

KOMPETENSI DAN INDEPENDENSI DALAM KUALITAS AUDIT AUDITOR : SUATU PENDEKATAN TEORITIS

Minarni A.Dethan

Dosen Tetap Jurusan Akuntansi
Universitas Nusa Cendana Kupang, Indonesia
minarni.dethan@staf.undana.ac.id

ABSTRACT

Public accounting profession (auditors) are like "sword in both eyes,". Auditors should consider the credibility and ethics of the profession, on the other hand they also cope pressure from clients in a variety of auditing decision. If the auditors are unable to resist the pressure from customers such as personal stress, emotional and financial independence of auditors, it will reduce and may affect the quality of the audit. Accordance with its responsibility to increase the reliability of the financial statements of an accounting firm, public accounting profession not only need to have the skill or expertise, but also must be independent. To be able to meet quality audit of the auditor in the applying of his/her profession, he/she should be guided by the code of ethics for accountants, professional standards and applicable accounting standards in Indonesia. Each audit is to maintain the integrity and objectivity in the performance of their duties to act honestly, firmly, unpretentious, so that it can act fairly, without being influenced of personal interests. The auditors identify and report violations of the client's accounting system. Violation of measuring the quality of audit findings related to the knowledge and expertise of the auditor. While encouraging the offense depends on the auditor to disclose the violation. The reader will depend on the auditor's independence instead.

Keywords: *Competence, Independence and Quality Audit*

PENDAHULUAN

Salah satu manfaat dari jasa akuntan publik adalah memberikan informasi yang akurat dan dapat dipercaya untuk pengambilan keputusan. Laporan keuangan yang telah diaudit oleh akuntan publik kewajarannya lebih dapat dipercaya dibandingkan laporan keuangan yang tidak atau belum diaudit.

Para pengguna laporan audit mengharapkan bahwa laporan keuangan yang telah diaudit oleh akuntan publik bebas dari salah saji material, dapat dipercaya kebenarannya untuk dijadikan sebagai dasar pengambilan keputusandan telah sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku di Indonesia.Oleh karena itu diperlukan suatu jasa

profesional yang independen dan obyektif (yaitu akuntan publik) untuk menilai kewajaran laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen.

Banyaknya kasus perusahaan yang "jatuh" karena kegagalan bisnis yang dikaitkan dengan kegagalan auditor, hal ini mengancam kredibilitas laporan keuangan. Ancaman ini selanjutnya memengaruhi persepsi masyarakat, khususnya pemakai laporan keuangan atas kualitas audit. Kualitas audit ini penting karena kualitas audit yang tinggi akan menghasilkan laporan keuangan yang dapat dipercaya sebagai dasar pengambilan keputusan.

De Angelo (1981) dalam Watkins et al (2004) mendefinisikan kualitas audit sebagai kemungkinan bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran dalam sistem akuntansi klien. Temuan pelanggaran mengukur kualitas audit berkaitan dengan pengetahuan dan keahlian auditor. Sedangkan pelaporan pelanggaran tergantung kepada dorongan auditor untuk mengungkapkan pelanggaran tersebut. Dorongan ini akan tergantung pada independensi yang dimiliki auditor tersebut.

Ada banyak faktor yang memengaruhi kemampuan auditor, antara lain pengetahuan dan pengalaman. Untuk melakukan tugas pengauditan, auditor memerlukan pengetahuan pengauditan (umum dan khusus) dan pengetahuan mengenai bidang auditing, akuntansi, dan industri klien.

Syarat pengauditan pada Standar Auditing, meliputi tiga hal, yaitu : (SA Seksi 150 SPAP, 2001):

1. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup.
2. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya (kompetensinya) dengan cermat dan seksama.

Dalam melaksanakan audit, auditor harus bertindak sebagai seorang ahli dibidang akuntansi dan auditing. Pencapaian keahlian dimulai dengan pendidikan formal, yang selanjutnya diperluas melalui pengalaman dan praktek audit (SPAP, 2001). Selain itu, auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup yang mencakup aspek teknis maupun pendidikan umum.

Asisten junior untuk mencapai keahlian harus mendapatkan supervise memadai dan review atas pekerjaannya dari atasannya yang lebih berpengalaman. Seorang auditor harus secara terus-menerus mengikuti perkembangan yang terjadi dalam bisnis dan profesinya. Seorang auditor harus mempelajari, memahami dan menerapkan ketentuan-ketentuan baru dalam prinsip akuntansi dan standar auditing yang diterapkan oleh organisasi profesi.

