publik untuk mendorong personel untuk terlibat dalam aktivitas pengembangan diri. Bagaimana kondisi program pelatihan untuk memenuhi kebutuhan Kantor Akuntan Publik akan personel dengan keahlian dalam bidang dan industri khusus? Bagaimana pelatihan di tempat kerja selama pelaksanaan perikatan dilakukan?.

Kompetensi Pengalaman

Pertanyaan tentang kompetensi pengalaman berkaitan dengan: Pendekatan apa yang digunakan dalam penugasan personel untuk mencapai keseimbangan antara kebutuhan, keahlian, pengembangan dan pemanfaatan personel dalam pelaksanaan perikatan. Masalah dan situasi khusus apa yang mengharuskan personel untuk berkonsultasi, dan bagaimana personel melakukan konsultasi dengan atau menggunakan sumber atau pihak yang berwenang mengenai masalah yang kompleks dan tidak biasa. Apakah ada satu atau lebih personel yang bertindak sebagai spesialis yang berwenang dalam konsultasi. Bagaimana prosedur untuk menyelesaikan perbedaan pendapat antara personel pelaksana dengan para spesialis. Bagaimana lingkup dokumentasi yang harus dilakukan terhadap hasil konsultasi mengenai masalah atau situasi khusus yang mengharuskan adanya konsultasi. Dan bagaimana dokumentasi yang diperlukan untuk konsultasi lain. Bagaimana prosedur untuk perencanaan perikatan, prosedur untuk mempertahankan standar mutu Kantor Akuntan Publik untuk

pekerjaan yang dilaksanakan dan prosedur untuk me-review kertas kerja dan laporan perikatan.

Obyek Penelitian

Karena daerah yang ingin dicakup penelitian ini cukup luas, yaitu Surabaya, maka perlu gambaran minimal tentang aktivitas pengendalian mutu Kantor Akuntan Publik di daerah penelitian. Di Surabaya terdapat 51 Kantor Akuntan Publik dan 1 Koperasi Jasa Audit (IAI 2003). Peneliti, secara purposif, menetapkan dua Kantor Akuntan Publik yang memiliki kerjasama dengan Kantor Akuntan Publik asing (masyarakat menyebut dengan “KAP Besar”) dan satu Kantor Akuntan Publik lokal serta satu Koperasi Jasa Audit. Koperasi jasa audit dipilih karena karakteristik kliennya yang berbeda dengan Kantor Akuntan Publik lainnya..

Penetapan obyek penelitian didasarkan pada besar-kecilnya KAP yang dilihat berdasarkan jumlah Partner dan Staf profesionalnya. Data lengkap KAP yang ada di Surabaya beserta jumlah Partner dan Staf profesionalnya dapat dilihat pada lampiran 1. Empat KAP yang dipilih menjadi obyek penelitian adalah 2 KAP dari kelompok KAP yang berafiliasi dengan KAP asing dan memiliki Partner diatas 10 orang, 1 KAP yang memiliki partner lebih dari 2 orang dan staf profesional lebih dari 10 orang dan 1 Koperasi Jasa Audit. Pertimbangan dan alasan pemilihan obyek penelitian adalah: (a) KAP adalah unit usaha yang digunakan Akuntan publik untuk memberikan jasa audit atas laporan keuangan, dan dalam memberikan jasa tersebut KAP diwajibkan oleh standar profesional untuk mengendalikan mutu audit. (b) Adanya kemungkinan perbedaan aktivitas pengendalian mutu yang terjadi pada empat KAP karena perbedaan kondisi KAP. (c) Pertimbangan teknis peneliti, baik waktu, biaya dan tenaga yang dimiliki. Penetapan empat Kantor Akuntan Publik ini merupakan penetapan awal penelitian. Pemilihan Kantor Akuntan Publik lain (sebagai tambahan) tidak akan dilakukan jika telah terjadi pengulangan informasi yang dibutuhkan (Moleong, 2000).

Tahap-tahap Penelitian

Ada tiga tahap penelitian, ketika peneliti berada di lapangan. Ketiga tahap itu bersifat siklus, tidak linier, artinya tahap-tahap itu senantiasa diulangi sementara suatu tahap ditangani. Ketiga tahap tersebut adalah: tahap eksplorasi menyeluruh, tahap eksplorasi terfokus dan tahap konfirmasi.

Pada tahap eksplorasi menyeluruh, dilakukan *grand tour observation* dan *grand tour question*. Kegiatan yang dilakukan pada tahap ini meliputi dua kegiatan yaitu: (1) Mencari jumlah Kantor Akuntan Publik yang ada di Surabaya, lengkap dengan jumlah partner dan personel profesionalnya. Langkah ini dilakukan sebagai upaya untuk mengelompokkan besar Kantor Akuntan Publik berdasarkan jumlah partner dan tenaga profesionalnya. Pada tahap ini dipilih tiga Kantor Akuntan Publik dan satu Koperasi Jasa Audit. (2) Menghubungi ke empat Kantor Akuntan untuk mendapatkan ijin melakukan penelitian. Setelah ijin diperoleh selanjutnya dikirim proposal penelitian lengkap dengan topik

wawancara dan dokumen yang akan diminta. Selanjutnya dilakukan kunjungan ke Kantor Akuntan Publik. Pada setiap kunjungan peneliti langsung ditemui oleh Partner Kantor Akuntan Publik. Pada setiap awal pertemuan dengan Partner, peneliti harus menjelaskan kembali maksud penelitian. Penjelasan dan pertanyaan awal yang dilakukan bersifat untuk memperoleh gambaran yang bersifat umum, garis besar atau gambaran permukaan tentang pengendalian mutu yang terjadi di kantor akuntan publik yang diteliti.

