

DIKLAT PENJENJANGAN AUDITOR
PENGENDALI MUTU

FA

KODE MA : 2.320

FILOSOFI AUDITING



2007

PUSAT PENDIDIKAN DAN PELATIHAN PENGAWASAN
BADAN PENGAWASAN KEUANGAN DAN PEMBANGUNAN

EDISI KEDUA

Judul Modul : Filosofi Auditing

Penyusun : DR. Hekinus Manao, M Acc., CGFM
Pereviu : DR. Binsar H. Simanjuntak, Ak., M.B.A., CMA
Perevisi Kedua : Wakhyudi, Ak., M.B.A.
Pereviu : Linda Ellen Theresia, S.E., Ak., M.B.A.
Editor : Drs. Edi Budi Santoso, Ak., M.M.

**Dikeluarkan oleh Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan
BPKP dalam rangka Diklat Sertifikasi JFA
Tingkat Penjenjangan Auditor Pengendali Mutu**

Edisi Pertama : Tahun 2002
Edisi Kedua (Revisi Pertama) : Tahun 2007

ISBN 979-3873-27-2

Dilarang keras mengutip, menjiplak, atau menggandakan sebagian atau seluruh isi modul ini, serta memperjualbelikan tanpa izin tertulis dari Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan BPKP

KATA PENGANTAR

Komitmen dari pemerintah untuk memberantas korupsi, kolusi, dan nepotisme pada berbagai aspek dalam pelaksanaan tugas umum pemerintahan dan pembangunan yang diamanatkan oleh Majelis Permusyawaratan Rakyat (MPR) dalam Ketetapan No. XI/MPR/1998 dan Undang-Undang No. 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari KKN sudah menjadi agenda yang harus dilaksanakan guna tercapainya transparansi dan akuntabilitas publik. Hal tersebut merupakan tantangan berat bagi tugas pengawasan di masa depan yang harus dihadapi dengan komitmen dan profesionalisme Aparat Pengawasan Intern Pemerintah.

Untuk mencapai tingkat profesionalisme aparat pengawasan, salah satu sarannya adalah melalui pendidikan dan pelatihan (diklat). Tujuan diklat sebagaimana disebutkan dalam Peraturan Pemerintah No. 101 Tahun 2000, antara lain meningkatkan pengetahuan, keahlian, keterampilan, dan sikap untuk dapat melaksanakan tugas jabatan secara profesional dengan dilandasi kepribadian dan etika Pegawai Negeri Sipil sesuai dengan kebutuhan instansi.

Tujuan Diklat Sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor adalah untuk meningkatkan pengetahuan, keterampilan, dan perubahan sikap/perilaku auditor pada tingkat kompetensi tertentu sesuai dengan perannya.

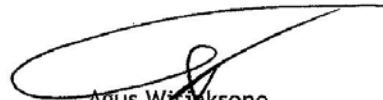
Guna mencapai tujuan di atas, sarana diklat berupa modul dan bahan ajar disajikan dengan sebaik mungkin dan memuat bahan terkini. Itulah sebabnya modul Filosofi Auditing ini telah mengalami revisi dalam rangka pencapaian tujuan dan sasaran pada Diklat Sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor.

Perlu kami tekankan bahwa modul ini bukanlah satu-satunya referensi yang berkenaan dengan substansi materinya. Peserta diklat diharapkan memperkaya pemahamannya melalui berbagai referensi lainnya yang terkait.

Akhirnya kami mengucapkan terima kasih kepada semua pihak yang telah memberikan kontribusi sehingga terwujudnya modul ini.

Bogor, Desember 2007

8 Kepala Pusdiklat Pengawasan BPKP /₂



Agus Witjaksono
NIP 060034042

DAFTAR ISI

	Halaman
Kata Pengantar	i
Daftar Isi.....	ii
Bab I. Pendahuluan.....	1
A. Latar Belakang.....	1
B. Tujuan Pemelajaran Umum.....	8
C. Tujuan Pemelajaran Khusus.....	8
D. Deskripsi Singkat Struktur Modul.....	8
E. Metodologi Pemelajaran.....	8
Bab II. Hakikat Filosofi Dalam Auditing.....	10
A. Pendekatan Filosofis.....	11
B. Auditing Sebagai Suatu Disiplin.....	15
Latihan.....	19
Bab III. Metodologi Auditing.....	20
A. Perilaku Ilmiah.....	20
B. Perilaku Auditing.....	23
C. Proses Ilmiah.....	24
Latihan.....	28
Bab IV. Tujuan Auditing.....	29
A. Teori Informasi Bernilai Tambah (<i>The Information Value Theory</i>).....	29
B. Teori Perlindungan (<i>The Insurance and Protection Theory</i>).....	33
C. Teori Keagenan (<i>The Principal Agent Theory</i>).....	35
Latihan.....	38
Bab V. Postulat Auditing.....	39
A. Pengertian Postulat.....	39
B. Postulat dalam Auditing.....	40
Latihan.....	46

Bab VI. Konsep Dasar Auditing.....	47
A. Konsep Dasar Auditing.....	47
B. Konsep Pembuktian.....	49
C. Konsep Kewajaran Asersi.....	54
D. Konsep Kecermatan Profesional.....	59
E. Konsep Independensi.....	64
F. Konsep Etika.....	72
Latihan.....	80
Bab VII. Filosofi Internal Auditing	82
Bab VIII. Penutup.....	86
DAFTAR PUSTAKA.....	88

BAB I

PENDAHULUAN

A. LATAR BELAKANG

Istilah teori auditing hampir tidak pernah terdengar, tidak saja di antara para praktisi, tetapi juga di ruang-ruang kelas di mana akuntansi dan auditing diajarkan, dibicarakan, atau diseminarkan. Padahal, bagian yang signifikan dari lulusan pendidikan tinggi di bidang akuntansi, ditambah sebagian lagi dari mereka yang memiliki latar belakang pendidikan non akuntansi, mengabdikan karirnya sebagai auditor. Mereka melakukan berbagai kegiatan yang berhubungan dengan auditing, mulai dari perencanaan audit, pelaksanaan audit, pelaporan hasil audit, dan pembinaan keterampilan, sampai pada pengembangan standar maupun kode etik profesi. Kelompok ini mengaku atau mengklaim auditing sebagai profesinya, sebab auditinglah yang merupakan bidang pelayanan utamanya.

Profesi ini mendapat pengakuan dalam masyarakat modern. Secara implisit mereka mengikat kontrak dengan para pemakai jasanya, mulai dengan para individu yang menguasai modal, usahawan, entitas perusahaan yang beroperasi untuk tujuan mencapai laba atau nirlaba, dan para karyawan, sampai dengan pemerintah, masyarakat, dan negara. Mereka memastikan bahwa kegiatan yang berhubungan dengan auditing adalah wilayah kewenangan profesi ini. Untuk itu, mereka menetapkan persyaratan yang menjadi “*barriers to entry*” atau palang yang harus dilewati oleh siapa saja anggota masyarakat yang hendak masuk dalam keanggotaan profesi tersebut. Dengan demikian, kewenangan publik

sebagian berada di tangan profesi ini yang diperolehnya melalui pengakuan masyarakat terhadap mereka sebagai suatu profesi tersendiri.

Profesi menunjuk pada suatu bidang kegiatan yang berkaitan dengan kepentingan masyarakat yang dilakukan oleh orang-orang yang kompeten dengan objektivitas dan integritas. Kompetensi diperoleh karena terdapat pengakuan bahwa kegiatannya bersifat ilmiah dan dilandaskan pada disiplin tersendiri. Sementara itu, objektivitas dan integritas didapatkan setelah masyarakat mengakui bahwa terdapat aturan perilaku moral yang mengatur tugas dan tanggung jawab setiap anggota profesi tersebut maupun organisasinya. Aspek pengakuan ilmiah dan perilaku tersebutlah yang mengkatrol suatu cikal bakal profesi menjadi profesi yang dewasa dan diakui penuh.

Bila hal ini dikaitkan dengan auditing, kita ketahui bahwa bidang ini telah mendapat pengakuan eksplisit sebagai profesi. Pemeriksaan laporan keuangan suatu badan usaha hanya bisa diakui apabila dilakukan oleh anggota profesi yang berhak. Pemerintah melembagakan profesi ini dalam unit-unit khusus yang secara fungsional disertai kewenangan eksklusif untuk melaksanakan tugas audit. Orang yang tidak tergabung dalam unit-unit tersebut tidak berhak melakukan tugas audit.

Akan tetapi, kontradiktif dengan pengakuan yang telah didapatkan itu, pada umumnya anggota profesi ini mengenal auditing sebatas standar dan praktiknya saja. Dengan kata lain, mereka memiliki pemahaman bahwa profesi tersebut sama halnya dengan profesi sebagai seorang tukang kayu atau tukang cukur yang bebas dilakukan oleh setiap orang, asal mereka terampil dalam melaksanakannya. Apakah terdapat teori yang mendasari keterampilan tersebut tidaklah penting.

Profesi auditor pada hakikatnya memiliki pengetahuan tentang praktik-praktik audit serta standar audit yang berlaku. Mereka mengenal teknik dan praktik pemeriksaan uang kas, serta mampu menerapkan standar-

standar yang berlaku dalam memeriksa kas. Standar semacam itu dapat ditemukan dalam dokumen seperti Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), Standar Audit APIP, Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), *Statement on Auditing Standards (SAS)*, dan Norma Pemeriksaan Satuan Pengawasan Intern. Akan tetapi, hampir bisa dipastikan bahwa apabila kepada mereka ditanyakan apakah auditing memiliki landasan teori tersendiri yang diakui secara ilmiah, mereka pasti bingung menjawabnya. Mereka sudah banyak mendengar, mengenal, dan bahkan mendalami teori akuntansi. Tetapi, mereka belum banyak mendengar, mengenal, dan bahkan mendalami teori auditing.

Hal ini merupakan sebuah ironi, menurut pendapat Mautz and Sharaf yang menulis monografi *The Philosophy of Auditing* [1961], lebih empat dekade yang lalu. Menurut kedua penulis ini, auditing seyogyanya bukan hanya sekadar untaian praktik, prosedur, metode, dan teknik yang tidak memerlukan uraian, penjelasan, dan argumentasi ilmiah yang kita kenal sebagai teori. Akan tetapi, Mautz dan Sharaf yakin bahwa auditing merupakan disiplin tersendiri yang mengandung teori-teori. Fungsi profesionalisme dalam auditing diakui, lalu mendapatkan kewenangan dan kepercayaan publik, karena teori-teori akan menjadi penuntun bagi langkah-langkah kegiatannya, dan etika perilaku akan membatasinya dalam penerapan teori-teori tersebut untuk tujuan yang baik dan bermanfaat bagi masyarakat.

Keberadaan auditing yang dilandasi atas teori telah diakui pentingnya oleh lembaga-lembaga maupun individu-individu yang mengabdikan dalam urusan akademis dan riset ilmiah di bidang auditing. *American Accounting Association (AAA)*, sebuah lembaga akademis akuntansi terkemuka di Amerika Serikat, pada tahun 1971 membentuk suatu komite khusus untuk meneliti konsep-konsep dasar auditing. Hasilnya berupa dokumen *Studies in Accounting Research No. 6* berjudul "*A Statement of Basic*

Auditing Concepts”, disingkat ASOBAC [1973]. Dokumen ini disusun oleh kesepuluh anggota komite yang semuanya bergelar doktor, dimana dua diantaranya datang dari kalangan praktisi. Salah satu hal penting dari laporan komite ini adalah dukungan mereka sepenuhnya atas asersi Mautz dan Sharaf bahwa auditing bukanlah sekadar praktik tanpa teori, tetapi merupakan wilayah kegiatan ilmiah yang memiliki landasan teoretis.

Pernyataan bahwa auditing selayaknya memiliki dan mengembangkan teori yang khusus untuk dirinya sendiri, memunculkan sejumlah pertanyaan. Bukankah auditing dipelajari sebagai salah satu cabang dari akuntansi yang di dalam teorinya tercakup pula teori auditing? Dengan demikian, bukankah melalui teori akuntansi kita juga telah mendapatkan teori auditing?

Menurut Mautz dan Sharaf, pemikiran seperti ini sangat keliru dan sudah berkembang menjadi salah paham yang berakibat fatal pada perkembangan teoritis auditing yang akhirnya tetap kerdil. Walaupun akuntansi dan auditing sangat erat hubungannya, tegas Mautz dan Sharaf, *“yet their nature are very different; they are business associates, not parent and child”* [p.14]. Analogi yang mendekati adalah seperti antara pengarang dan editor. Auditing menurut kedua pakar ini termasuk ilmu analitikal, sedangkan akuntansi termasuk ilmu konstruktif (penciptaan).