Guna menunjang profesionalisme sebagai akuntan publik maka auditor dalam melaksanakan tugas audit harus berpedoman pada standar audit yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), yakni standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan. Dimana standar umum merupakan cerminan kualitas pribadi yang harus dimiliki oleh seorang auditor yang mengharuskan auditor untuk memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup dalam melaksanakan prosedur audit. Sedangkan standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan mengatur auditor dalam hal pengumpulan data dan kegiatan lainnya yang dilaksanakan selama melakukan audit serta mewajibkan auditor untuk menyusun suatu laporan atas laporan keuangan yang diauditnya secara keseluruhan.

Namun selain standar audit, akuntan publik juga harus mematuhi kode etik profesi yang mengatur perilaku akuntan publik dalam menjalankan praktik profesinya baik dengan sesama anggota maupun dengan masyarakat umum.

Kode etik ini mengatur tentang tanggung jawab profesi, kompetensi dan kehati-hatian profesional, kerahasiaan, perilaku profesional serta standar teknis bagi seorang auditor dalam menjalankan profesinya. Akuntan publik atau auditor independen dalam tugasnya mengaudit perusahaan klien memiliki posisi yang strategis sebagai pihak ketiga dalam lingkungan perusahaan klien yakni ketika akuntan publik mengemban tugas dan tanggung jawab dari manajemen (Agen) untuk mengaudit laporan keuangan perusahaan yang dikelolanya. Dalam hal ini manajemen ingin supaya kinerjanya terlihat selalu baik dimata pihak eksternal perusahaan terutama pemilik (prinsipal). Akan tetapi disisi lain, pemilik (prinsipal) menginginkan supaya auditor melaporkan dengan sejujurnya keadaan yang ada pada perusahaan yang telah dibiayainya. Dari uraian di atas terlihat adanya suatu kepentingan yang berbeda antara manajemen dan pemakai laporan keuangan.

Kepercayaan yang besar dari pemakai laporan keuangan auditan dan jasalainnya yang diberikan oleh akuntan publik inilah yang akhirnya mengharuskan akuntan publik

memperhatikan kualitas audit yang dihasilkannya. Adapun pertanyaan dari masyarakat tentang kualitas audit yang dihasilkan oleh akuntan publik semakin besar setelah terjadi banyak skandal yang melibatkan akuntan publik baik diluar negeri maupun didalam negeri. Skandal didalam negeriterlihat dari akan diambilnya tindakan oleh Majelis Kehormatan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) terhadap 10 Kantor Akuntan Publik yang diindikasikan melakukan pelanggaran berat saat mengaudit bank-bank yang dilikuidasi pada tahun 1998. Selain itu terdapat kasus keuangan dan manajerial perusahaan publik yang tidak bisa terdeteksi oleh akuntan publik yang menyebabkan perusahaan didenda oleh Bapepam (Winarto, 2002 dalam Christiawan 2003).

De Angelo dalam Kusharyanti (2003) mendefinisikan kualitas audit sebagai kemungkinan (*joint probability*) dimana seorang auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran yang ada dalam sistem akuntansi kliennya. Kemungkinan dimana auditor menemukan salah saji tergantung pada kualitas pemahaman auditor (kompetensi) sementara tindakan melaporkan salah saji tergantung pada independensi auditor.

Kusharyanti (2003) mengatakan bahwa untuk melakukan tugaspengauditan, auditor memerlukan pengetahuan pengauditan (umum dan khusus),pengetahuan mengenai bidang auditing dan akuntansi serta memahami industri klien. Dalam melaksanakan audit, auditor harus bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan auditing. Pencapaian keahlian dimulai dengan pendidikan formal, yang selanjutnya melalui pengalaman dan praktek audit (SPAP, 2001). Selain itu auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup yang mencakup aspek teknis maupun pendidikan umum. Auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik atas laporan keuangan. Mereka juga lebih mampu memberi penjelasan yang masuk akal atas kesalahan-kesalahan dalam laporan keuangan dan dapat mengelompokkan kesalahan berdasarkan pada tujuan audit dan struktur dari sistem akuntansi yang mendasari (Libby et al, 1985) dalam Mayangsari (2003).

Tubbs (1990) dalam Mayangsari (2003) mengatakan bahwa semakin berpengalamannya auditor, mereka semakin peka dengan kesalahan penyajian laporan keuangan dan semakin memahami hal-hal yang terkait dengan kesalahan yang ditemukan.

Namun sesuai dengan tanggungjawabnya untuk menaikkan tingkat keandalan laporan keuangan suatu perusahaan maka akuntan publik tidak hanya perlu memiliki

kompetensi atau keahlian saja tetapi juga harus independen dalam pengauditan. Tanpa adanya independensi, auditor tidak berarti apa-apa. Masyarakat tidak percaya akan hasil auditan dari auditor sehingga masyarakat tidak akan meminta jasa pengauditan dari auditor. Atau dengan kata lain, keberadaan auditor ditentukan oleh independensinya (Supriyono, 1988).