Pada tahap eksplorasi terfokus, penelitian mulai ditangani secara rinci untuk mendapatkan kedalaman tentang unit analisis yang diteliti. Agar diperoleh gambaran menyeluruh, pertanyaan dan diskusi dilakukan dengan berpedoman pada struktur proposisi yang telah ditetapkan. Penelitian dilakukan dengan wawancara langsung dan meminta dokumen-dokumen yang terkait dengan topik pembicaraan.

Tahap konfirmasi dengan *Member chek* tidak dilakukan karena masing-masing Partner merasa bahwa penjelasan dan dokumen yang ditunjukkan sudah cukup menjawab gambaran pengendalian mutu yang dilakukan Kantor Akuntannya. Akhirnya konfirmasi dilakukan dengan *triangulasi*, yaitu membandingkan hasil wawancara dengan dokumen yang terkait yang ditunjukkan oleh Partner.

Hasil akhir dari tahap eksplorasi terfokus dan tahap konfirmasi selanjutnya di tulis dan dikirimkan kembali ke masing-masing Partner untuk mendapatkan koreksi dan konfirmasi persetujuannya. Tahap ini dilakukan karena beberapa topik pertanyaan menurut Partner adalah rahasia dan hanya terbatas diketahui saja oleh peneliti, dan mereka minta untuk membaca kembali hasil wawancara dan dokumentasi yang telah dilakukan sebelum diolah oleh peneliti. Pada tahap ini peneliti bertemu sekali lagi dengan masing-masing Partner untuk mendiskusikan hasil wawancara dan dokumentasi yang telah dilakukan untuk menentukan mana yang boleh diungkapkan untuk umum dan mana yang tidak.

Analisis Data

Penelitian ini menggunakan pendekatan *multiple case study* dengan *multiple unit analysis*. Penelitian dilakukan terhadap kantor akuntan publik di Surabaya. Jumlah Kantor Akuntan Publik yang ada di Surabaya adalah 51 Kantor Akuntan Publik dan 1 Koperasi Jasa Audit (IAI-KAP 2003). Dari 51 Kantor Akuntan Publik yang ada 14 Kantor Akuntan Publik merupakan kantor cabang. Dengan dilakukannya penelitian pada beberapa kantor akuntan publik ini diharapkan lebih memiliki gambaran menyeluruh tentang aktivitas pengendalian mutu seperti yang diwajibkan dalam SPAP. Penggunaan lebih dari satu kantor akuntan publik akan memberikan gambaran apakah satu aktivitas pengendalian mutu audit di satu kantor akan juga terjadi di kantor yang lain (logika replika). Penggunaan dua KAP sebagai obyek penelitian akan lebih meningkatkan validitas eksternal penelitian.

Terdapat dua tahap analisis data yang akan dilakukan peneliti, yaitu tahap analisis data di lapangan serentak dengan proses pengumpulan data, dan tahap sesudah di lapangan penelitian. Analisis data yang dipilih selama berada di lapangan penelitian meliputi analisis domain, analisis taksonomi dan analisis komponensial (Faisal 1990). a) Analisis domain digunakan untuk memperoleh

gambaran dan pengertian yang menyeluruh tentang aktivitas pengendalian mutu. Hasil analisis berupa pengertian permukaan tentang domain konseptual yang ada seputar aktivitas pengendalian mutu Kantor Akuntan Publik. Misalnya, mutu akuntan yang ada di Kantor Akuntan Publik mencakup mutu independensi dan kompetensi. Mutu independensi mencakup independensi *in fact* dan *in appearance* dan seterusnya. Analisis domain ini digunakan ketika data-data terkumpul dari tahap eksplorasi menyeluruh (dari hasil *grand tour observation* dan *grand tour question*); b) Analisis Taksonomi. Yang dituju dari analisis ini adalah struktur internal masing-masing domain (yang telah difokuskan dalam proposisi atau dari tahap eksplorasi menyeluruh) dengan cara mengorganisasikan atau menghimpun elemen-elemen yang sama. Dengan demikian analisis ini dilakukan terhadap data yang diperoleh pada tahap eksplorasi terfokus. Untuk mengikhtisarkan analisis ini digunakan diagram taksonomi. c) Analisis Komponensial. Yang dianalisis adalah kontras-kontras struktur internal masing-masing domain, dan bukannya elemen-elemen yang sama seperti dalam analisis taksonomi. Hasil analisis ini dapat dirangkum ke dalam suatu diagram yang menunjukkan kontras-kontras dimensi yang diteliti.

Sesudah ketiga analisis tersebut selesai bersamaan dengan proses pengumpulan data, dilakukan suatu analisis menyeluruh tentang persamaan dan perbedaan aktivitas pengendalian mutu di Kantor Akuntan Publik dari Kantor Akuntan Publik yang menjadi tempat penelitian. Analisis ini dapat disebut sebagai suatu rangkuman umum temuan penelitian dengan penonjolan dari perspektif yang dianggap mengikat seluruh gejala.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Gambaran Umum Obyek Penelitian

Berdasarkan *Directory* 2003 Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik yang disusun oleh Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik jumlah Kantor Akuntan Publik yang ada di Surabaya adalah sebanyak 51 (lima puluh satu) Kantor Akuntan Publik dan 1 (satu) Koperasi Jasa Audit. Dari 51 (lima puluh satu) Kantor Akuntan Publik tersebut 14 (empat belas) Kantor Akuntan Publik merupakan Kantor Akuntan Publik berstatus Cabang dan 1 (satu) Kantor Akuntan Publik berstatus kantor pusat. Daftar ke-51 (lima puluh satu) Kantor Akuntan Publik dan 1 (satu) Koperasi Jasa Audit terlihat pada lampiran 1.