Bagi auditing, eksistensi teori akan bermanfaat sebagai landasan berpijak yang menawarkan penjelasan, baik dukungan ataupun pengingkaran terhadap standar, praktik, metode, prosedur, atau teknik-teknik yang ada dalam auditing. Teori auditing juga akan menjadi penuntun bagi pengembangan, penciptaan, dan inovasi terhadap standar, praktik, prosedur, metode, maupun teknik auditing yang baru. Tidak hanya itu, teori auditing memiliki peranan yang kritis dalam mempertahankan wilayah auditing sebagai profesi tersendiri, terutama jika berhadapan

dengan profesi lain yang secara langsung *overlapped* atau secara tidak langsung “menyerobot” wilayah yang sudah terlebih dahulu didefinisikan sebagai *domain* auditing.

Berikut ini adalah beberapa jawaban terhadap pertanyaan tentang mengapa wilayah teoretis dari auditing perlu dipikirkan dan dikembangkan dengan sungguh-sungguh:

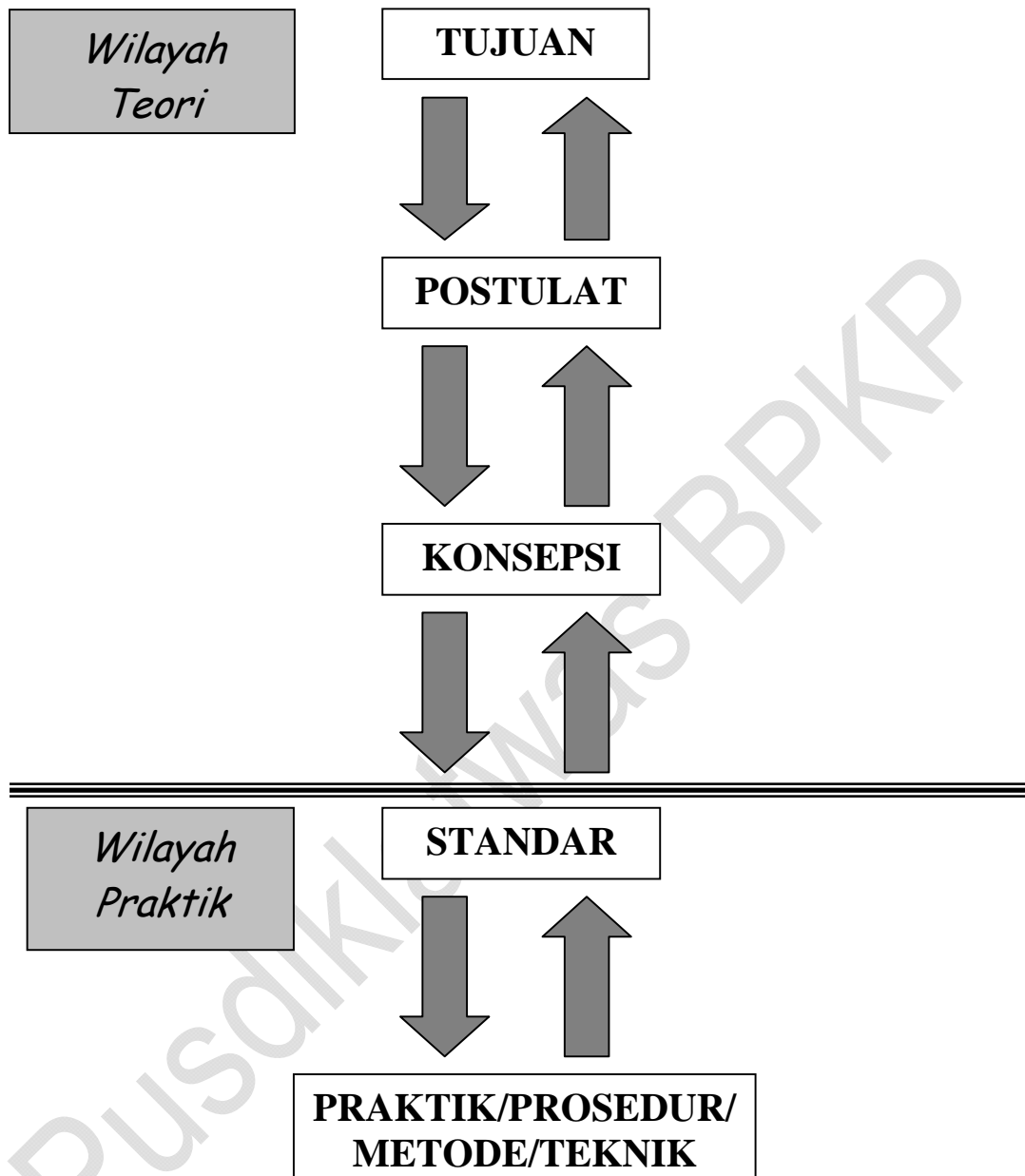
1. Teori auditing akan membantu kemandirian auditing sebagai ilmu atau disiplin yang berdiri sendiri.
2. Teori auditing dapat memungkinkan auditing untuk menjelaskan dengan baik domain yang menjadi wilayah tugasnya.
3. Teori auditing seyogyanya dapat memperjelas tujuan pokok auditing.
4. Teori auditing dapat menyediakan kerangka dasar bagi pengembangan auditing.
5. Teori auditing dapat memperkokoh auditing sebagai profesi yang melayani kepentingan masyarakat dengan berlandaskan pada pendekatan ilmiah.
6. Teori auditing memberi acuan bagi evaluasi standar dan praktik auditing, apakah standar dan praktik telah sesuai dan tidak bertentangan dengan tujuan auditing itu sendiri.

Dengan bermodalkan standar dan praktik, tanpa kerangka teori, auditing dapat tersingkirkan dengan mudah dan akan kehilangan validitasnya, karena pasar akan menentukan apa yang bermanfaat dan apa yang harus disisihkan. Tanpa landasan ilmiah yang jelas, auditing bisa kehilangan masa depannya, seperti tukang sapu jalan yang digantikan oleh truk khusus penyedot debu sampah. Apabila auditing diangkat dalam tingkatan “*beyond the standards*” atau supra-standar, kita tidak saja menyediakan diri untuk memetik kesempatan dalam ambang pelayanan kepada publik, tetapi kita pun akan lebih mampu mencegah kebingungan dan

mengurangi kadar kesalahan yang tidak searah dengan tujuan auditing itu sendiri.

Auditing memang telah kita kenal akrab dalam tingkatan wilayah praktik yang mencakup teknis, prosedur, dan metoda, hingga level standar yang telah memperoleh pengakuan yang fenomenal. Akan tetapi, di atas standar, masih perlu diidentifikasi konsepsi-konsepsi dasar yang universal. Konsepsi-konsepsi tersebut harus dihasilkan dari generalisasi yang dapat diterima dengan akal sehat dan dapat diuji secara empiris, serta berfungsi sebagai acuan tindakan dan langkah nyata. Dalam akuntansi, misalnya, terdapat konsepsi "*matching cost against revenue*" yang menjadi tuntunan dalam menilai standar akuntansi atau praktik pelaporan keuangan.

Lebih jauh, di atas konsepsi perlu dikenali postulat-postulat, dalil-dalil atau asumsi dasar yang berlaku khusus bagi auditing, yang secara sadar atau tidak sadar diakui kebenarannya tanpa tuntunan bukti. Bila dalam teori akuntansi kita kenal "postulat entitas", bukankah kita bisa berdalil dalam auditing bahwa syarat suatu kegiatan auditing adalah adanya kondisi yang "*verifiable*". Lebih jauh lagi, auditing perlu mengidentifikasi tujuannya (*basic objectives*) dimana semua kegiatan nyatanya perlu mengarah pada tujuan tersebut. Diskursus menyeluruh yang mencakup aspek konsepsi, postulat, dan tujuan dasar dari auditing merupakan wilayah teori. Apabila unsur-unsur wilayah praktik digabung dengan unsur-unsur suprandar atau unsur-unsur teori auditing diuraikan secara berjenjang, maka pada dasarnya auditing dapat dilukiskan dalam suatu taksonomi sebagai berikut (Gambar 1).



Gambar 1. Kerangka Taksonomi Auditing

Sebagaimana bisa diidentifikasi melalui gambar tersebut, anggota profesi auditing umumnya telah mengenal secara luas auditing pada tingkatan standar dan praktik. Auditing dalam tingkatan supra standar

hanya dikenal secara samar-samar atau tidak langsung. Daerah tersebut adalah daerah teori auditing yang menjadi subjek pelatihan ini.

B. TUJUAN PEMELAJARAN UMUM

Peserta dapat menjelaskan konsep/filosofi auditing yang dapat digunakan dalam penerapan etika perilaku dan dalam praktik pelaksanaan tugas pengawasan.

C. TUJUAN PEMELAJARAN KHUSUS

Peserta dapat menjelaskan filosofi auditing, arti pentingnya pendekatan filosofis dalam audit dan arti pembuktian, menjelaskan konsep pembuktian, kecermatan profesi, penyajian yang layak, independensi, etika profesi, dan filosofi internal auditing.

D. DESKRIPSI SINGKAT STRUKTUR MODUL

Modul ini menguraikan dasar-dasar filosofi auditing, metodologi, postulat dan konsepsi audit, konsepsi pembuktian, kecermatan profesi, konsepsi penyajian yang layak, konsepsi independensi, konsepsi etika profesi, dan filosofi internal auditing.

E. METODOLOGI PEMELAJARAN

Pemelajaran modul ini dilakukan dengan menggunakan metode sebagai berikut:

1. Tatap Muka

Dalam sesi tatap muka, instruktur menjelaskan substansi yang berkaitan dengan materi sesuai dengan modul disertai contoh-contoh nyata dalam pelaksanaannya. Proses pemelajaran dilakukan secara interaktif dengan sistem komunikasi dua arah (*two ways communication*) antara instruktur dengan peserta pelatihan. Proses

pemelajaran dua arah tersebut diharapkan dapat menciptakan suasana kelas yang dinamis dan memotivasi peserta diklat untuk saling bertukar pengalaman sesuai latar belakang masing-masing. Proses pemelajaran dapat berlangsung lebih efektif dan efisien jika peserta diklat mempelajari modul ini sebelum proses pemelajaran di dalam kelas dilaksanakan.

2. Diskusi

Pada sesi diskusi, instruktur berperan sebagai fasilitator dengan memberikan kesempatan kepada para peserta diklat untuk berdiskusi mengenai substansi yang berkaitan dengan filosofi auditing. Pada akhir sesi diskusi, instruktur menyimpulkan hasil pemikiran para peserta menjadi hasil diskusi yang lengkap dan bulat.

BAB II

HAKIKAT FILOSOFI DALAM AUDITING

Setelah mengikuti pokok bahasan ini, peserta dapat menjelaskan pendekatan filosofi dalam auditing dan auditing sebagai suatu disiplin ilmu.

Seperti telah dijelaskan pada bab sebelumnya, bahwa ada suatu teori auditing dengan beberapa asumsi dasar serta suatu “*body of integrated ideas*”. Pemahaman terhadap hal tersebut akan membantu kita dalam mengembangkan dan menerapkan praktik-praktik auditing. Di samping itu, pemahaman akan teori auditing membantu kita dalam mencari jalan pemecahan yang masuk akal atas berbagai permasalahan yang sedang dihadapi oleh profesi auditor. Akan tetapi, sampai saat ini, literatur yang membahas tentang teori auditing belum sebanyak literatur yang membahas disiplin ilmu akuntansi. Jika dibandingkan dengan teori di bidang akuntansi maka akan nyata terlihat bahwa auditing sangat ketinggalan jauh. Ini merupakan tantangan tersendiri bagi para praktisi maupun pemikir ilmu auditing.

Belum cukupnya teori yang dikembangkan dalam auditing dapat tercermin dari begitu banyaknya permasalahan dan perbedaan-perbedaan yang tidak dapat diselesaikan oleh profesi auditor dengan cara yang cukup memuaskan, misalnya sebagai berikut:

1. Banyak perdebatan yang dilakukan tentang masalah apakah pengujian dan sampel yang diambil cukup memadai untuk mendukung pendapat auditor?

2. Seberapa jauh tanggung jawab auditor dalam mengungkapkan kelemahan dalam internal kontrol?
3. Bagaimana tanggung jawab auditor dalam mengungkapkan berbagai penyimpangan yang dilakukan oleh auditan?

Pertanyaan-pertanyaan tersebut di atas hanyalah contoh kecil dari begitu banyaknya permasalahan yang dihadapi profesi yang memerlukan pemikiran kritis. Untuk itu, para auditor tidak perlu sungkan-sungkan untuk berfilosofi tentang auditing.