Standar umum kedua (SA seksi 220 dalam SPAP, 2001) menyebutkan bahwa "Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor". Standar ini mengharuskan bahwa auditor harus bersikap independen (tidak mudah dipengaruhi), karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum.

Dengan demikian ia tidak dibenarkan untuk memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya.

Independensi yang dimaksud di atas tidak berarti seperti sikap seorang penuntut dalam perkara pengadilan, namun lebih dapat disamakan dengan sikap tidak memihaknya seorang hakim. Auditor mengakui kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditor dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas laporan auditor independen, seperti calon-calon pemilik dan kreditor.

Hal inilah yang menarik untuk diperhatikan bahwa profesi akuntan publik ibarat pedang bermata dua. Di satu sisi auditor harus memperhatikan kredibilitas dan etika profesi, namun di sisi lain auditor juga harus menghadapi tekanan dari klien dalam berbagai pengambilan keputusan. Jika auditor tidak mampu menolak tekanan dari klien seperti tekanan personal, emosional atau keuangan maka independensi auditor telah berkurang dan dapat memengaruhi kualitas audit. Salah satu faktor lain yang memengaruhi independensi tersebut adalah jangka waktu dimana auditor memberikan jasa kepada klien (*auditor tenure*).

Di Indonesia, masalah *audit tenure* untuk masa kerja auditor dengan klien sudah diatur dalam keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.02/2008 tentang jasa Akuntan Publik. Keputusan Menteri tersebut membatasi masa kerja auditor yang paling lama 3 tahun untuk klien yang sama, sementara untuk Kantor Akuntan Publik (KAP)

boleh sampai 5 tahun. Pembatasan ini dimaksudkan agar mencegah terjadinya skandal akuntansi.

TINJAUAN PUSTAKA

Kualitas Audit

Audit merupakan suatu proses untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajer dan para pemegang saham dengan menggunakan pihak luar untuk memberikan pengesahan terhadap laporan keuangan. Para pengguna laporan keuangan terutama para pemegang saham akan mengambil keputusan berdasarkan pada laporan yang telah dibuat oleh auditor mengenai pengesahan laporan keuangan suatu perusahaan. Hal ini berarti auditor mempunyai peranan penting dalam pengesahan laporan keuangan suatu perusahaan. Oleh karena itu, kualitas audit merupakan hal penting yang harus dipertahankan oleh para auditor dalam proses pengauditan.

Goldman dan Barlev (1974) dalam Meutia (2004) menyatakan bahwa laporan auditor mengandung kepentingan tiga kelompok, yaitu : (1) manajer perusahaan yang diaudit, (2) pemegang saham perusahaan, (3) pihak ketiga ataupun pihak luar seperti calon investor, kreditor dan supplier. Masing-masing kepentingan ini merupakan sumber gangguan yang akan memberikan tekanan pada auditor untuk menghasilkan laporan yang mungkin tidak sesuai dengan standar profesi. Lebih lanjut hal ini akan mengganggu kualitas audit.

AAA Financial Accounting Standard Committee (2000) dalam Christiawan (2002) menyatakan bahwa : "kualitas audit ditentukan oleh 2 hal, yaitu kompetensi (keahlian) dan independensi, kedua hal tersebut berpengaruh langsung terhadap kualitas dan secara potensial saling memengaruhi. Lebih lanjut, persepsi pengguna laporan

keuangan atas kualitas audit merupakan fungsi dari persepsi mereka atas independensi dan keahlian auditor".

De Angelo (1981) dalam Watkins et al (2004) mendefinisikan kualitas audit sebagai kemungkinan bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran dalam sistem akuntansi dengan pengetahuan dan keahlian auditor.

Sedangkan pelaporan pelanggaran tergantung kepada dorongan auditor untuk mengungkapkan pelanggaran tersebut. Dorongan ini tergantung pada independensi yang dimiliki oleh auditor tersebut.