Obyek penelitian adalah 4 (empat) Kantor Akuntan Publik yang terdiri dari 3 (tiga) Kantor Akuntan Publik dan 1 (satu) Koperasi Jasa Audit. Keempat Kantor Akuntan Publik tersebut adalah: (1) Kantor Akuntan Publik (cabang) yang berafiliasi dengan salah satu Kantor Akuntan Publik *Big Four* selanjutnya akan disingkat KAPA, (2) Kantor Akuntan Publik (cabang) yang berafiliasi dengan salah satu Kantor Akuntan Publik *Big Six* selanjutnya akan disingkat AAJ, (3) Kantor Akuntan Publik Drs. (HW), (4) Koperasi Jasa Audit (KJA), yang atas permintaan Kantor Akuntan Publik, nama Kantor Akuntan Publik dirahasiakan.

Interpretasi Hasil Penelitian

Setelah dilakukan analisis domain, analisis taksonomi, dan analisis komposensial ditemukan lima fenomena yang merupakan “benang merah” temuan penelitian. Fenomena pertama yang dapat dianalisis adalah sulitnya menetapkan suatu standar/ukuran independensi *in fact*. Fenomena kedua adalah penggunaan aturan-aturan yang ditetapkan oleh organisasi profesi sebagai dasar menetapkan standar independensi *in appearance*. Fenomena ketiga adalah digunakannya prinsip-prinsip dalam manajemen sumberdaya manusia untuk menjamin adanya kompetensi pendidikan personel. Fenomena keempat adalah digunakannya perencanaan, supervisi dan evaluasi kinerja untuk dipenuhinya kompetensi pengalaman personel. Sedangkan fenomena kelima adalah diberikannya sanksi tegas atas pelanggaran independensi dan kompetensi. Pembahasan terhadap kelima fenomena tersebut adalah sebagai berikut:

Sulit Menetapkan suatu Standar Independensi *in Fact*.

Bagi Kantor Akuntan Publik, baik Kantor Akuntan Publik besar maupun Kantor Akuntan Publik kecil, sulit untuk menentukan suatu standar formal independensi *in fact* seperti yang dituntut oleh standar profesi. Pengertian independensi *in fact* sebagai suatu sikap mental tidak mudah dipengaruhi, tidak memihak dan secara intelektual jujur (IAI, 2001) yang menunjuk pada mutu pribadi auditor, sulit untuk diterjemahkan dalam suatu ukuran formal. Semua Kantor Akuntan Publik menggunakan cara wawancara sebagai alat untuk melihat mutu pribadi calon personel yang akan direkrut, meskipun cara ini bersifat subyektif. Selain dengan cara wawancara, mutu pribadi calon personel dicoba untuk dilihat dengan mencari referensi dari pihak ketiga, biasanya perguruan tinggi tempat calon menempuh pendidikan. Bagi personel yang aktif terlibat dalam penugasan independensi dimonitor dengan cara melakukan supervisi oleh atasan langsung. Standar yang tidak jelas ini berdampak pada sulitnya melakukan evaluasi dan pengukuran formal terhadap independensi *in fact* personel.

Menurut Partner salah satu Kantor Akuntan Publik, mutu pribadi personel masih bisa dibentuk dengan adanya supervisi yang ketat serta sanksi yang tegas untuk setiap pelanggaran. Pendokumentasian pekerjaan dalam suatu kertas kerja sangat memudahkan dalam memantau mutu pekerjaan sekaligus mutu pribadi personel. Seorang personel yang memiliki integritas rendah akan “nembak WP” (memberi *tickmark* pada kertas kerja namun tidak melakukan prosedur audit yang dimaksud). Oleh atasan yang berpengalaman, aktivitas ini mudah untuk diketahui. Seorang personel yang diketahui melakukan praktik ini akan mendapat catatan buruk selama kariernya di Kantor Akuntan Publik.

Tidak adanya standar yang bisa dijadikan alat untuk mengevaluasi mutu pribadi atau aspek personalitas calon personel atau personel merupakan kondisi yang tidak menguntungkan bagi Kantor Akuntan Publik. Kondisi yang tidak menguntungkan tersebut antara lain terhadap respon auditor dalam menghadapi situasi konflik audit, terutama saat auditor dan klien tidak sebakat dalam suatu fungsi atestasi (Muawanah 2001). Selain itu mutu pribadi auditor yang

buruk akan mempengaruhi perilaku mereka dalam organisasi yang pada akhirnya akan mempengaruhi kinerjanya di dalam organisasi (Donnelly et.al, 2003).

Karena itulah maka standar tentang mutu pribadi personel dan calon personel perlu ditetapkan dan diukur. Cara yang paling sederhana adalah dengan merumuskan suatu pertanyaan atau desain kasus tentang sikap mental independen *in fact* yang harus dipecahkan oleh setiap calon personel auditor. Kasus-kasus dalam buku "*Contemporary Auditing Real Issues and Cases*" (Knapp, 2001) dapat dijadikan acuan untuk menguji dan mengetahui sikap personel. Dengan modifikasi pertanyaan atau kasus, hal sama bisa juga diterapkan untuk personel auditor yang ada di setiap jenjangnya. Untuk itu Kantor Akuntan Publik harus memiliki satu bagian yang ditugasi secara khusus merumuskan pertanyaan atau kasus dan mengevaluasinya.