A. PENDEKATAN FILOSOFIS

1. Pengertian

Walaupun para filsuf sendiri pada suatu tingkat tertentu belum bersepakat tentang tujuan dan metode dari filosofi, akan tetapi beberapa ide dasar telah disepakati dan akan mengarahkan kita pada pembahasan-pembahasan selanjutnya. Beberapa ide dasar yang hendak dicapai dari diskursus ini adalah:

- a. Bahwa dengan filosofi kita kembali ke prinsip pertama, ke tingkat rasional di balik tindakan dan pemikiran yang cenderung untuk diterima apa adanya.
- b. Filosofi berkepentingan dengan pengaturan sistematis dari ilmu pengetahuan sedemikian rupa sehingga menjadi lebih bermanfaat dan memperkecil kemungkinan terjadinya pertentangan di dalam dirinya sendiri (*self contradictory*).
- c. Filosofi menyajikan dasar (basis) di mana hubungan sosial dari auditing sebagai subjek mungkin dibentuk dan dimengerti.

Menurut Irmayanti Mulyono (2007), filsafat diartikan sebagai studi yang mempelajari seluruh fenomena kehidupan dan pemikiran manusia secara kritis. Hal ini dilakukan tidak dengan melakukan eksperimen-

eksperimen dan percobaan-percobaan, tetapi dengan mengutarakan problem secara persis, mencari solusi untuk itu, memberikan argumentasi dan alasan yang tepat untuk solusi tertentu dan akhir dari proses-proses itu dimasukkan dalam proses dialektik/dialog. Dengan demikian, bila kita kaitkan dengan auditing, hakikat filosofi auditing adalah analisis/studi yang dilakukan secara kritis untuk merumuskan problem, mencari solusi dengan argumen yang kuat dan melalui proses dialog dalam rangka menemukan roh atau jati diri ilmu auditing.

2. Karakteristik

Pendekatan filosofi mempunyai empat karakteristik, yaitu:

- a. komprehensif,
- b. perspektif,
- c. *insight* atau pendalaman, dan
- d. *vision* atau pandangan ke depan.

Masing-masing unsur tersebut diuraikan sebagai berikut:

- a. **Komprehensif**, menyiratkan adanya pemahaman secara menyeluruh. Berhubung seorang filsuf berminat untuk memahami kehidupan manusia dalam arti yang luas, maka ia menggunakan konsep-konsep generalisasi seperti “perihal (*matter*), pikiran (*mind*), bentuk (*form*), entitas, dan proses,” yang komprehensif dalam artian bahwa kesemuanya ini diterapkan terhadap keseluruhan lingkup pengalaman manusia.

Jika diterapkan dalam auditing, kita harus mencari ide yang cukup umum dalam disiplin auditing. Hal ini mengarahkan kita untuk mempertimbangkan konsep-konsep umum seperti pembuktian (*evidencing*), kecermatan profesi (*professional due care*), keterungkapan (*disclosure*), dan independensi. Studi terhadap konsep-konsep yang bersifat umum tersebut mengarahkan kita

pada pengembangan *body of knowledge* yang komprehensif dan koheren yang didasari atas interpretasi auditing sebagai suatu disiplin ilmu yang secara sosial bermanfaat.

- b. **Perspektif**, sebagai suatu komponen dari pendekatan filosofi, mengharuskan kita untuk meluaskan pandangan untuk menangkap arti penting dari benda-benda. Jika hal ini diterapkan pada pengembangan filosofi auditing, kita akan melihat kebutuhan akan pengesampingan kepentingan pribadi.
- c. **Insight**, elemen ketiga dari pendekatan filosofi, menekankan dalamnya penyelidikan yang diusulkan. Pencarian wawasan filosofi adalah jalan lain untuk mengatakan bahwa filsuf berupaya untuk mengungkapkan asumsi dasar yang mendasari pandangan manusia akan setiap gejala kehidupan alam. Asumsi dasar dimaksud sesungguhnya merupakan dasar atau alasan manusia untuk berbuat, walaupun alasan itu cenderung atau acapkali tersembunyi sehingga tingkat kepentingannya tidak dikenali.
- d. **Vision** menunjukkan jalan yang memungkinkan manusia berpikir dalam kerangka yang sempit ke kemampuan untuk memandang gejala dalam kerangka yang lebih luas, ideal, dan imajinatif (*conceived*).

3. Metode Filosofi

Sebagaimana setiap bidang ilmu yang mempunyai metode studi masing-masing, filosofi juga memiliki metode atau tradisi dalam diskursusnya. Dari pendekatan tradisional yang dikenal dalam bidang studi filosofi, kita mengenal adanya metode analitis dan valuasi yang dapat digunakan dalam pengembangan teori auditing. Auditing berkaitan dengan perwujudan tanggung jawab sosial dan perilaku etis (*ethical conduct*), di samping kepentingannya dengan pengumpulan

dan evaluasi bukti. Jadi, masing-masing dari metode ini mempunyai tempat tersendiri dalam auditing.

Oleh para penulis modern, pendekatan-pendekatan ini dijelaskan sebagai berikut:

- a. Pendekatan analitis: Sikap filosofis berupaya merefleksikan sikap kritis dan analitis terhadap ide-ide maupun gagasan yang selama ini diterima begitu saja oleh sebagian orang. Pendekatan analitis tertarik akan ketegasan dan ketepatan dalam berpikir, terutama dengan menggunakan teknik logika.
- b. Pendekatan penilaian (*valuation approach*): Ada dua di antara beberapa jenis penilaian, yakni moral dan etika. Dengan pendekatan ini, dicari jawaban terhadap bagaimana sebaiknya seseorang berbuat, dan prinsip apa yang semestinya digunakan untuk mengarahkan tindakan manusia.

Auditing memanfaatkan pendekatan analitis maupun pendekatan *valuation*. Sebagai contoh, pertimbangan (*judgment*) dalam audit tergantung pada kualitas dari keyakinan yang diperoleh melalui pengumpulan dan pengembangan bukti-bukti. Sementara itu, pengumpulan dan pengembangan bukti-bukti dimaksud memerlukan upaya analisis atas fakta-fakta yang terjadi yang melatarbelakangi asersi yang sedang diaudit. Keyakinan hanya dapat didukung atas dasar sejauh mana seorang auditor dapat menjelaskannya dari bukti-bukti yang berhasil diurai. Makin kuat penguraiannya, maka makin kuat pembuktiannya, dan karenanya simpulan (*judgment*) yang diambil akan semakin handal.

Demikian pula halnya dengan peranan nilai moral dan etis dalam audit sebagai konsekuensi kehormatan (*privilege*) yang diperolehnya dari masyarakat. Dalam kaitan ini, standar pengukuran dan aturan perilaku memberi jaminan atas kinerja yang memuaskan yang tidak dapat

dihindari yang akan menjadi wilayah tanggung jawab profesional auditor. Standar nilai moral dan etis selanjutnya akan menjadi pengendalinya. Jadi, penerapan pendekatan *valuation* menekankan bahwa filosofi dari auditing tidak hanya mencakup pentingnya kegiatan analitis, melainkan juga mempunyai implikasi sosial.

Secara filosofis, auditing tidak hanya menyajikan kepada para pemakai mengenai informasi yang dibutuhkan untuk melakukan tindakan. Akan tetapi, auditing juga merangsang setiap yang berkepentingan untuk bertindak, memberi inspirasi dan mendefinisikan tujuan yang harus dicapai. Jadi, filsafat merupakan suatu alat yang sangat penting dalam mengintegrasikan auditing sebagai instrumen kehidupan sosial.

Selain itu, pendekatan filosofis atas auditing seyogyanya menciptakan kemungkinan kinerja profesional yang seragam, yang sangat penting untuk merekatkan profesi organisasi dan tingkah laku yang efektif dari anggota profesi. Filsafat tidak saja memungkinkan para auditor menjadi profesional dalam wilayah aktivitas yang diembannya, tetapi juga mendorong mereka untuk mencapai kinerja profesional yang memuaskan, memberikan mereka inspirasi dan mendefinisikan tujuan yang akan dicapai. Jadi, filsafat juga merupakan alat yang penting untuk menyatukan profesi, bahkan untuk mendefinisikan secara jelas profesi auditor itu sendiri.

B. Auditing Sebagai Suatu Disiplin

Banyak di antara kita cenderung berpikir bahwa auditing merupakan sub divisi dari akuntansi. Hal ini tentunya tidak benar. Memang auditing mempunyai hubungan yang sangat erat dengan akuntansi. Akan tetapi, auditing memiliki sifat yang berbeda dengan akuntansi. Akuntansi berkaitan dengan pengumpulan, pengklasifikasian, pengikhtisaran, serta

pengkomunikasian data finansial akibat transaksi yang sehari-hari terjadi pada suatu entitas. Akuntansi terlibat dalam proses pengakuan, pengukuran, dan penyajian kejadian serta kondisi bisnis sebagai representasi keberadaan perusahaan atau entitas tertentu. Tugas akuntansi bersifat konstruktif, yakni membentuk bangunan informasi yang ringkas dan padat dari potongan-potongan informasi yang rinci dan sangat besar volumenya. Informasi ringkas tetapi komprehensif itu diharapkan bisa dimengerti dan memberi dampak perilaku yang tidak keliru (*adverse selection*) bagi pemakainya.

Sementara itu, auditing tidak dimaksudkan untuk melakukan hal-hal tersebut. Auditing dalam kegiatannya memang harus mempertimbangkan kejadian dan kondisi bisnis. Akan tetapi, auditing tidak mempunyai tugas untuk mengukur atau mengkomunikasikannya. Tugas auditing adalah untuk mereviu pengukuran atau pengkomunikasian akuntansi untuk tujuan penilaian kelayakannya. Oleh karena itu, auditing bersifat analitis, bukan konstruktif. Auditing bersifat kritis dan investigatif terhadap segala bentuk asersi, termasuk informasi akuntansi. Audit keuangan hanya merupakan salah satu jenis objek yang dapat dianalisisnya yang secara khusus menekankan pembuktian dan dukungan atas pernyataan yang termuat pada laporan keuangan dengan menelusuri data dan fakta. Dengan demikian, auditing sesungguhnya mempunyai akar prinsip tidak pada akuntansi yang direviunya, tetapi pada logika yang mendasari ide dan metodenya.

Analogi dari hubungan auditing dan akuntansi ini memang agak sulit dicari. Akan tetapi, sampai batas tertentu, hubungan ini dapat dianalogikan seperti hubungan antara seorang **penulis** dengan **editor**. Seorang penulis memulai kegiatannya dari suatu bahan baku berupa ide, kesan, pengalaman, dan mungkin hasil penelitiannya. Dari bahan baku tersebut kemudian ia mengembangkan artikel, buku, atau suatu plot

cerita. Selanjutnya, penulis mempunyai suatu tujuan di dalam pikirannya untuk mengkomunikasikan kepada pembacanya pengetahuan atau hiburan tertentu dan dia akan menggunakan segala alat yang tersedia untuk merealisasikan tujuannya. Kalau hasil karyanya sudah selesai maka akan diserahkan kepada editor.

Tujuan editor hampir sama dengan tujuan penulis, akan tetapi fungsinya, metode pendekatan, dan alat-alat yang dipakai sama sekali berbeda. Tugas editor tidak membangun, akan tetapi menguji dan *men-judge*. Dia tidak mengumpulkan gagasan dan karakter, akan tetapi dia membandingkan gagasan penulis dan karakter yang dia tahu dari pengalaman hidupnya. Fungsi editor adalah melakukan kritik, sehingga alat yang dipakainya adalah daya analitis dan daya kritis yang dimiliki, bersama-sama dengan aspek etika dan selera. Dia berusaha untuk objektif, walaupun selalu ada elemen-elemen subjektif dalam pekerjaannya.

Penulisan (*writing*) dan *editing* saling melengkapi satu dan lainnya. Tidak ada yang lebih rendah atau lebih tinggi dari antara mereka. Walaupun mereka berkepentingan dengan masalah yang sama, namun fungsi, alat dan pendekatan yang dipakai secara substansial berbeda. Jadi, kita tidak dapat menemukan gagasan fundamental atas auditing dengan jalan melakukan pengujian atas teori dan praktik akuntansi. Kita harus melangkah lebih jauh, kita harus melakukan penyelidikan atas sifat dari fungsi auditing dan mengungkapkan ke mana arah yang dituju oleh auditing itu sendiri.

Auditing berhubungan dengan verifikasi dan pengujian atas data keuangan atau asersi lainnya dengan tujuan memberikan penilaian atas kejujuran penyajian kejadian, kondisi, atau asersi. Verifikasi membutuhkan penggunaan teknik dan metode pembuktian. Pembuktian merupakan

bagian dari studi bidang logika yang disebut dengan istilah “ilmu tentang pembuktian”.