Dari pengertian tentang kualitas audit di atas bahwa auditor dituntut oleh pihak yang berkepentingan dengan perusahaan untuk memberikan pendapat tentang kewajaran pelaporan keuangan yang disajikan oleh manajemen perusahaan untuk dapat menjalankan kewajibannya ada tiga komponen yang harus dimiliki auditor yaitu kompetensi (keahlian), independensi, dan *due professional care*. Tetapi dalam menjalankan fungsinya, auditor sering mengalami konflik kepentingan dengan manajemen perusahaan. Manajemen mungkin ingin hasil operasi perusahaan atau kinerjanya tampak berhasil yang tergambar dengan data yang lebih tinggi dengan maksud untuk mendapatkan penghargaan (misalkan bonus). Untuk mencapai tujuan tersebut tidak jarang manajemen perusahaan melakukan tekanan kepada auditor sehingga laporan keuangan audit yang dihasilkan itu sesuai dengan keinginan klien (Media Akuntansi, 1997).

Berdasarkan uraian di atas, maka auditor memiliki posisi yang strategis baik di mata manajemen maupun di mata pemakai laporan keuangan. Selain itu pemakai laporan keuangan menaruh kepercayaan yang besar terhadap hasil pekerjaan auditor dalam mengaudit laporan keuangan. Kepercayaan yang besar dari pemakai laporan keuangan audit dan jasa yang diberikan auditor mengharuskan auditor memperhatikan kualitas audit yang dilakukannya.

Untuk dapat memenuhi kualitas audit yang baik maka auditor dalam menjalankan profesinya sebagai pemeriksa harus berpedoman pada kode etik akuntan, standar profesi dan standar akuntansi keuangan yang berlaku di Indonesia. Setiap audit harus mempertahankan integritas dan objektivitas dalam

melaksanakan tugasnya dengan bertindak jujur, tegas, tanpa pretensi sehingga dia dapat bertindak adil, tanpa dipengaruhi atau permintaan pihak tertentu untuk memenuhi kepentingan pribadinya (Khomsiyah dan Indriantoro, 1988).

Akuntan publik atau auditor independen dalam menjalankan tugasnya harus memegang prinsip-prinsip profesi. Menurut Simamora (2002) ada 8 prinsip yang harus dipatuhi akuntan publik yaitu :

1. Tanggung jawab profesi.

Setiap anggota harus menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya.

2. **Kepentingan publik.**
Setiap anggota berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik, menghormati kepercayaan publik dan menunjukkan komitmen atas profesionalisme.
3. **Integritas.**
Setiap anggota harus memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan integritas setinggi mungkin.
4. **Objektivitas.**
Setiap anggota harus menjaga objektivitasnya dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajiban profesionalnya.
5. **Kompetensi dan kehati-hatian profesional.**
Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan hati-hati, kompetensi dan ketekunan serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan ketrampilan profesional.
6. **Kerahasiaan.**
Setiap anggota harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesional dan tidak boleh memakai atau mengungkapkan informasi tersebut tanpa persetujuan.
7. **Perilaku Profesional.**
Setiap anggota harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.
8. **Standar Teknis.**
Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan standar teknis dan standar profesional yang relevan.

Selain itu akuntan publik juga harus berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), dalam hal ini adalah standar auditing. Standar auditing terdiri dari standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan (SPAP, 2001):

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

- b) Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
- c) Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

2. Standar Pekerjaan Lapangan.

- a) Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
- b) Pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus dapat diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
- c) Bukti audit kompeten yang cukup harus dapat diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan, pertanyaan dan konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan.

3. Standar Pelaporan.

- a) Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- b) Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan jika ada ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
- c) Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor
- d) Laporan auditor harus memuat pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atas suatu asersi. Sehingga berdasarkan uraian di atas, audit memiliki fungsi sebagai proses untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajer dan para pemegang saham dengan menggunakan pihak luar untuk memberikan pengesahan terhadap laporan keuangan.

Para pengguna laporan keuangan terutama para pemegang saham akan mengambil keputusan berdasarkan pada laporan yang telah dibuat oleh auditor. Hal ini berarti

auditor mempunyai peranan penting dalam pengesahan laporan keuangan suatu perusahaan. Oleh karena itu auditor harus menghasilkan audit yang berkualitas sehingga dapat mengurangi ketidakselarasan yang terjadi antara pihak manajemen dan pemilik.

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar *auditing* dan standar pengendalian mutu.

Jadi menurut penulis kualitas audit adalah segala kemungkinan bisa terjadi pada saat auditor melakukan audit pada kliennya, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar auditing dan kode etik akuntan publik yang relevan.

Kompetensi

Menurut Kamus LOMA (1998) dalam Lasmahadi (2002) kompetensi didefinisikan sebagai aspek-aspek pribadi dari seorang pekerja yang memungkinkan dia untuk mencapai kinerja superior. Aspek-aspek pribadi ini mencakup sifat, motif-motif, sistem nilai, sikap, pengetahuan dan ketrampilan dimana kompetensi akan mengarahkan tingkah laku, sedangkan tingkah laku akan menghasilkan kinerja.