Penggunaan Aturan yang Ditetapkan oleh Organisasi Profesi sebagai Dasar Menetapkan Standar Independensi *in Appearance*

Berbeda dengan independensi *in fact* yang sulit untuk dibuat standar, independensi *in appearance* lebih mudah untuk dibuatkan standar. Organisasi profesi secara jelas telah mengatur independensi ini. Hubungan antara klien dengan personel audit yang akan menimbulkan diragukannya independensi secara rinci dinyatakan dalam suatu surat pernyataan yang harus ditandatangani oleh personel. Bahkan direview setiap 6 (enam) bulan sekali. Larangan seperti memiliki kepentingan langsung atau tidak dengan klien, memiliki hubungan bisnis, hubungan finansial, merangkap sebagai karyawan kunci klien, hubungan keluarga, menerima barang atau jasa dari klien dan lain-lain secara tegas dicantumkan dalam surat pernyataan. Cara yang digunakan untuk memonitor adalah dengan membuat surat pernyataan baik dilakukan secara tertulis maupun secara elektronik dalam bentuk akses dan otorisasi di jaringan komputer.

Pentingnya independensi ini ditunjukkan dengan adanya suatu bagian khusus yang memantau isi pernyataan independensi dan kepatuhan personel terhadap pernyataan tersebut. Daftar klien sebagai alat untuk menentukan independensi personel yang dijumpai di Kantor Akuntan Publik besar. Kantor Akuntan Publik menengah dan kecil merasa daftar ini belum begitu penting. Mereka masih mampu memantau satu persatu klien yang ditangani. Selain itu manajer dan partner yang terlibat dalam Kantor Akuntan Publik tidak banyak. Adanya persepsi bahwa pemisahan personel audit dari personel *consulting service* akan meningkatkan independensi auditor tampaknya dipatuhi oleh Kantor Akuntan Publik (*AAA Financial Accounting Standar Committee, 2000*). Aturan untuk melakukan pemisahan personel audit dari personel *consulting service* untuk Kantor Akuntan Publik besar bisa diterapkan karena personel yang ada memungkinkan. Sedangkan untuk Kantor Akuntan Publik kecil pemisahan dilakukan sampai pada tingkat manajer sedangkan partner sama.

Meskipun standar dan larangan secara jelas dibuat dalam bentuk surat pernyataan, namun pemeriksaan ulang apakah isian dilakukan dengan jujur

atau tidak sulit untuk dilakukan. Karena tidak mudah untuk membuktikan apakah personel memiliki hubungan khusus dengan klien, kecuali ada pengaduan dari pihak ketiga. Namun demikian adanya surat pernyataan yang ditandatangani, secara psikologis berdampak kepada personel, bahwa mereka sewaktu-waktu dapat diberi sanksi jika melakukan pelanggaran terhadap apa yang ditulis di surat pernyataan independensi.

Penggunaan Manajemen Sumberdaya Manusia untuk Mendapatkan Personel dengan Kompetensi Pendidikan Memadai

Deskripsi hasil penelitian tentang kompetensi pendidikan di atas, terlihat bahwa Kantor Akuntan Publik telah melakukan fungsi-fungsi dalam manajemen sumber daya manusia sebagai alat untuk mendapatkan personel dengan kompetensi pendidikan yang diinginkan. Fungsi-fungsi seperti: melakukan analisis jabatan, perencanaan kebutuhan dan rekrutmen personel, seleksi calon personel, orientasi dan pelatihan personel baru, penilaian jabatan, pelatihan dan pengembangan personel (Dessler 2003) telah diterapkan di Kantor Akuntan Publik.

Perencanaan kebutuhan personel Kantor Akuntan Publik didasarkan pada pertumbuhan jumlah klien serta memperhitungkan personel yang keluar dari Kantor Akuntan Publik. Semua Kantor Akuntan Publik melakukan seleksi personel dengan tes tertulis dan wawancara. Tes tertulis digunakan untuk melihat kemampuan konseptual dan teknis tentang akuntansi dan auditing. Sedangkan wawancara digunakan untuk melihat mutu pribadi dan motivasi calon bekerja di Kantor Akuntan Publik. Seleksi dilakukan oleh suatu bagian tersendiri atau langsung ditangani oleh manajer atau partner Kantor Akuntan Publik. Orientasi digunakan Kantor Akuntan Publik untuk melihat sejauh mana personel baru mampu menyesuaikan diri terhadap kondisi dan cara kerja di Kantor Akuntan Publik, karena kebanyakan personel adalah mahasiswa yang baru lulus. Para personel baru memerlukan waktu untuk menyesuaikan dengan lingkungan kerja yang baru, yang berbeda dengan lingkungan kuliah. Evaluasi kinerja personel dilakukan secara periodik. Evaluasi dilakukan secara formal dengan menggunakan form evaluasi jabatan atau secara informal berdasarkan pengamatan langsung oleh partner. Kinerja yang dievaluasi meliputi: pemahaman bisnis klien, *relationship, teamwork, profesional & technical concept*, kualitas kertas kerja, *work under pressure, responsibility*, sikap, potensi untuk dikembangkan dan kemauan untuk pengembangan diri. Sedangkan untuk tingkat senior dan supervisor dan manajer dievaluasi juga masalah kepemimpinan dan kemampuan memecahkan masalah di lapangan. Pengembangan personel agar mampu melakukan audit sesuai dengan standar Kantor Akuntan Publik dilakukan dengan pelatihan khusus, dengan materi yang telah distandarkan. Sedangkan pengembangan agar personel mengikuti perkembangan terbaru satandar profesi dilakukan dengan pertemuan rutin yang dipimpin oleh manajer atau partner. Selain itu Kantor Akuntan Publik juga mengirim personelnnya untuk mengikuti pelatihan yang diselenggarakan oleh organisasi profesi. Mengirim personel mengikuti pelatihan yang diselenggarakan oleh organisasi profesi juga digunakan Kantor Akuntan Publik untuk memenuhi kebutuhan