Logika berhubungan dengan bagaimana kita mengembangkan fakta, kesimpulan dan inferensi sebagai sesuatu yang *valid* atau tidak. Dengan demikian, logika bukan hanya milik ilmu-ilmu lain, seperti antropologi, fisika, dan hukum, tetapi juga milik auditing yang juga meminjam gagasan dan teori tentang pembuktian dari studi bidang logika. Akhir-akhir ini, telah diakui bahwa terjadi saling keterkaitan antara bidang ilmu yang berbeda-beda. Tidak ketinggalan bidang auditing. Auditing telah meminjam, dan mungkin akan terus meminjam, dari bidang ilmu lainnya apa-apa yang dibutuhkan untuk mengembangkan metode dan memenuhi tanggung jawab profesinya. Jadi, dalam mengembangkan teori tentang bukti, cukup masuk akal kalau auditing meminjam konsep dari teori tentang ilmu (*theory of knowledge*). Dalam proses pembuktian misalnya, auditing layak mempertimbangkan manfaat ilmu statistik sebagaimana juga digunakan dalam proses pembuktian oleh disiplin ilmu lainnya, termasuk ekonomi, psikologi, dan biologi.

Dari pembahasan tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa auditing dapat diakui sebagai sebuah disiplin ilmiah. Auditing berhubungan dengan gagasan abstrak yang mempunyai akar pada kebanyakan prinsip dasar pembelajaran, mempunyai struktur postulat, konsep, teknik dan prosedur. Lebih spesifik lagi, auditing merupakan ilmu terapan. Dengan demikian, auditing perlu mengembangkan prinsip-prinsipnya atau teori dasarnya dengan jalan meminjam metode yang sudah dikembangkan oleh bidang studi yang lain, termasuk hukum, statistik, ekonomi, dan etika.

LATIHAN:

1. Ungkapan semacam “Ah, itu kan teori!” cenderung menunjukkan bahwa teori punya peran yang tidak penting. Kalau begitu, apakah Anda berpendapat bahwa masih diperlukan teori bagi auditing? Berikan alasan.
2. Optimiskah atau pesimiskah Anda bahwa auditing di masa yang akan datang dapat berdiri sendiri sebagai disiplin ilmiah yang mandiri karena mampu menunjukkan ciri-ciri keilmiahannya? Berikan alasan.

Pusdiklatwas BPKP

BAB III

METODOLOGI AUDITING

Setelah mengikuti pokok bahasan ini, peserta dapat menjelaskan perilaku ilmiah, perilaku auditing, dan proses ilmiah dalam pengembangan metodologi auditing.

Setiap bidang disiplin ilmu memiliki tradisi masing-masing dalam menjelaskan hakikat dirinya, fungsinya, aktivitasnya, serta cara pengembangan dirinya. Ilmu fisika, misalnya, dikenal memiliki berbagai metode yang cukup andal dan kaya dalam membuktikan kebenaran di lingkungan fisika, mulai dari perumusan sifat-sifat zat, sampai kepada analisis fenomena getaran suara. Metode yang sistematis dalam menjelaskan dan memprediksi segala sesuatu yang masuk dalam domain setiap disiplin dikenal sebagai *methods of inquiry*, atau lebih populer disebut sebagai metodologi.

Metodologi auditing dimaksudkan sebagai upaya untuk menjelaskan dan memprediksi secara sistematis dan lebih baik tentang sifat atau perilaku auditing serta tentang prosedur atau cara-cara berfungsinya. Untuk mewujudkan tujuan ini, bab ini mengemukakan tentang metodologi auditing dengan memperkenalkan terlebih dahulu metodologi ilmiah (*scientific*) pada umumnya yang biasa dipergunakan sebagai standar dalam pengembangan setiap cabang ilmu.

A. PERILAKU ILMIAH

Beberapa sikap atau perilaku utama yang selalu dijumpai dalam aktivitas keilmuan oleh para ilmuwan, adalah sebagai berikut:

1. Sifat Ingin Tahu

Perilaku mendasar yang dimiliki oleh setiap ilmuwan adalah sifat keingintahuannya yang tidak terbatas. Ia tidak sekadar ingin tahu apa yang terjadi atau bisa terjadi. Ia pun tidak hanya mencari jawaban terhadap bagaimana sesuatu terjadi atau bisa terjadi, melainkan akan terus menggali pengetahuan sampai memperoleh pemahaman mengapa sesuatu terjadi atau tidak terjadi. Bahasa populernya, sifat ilmuwan bukan sekadar memperoleh pengetahuan pada tingkat "*know-what*" (yang menjadi syarat bagi tingkat pelaksana) dan "*know-how*" (yang mutlak dimiliki oleh seorang supervisor), tetapi juga pada pendalaman tentang "*know-why*" (yang mesti dipunyai oleh orang bijak). Dalam batas cakupan bidangnya, seorang ilmuwan adalah seorang filsuf. Dia terus berusaha untuk mengajukan pertanyaan: Mengapa? Mereka melihat begitu banyak pertanyaan yang memerlukan riset dan penyelidikan untuk mengungkapkan mengapa hal itu terjadi atau dapat terjadi. Jadi, ilmuwan tidak pernah puas dengan jawaban yang cepat dan superfisial. Dia ingin mendapatkan arti sesungguhnya dari benda-benda atau fenomena dengan tetap terus-menerus mengembangkan dukungan bukti. Jawaban terhadap pertanyaan "mengapa" disandingkan dengan bukti sampai memperoleh keyakinan yang konklusif.

2. Sifat Terbuka

Para ilmuwan mengakui dan wajib untuk selalu bersikap terbuka mempertimbangkan hasil pekerjaan sejawatnya. Bagi ilmuwan, membangun pengetahuan adalah bagaikan aktivitas "*building blocks*" atau konstruksi batubata, yang tiap potong menempel pada potongan lain sehingga membentuk sebuah bangunan yang lebih utuh. Untuk itu, setiap ilmuwan mutlak memerlukan keterbukaan untuk mengakui dan bila perlu memperbaiki bagian sebagaimana yang telah dikerjakan

dan ditemukan oleh ilmuwan lain. Akibatnya, dalam proses pengembangan ilmu acapkali terjadi pengulangan serta saling uji. Kegiatan keilmuan (*scientific*) memang pada kenyataannya berlangsung secara berkesinambungan dengan perulangan, review, dan revisi. Hal ini terjadi karena sejatinya, setiap ilmuwan seyogyanya berusaha menghilangkan *mental bias* untuk selalu merasa benar, dengan selalu terbuka pada kemungkinan kekurangan dan kelemahan dari hasil pekerjaannya, mungkin karena konsepnya yang tidak solid, dukungan data yang tidak memadai, atau metode yang kurang kuat (*rigorous*).

3. Sifat Inklusif

Terkait pula dengan sikap terbuka di atas, ilmuwan seyogyanya mempunyai tujuan yang inklusif. Artinya, ia melakukan kegiatan bukan hanya sekadar untuk memenuhi keinginan dirinya atau pihak tertentu. Satu-satunya yang menjadi petunjuk dalam kegiatannya adalah untuk mengetahui suatu gejala apakah terjadi atau tidak terjadi dan mengaitkan hasil pekerjaannya dengan berbagai kemungkinan yang terjadi atau mungkin terjadi di luar domain yang didalaminya. Untuk itu, ia harus terbuka untuk mencocokkan atau membandingkan hasil kerjanya dengan hasil pekerjaan orang lain dan pendapat siapapun. Dalam wujudnya, sifat ilmuwan yang tidak eksklusif ini tercermin pada keniscayaan untuk selalu mendalami literatur serta terbuka dalam mempublikasikan hasil kerjanya, bahkan juga terbuka setiap saat untuk menjelaskan proses kerjanya apabila ada pihak yang ingin mengetahuinya.

B. PERILAKU AUDITING

Seperti halnya ilmuwan, auditor juga memiliki hampir semua sifat dan perilaku yang tidak jauh berbeda dengan sifat-sifat tersebut di atas. Masalah yang dihadapi oleh auditor pada dasarnya adalah ingin mengetahui (sifat ingin tahu) apakah fakta yang ada berhubungan dengan simpulan yang akan diambil. Jumlah uang, jumlah saham yang beredar, jumlah hutang, atau besarnya laba yang dilaporkan adalah masalah-masalah yang ingin diketahui oleh auditor, terutama mengenai sejauhmana fakta-fakta tersebut dapat mendukung simpulan yang hendak diambilnya.

Namun, penyelenggaraan kegiatan auditing yang biasanya melibatkan beberapa orang dalam suatu tim, memungkinkan adanya stratifikasi dalam keingintahuan tersebut di antara personil tim. Misalnya, tingkat pengetahuan tentang apa yang perlu dihitung, dikonfirmasi, atau diuji keberadaan fisiknya, yang tingkatan pemahamannya hanya berada di sekitar “*know-what*” harus dimiliki oleh setiap auditor, termasuk staf pelaksana. Akan tetapi, tingkat pengetahuan “*know-how*” umumnya diharuskan pada tingkat ketua tim (*auditor in charge*) dan para supervisor dan manajer audit. Pengetahuan mengenai bagaimana mengevaluasi “*going concern*” suatu auditan misalnya, harus diketahui minimal oleh level auditor *in-charge* (ketua tim) sampai tingkat supervisor dan manajer. Selanjutnya, para supervisor dan manajer atau *partner in-charge* harus memiliki keingintahuan sampai pada tingkat “*know-why*”, seperti mengapa metode “*accrual basis*” lebih tepat diterapkan untuk konteks pengakuan pendapatan dan biaya daripada metode “*cash basis*”. Begitu pula halnya seorang supervisor audit seyogyanya berusaha untuk mencari tahu mengapa pembelian tanpa proses tender dapat dibenarkan atau tidak dapat dibenarkan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Sifat inklusif yang harus dimiliki oleh para ilmuwan juga bisa disetarakan (walau tidak dapat disamakan sepenuhnya) dengan sikap auditor untuk bersikap imparial, netral, atau tidak memihak secara khusus pada kepentingan tertentu. Hanya saja, sikap imparial atau sikap netral terhadap kepentingan berbagai pihak yang berbeda relatif lebih sempit dan lebih pasif. Dengan sikap inklusif, para ilmuwan mengambil posisi yang aktif untuk menginterpretasikan hasil kerjanya relatif dibandingkan dengan berbagai kemungkinan pemikiran atau temuan ilmiah oleh pihak lain yang sempat diketahuinya.

Selanjutnya, berkaitan dengan sifat terbuka dalam rangka “*building block*” yang perlu dianut oleh para ilmuwan hanya bisa dibandingkan penerapannya secara terbatas pada dunia auditing. Keterbukaan untuk menggunakan segala pengetahuan yang berkenaan dengan auditan memang harus menjadi salah satu langkah pada tahap awal yang dilakukan oleh auditor. Hanya saja, langkah demikian itu ditujukan untuk menyeleksi langkah-langkah pembuktian atau pengujian audit yang hendak dilakukan, atau dalam mendukung *judgment* yang diambil, dan bukan dalam rangka “*building block*” pengembangan ilmu pengetahuan dalam arti yang luas. Dengan demikian, hasil pekerjaan auditor (temuan, pendapat, dan sebagainya) tidak harus dipublikasikan secara luas (walaupun tidak tertutup kemungkinan dilakukan demikian), dan tidak ditujukan untuk menyumbang pada pengetahuan yang sistematis dan berkesinambungan yang bebas diketahui dan digunakan oleh siapapun.

C. PROSES ILMIAH

Proses yang dilalui oleh ilmuwan dalam menggali pengetahuan yang dikenal luas sebagai aktivitas riset adalah bervariasi, mengikuti tradisi *methods of inquiry* pada bidang masing-masing. Tradisi riset dalam ilmu biologi berbeda dibandingkan dengan tradisi riset di bidang fisika.

Demikian juga proses riset di bidang sejarah tidak identik dengan proses riset di bidang ekonomi. Riset akuntansi tidak sepenuhnya bisa disamakan dengan riset antropologi.

Namun, sekalipun keberagaman itu diakui, proses riset oleh para ilmuwan pada umumnya mengikuti pola yang relatif seragam. Proses ilmiah yang ditempuh dalam setiap riset mengikuti langkah-langkah sebagai berikut:

1. Kontemplasi (perenungan dan penajaman kesadaran) terhadap lingkungan atau fenomena yang memicu keingintahuan.
2. Identifikasi masalah yang perlu diteliti.
3. Pendalaman literatur terkait (baik substansi maupun metodologis).
4. Perumusan pertanyaan riset dan hipotesis.
5. Pengembangan desain riset.
6. Pengumpulan data.
7. Analisis hasil empiris dan pengujian hipotesis
8. Interpretasi dan penyimpulan hasil riset.