Standar umum pertama (SA seksi 210 dalam SPAP, 2001) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor. Seangkan, standar umum ketiga (SA seksi 230 dalam SPAP, 2001) menyebutkan bahwa dalam pelaksanaan auditakan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama. Oleh karena itu, maka setiap auditor wajib memiliki kemahiran profesionalitas dan keahlian dalam melaksanakan tugasnya sebagai auditor.

Trotter (196) dalam Murtanto (1999) mendefinisikan ahli sebagai orang yang dengan keterampilannya mengerjakan pekerjaan dengan mudah, cepat, intuitif dan sangat jarang atau tidak pernah membuat kesalahan. Hayes Roth et.al (1983) dalam artikel yang mendefinisikan keahlian sebagai keberadaan dari pengetahuan tentang suatu lingkungan tertentu, pemahaman terhadap masalah yang timbul dalam lingkungan tersebut dan keterampilan untuk memecahkan permasalahan tersebut.

Lee dan Stone (1995), mendefinisikan kompetensi sebagai suatu keahlian yang cukup secara eksplisit dapat digunakan untuk melakukan audit secara obyektif. Pendapat lain adalah dari Dreyfus dan Dreyfus (dalam Saifudin 2004), mendefinisikan kompetensi sebagai keahlian seorang yang berperan secara berkelanjutan yang mana pergerakannya

melalui proses pembelajaran, dari “pengetahuan sesuatu” ke “mengetahui bagaimana”, seperti misalnya : darisekedar pengetahuan yang tergantung pada aturan tertentu kepada suatupertanyaan yang bersifat intuitif. Lebih spesifik lagi Dreyfus dan Dreyfus (1986) membedakan proses pemerolehan keahlian menjadi 5 tahap.

Tahap pertama disebut *Novice*, yaitu tahapan pengenalan terhadap kenyataan dan membuat pendapat hanya berdasarkan aturan-aturan yang tersedia. Keahlian pada tahap pertama ini biasanya dimiliki oleh staf audit pemula yang baru lulus dari perguruan tinggi.

Tahap kedua disebut *Advanced Beginner*. Pada tahap ini auditor sangat bergantung pada aturan dan tidak mempunyai cukup kemampuan untuk merasionalkan segala tindakan audit, namun demikian, auditor pada tahap ini mulai dapat membedakan aturan yang sesuai dengan suatu tindakan.

Tahap ketiga disebut *Competence*. Pada tahap ini auditor harus mempunyai cukup pengalaman untuk menghadapi situasi yang kompleks. Tindakan yang diambil disesuaikan dengan tujuan yang ada dalam pikirannya dan kurang sadar terhadap pemilihan, penerapan, dan prosedur aturan audit.

Tahap keempat disebut *Proficiency*. Pada tahap ini segala sesuatu menjadirutin, sehingga dalam bekerja auditor cenderung tergantung pada pengalamanyang lalu. Disini instuisi mulai digunakan dan pada akhirnya pemikiran auditakan terus berjalan sehingga diperoleh analisis yang substansial.

Tahap kelima atau terakhir adalah *Expertise*. Pada tahap ini auditor mengetahui sesuatu karena kematangannya dan pemahamannya terhadap praktek yang ada. Auditor sudah dapat membuat keputusan atau menyelesaikan suatu permasalahan. Dengan demikian segala tindakan auditor pada tahap ini sangat rasional dan mereka bergantung pada instuisinya bukan pada peraturanperaturan yang ada.

Menurut Ashton (1991) dalam Mayangsari (2003) mengatakan bahwa ukuran keahlian tidak cukup hanya pengalaman tetapi diperlukan pertimbangan-pertimbangan lain dalam pembuatan suatu keputusan yang baik karena pada dasarnya manusia memiliki sejumlah unsur lain disamping pengalaman.

Dalam praktek, definisi keahlian sering ditunjukkan dengan pengakuan resmi (*official recognition*) seperti kecerdasan partner dan penerimaan konsensus (*consensual acclamation*) seperti pengakuan terhadap seorang spesialis pada industri tertentu, tanpa adanya suatu daftar resmi dari atribut-atribut keahlian (Mayangsari, 2003).

Kompetensi yang diperlukan dalam proses audit tidak hanya berupa penguasaan terhadap standar akuntansi dan auditing, namun juga penguasaan terhadap objek audit. Selain dua hal di atas, ada tidaknya program atau proses peningkatan keahlian dapat dijadikan indikator untuk mengukur tingkat kompetensi auditor. Kompetensi ditunjukkan pula dengan keharusan bagi setiap auditor untuk memiliki keterampilan atau kemahiran profesi auditor yang diakui umum untuk melakukan audit. Karena itu secara profesi tidak semua orang boleh melakukan audit.