akan personel dengan keahlian khusus. Pengembangan personel juga ditunjang dengan penyediaan literatur-literatur profesional yang bisa dibaca oleh personel. Akhirnya aktivitas analisis jabatan, perencanaan kebutuhan dan rekrutmen personel, seleksi calon personel, orientasi dan pelatihan personel baru, penilaian jabatan, pelatihan dan pengembangan personel akan berdampak diperolehnya personel dengan kompetensi pendidikan yang memadai.

Pengelolaan personalia Kantor Akuntan Publik dengan mengacu pada prinsip-prinsip manajemen sumber daya manusia ini selain bertujuan untuk mematuhi standar profesional yang ditetapkan organisasi profesi juga bertujuan meningkatkan kompetensi personel. Standar profesional menyatakan bahwa untuk memenuhi persyaratan sebagai seorang profesional, auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup (IAI 2001). Sedangkan pelatihan lebih yang didapatkan oleh auditor akan memberikan pengaruh yang signifikan terhadap perhatian auditor terhadap kekeliruan yang terjadi (Noviyani 2002). Selain itu pelatihan dan pendidikan lanjutan mempengaruhi pertimbangan audit, menunjukkan tingkat skeptis dan pengetahuan tentang kecurangan yang lebih tinggi dan mampu mendeteksi kecurangan dengan lebih baik (Mardiasmo 1993) (Carpenter et.al. 2002)

Kompetensi Pengalaman Personel Diperoleh dengan Perencanaan, Supervisi, dan Konsultasi

Pengalaman diperoleh personel selama mereka mengerjakan penugasan auditnya. Pengalaman akan diperoleh jika prosedur penugasan dan supervisi berjalan dengan baik. Prosedur penugasan adalah prosedur yang menjamin terjadinya keseimbangan antara kebutuhan, keahlian, pengembangan dan pemanfaatan personel dalam pelaksanaan perikatan (IAI 2001).

Proses memberikan pengalaman kepada personel diawali dengan membuat rencana penugasan dengan mempertimbangkan kompleksitas dan kompetensi personel. Dengan adanya perencanaan ini personel diharapkan akan memperoleh pengalaman berdasarkan pertumbuhan kompetensinya. Personel akan diberi penugasan sesuai dengan perkembangan kemampuan teknisnya serta keahlian khusus yang dimiliki. Rencana penugasan juga digunakan agar personel memperoleh pengalaman yang sama (rotasi personel) serta mereka berkesempatan mendapatkan pelatihan secara merata.

Pengalaman akan didapat oleh personel dengan diarahkan oleh atasan langsung melalui mekanisme supervisi. Supervisi merupakan cara atasan (senior, supervisor, manajer, partner) mentransfer pengalamannya kepada bawahan (junior, supervisor, manajer) berdasarkan permasalahan yang sedang dihadapi di lapangan. Penggunaan kertas kerja sebagai media mendokumentasikan pekerjaan lapangan memudahkan dan membantu di dalam mengarahkan personel dalam melakukan pekerjaan lapangan, sehingga mereka akan mendapatkan pengalaman dengan terarah.

Kebijakan konsultasi yang ada di Kantor Akuntan Publik merupakan alat untuk memberikan pengalaman kepada personel. Proses konsultasi yang terjadi membuat personel akan memahami setiap masalah dan memecahkan masalah

tersebut dalam kerangka konsep akuntansi dan auditing yang diperkenankan oleh standar. Dukungan bagian tertentu dalam Kantor Akuntan Publik yang bertugas melakukan riset dan memberikan pertimbangan akan menambah pengetahuan personel untuk memecahkan masalah yang sama di kemudian hari. Dokumentasi masalah dan hasil pemecahan masalah di dalam kertas kerja bisa digunakan oleh personel lain untuk memecahkan masalah jika menghadapi masalah yang sama.

Akhirnya aktivitas perencanaan penugasan, supervisi dan kebijakan konsultasi akan mendukung personel untuk mendapatkan kompetensi pengalaman. Pengalaman personel audit akan meningkatkan kompetensi personel dalam menjalankan setiap penugasan. Personel audit berpengalaman memakai analisis yang lebih teliti, terinci dan runtut dalam mendeteksi gejala kekeliruan dibandingkan dengan analisis yang tidak berpengalaman (mahasiswa) dan berpengaruh positif terhadap pengetahuan auditor tentang jenis-jenis kekeliruan yang berbeda yang diketahuinya (Sularso 1999) (Noviyani 2002). Pengalaman tentang industri akan meningkatkan kemampuan menduga adanya kekeliruan pada saat melakukan prosedur analitis (Wright 1997). Pengalaman mengaudit laporan keuangan memiliki pengaruh signifikan terhadap mutu pertimbangan audit (Mardiasmo 1993). Pengalaman khusus tentang kesalahan meningkatkan kemungkinan auditor memberikan penjelasan yang benar dalam suatu prosedur analitis (Ed O'Donnell 2002). Auditor yang memiliki keahlian audit dan independen akan memberikan pendapat tentang kelangsungan hidup perusahaan yang cenderung benar dibandingkan dengan auditor yang hanya memiliki salah satu karakteristik atau sama sekali tidak memiliki keduanya (Mayangsari 2000)

Akhirnya aktivitas perencanaan penugasan, supervisi dan kebijakan konsultasi akan mendukung personel untuk mendapatkan kompetensi pengalaman yang pada akhirnya Kantor Akuntan Publik akan mendapatkan personel dengan pengalaman yang memadai.