Auditing pun telah mengembangkan tradisi dalam urutan sistematis pelaksanaan kegiatannya. Proses auditing pada umumnya terdiri dari:

1. Penerimaan penugasan
2. Pengumpulan informasi umum
3. Pengujian mutu pengendalian secara terbatas
4. Penentuan jenis bukti dan luasnya bukti yang diperlukan
5. Pengumpulan bukti
6. Evaluasi dan analisis bukti
7. Perumusan *judgment* dan opini.

Selanjutnya, tujuan, ruang lingkup, prosedur, dan cara-cara berfungsinya auditing dibandingkan dengan kegiatan keilmuwan dapat diikhtisarkan pada tabel berikut ini:

Tabel 1 Perbandingan Sains dengan Auditing

No	Sifat dan Prosedur	Ilmu (Sains)	Auditing
1	Tujuan pokok	Mengungkap teka-teki ilmu pengetahuan yang belum terjawab (<i>the scientific puzzle solving activities</i>)	Menguji kelayakan informasi atau asersi tentang suatu objek berdasarkan kriteria (eksplisit atau implisit)
2	Ruang lingkup	Meliputi seluruh bidang keilmuan walaupun masing-masing kegiatan riset dibatasi pada masalah yang spesifik	Umumnya mencakup informasi atau asersi tentang suatu entitas (organisasi, perusahaan, dsb.)
3	Perumusan masalah	Mutlak, dan sangat penting dalam perumusan hipotesis	Tidak selalu dirumuskan secara formal. Secara informal masalahnya adalah: Layak-tidaknya informasi yang disajikan
4	Pengumpulan informasi awal	Melakukan revid literatur dan hasil-hasil riset terdahulu secara intensif	Mempelajari informasi umum tentang keadaan entitas serta laporan audit terdahulu
5	Penetapan teori dasar	Mutlak dinyatakan secara eksplisit	Tidak dirumuskan
6	Penyiapan disain atau program kegiatan	Disain riset harus disiapkan yang mencakup hipotesis, variabel, model, jenis dan sumber data, dan analisis statistik yang digunakan	Disain auditing dimuat dalam program audit yang formatnya tidak serumit dan seketat penyiapan disain riset
7	Pembuktian	Dapat ditempuh melalui berbagai cara, a.l. dengan eksperimen, observasi, survei, penelitian dokumen, atau penggunaan data sekunder	Digunakan beberapa teknik seperti pemeriksaan fisik, konfirmasi, pemeriksaan dokumen, observasi, wawancara, dan revid analitis
8	Pengolahan data	Mengandalkan statistik sebagai alat pengolah data dan analisis data	Metode statistik digunakan terbatas. Faktor <i>judgment</i> sangat dominan dalam menganalisis bukti

9	Penetapan simpulan	Sepenuhnya tergantung pada hasil uji statistik	Banyak bergantung pada <i>judgment</i> auditor atas seluruh temuan yang diperoleh
10	Bentuk simpulan	Mendukung atau menolak hipotesis	Memberi opini wajar/tidak wajar atau simpulan dan rekomendasi atas temuan audit
11	Akumulasi hasil	Setiap hasil riset diakumulasikan dengan hasil-hasil riset lainnya sebagai bagian dari <i>scientific block-building</i>	Masing-masing hasil audit digunakan dengan berdiri sendiri, dan tidak perlu dikaitkan dengan hasil audit lainnya

LATIHAN:

Salah satu perbedaan utama antara kegiatan ilmiah pada umumnya dengan auditing terletak pada tujuan ilmiah yang berupaya menciptakan terbentuknya pengetahuan secara utuh yang hasilnya terbuka untuk diketahui sepanjang masa oleh siapapun dan dapat dikritik atau dibantah oleh ilmuwan lainnya. Sementara itu, auditing dilaksanakan untuk tujuan praktis bagi kepentingan pemakai langsungnya yang tidak selalu terbuka untuk diakses oleh auditor lainnya. Apakah dengan demikian auditing memiliki prospek untuk disejajarkan dengan disiplin ilmu lainnya? Berikanlah komentar Anda sehubungan dengan hal tersebut.

Pusdiklatwas BPKP

BAB IV

TUJUAN AUDITING

Setelah mengikuti pokok bahasan ini, peserta dapat menjelaskan tujuan teoritis auditing berdasarkan konsepsi teori informasi bernilai tambah, teori perlindungan, dan teori keagenan.

Sesuai dengan kerangka taksonomi auditing yang disajikan pada Bab I, cakupan wilayah teoretis dari auditing meliputi aspek tujuan auditing, postulat-postulat yang layak dipertimbangkan dalam auditing, dan konsep-konsep dasar yang menjadi tiang utama auditing. Dalam bab ini dikemukakan tiga alternatif yang berusaha menjelaskan tujuan teoritis dari auditing. Ketiga teori itu adalah:

1. Teori Informasi Bernilai Tambah (*The Information Value Theory*)
2. Teori Perlindungan (*The Insurance and Protection Theory*)
3. Teori Keagenan (*The Principal-Agent Theory*)

A. TEORI INFORMASI BERNILAI TAMBAH (*THE INFORMATION VALUE THEORY*)

Putusan yang didasarkan pada informasi adalah putusan yang prudent (yang diambil dengan penuh kehati-hatian). Apabila putusan didasarkan pada informasi yang keliru, maka akan terjadi “adverse selection” atau penetapan pilihan yang tidak optimal, bahkan dapat berakhir pada pilihan yang keliru sama sekali. Audit diharapkan dapat mengkomunikasikan informasi yang relevan tentang subjek yang menjadi tugas atau assignment baginya. Penugasan yang diberikan kepada auditor ini dilandaskan pada anggapan bahwa auditor memiliki pengetahuan dan

penguasaan yang cukup tentang seluk-beluk objek yang diauditnya dan memiliki keterampilan dalam melakukan kegiatan pengujian seluk beluknya.

Hal pemahaman dan pemilikan keterampilan yang dikenal sebagai kompetensi auditor merupakan sesuatu yang mutlak karena dari auditor diharapkan dapat diperoleh informasi yang lebih pasti tentang keadaan yang sebenarnya dan kelayakan yang sesungguhnya dari objek yang diaudit, baik mengenai hal keuangan, manajerial, operasional, seluk-beluk pengendalian, perihal kecurangan, atau mengenai ketaatan. Dengan berkembangnya kompleksitas data maupun teknik penyajian informasi yang dihasilkan oleh berbagai progam, masyarakat pasar mengakui perlunya suatu spesialisasi tugas yang melayani pengujian keandalan dan kewajaran rekaman data tersebut beserta ikhtisar laporan (informasi) entitas yang disajikan kepada publik. Faktor inilah yang ikut mendorong permintaan pasar terhadap auditing.

Selain itu, guna memastikan bahwa auditor sungguh-sungguh memberi nilai tambah secara ekonomis, diperlukan jaminan tentang integritasnya untuk mengkomunikasikan sepenuhnya hasil pengujian yang dilakukannya. Oleh karena itu, di samping unsur kompetensi, auditor dituntut memiliki sifat integritas, yakni sebagai individu yang layak dipercaya, karena akan selalu berusaha sejujur mungkin dalam melakukan tugasnya dan menyajikan informasi yang diharapkan dari pihaknya. Unsur integritas ini terkait erat dengan sifat independensi yang menjadi salah satu konsep utama dari auditing.

Watts dan Zimmerman dalam manuskripnya pada tahun 1982 mengusulkan suatu model penilaian nilai tambah auditing diukur secara ekonomi. Mereka menyatakan bahwa nilai tambah bersih dari auditing adalah hasil multiplikasi dari tingkat probabilitas kompetensi dengan tingkat probabilitas independensi auditor. Hekinus Manao (1988)

melakukan modifikasi terhadap model yang diusulkan oleh *Watts dan Zimmerman* itu dengan memasukkan unsur probabilitas hasil tindak lanjut, karena pertimbangan bahwa unsur tindak lanjut ini walaupun pada gilirannya ikut menentukan hasil bersih dari auditing, namun sering berada di luar kendali auditor. Selain itu, secara eksplisit juga mengurangi unsur biaya audit sebelum nilai hasil tambah auditing diperoleh.

Secara spesifik model *Watts dan Zimmerman* yang dimodifikasi oleh *Hekinus Manao* itu adalah sebagai berikut:

$$\text{Net Audit Value} = \{P[B] \times P[C | B] \times P[I | C] \times P[F | I] \times \text{VoA}\} - \text{AC}$$

- P** = Probabilitas
B = *Breach*, penyimpangan, ketidakekonomisan, penyelewangan, atau keborosan.
C = *Competence*, yaitu tingkat kompetensi auditor dalam menemukan penyimpangan (B).
I = *Independence*, yaitu tingkat integritas auditor untuk melaporkan dengan jujur setiap temuannya (C).
F = *Follow up*, yaitu tingkat tindak lanjut atas hasil temuan yang telah dilaporkan (I)
VoA = *Value of Audited object*, nilai nominal dari objek yang diaudit.
AC = *Audit Cost*, yaitu total biaya yang diperlukan dalam mewujudkan audit.

Sebagai ilustrasi, sebuah objek audit yang nilainya Rp 100 juta diaudit dengan biaya Rp 4 juta. Tingkat kompetensi auditor sekitar 60%, dan tingkat independensinya 75%. Sementara itu, temuan yang dilaporkan selama ini tercatat tindak lanjutnya pada level 40%. Apabila tingkat penyimpangan (*breach*) pada umumnya adalah 25%, berapa nilai tambah bersih dari audit ini?

Jawab:

$$\begin{aligned}\text{Net Audit Value} &= \{.25 \times 0.6 \times 0.75 \times 0.4 \times \text{Rp } 100 \text{ juta}\} - \text{Rp } 4 \text{ juta} \\ &= \text{Rp } 4.5 \text{ juta} - \text{Rp } 4 \text{ juta} \\ &= \text{Rp } 500 \text{ ribu.}\end{aligned}$$

Sebagai konsep atau model penentuan nilai tambah, tentu saja tidak akan mampu mengukur secara komprehensif nilai audit yang sesungguhnya. Bahkan penerapan model ini akan menjadi sulit diterapkan apabila penggunaannya tidak memiliki asumsi tentang tingkat penyimpangan yang mungkin terjadi (B), tingkat kompetensi (C) dan tingkat independensi (I) auditor, serta tingkat pemulihan atau *follow up* dari temuan audit pada umumnya (F). Selain itu, pengguna model ini juga harus menyadari berbagai unsur *audit costs* yang layak dipertimbangkan, termasuk biaya langsung maupun biaya tidak langsung. Selanjutnya, pemakai harus pula menyadari akan kelemahan model ini karena ketidakmampuannya untuk mencerminkan aspek penghambat penyimpangan (*deterrent effect*) dari audit itu sendiri.

Sekalipun model yang dikemukakan di atas tidak bisa serta-merta dioperasionalkan, model di atas menyediakan kerangka berpikir tentang konsep nilai tambah sebagai salah satu tujuan diadakannya audit, dan karenanya pasar memandang perlu keberadaannya. Dengan kata lain, apabila kegiatan audit hanya menghasilkan nilai bersih yang negatif, maka secara teoretis audit demikian tidak lagi diperlukan. Hal yang ekstrim adalah jika tingkat penyimpangan, atau tingkat kompetensi, atau tingkat independensi, atau tingkat tindak lanjut mendekati nol, maka sukar diperoleh pembenaran atau *justification* mengapa audit masih diperlukan.

B. TEORI PERLINDUNGAN (*THE INSURANCE AND PROTECTION THEORY*)

Tindakan yang didasarkan pada informasi selalu mempunyai sisi risiko, karena informasi yang digunakan mungkin mengandung kekeliruan. Risiko dapat dibedakan dalam dua macam, yakni risiko karena tindakan atau putusan yang tidak optimal, dan risiko karena dirugikan oleh penyaji informasi yang sengaja memanfaatkan peluang untuk 'menyetel' informasi sehingga dapat memaksimalkan kepentingannya. Risiko yang pertama dikenal sebagai "*adverse selection*", sedangkan yang kedua dikenal sebagai "*moral hazard*".

Teori perlindungan dari auditing sangat erat dengan risiko yang terakhir. Menurut teori ini, pasar akan memberi '*discount*' terhadap nilai informasi yang disajikan oleh mereka yang tidak sepenuhnya dipercaya. Namun, pasar sesungguhnya bersedia juga membayar suatu jasa yang bisa dan bersedia mengambil alih risiko dimaksud. Selain itu, pihak regulator (pemerintah) selalu berkepentingan terhadap pencegahan "*moral hazard*" ini dalam masyarakat, termasuk dalam aktivitas perekonomian, sehingga ditetapkanlah ketentuan-ketentuan agar hal itu tidak sampai terjadi. Sebelum terbit *Securities Act* 1933 dan *Securities Exchange Act* 1934, emiten di pasar modal Amerika Serikat bebas untuk dilakukan atau tidak dilakukan audit terhadap laporan keuangannya. Adalah ketentuan kedua undang-undang di ataslah yang kemudian menetapkan keharusan laporan keuangan perusahaan emiten dilakukan audit oleh auditor independen. Manfaat audit tersebut tentu saja untuk melindungi partisipan pasar modal di AS, terutama para investor, serta pihak pemerintah yang bertanggung jawab untuk mencegah tipu-menipu dalam dunia bisnis.