Jadi menurut penulis, kompetensi auditor adalah pengetahuan, keahlian, dan pengalaman yang dibutuhkan auditor untuk dapat melakukan audit secara objektif, dan cermat.

Independensi

Dalam melaksanakan pemeriksaan akuntan, akuntan publik memperoleh kepercayaan diri dari klien dan para pemakai laporan keuangan untuk membuktikan kewajaran laporan keuangan yang disusun dan disajikan oleh klien. Oleh karena itu, dalam memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa harus bersikap independen terhadap kepentingan klien, para pemakai laporan keuangan, maupun terhadap kepentingan akuntan public itu sendiri.

Mautz (1974) dalam Supriyono (1988) mengutip pendapat Carman mengenai pentingnya independensi sebagai berikut :

"Jika manfaat seorang sebagai auditor rusak oleh perasaan pada sebagian pihak ketiga yang meragukan independensinya, dia bertanggung jawab tidak hanya mempertahankan independensi dalam kenyataan tetapi juga menghindari penampilan yang memungkinkan dia kehilangan independensinya."

Penilaian masyarakat atas independensi auditor independen bukan pada diri auditor secara keseluruhan. Oleh karenanya apabila seorang auditor independen atau suatu Kantor Akuntan Publik lalai atau gagal mempertahankan sikap independensinya, maka kemungkinan besar anggapan masyarakat bahwa semua akuntan publik tidak independen. Kecurigaan tersebut dapat berakibat berkurang atau hilangnya kredibilitas masyarakat terhadap jasa audit profesiauditor independen.

Supriyono (1988) membuat kesimpulan mengenai pentingnya independensi akuntan publik sebagai berikut :

1. Independensi merupakan syarat yang sangat penting bagi profesi akuntan publik untuk memulai kewajiban informasi yang disajikan oleh manajemen kepada pemakai informasi.
2. Independensi diperlukan oleh akuntan publik untuk memperoleh kepercayaan dari klien dan masyarakat, khususnya para pemakai laporan keuangan.
3. Independensi diperoleh agar dapat menambah kredibilitas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen.
4. Jika akuntan publik tidak independen maka pendapat yang dia berikan tidak mempunyai arti atau tidak mempunyai nilai.
5. Independensi merupakan martabat penting akuntan publik yang secara berkesinambungan perlu dipertahankan.

Oleh karena itu, dalam menjalankan tugas auditnya, seorang auditor tidak hanya dituntut untuk memiliki keahlian saja, tetapi juga dituntut untuk bersikap independen. Walaupun seorang auditor mempunyai keahlian tinggi, tetapi dia tidak independen, maka pengguna laporan keuangan tidak yakin bahwa informasi yang disajikan itu kredibel. Lebih lanjut independensi juga sangat erat kaitannya dengan hubungan dengan klien, yang mana hal ini telah dinyatakan dalam keputusan Menteri Keuangan RI no. 423/KMK.02/2008 tentang Jasa Akuntan Publik. Dalam keputusan tersebut dinyatakan bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dan suatu entitas dapat dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik paling lama lima tahun buku berturut-turut dan oleh akuntan publik paling lama untuk tiga tahun buku berturut-turut.

Banyak definisi mengenai independensi telah dikemukakan oleh para pakar akuntansi. Umumnya definisi-definisi tersebut berbeda satu dengan yang lain dan perbedaan itu disebabkan oleh perbedaan sudut pandang masing-masing pakar yang pada gilirannya mengakibatkan perbedaan cakupan makna independensi.

Kata independensi merupakan terjemahan dari kata "*independence*" yang berasal dari Bahasa Inggris. Dalam kamus *Oxford Advanced Learner's Dictionary of Current English* terdapat entri kata "*independence*" yang artinya "dalam keadaan independen". Adapun entri kata "*independent*" bermakna "tidak tergantung atau dikendalikan oleh (orang lain atau benda); tidak mendasarkan diri pada orang lain; bertindak atau berfikir sesuai dengan kehendak hati; bebas dari pengendalian orang lain" (Hornby, 1987). Makna

independensi dalam pengertian umum ini tidak jauh berbeda dengan makna independensi yang dipergunakan secara khusus dalam literatur pengauditan.