Sanksi Tegas atas Pelanggaran Independensi dan Kompetensi.

Kantor Akuntan Publik memberikan sanksi yang tegas (dikeluarkan dari Kantor Akuntan Publik) untuk setiap pelanggaran independensi. Hal ini disebabkan karena independensi merupakan dasar dari profesi akuntan publik. Independensi selain menyangkut masalah mutu pribadi personel, juga berkaitan dengan kepercayaan pengguna jasa akuntan. Sekali pengguna jasa Kantor Akuntan Publik tidak percaya dengan independensi maka Kantor Akuntan Publik yang bersangkutan tidak akan digunakan lagi. Kasus-kasus yang menimpa Kantor Akuntan Publik besar akhir-akhir ini banyak berkaitan dengan pelanggaran independensi.

Sanksi yang diberikan untuk pelanggaran atau kurangnya kompetensi personel lebih lunak dibanding dengan sanksi untuk pelanggaran independensi. Sanksi yang diberikan berupa: personel tidak dipromosikan ke jenjang yang lebih tinggi, tidak diikuti dalam pelatihan-pelatihan, tidak diberi penugasan yang berisiko tinggi. Namun demikian sanksi ini secara mental akan mempengaruhi

personel. Personel yang bersangkutan akan merasa tertinggal dalam promosi, mendapatkan gaji rendah dan pada suatu saat tertentu ia akan menjadi bawahan dari personel lain yang masa kerjanya lebih rendah. Personel yang beberapa kali kesempatan tidak bisa promosi biasanya akan mengundurkan diri.

Dari mekanisme tersebut di atas dengan sendirinya Kantor Akuntan Publik secara alami akan memiliki personel yang memiliki independensi dan kompetensi yang diinginkan.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Hasil penelitian ini sedikitnya menunjukkan lima fenomena terkait dengan aktivitas pengendalian mutu Kantor Akuntan Publik. Lima fenomena tersebut adalah: 1) sulitnya menetapkan suatu standar/ukuran independensi *in fact*, 2) penggunaan aturan-aturan yang ditetapkan oleh organisasi profesi sebagai dasar menetapkan standar independensi *in appearance*, 3) digunakannya prinsip-prinsip dalam manajemen sumberdaya manusia untuk menjamin adanya kompetensi pendidikan personel, 4) digunakannya perencanaan, supervisi dan evaluasi kinerja untuk dipenuhinya kompetensi pengalaman personel, dan 5) diberikannya sanksi tegas atas pelanggaran independensi dan kompetensi.

Saran

Standar mutu pribadi personel dan calon personel perlu ditetapkan dan diukur. Cara yang paling sederhana adalah dengan merumuskan suatu pertanyaan atau desain kasus tentang sikap mental independen *in fact* yang harus dipecahkan oleh setiap calon personel auditor. Kasus-kasus dalam buku "Contemporary Auditing Real Issues and Cases" (Knapp 2001) dapat dijadikan acuan untuk menguji dan mengetahui sikap personel. Dengan modifikasi pertanyaan atau kasus, hal sama bisa juga diterapkan untuk personel auditor yang ada di setiap jenjangnya. Untuk itu Kantor Akuntan Publik harus memiliki satu bagian yang ditugasi secara khusus merumuskan pertanyaan atau kasus dan mengevaluasinya.

Keterbatasan Penelitian

Data hasil penelitian hanya diperoleh melalui wawancara dan dokumentasi, sehingga simpulan tentang aktivitas pengendalian mutu Kantor Akuntan Publik yang diambil didasarkan pada hasil wawancara dan dokumentasi, sedangkan observasi terhadap aktivitas yang sesungguhnya tidak dilakukan. Metode ini mungkin akan menyebabkan gambaran yang sesungguhnya (terinci sesuai dengan kondisi lapangan) tentang aktivitas pengendalian mutu tidak bisa tergambarkan. Namun demikian, dengan dasar pemikiran bahwa masing-masing narasumber, yang adalah pimpinan Kantor Akuntan Publik, akan menggambarkan kondisi terbaik yang ada di Kantornya, maka simpulan yang

diambil dari penelitian ini didasarkan pada situasi yang terbaik yang ada di masing-masing Kantor Akuntan Publik.

Penelitian yang hanya dilakukan terhadap empat Kantor Akuntan Publik, tidak bisa dijadikan kesimpulan umum untuk seluruh Kantor Akuntan Publik di Surabaya bahkan di Indonesia. Namun demikian adanya beberapa pola yang sama diantara keempat Kantor Akuntan Publik, dapat ditarik suatu analogi bahwa kejadian yang sama juga akan muncul juga di Kantor Akuntan Publik yang lain. Akhirnya, Penelitian ini dilakukan di bulan Nopember 2003, sehingga batasan waktu terjadi disini. Simpulan yang diambil adalah pada kondisi tahun 2003, yang mungkin kondisinya akan berbeda di masa datang.