Bagi pihak-pihak yang berkepentingan lainnya, seperti kreditor, konsumen, dan bahkan masyarakat umum, kehadiran fungsi auditor

mewakili kepentingan mereka. Auditor merupakan “*watchdog*” bagi pihak-pihak yang berkepentingan terhadap kegiatan organisasi bisnis maupun akibat kegiatan yang dilakukannya, namun tidak memiliki kewenangan langsung untuk menguji apakah informasi tentang hal-hal yang dilakukan oleh organisasi bisnis itu sudah betul dan sesuai dengan ketentuan yang ada. Hal ini sekaligus mempertegas adanya fungsi audit dalam masyarakat (fungsi sosial), dan karenanya auditor seyogyanya mengemban amanat itu dengan penuh tanggung jawab.

Teori perlindungan ini selanjutnya dapat dikembangkan menjadi dasar bagi kemungkinan gugatan masyarakat terhadap auditor apabila ia tidak melakukan fungsinya dengan semestinya. Di dunia bisnis di Amerika Serikat, kelalaian atau kegagalan auditor untuk mengantarkan jasa audit yang berkualitas, sehingga mengakibatkan kerugian bagi pihak lain (seperti investor, kreditor, atau konsumen) dapat bermuara pada tuntutan hukum untuk penggantian kerugian. Bahkan, dengan sedemikian menjamurnya gugatan ganti rugi terhadap para auditor di AS dalam beberapa dekade terakhir, muncul ungkapan “*auditor-as-guarantor concept*” dan “*deep-pocket hypothesis*”. Maksudnya adalah bahwa auditor makin lama makin diposisikan oleh pasar sebagai tempat memperoleh ganti rugi yang terakhir, apabila ganti rugi dari pihak lain sudah tidak mungkin lagi. Walaupun perkembangan terakhir ini tidak sepenuhnya menyenangkan bagi pihak auditor, namun perkembangan itu merupakan konsekuensi logis dari tanggung jawab yang diterima auditor, terhadap mana ia atau mereka memperoleh balas jasa terhadap itu. Kenikmatan yang tersedia di pasar akan selalu diikuti oleh pengorbanan. Ungkapan umumnya adalah: “*there is no such free lunch.*”

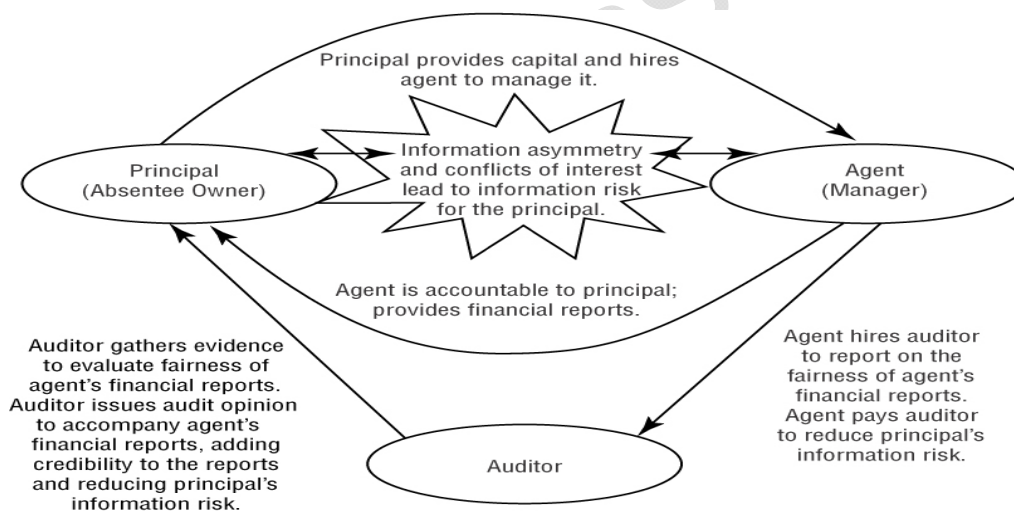
C. TEORI KEAGENAN (*THE PRINCIPAL-AGENT THEORY*)

Berle dan Means (1932) menjelaskan bahwa fenomena ketersebaran kepemilikan perusahaan-perusahaan di Amerika Serikat dapat dijelaskan antara lain dengan hadirnya fungsi auditing. Dalam kerangka teori ini, perusahaan dipandang sebagai wujud dari rangkaian kontrak yang tidak selamanya tertulis (*nexus of contract*). Kontrak dimaksud terjadi di antara berbagai pihak atau konstituen yang masing-masing mempunyai kepentingan sendiri dan memiliki potensi saling bertentangan atau konflik. Dalam teori ini, paling tidak dua pihak dapat diidentifikasi, yaitu pertama, pihak yang mempercayakan sumber daya atau modal yang dimilikinya kepada pihak lain, yang disebut sebagai **prinsipal**. Termasuk dalam prinsipal ini adalah pemegang saham, pemberi kredit, pemilik lahan, dan masyarakat. Sedangkan pihak yang kedua adalah pihak yang menerima sumber daya dari pihak pertama (prinsipal) untuk dikelola bagi kepentingan pemiliknya. Pihak yang kedua ini dinamakan sebagai **agen** yang pada dasarnya diperankan oleh direksi dan manajemen suatu organisasi.

Prinsipal tentu saja ingin memastikan bahwa pihak agen bertindak mengelola sumber daya yang dipercayakan kepadanya seoptimal mungkin bagi kepentingan prinsipal. Namun, prinsipal harus menerima kenyataan bahwa ia tidak mungkin memantau dan mengendalikan secara langsung dan penuh tindakan-tindakan sang agen. Karena itu, prinsipal menginginkan suatu mekanisme yang praktis dan efisien untuk mewujudkan fungsi pemantauan dan pengendalian itu (*monitoring problem*).

Sementara itu, pihak agen berada di posisi yang selalu dicurigai akan menyalahgunakan sumber daya yang dipercayakan kepadanya, walaupun di sisi lain ia berkepentingan untuk meyakinkan prinsipal bahwa

kenyataannya tidak akan selalu demikian. Kepentingan manajemen atau direksi ini cukup beralasan karena ia atau mereka akan berusaha untuk tidak dicurigai sebagai agen yang mengandung risiko tinggi, sehingga dengan demikian perusahaan yang dikelolanya tidak akan dibebani tuntutan imbal hasil (*return*) atau bunga pinjaman yang tinggi oleh prinsipalnya. Selain itu, pihak agen secara rasional ingin menunjukkan dirinya sebagai agen yang bereputasi atau berkinerja baik sehingga ia akan memperoleh label harga yang tinggi di pasar tenaga kerja. Namun, agen menyadari bahwa diperlukan mekanisme yang praktis dan relatif murah untuk mengkomunikasikan komitmen dan kinerjanya (*bonding problem*) kepada prinsipal. Secara diagramatis, teori keagenan dapat digambarkan sebagai berikut:



Sumber: Messier, *Auditing an Assurance Services, A Systematic Approach*.

Dalam kerangka teori keagenan inilah auditing muncul sebagai salah satu solusi yang optimal sehingga dapat memperkecil biaya potensial (*opportunity costs*) yang timbul karena konflik antara kepentingan prinsipal dan agen di atas. Biaya optimal yang diwujudkan melalui mekanisme auditing bersama mekanisme lainnya (terutama akuntansi, pola insentif

manajemen, dan tata kelola perusahaan atau *corporate governance*) ini, yang sering disebut sebagai biaya keagenan (*agency costs*), merupakan konsekuensi logis dari tuntutan pasar antara pemilik sumber daya dengan pengelola terampil sumber daya. Tanpa auditing, menjadi sukar dibayangkan untuk dapat terciptanya penghimpunan modal dan konsentrasi pendanaan dalam skala yang besar untuk bidang-bidang investasi yang secara ekonomis hanya bisa menguntungkan bila diusahakan secara besar-besaran. Absennya auditing, menjadikan institusi ekonomi hanya akan berkutat pada skala-skala kecil yang dikelola langsung oleh pemilik atau “hanyalah” ditunjang oleh transfer modal antara orang yang saling kenal dengan erat.

Sekali lagi, dengan mekanisme auditing (bersama mekanisme keagenan lainnya), pemilik sumber daya atau modal yang sangat tersebar tidak perlu lagi merangkap menjadi pengelola, karena hal itu dapat dipercayakan kepada mereka yang ahli dan terampil dalam pengelolaan. Selain itu, dengan auditing dapat difasilitasi kegiatan mobilisasi modal secara besar-besaran (melalui mekanisme pasar modal, atau perbankan) sehingga pengelolaannya melalui skala ekonomi yang besar menjadi efektif dan efisien. Tanpa auditing, sukar dibayangkan hadirnya perusahaan-perusahaan raksasa di negara maju serta lembaga-lembaga pendanaan yang berskala nasional dan internasional.

Karenanya, sejarah kehancuran badan-badan usaha di berbagai negara, termasuk pula di tanah air, mencatat pula dengan ‘tinta emas’ bahwa faktor kegagalan fungsi auditing acapkali menjadi salah satu yang memberi kontribusi atas kehancuran itu. (Ingat di antaranya, krisis perbankan di Indonesia dalam tahun 1990-an yang sekian lama diaudit oleh beberapa kantor akuntan publik, atau kasus Enron Corporation di Amerika Serikat dalam tahun 2001/2002 yang menjadi klien audit dari Arthur Andersen). Berita negatif ini sesungguhnya merupakan konfirmasi

betapa auditing berperan dalam perekonomian modern, antara lain dalam rangka menciptakan harmoni antara para pemodal (prinsipal) dan para *entrepreneur* atau wirausaha yang berbakat, namun memerlukan sumber modal.

LATIHAN:

1. Kemukakanlah kemungkinan tujuan lain diselenggarakannya audit, dan pihak siapakah yang berkepentingan sehubungan dengan itu?
2. Pikirkanlah sejauh mana masing-masing tujuan tersebut di atas relevan dan telah bisa diwujudkan di Indonesia.
3. Bagaimana seandainya fungsi-fungsi audit yang dilakukan di Indonesia dewasa ini dihapuskan saja? Apa akibat yang bisa terjadi?
4. Setujukah Anda bila masyarakat pemakai jasa auditing di Indonesia didorong untuk menggugat auditor yang gagal dalam tugasnya?
5. Menurut Anda, apakah ketentuan hukum masih diperlukan untuk mengharuskan adanya audit? Bukankah diperlukan-tidaknya audit akan dengan sendirinya ditentukan oleh pasar?

BAB V

POSTULAT AUDITING

Setelah mengikuti pokok bahasan ini, peserta dapat menjelaskan pengertian postulat dan unsur-unsur postulat dalam auditing.

A. PENGERTIAN POSTULAT

Sebagaimana ditunjukkan dalam taksonomi auditing pada Gambar 1 Bab I, di antara level “tujuan” dan “konsep” auditing diperlukan adanya postulat dalam auditing. Postulat yang dimaksudkan di sini adalah setiap anggapan dasar yang digunakan sebagai titik tolak dalam pengembangan suatu disiplin. Postulat diperlukan sebagai asumsi yang harus diterima terlebih dahulu, terlepas dari kesesuaian atau tidaknya dengan kenyataan, sebelum dikemukakan preposisi-preposisi lainnya. Misalnya, dalam ilmu ekonomi kita harus selalu berpegang pada postulat atau asumsi dasar bahwa “setiap pelaku ekonomi adalah rasional, sehingga akan selalu berupaya memaksimalkan kenikmatan yang diperolehnya dengan pengorbanan yang seminimal mungkin.” Asumsi ini wajib dipegang sebelum ilmuwan ekonomi berbicara tentang teori harga, teori penawaran, dan teori permintaan. Tanpa berpegang pada asumsi itu (terlepas benar atau tidaknya asumsi rasional itu terwujud dalam kenyataan), akan sukar dibicarakan berbagai konsep yang penting dalam ilmu ekonomi.

Demikian pula halnya dalam ilmu hukum, *presumption of innocent* merupakan postulat atau asumsi awal yang harus dipegang semua pihak sebelum proses hukum dikembangkan dan dijalankan, sampai dapat diperoleh bukti yang meyakinkan bahwa telah terjadi sebaliknya. Demikian

pula asumsi dasar bahwa tidak ada pelanggaran hukum tanpa didahului oleh ketentuan hukum, mesti dipegang oleh setiap pihak ketika berdiskusi tentang apakah suatu pelanggaran telah terjadi atau tidak. Di bidang akuntansi, asumsi dasar seperti "*monetary assumption*," "*going concern*," atau "*periodicity*," merupakan asumsi yang harus diterima sebelum akuntansi berbicara pada level konsep, seperti "*revenue recognition*" atau "*matching cost against revenue concept*."