Menurut Arens dan Loebbecke (1997) mendefinisikan independensi dalam pengauditan sebagai "pengguna cara pandang yang tidak bias dalam pelaksanaan pengujian audit, evaluasi hasil pengujian tersebut, dapat pelaporan hasil temuan audit. Selain itu, Arens dan Loebbecke (1997) mengategorikan independensi kedalam dua aspek, yaitu : independensi dalam kenyataan (*independence in fact*) dan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*). Independensi dalam kenyataan ada apabila akuntan publik berhasil mempertahankan sikap yang tidak bias selama audit, sedangkan independensi dalam penampilan adalah hasil persepsi pihak lain terhadap independensi akuntan publik.

Menurut Antle (1984) dalam Mayangsari (2003) mendefinisikan independensi sebagai suatu hubungan antara akuntan dan kliennya yang mempunyai sifat sedemikian rupa sehingga temuan dan laporan yang diberikan auditor hanyadipengaruhi oleh bukti-bukti yang ditemukan dan dikumpulkan sesuai dengan aturan atau prinsip-prinsip profesionalnya.

Independensi secara esensial merupakan sikap pikiran seseorang yangdicirikan oleh pendekatan integritas dan obyektivitas tugas profesionalnya. Halini senada dengan *America Institute of Certified public Accountant* (AICPA) dalam Meutia (2004) menyatakan bahwa independensi adalah suatu kemampuan untuk bertindak berdasarkan integritas dan obyektivitas. Meskipun integritas danobyektivitas tidak dapat diukur dengan pasti, tetapi keduanya merupakan hal yang mendasar bagi profesi akuntan publik. Integritas merupakan prinsip moral yang tidak memihak, jujur, memandang dan mengemukakan fakta seperti apaadanya.

Di lain pihak, obyektivitas merupakan sikap tidak memihak dalam mempertimbangkan fakta, kepentingan pribadi tidak terdapat dalam fakta yang dihadapi (Mulyadi, 1998).

Selain itu AICPA juga memberikan prinsip-prinsip berikut sebagai panduan yang berkaitan dengan independensi, yaitu:

1. Auditor dan perusahaan tidak boleh tergantung dalam hal keuangan terhadap klien.

2. Auditor dan perusahaan seharusnya tidak terlibat dalam konflik kepentingan yang akan mengganggu obyektivitas mereka berkenaan dengan cara-cara yang memengaruhi laporan keuangan.
3. Auditor dan perusahaan seharusnya tidak memiliki hubungan dengan klien yang akan mengganggu obyektivitasnya auditor.

SEC (*Securities Exchange Committee*) sebagai badan yang juga berkepentingan terhadap auditor yang independen memberikan definisi lain berkaitan dengan independensi. SEC memberikan empat prinsip dalam menentukan auditor yang independen. Prinsip-prinsip ini menyatakan bahwa independensi dapat terganggu apabila auditor : memiliki konflik kepentingan dengan klien, mengaudit pekerjaan mereka sendiri, berfungsi baik sebagai manajer ataupun pekerja dari kliennya, bertindak sebagai penasihat bagikliennya (ryan et al, 2001) dalam Meutia (2004).

Menurut Scott et al (2000) dalam Meutia (2004) auditor independen seharusnya dapat menjadi pelindung terhadap praktek-praktek akuntansi, karena auditor tidak hanya dianggap memiliki pengetahuan yang mendalam di bidang akuntansi tetapi juga dapat berhubungan dengan komite audit dan dewan direksi yang bertanggung jawab untuk memeriksa dengan teliti para pembuat keputusan di perusahaan.

Dalam aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik (2001) disebutkan bahwa dalam menjalankan tugasnya, anggota KAP harus selalu mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAI. Sikap mental independen tersebut harus meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*).

Selain itu benturan kepentingan (*conflict of interest*) dan tidak boleh membiarkan faktor salah saji material (*material misstatement*) yang diketahuinya atau mengalihkan pertimbangannya kepada pihak lain.

Atas dasar beberapa definisi tersebut diatas dapat ditarik kesimpulan mengenai unsur-unsur pengertian independensi akuntan publik sebagai berikut :

1. Kepercayaan masyarakat terhadap integritas, obyektivitas dan kebebasan akuntan publik dari pengaruh pihak lain.
2. Kepercayaan akuntan publik terhadap diri sendiri yang merupakan integritas profesionalnya.

3. Kemampuan akuntan publik meningkatkan kredibilitas pengetahuannya terhadap laporan keuangan yang diperiksa.
4. Suatu sikap mental akuntan publik yang jujur dan ahli, serta tindakan yang bebas dari bujukan, pengaruh dan pengendalian pihak lain dalam melaksanakan perencanaan, pemeriksaan, penilaian, dan pelaporan hasil pemeriksaannya.