DAFTAR PUSTAKA

- AAA Financial Accounting Standard Committee (2000), "Commentary: SEC Auditor Independence Requirements", *Accounting Horizons* Vol. 15 No. 4 December 2001, hal 373-386.
- Arens, Alvin A., Loebbecke, James K.(2000), *Auditing: An Integrated Approach*, Eighth Edition, New Jersey: Prentice Hall International, Inc.
- Bapepam-online, 2003, *Press Release: Peraturan Bapepam No. VIII.A.2 tentang Independensi Akuntan yang Memberikan Jasa Audit di Pasar Modal*, http://www.bapepam.go.id/news/Nop2002/PR_121102_peraturan.htm.
- Carpenter, Tina., Durtschi, Cindy., Gaynor L.M., 2002, "The Effect of Experience on Professional Skepticism, Knowledge Acquisition, and Fraud Detection", http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=346921.
- Dessler, Gary, 2003, *Human Resource Management*, Ninth Edition, Upper saddle River, New Jersey, Pearson Education, Inc.
- Donnelly, David P., Quirin J.J, O'Bryan, D., 2003, "Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics", *Behavior Research In Accounting* Vol. 15, 2003, hal 87-110.
- Ed O'Donnell, 2002, "Evidence of an Association between Error-Specific Experience and Auditor Performance during Analytical Procedures", *Behavior Research In Accounting* Vol. 14, 2002.
- Edo (April 2002), "Akuntan The Big Five Manipulasi Data BPPN", *Media Akuntansi*, edisi 25/April/Tahun IX/ 2002, Hal 14-15.
- Faisal, Sanapiah., 1990, *Penelitian Kualitatif: Dasar-dasar dan Aplikasi*, Malang: Yayasan Asih, Asah, Asuh..
- Ikatan Akuntan Indonesia (2001), "Standar Profesional Akuntan Publik", Jakarta: Salemba Empat.
- Ikatan Akuntan Indonesia – Kompartemen Akuntan Publik, 2003, *Directory 2003 Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik*, Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia – Kompartemen Akuntan Publik bekerjasama dengan Direktorat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai Dirjen Lembaga Keuangan Departemen Keuangan Republik Indonesia.
- Kanpp, Michael C., 2001, *Contemporary Auditing Real Issues and Cases*, 4th Edition, Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing.
- Malone, Charles F., Roberts, Robin W., "Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors", http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2639.
- Mardiasmo, Utami, W., 1993, "Pengaruh Pengalaman Audit atas Laporan Keuangan terhadap Mutu Pertimbangan Audit", *Jurnal Akuntansi dan Manajemen*, Edisi Oktober 1993, STIE YKPN, Yogyakarta, hal. 31-36.

- Mayangsari, Sekar., 2000, "Pengaruh Keahlian Audit dan Independensi terhadap Pendapat Audit: Sebuah Kuasieksperimen" *Makalah Simposium Nasional Akuntansi 3*, Jakarta, 5 September 2000.
- McEnroe, John E and. Martens, Stanley C (DeCember 2001), "Auditors' and Investors' Perceptions of the "Expectation Gab", *Accounting Horizons* Vol. 15 No. 4, hal 345-358.
- Moleong, Lexy J., 2000, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Bandung: PT Remadja Rosdakarya.
- Muawanah, U., Indriantoro, N., 2001, "Perilaku Auditor dalam Situasi Konflik Audit: Peran Locus of Control, Komitmen Profesi dan Kesadaran Etis", *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 4 No. 2, Mei 2001, IAI Kompartemen Akuntan Pendidik.
- Musianto, Lukas S., "Perbedaan Pendekatan Kuantitatif dengan Pendekatan Kualitatif dalam Metode Penelitian" *Jurnal Manajemen dan Kewirausahaan*, Vol. 4 N0.2, September 2002, Jurusan Manajemen- Univ. Kristen Petra, Surabaya, hal. 123-136.
- Noviyani, Putri., Bandi, "Pengaruh Pengalaman dan Pelatihan terhadap Struktur Pengetahuan Auditor tentang Kekeliruan" *Makalah Simposium Nasional Akuntansi 5*, Semarang, 5-6 September 2002.
- Schermerhorn, Jhon R. (2002), *Management*, 7th Edition, New York: John Willey & Sons, Inc.
- Sudarsih, Endang., Sawarjuwono, Tjiptohadi., 2002, *Analisis Strategi Pemasaran Bank Muamalat Memasuki Era Persaingan: Studi Kasus pada Bank Muamalat Indonesia Cabang Surabaya*, *Jurnal Ekonomi Iktisadia*, Vol.2 No.2, Nopember 2002, Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Sidoarjo.
- Sularso, S., Nai'im, Ainun, 1999, "Analisis Pengaruh Pengalaman Akuntan pada Pengetahuan dan Penggunaan Intuisi dalam Mendeteksi Kekeliruan", *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 2 No. 2, Juli 1999, IAI Kompartemen Akuntan Pendidik.
- Sunarsip, "Menarik Pelajaran dari Skandal Korporasi di AS", *Kompas* 15 Juli 2002.
- Taylor, Donald H. and Glezen, G. William (1997), *Auditing: An Assertions Approach*, Seventh Edition, New York: John Willey & Sons, Inc.
- Widagdo, Ridwan dkk (2002), "Analisis Pengaruh Atribut-atribut Kualitan Audit Terhadap Kepuasan Klien" *Makalah Simposium Nasional Akuntansi 5*, Semarang, 5-6 September 2002.
- Winarto, Edi (Juli-Agustus 2002), "Kartu Merah Buat 10 KAP Papan Atas", *Media Akuntansi*, edisi 27/Juli-Agustus/Tahun IX/ 2002, hal 5.
- Wright, Arnold., Wright, Sally., 1997, "The Effect of Industry Experience on Hypothesis Generation and Audit Planning Decision", http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=8547.
- Yin, Robert K., 1988, *Case Study Research: Design and Methods*, Revised Edition, Sage Publications, The International Professional Publisher, London.
- "Kolusi di Balik Laporan Keuangan Emiten", *Investor*, Edisi 60, 7-20 Agustus 2002.