Menurut Mautz dan Sharaf (1961) terdapat 5 ciri pokok dari postulat, yakni:

1. Dipentingkan dalam pengembangan suatu disiplin intelektual.
2. Bersifat asumtif, sehingga tidak perlu dibuktikan kebenarannya (dikenal pula sebagai kondisi "*ceteris paribus*").
3. Berfungsi sebagai dasar untuk inferensi.
4. Menjadi salah satu landasan struktur teoretis.
5. Terbuka terhadap tantangan dipandang dari sudut pengembangan pengetahuan.

B. POSTULAT DALAM AUDITING

Hampir tidak ada literatur lain yang mengulas dan mengajukan gagasan tentang postulat dalam auditing, kecuali Mautz dan Sharaf (1961). Sebagaimana dikemukakan pada bagian awal bab ini, postulat diperlukan oleh setiap disiplin untuk memudahkan pengembangannya karena dengan demikian akan mudah diciptakan generalisasi. Dalam kaitan ini, postulat dalam auditing akan berfungsi sebagai anggapan dasar yang semestinya harus dipegang sebelum auditing difungsikan. Anggapan dasar ini bisa saja berbeda dengan kenyataan atau hasil verifikasinya, namun sebelum hasil verifikasi itu diperoleh tidak semestinya berpendapat menyimpang dari asumsi dasar ini.

Berikut ini adalah 7 (tujuh) postulat yang dimodifikasi dari delapan postulat yang secara tentatif diusulkan oleh Mautz dan Sharaf dalam bukunya "*The Philosophy of Auditing*":

1. Asersi atau objek audit harus *verifiable* atau *auditable*.
2. Auditor yang bertugas memiliki hubungan netral dan tidak mempunyai konflik dengan objek audit.
3. Asersi atau objek audit harus dipandang bebas dari kekeliruan sampai proses pembuktian diselesaikan dan menunjukkan sebaliknya.
4. Suatu sistem pengendalian internal dipandang eksis dan berjalan semestinya sampai diperoleh bukti bahwa telah terjadi hal sebaliknya.
5. Penerapan ketentuan yang berlaku (seperti standar akuntansi) diasumsikan telah berjalan dengan konsisten sampai diperoleh bukti meyakinkan bahwa telah terjadi hal hal sebaliknya.
6. Setiap auditor berfungsi secara eksklusif sebagai auditor dalam menjalankan tugasnya.
7. Setiap auditor senantiasa diasumsikan profesional dalam pelaksanaan tugasnya dan tingkah lakunya.

Masing-masing postulat tersebut di atas diuraikan secara ringkas sebagai berikut:

1. Asersi atau Objek Audit Harus *Verifiable* atau *Auditable*

Verifikasi atau audit diperlukan untuk mendapatkan keyakinan tentang kewajaran suatu asersi atau laporan atau apapun yang menjadi objek dari audit. Guna mendapatkan keyakinan itu, perlu dilakukan pengujian dengan cara-cara yang praktis, mungkin dikerjakan (*doable*), dan ekonomis untuk dilakukan. Karena itu, tanpa tersedia kondisi bahwa asersi atau laporan itu dapat diuji, baik dari segi kepraktisan maupun keekonomisannya, maka sia-sialah keinginan untuk melakukan audit atas objek dimaksud. Nilai akuisisi aset, jumlah tagihan, besarnya laba, tingkat kinerja, jumlah pajak yang seharusnya

dibayar, ketaatan terhadap peraturan, atau tingkat pengangguran, misalnya, secara praktis dapat diuji sehingga memenuhi asumsi pertama dalam auditing. Tetapi keyakinan bahwa bumi akan kiamat pada tahun 5000, atau satelit X telah jatuh berantakan menimpa planet Uranus, adalah contoh-contoh asersi yang tidak praktis bahkan mustahil untuk diuji. Karenanya hal-hal itu dianggap tidak *auditable*, dan tidak selayaknya diikuti dalam domain audit.

2. Auditor yang Bertugas Memiliki Hubungan Netral dan Tidak Mempunyai Konflik dengan Objek Audit

Guna mendapatkan hasil uji yang meyakinkan, harus terdapat jaminan adanya hubungan yang netral antara yang mengaudit dengan yang diaudit. Netral yang dimaksudkan dalam hal ini terkait dengan kepentingan ekonomis dan hubungan personal, sehingga auditor dapat dipercaya memberi suatu tingkat jaminan (*assurance*) terhadap simpulannya atas asersi yang diaudit. Dalam refleksinya, postulat ini menjadi landasan bagi pentingnya independensi untuk dimiliki oleh auditor. Terdapat kemungkinan adanya potensi konflik kepentingan yang dipicu oleh kepentingan perusahaan atau manajemen organisasi untuk mengelabui auditor tentang beberapa hal. Akan tetapi, hal itu tidak seyogyanya memicu sikap permusuhan di antara auditor dengan auditan. Auditor tentu saja harus mewaspadaikan kemungkinan-kemungkinan itu, dan apabila perlu ia menerapkan prosedur audit yang spesifik untuk mengungkap hal itu. Jadi, auditor harus tetap bersikap netral terhadap kemungkinan itu, termasuk terhadap hasil pendalaman audit yang dilakukannya, entah hal pengelabuan itu terbukti benar atau tidak.

3. Asersi adalah Bebas dari Kekeliruan Sampai Proses Pembuktian Menunjukkan Sebaliknya

Asumsi ini menempatkan auditor pada posisi yang tepat sebagai pihak yang diharapkan melakukan pengujian tentang kewajaran asersi. Dengan asumsi ini auditor harus memperlakukan asersi yang hendak diujinya sebagai suatu sajian yang layak. Dengan demikian, sikap auditor dapat dianggap bias jika ia menyimpulkan bahwa suatu penyimpangan atau kekeliruan telah terjadi sebelum pembuktian dilakukan yang mengakibatkan timbulnya niat untuk sekadar mencari-cari kesalahan, dan akibatnya harus dirancang suatu program audit yang komprehensif sampai dugaan tentang penyimpangan itu ditemukan. Ini tidak berarti bahwa auditor tidak perlu memberi perhatian terhadap kemungkinan penyimpangan itu. Akan tetapi, auditor tidak boleh dengan gegabah membuat simpulan tertentu sebelum proses pengujian selesai. Apabila auditor telah bersikap pretensius tentang adanya penyimpangan, maka proses pembuktian tidak akan berjalan wajar lagi. Bahkan auditing hanya diarahkan untuk mendukung pretensi awal itu. Sebaliknya, auditor harus mengambil sikap hati-hati (*prudent*) untuk menetapkan simpulan auditnya setelah bukti-bukti yang diperoleh telah cukup memadai.

4. Asumsi Bahwa Terdapat Sistem Pengendalian Internal yang Berjalan dengan Semestinya Sampai Diperoleh Bukti Terjadi Sebaliknya

Dalam menghasilkan informasi atau asersi, sudah seyogyanya kalau organisasi memiliki sistem sampai informasi atau asersi itu dihasilkan. Dalam audit keuangan misalnya, sistem pengendalian internal selalu dievaluasi guna memetakan tingkat risiko yang mungkin beragam antar unit, tingkatan, bagian, dan *account*, sehingga prosedur audit

selanjutnya dapat dirancang lebih efektif dan efisien. Sehubungan dengan itu, auditor perlu pula mengambil sikap yang serupa dengan asumsi pada butir ketiga, yakni mengakui adanya sistem pengendalian internal yang berjalan dengan efektif sampai proses dan hasil pembuktian yang dilakukan oleh auditor menunjukkan fakta sebaliknya.

5. Ketentuan atau Standar yang Berlaku telah Dijalankan dengan Konsisten

Untuk menilai kewajaran suatu asersi atau laporan, seperti laporan keuangan, auditor seharusnya telah menyadari adanya standar, ketentuan, kriteria, atau *benchmark* yang berlaku atau dapat diberlakukan. Standar atau *benchmark* inilah yang selanjutnya digunakan untuk menilai kewajaran asersi. Namun, sebelum hasil penilaian atau pemeriksaan diperoleh, auditor seyogyanya mengambil posisi netral bahwa segala ukuran atau standar ideal telah diupayakan secara konsisten, kecuali kalau auditing itu sendiri pada gilirannya menunjukkan hasil yang sebaliknya. Tanpa asumsi ini, pekerjaan auditing akan menjadi bias, dan cenderung pretensius untuk menunjukkan adanya penyimpangan.

6. Setiap Auditor Berfungsi Secara Eksklusif Sebagai Auditor

Auditor, seperti profesional lain pada umumnya, mempunyai tanggung jawab terhadap masyarakat yang harus selalu memberi jaminan bahwa ia menjalankan fungsinya dengan sebaik-baiknya tanpa dipengaruhi oleh kepentingan di luar apa yang semestinya dianggap baik oleh profesi auditing. Oleh karena itu, auditor harus mampu menunjukkan independensi dalam melaksanakan tugasnya. Untuk itu, auditor tidak selayaknya merangkap fungsi lain selain sebagai auditor,

misalnya merangkap sebagai pemilik atau merangkap sebagai pembawa 'barang dagangan'.

7. Setiap Auditor Diasumsikan Profesional

Kalau terdapat asumsi awal bahwa yang melakukan audit tidak memiliki kemampuan maupun perilaku yang profesional, maka segala hasil pekerjaannya akan menjadi sia-sia belaka. Fungsi auditing yang dijalankan oleh auditor merupakan otoritas profesi yang memperoleh *privilege* dari masyarakat, termasuk masyarakat pengguna langsung dari hasil auditing itu. *Privilege* itu selayaknya diberikan atas dasar kepercayaan, sehingga auditor yang ditunjuk sudah semestinya dipandang dan diasumsikan sebagai orang yang dipercaya mampu mewujudkan fungsi auditing. Kepercayaan masyarakat akan kemampuan auditor untuk melakukan fungsi auditing dengan baik itulah yang mesti secara implisit perlu dipegang dalam penugasan auditing. Tentu saja postulat ini memiliki sisi penekanan yang lain bahwa setiap auditor seharusnya selalu membina dan mempertahankan kemampuan serta sikap profesionalnya, antara lain dengan memiliki pengetahuan yang cukup dan pengembangan diri secara kontinyu.

Ketujuh postulat atau asumsi dasar yang dikemukakan di atas hanya merupakan gagasan awal yang terbuka untuk didiskusikan. Butir-butir yang diusulkan di atas tidak selalu terpisah antara satu dengan yang lain. Beberapa di antaranya bahkan tampak berkaitan erat. Postulat-postulat di atas juga kemungkinan telah terefleksikan sebagian besar secara tidak langsung dalam standar audit keuangan (*GAAS, The Generally Accepted Auditing Standards*) maupun Standar Audit APIP, seperti dalam standar umum, standar pelaksanaan tugas, dan standar pelaporan, yang berlaku

dalam pemeriksaan atas laporan keuangan dan laporan akuntabilitas kinerja.

LATIHAN:

1. Ajukanlah asumsi dasar lain yang relevan bagi auditing dengan disertai alasan-alasannya.
2. Sejauh mana postulat yang dikemukakan di atas dapat dikaitkan dengan ke sepuluh butir standar audit utama yang berlaku dalam audit keuangan dewasa ini. Tunjukkan dengan jelas, postulat mana yang berkaitan dengan butir standar yang mana. (Catatan: Relevan hanya bagi para akuntan atau auditor keuangan).

BAB VI

KONSEP DASAR AUDITING

Setelah mengikuti pokok bahasan ini, peserta dapat menjelaskan dasar auditing yang terdiri dari konsep pembuktian, kelayakan asersi, kecermatan profesi, independensi, dan etika bagi auditor.

A. KONSEP DASAR AUDITING

Apabila tujuan (*objectives*) auditing yang dikemukakan pada Bab IV membahas aspek “*why*” dari auditing, sementara topik postulat auditing pada Bab V mengemukakan gagasan tentang hal-hal yang dianggap “*ceteris paribus*” dalam auditing, maka bab ini mengkonsentrasikan perhatian pada aspek “*how*” atau bidang yang menunjukkan upaya yang perlu dilakukan dalam mewujudkan tujuan auditing itu. Konsep, sebagai rangkuman atau generalisasi abstraksi dari kenyataan-kenyataan yang teruji berulang-ulang dan telah mendapat pengakuan, menyediakan kerangka dasar bagi pengembangan suatu disiplin.