Menurut Donald dan William (1982) dalam Harhinto (2004) independensi auditor independen mencakup dua aspek, yaitu :

1. Independensi sikap mental berarti adanya kejujuran dalam diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif, tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.
2. Independensi penampilan berarti adanya kesan masyarakat bahwa auditor independen bertindak bebas atau *independent*, sehingga auditor menyenangkan harus menghindari keadaan atau faktor-faktor yang menyebabkan masyarakat meragukan kebebasannya.

Dari berbagai pendapat mengenai independensi di atas, terdapat satu kesepakatan bahwa independensi merupakan hal penting yang harus dimiliki oleh auditor. Terdapat berbagai jenis independensi, tetapi dapat disimpulkan bahwa independensi yang dapat dinilai hanyalah independensi yang kelihatan. Dan penilaian terhadap independensi yang kelihatan ini selalu berkaitan dengan hubungan yang dapat dilihat serta diamati antara auditor dan kliennya.

Jadi menurut penulis independensi adalah suatu sikap atau perbuatan seseorang tidak mudah dipengaruhi oleh orang lain atau benda ketika melaksanakan tugasnya sebagai seorang auditor.

SIMPULAN

Dapat disimpulkan bahwa kualitas audit ditentukan oleh 2 hal, yaitu kompetensi (keahlian) dan independensi, kedua hal tersebut berpengaruh langsung terhadap kualitas audit dan secara potensial saling memengaruhi kualitas audit adalah segala kemungkinan bisa terjadi pada saat auditor melakukan audit pada kliennya, dimana

dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar auditing dan kode etik akuntan publik yang relevan.

DAFTAR RUJUKAN

- Christiawan, Yulius Jogi. 2003. "Kompetensi dan Independensi Akuntan Publik. Refleksi Hasil Penelitian Empiris". *Jurnal Akuntansi dan Keuangan* Vol.4 No. 2(Nov) Hal. 79-92
- Deis, Donald L. Dan Gari A. Giroux. 1992. "Determinants of Audit Quality In The Public Sector". *The Accounting Review* Vol. 67 No. 3 (Juli). Pp. 462-479.
- Gujarati, D.1999. "*Ekonometrika (Alih bahasa: Sumarno Zein)*". Jakarta: PT.Gelora Aksara Pratama. BP Undip
- Hernadianto. 2002. "*Pengaruh Pengalaman Auditor Terhadap Pengetahuan dan Penggunaan Intuisi Mengenai Kekeliruan (Pada KAP di Jateng dan DIY)*". Semarang. Tesis Maksi : Universitas Diponegoro
- Harhinto, Teguh . 2004. "*Pengaruh Keahlian dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Studi Empiris Pada KAP di Jawa Timur*". Semarang. Tesis Maksi : Universitas Diponegoro.
- IAI. 2001. "*Standar Profesi Akuntan Publik*". Jakarta. Salemba Empat.
- Khomsiyah dan Nur Indriantoro.1998. "Pengaruh Orientasi Etika terhadap Komitmen dan sensitivitas etika auditor Pemerintahan di DKI Jakarta". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* Vol.1 No.1.
- King, James, Robert Welker dan Gary Keller. 1994. "The Effect of Independence Allegation on Peer Review Evaluation of Audit Procedures". *Behavioral Research in Accounting* Vol. 6
- Knapp, Michael C.1985. "Audit Conflict: an Empirical Study of the perceived Ability of Auditor to Resists Management Pressure". *The accounting Review* (April), pp.202-211
- Kusharyanti. 2003. "Temuan penelitian mengenai kualitas audit dan kemungkinan topic penelitian di masa datang". *Jurnal Akuntansi dan Manajemen* (Desember). Hal.25-60
- Mayangsari, Sekar. 2003. "Pengaruh keahlian dan independensi terhadap pendapat audit: Sebuah kuasi eksperimen". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* Vol.6 No.1 (Januari)
- Meutia, Intan. 2004. "Independensi auditor terhadap Manajemen Laba Untuk Kap Big 5 dan non Big 5". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* Vol. 2 No. 1 (Januari). Pp37-52
- Mulyadi 1998. *Auditing*. Penerbit Salemba Empat. Jakarta.
- Saifudin. 2004. "*Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Opini Audit Going Concern (Studi Kuasi eksperimen Pada Auditor Dan Mahasiswa)*". Tesis Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
- Suyatmini.2002. "*Sudi Empiris Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Akuntan Publik*". Tesis Program Pasca Sarjana Magister Akuntansi Universitas Diponegoro.
- Watkins, Ann. L, William Hillison and Susan E. morecroft. 2004. "Audit Quality : A Synthesis Of Theory And Empirical Evidence". *Journal of Accounting Literature* Vol.23. Pp. 153-193