Lampiran 1.**Daftar Kantor Akuntan Publik di Surabaya**

No	Nama Kantor Akuntan Publik / Koperasi Jasa Audit	Nama Pimpinan	Jumlah Partner*)
1	KAP Prasetio, Sarwoko & Sandjaja (Cab.)	Drs. Hariawan Pribadi	50
2	KAP Hans, Tuanakotta & Mustofa (Cab.)	Drs. Zulfikar Ismail	31
3	KAP Amir Abadi Jusuf & Aryanto (Cab.)	Drs. Arianto	26
4	KAP Hadori & Rekan (Cab.)	Dr. Parwoto Wignjohartojo	10
5	KAP Drs. Johan, Malonda & Rekan (Cab.)	Drs. Johannes Malonda	9
6	KAP Dr. Soegeng, Junaedi, Chaerul & Rekan (Cab.)	Dr. Soegeng Soetedjo	7
7	KAP Hendrawinata & Rekan (Cab.)	Drs. H. Hadikusumo	7
8	KAP Didy, Tjiptohadi & Rekan	Drs. Didy Soesetyo	5
9	KAP Drs. J. Tanzil & Rekan	Drs. AC. Josef Tanzil	4
10	KAP Drs. Wiyoko Suwandi & Rekan (Pusat)	Drs. Wiyoko Suwandi	4
11	KAP Hasnil, HM. Yasin & Rekan (Cab.)	Drs. HM Yasin	4
12	KAP Drs. Andi, Iskandar & Rekan (Cab.)	Drs. Frans P. Iskandar	3
13	KAP Haryono, Adi & Agus	Drs. Haryono	3
14	KAP Drs. Bambang, Sutjipto Ngumar & Rekan (Cab.)	Drs. Sutjipto Ngumar	3
15	KAP Drs. Paul Lembong & Rekan (Cab.)	Drs. James Bertrand Waworuntu	3
16	KAP Drs. Hanny Wolfrey & Rekan	Drs. Hanny Wurangian	2
17	KAP Supoyo, Eddy & Rekan	Drs. Eddy Sutjahjo	2
18	KAP Drs. Arsono & Jimmy	Drs. Arsono Laksmarna	2
19	KAP Drs. Veto, Benny & Rekan	Drs. Veto Salyo	2
20	KAP Sugiati, Sugeng & Rekan	Drs. Sugeng Praptoyo	2
21	KAP Drs. Made Sudarma & Rekan (Cab.)	Drs. M. Achsin	2
22	KAP Sasongko & Sidharta (Cab.)	Drs. Ec. Imam Sidharta Kartaraharja	2
23	KAP Drs. Adi Wirawan	Drs. Adi Wirawan	2
24	KAP Sabirin & Rekan	Drs. Muh. Tojibus Sabirin, MBA	2
25	KAP Muratno, Firdaus & Rekan (Cab.)	Drs. Firdaus Damiri	2
26	KAP Santoso & Rekan	Drs. Santoso	2
27	KAP Soebandi & rekan	Dr. H. Soebandi, SE	2
28	KAP Drs. Buntaran & Buntaran	Drs. R.B. Buntaran	2
29	KAP Drs. Thomas, Dewi & Rekan	Drs. Thomas Muljadi Tedjobuwono	2
30	KAP Drs. Moedjiono	Drs. Moedjiono	2
31	KAP Gunawan & Rekan	Drs. Gunawan, SE	2
32	KAP Sugeng & Hamzens	Drs. Sugeng Wirdjasaputra	2
33	KAP Drs. Hermawan Subekti	Drs. Hermawan Subekti	1
34	KAP Drs. Chandra Dwiyanto	Drs. Chandra Dwiyanto	1
35	KAP Drs. Richard Risambessy	Drs. Richard Izaac Risambessy	1
36	KAP Lasmono Dipokusumo & Rekan	Drs. Supranoto Dipokusumo	1
37	KAP Drs. H. Muhammad Fadjar	Drs. H. Muhammad Fadjar	1
38	KAP Drs. Bambang Siswanto	Drs. Bambang Siswanto	1
39	KAP Drs. Ginting	Drs. Mbue Ginting Munthe	1
40	KAP Drs. Mudjianto	Drs. Mudjianto	1
41	KAP Drs. Robby Bumulo	Drs. Robby Haryanto Bumulo	1
42	KAP Dra. Lies Ganidiputra	Dra. Lies Ganidiputra	1
43	KAP Drs. D. Sitolang	Drs. Danny Sitolang	1
44	KAP Drs. Gunardi Noerwono	Drs. Gunardi Noerwono	1
45	KAP Drs. Hadi A. Hamid	Drs. Hadi Abdul Hamid	1
46	KAP Drs. Teguh Prajitno	Drs. Teguh Prajitno	1
47	KAP Drs. Ventje Jansen	Drs. Ventje Jansen	1

48	KAP Drs. Basri Hardjosumarto, Msi, Ak	Drs. Basri Hardjosumarto, Msi, Ak	1
49	KAP Drs. Gondowardojo	Drs. Tjahyadi Gondo Wardojo	1
50	KAP Drs. Soenaryo	Drs. Soenaryo	1
51	KAP Wayan Sadha	Drs. Wayan Sadha Priatna	1
52	KJA Soca Baskara Jawa Timur	Drs. Widartoyo	2

Sumber: Directory 2003 Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik.

*) Jumlah Partner adalah jumlah Partner Cabang dan Kantor Pusat