Sehubungan dengan itu, auditing perlu memiliki konsep-konsep tersendiri apabila ingin memperoleh pengakuan sebagai disiplin yang mandiri yang akan memberikan kerangka pemikiran dasar bagi pengembangan norma, standar, prosedur, teknik dan praktek auditing. Konsep dasar yang dikehendaki di sini mencakup konsep-konsep yang setara dengan konsep akselerasi dalam ilmu mekanika, atau konsep biaya/pendapatan marjinal dalam ilmu ekonomi, atau konsep biaya historis, pengakuan pendapatan dan biaya, dan *full disclosure* yang dikembangkan dalam disiplin ilmu akuntansi.

Konsep dasar atau prinsip-prinsip auditing akan memberi acuan dasar (*basic reference*) bagi penetapan area atau bidang yang seharusnya dikembangkan oleh disiplin auditing. Dengan demikian, setiap teknik, prosedur, dan standar dalam audit harus mengacu kepada konsep dasar itu. Tentu saja, berbeda dengan tujuan auditing yang harus dianggap 'given,' konsep dasar hanya berupaya untuk memberi arahan (*direction*) bagaimana sebaiknya tujuan auditing dicapai secara optimal. Oleh karena itu, muatan dari konsep dasar pun harus bersifat dinamis dan disesuaikan dengan perkembangan, dan tidak dibiarkan statis, apalagi diperlakukan seakan-akan menjadi tujuan.

Sehubungan dengan itu, beberapa konsep dasar auditing yang telah diusulkan oleh Mautz dan Sharaf (1961) diadopsi pula dalam modul ini, walaupun dengan deskripsi yang tidak selalu sama dengan pandangan-pandangan kedua penulis monograf "*The Philosophy of Auditing*" itu. Adapun bidang-bidang yang dianggap layak menjadi konsep dasar bagi auditing meliputi 5 (lima) aspek, yakni:

1. Konsep Pembuktian (*Evidential Matter*)
2. Konsep Kelayakan Asersi (*Fair Presentation*)
3. Konsep Kecermatan Profesi (*Due Professional Care*)
4. Konsep Independensi
5. Konsep Etika (*Ethical Conduct*)

Masing-masing dari kelima bidang konseptual di atas sukar dibantah relevansinya dengan auditing. Kesemuanya menentukan arah kegiatan dan perilaku auditing, dan karenanya selalu dijadikan sebagai parameter dalam mengukur keberhasilan auditing. Oleh karena itu, dalam rangka mengembangkan auditing sebagai disiplin yang mandiri dan kuat perlu dikembangkan muatan-muatan yang rasional dan logis yang menunjukkan arah bagi auditing sebagaimana diimplementasikan dalam standar, praktik, prosedur, dan teknik audit.

B. KONSEP PEMBUKTIAN

1. Fungsi Pembuktian

Pembuktian dalam auditing menjadi salah satu konsep yang fundamental yang berupaya untuk memperoleh bukti berupa data maupun informasi yang mendukung simpulan audit (*underlying data or corroborating information*) guna menentukan apakah asersi sudah sesuai atau tidak dengan kenyataan.

Salah satu cara mengenali karakteristik bukti (*evidence*) adalah dengan membedakan sumber bukti yang dapat dibedakan dalam tiga macam, yaitu (1) bukti alamiah (*natural evidence*), (2) bukti ciptaan (*created evidence*), dan (3) bukti rasional (*rational argumentation*). Bukti alamiah bersumber dari setiap fenomena yang dapat disaksikan atau dirasakan oleh panca indera, seperti barang persediaan di gudang, proses produksi, saldo bank, atau hasil rapat. Sedangkan bukti ciptaan diperoleh melalui upaya, seperti eksperimen, jajak pendapat, atau konfirmasi piutang. Sementara itu, bukti rasional diperoleh dari olahan pikiran secara analitis dan logis, seperti reviu analitis, kalkulasi matematis, atau uji perbandingan.

2. Pembuktian dalam Auditing

Kriteria bukti yang secara tradisional dipandang penting bagi auditing harus memenuhi dua aspek, yakni cukup (*sufficient*) dan kompeten (*reliable*). Kecukupan bukti didasarkan pada pertimbangan tiga faktor, yakni

- tingkat materialitas dan risiko,
- faktor ekonomi, dan
- besar dan karakteristik populasi.

Masing-masing faktor tersebut dijelaskan sebagai berikut:

- Faktor materialitas memberi arah bahwa semakin material suatu bagian asersi yang diaudit, maka semakin besar risiko audit yang dihadapi bila gagal dideteksi adanya penyimpangan, dan karena itu semakin lebih banyak bukti yang diperlukan.
- Faktor keekonomisan juga harus dipertimbangkan dalam rangka pemerolehan data, karena setiap audit akan selalu terkendala oleh waktu yang tersedia serta pembiayaan yang terbatas. Oleh karena itu, setiap butir prosedur pembuktian atau perluasan upaya pembuktian hendaknya dilakukan hanya setelah mempertimbangkan pengorbanan yang dilakukan dengan hasil yang diperoleh.
- Selanjutnya, karakteristik dan besarnya populasi dapat berpengaruh pada pertimbangan besarnya jumlah bukti yang diperlukan. Petunjuk umum dalam hal ini adalah bahwa semakin besar populasi bukti semakin besar jumlah bukti yang perlu diuji. Namun, faktor besarnya jumlah populasi bukti ini memiliki pengaruh yang tidak besar lagi bila jumlah populasi bukti sudah semakin besar. Dalam kaitannya dengan petunjuk statistik, perlu ditegaskan bahwa justru keragaman (heterogenitas) karakteristik populasi buktilah yang memberi pengaruh besar dalam penetapan besarnya jumlah bukti yang dipandang cukup. Semakin heterogen karakteristik bukti, semakin besar jumlah bukti yang perlu diperoleh. Contohnya, semakin beragam jenis transaksi penjualan yang dilakukan auditan, semakin banyak bukti yang perlu diperoleh dan diuji untuk memperoleh simpulan terhadap kewajaran jumlah penjualan yang dilaporkan.

Jenis-jenis bukti yang utama dipertimbangkan sebagai dukungan dalam auditing biasanya dapat terdiri dari:

- a. Bukti fisik
- b. Hasil observasi
- c. Konfirmasi
- d. Bukti dokumen
- e. Keterangan atau pernyataan
- f. Analisis matematis atau kajian rasional.

Sehubungan dengan itu, kegiatan pembuktian yang kerap dipertimbangkan oleh auditor meliputi kegiatan inspeksi fisik, pengamatan, pengkonfirmasi, pemeriksaan dokumen, penelusuran (*tracing*), pengumpulan keterangan, analisis, dan perekayasa ulang. Namun, terlepas dari jumlah dan jenis bukti yang diperoleh, aspek mutu dan keandalan bukti audit sangat krusial. Kualitas dari bukti-bukti tersebut berkaitan dengan aspek keandalan bukti atau kemampuan bukti dalam merepresentasikan fakta, peristiwa, atau transaksi sebagaimana adanya, dan menunjang target pembuktian yang ingin diwujudkan oleh auditor. Karenanya, selain cukup dalam jumlah, bukti yang diperoleh auditor sudah semestinya kompeten dan memiliki keandalan yang tinggi.

Dari segi kompetensi atau keandalan bukti, auditor memerlukan data yang sungguh-sungguh berkaitan dan mendukung atau tidak mendukung asersi atau bagian asersi yang diaudit, yang pada gilirannya mendukung simpulan atau opini auditor. Kompetensi dan keandalan bukti biasanya berhubungan dengan kualitas pengendalian internal organisasi yang memproduksi data, memproses informasi, dan menyajikan laporan yang sedang menjadi sasaran audit. Sistem pengendalian internal yang tidak andal berhubungan positif dengan

dihasilkannya informasi yang tidak layak dipercaya, karena sukar mencegah dan mendeteksi terjadinya kekeliruan dan penyimpangan.

Oleh karena itu, pengembangan konsep evaluasi pengendalian internal merupakan bidang yang terkait dengan masalah pembuktian dalam auditing, dan sudah seyogyanya bila setiap auditor mencermati perkembangan baru dalam evaluasi pengendalian internal. Berkaitan dengan ini, salah satu perkembangan yang penting adalah ditekankannya pendekatan “*risk assessment*” dalam kerangka pengendalian internal sebagaimana direkomendasikan oleh COSO (*The Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, USA, 1992*). Pendekatan “*risk assessment*” memungkinkan auditor mendapatkan cetak biru tentang tingkat keandalan pengendalian pada berbagai area, unit, jenis transaksi, dan lingkungan, sehingga auditor mampu dengan strategis menentukan sasaran dan ruang lingkup pembuktian yang dilakukannya dalam batas waktu yang relatif pendek.

Lebih lanjut, bukti yang kompeten akan terkait dengan keempat aspek berikut:

- a. **Relevansi,**
- b. **Sumber,**
- c. **Ketepatan waktu, dan**
- d. **Objektivitas.**

Masing-masing aspek diuraikan sebagai berikut:

- a. Bukti yang relevan harus memiliki kaitan erat dengan aspek audit yang menjadi target. Misalnya untuk memastikan kebenaran nilai persediaan barang dagangan yang dilaporkan, diperlukan bukti kepemilikannya, keberadaan fisiknya, ketepatan perhitungan penilaiannya, dan kondisi layak dari fisik bila dikaitkan dengan nilai yang dilaporkan.

- b. Dari segi sumber bukti yang diperoleh, tingkat keandalan bukti dipengaruhi oleh keandalan sumbernya. Sebagai contoh:
- 1) Bukti-bukti yang bersumber dari pihak ekstern biasanya lebih objektif daripada bukti yang bersumber dari manajemen.
 - 2) Bukti fisik lebih kuat dari bukti keterangan.
 - 3) Bukti yang bersumber dari analisis auditor sendiri lebih meyakinkan dibandingkan dengan berita yang diperoleh dari media.
 - 4) Hasil perhitungan kas yang dilakukan dihadapan auditor jauh lebih dipercaya daripada berita acara perhitungan kas yang dilakukan sendiri oleh pemegang kas.
- c. Bukti yang andal sedapat mungkin terkait dengan atau diproduksi bersamaan dengan terjadinya peristiwa yang dilaporkan. Informasi dihasilkan dari rangkaian pemrosesan data. Sementara data yang diproses semestinya merupakan representasi fakta yang sedapat mungkin direkam ketika fakta atau peristiwa terjadi. Adanya kesenjangan waktu antara kejadian, fakta, peristiwa, atau transaksi, dengan saat penciptaan bukti akan berpotensi pada lemahnya kekuatan bukti. Misalnya, bukti hasil perhitungan suara (*votes*) yang diciptakan beberapa saat kemudian setelah perhitungan fisik suara dilakukan kemungkinan besar bisa keliru bila dibandingkan dengan bukti berita acara yang dibuat langsung segera pada saat perhitungan suara usai dilakukan. Karena itu aspek ketepatan waktu (*timeliness*) sangat erat dengan kualitas bukti yang diperoleh.
- d. Bukti yang ideal tingkat berkaitan erat dengan objektivitas bukti yang diperoleh. Namun, tingkat objektivitas data dalam kenyataannya bersifat relatif dan sesungguhnya bersifat kontinum, dari yang paling objektif ke tingkat yang paling subjektif.

Sehubungan dengan itu, tingkat objektivitas pihak yang memberi bukti perlu dinilai oleh auditor, dan apabila perlu diuji dengan bukti yang diperoleh dari berbagai sumber.

Peluang yang patut dicermati dalam pengembangan konsep pembuktian dalam auditing tampaknya sangat ditentukan oleh kemampuan auditor dalam mengintegrasikan konsep-konsep mutakhir dalam pengendalian internal (*internal control framework*), dan pada kemungkinan untuk mengadopsi prosedur statistik, serta penggunaan teknologi informasi dalam menghasilkan bukti dan menganalisis hasilnya bagi kepentingan auditing.

C. KONSEP KEWAJARAN ASERSI¹

Auditing berhubungan dengan kepercayaan dimana laporan atau informasi yang akan digunakan dalam pengambilan keputusan telah melalui pengujian oleh jasa profesional yang mampu menghubungkan pernyataan, informasi, atau laporan, seperti halnya laporan keuangan tahunan korporasi, dengan kenyataan yang sesungguhnya. Dalam bahasa profesi, hubungan antara pernyataan (asersi) atau laporan dengan kenyataan ini lazim disebut “penyajian secara wajar atau layak” (*fair presentation*). Profesi auditing di bidang keuangan di Amerika Serikat telah menggunakan frasa ini sejak ditetapkannya bentuk laporan audit standar yang pendek (*the standardized audit short form report*) sejak tahun 1948. Untuk tujuan yang sama profesi auditing dalam lingkup audit laporan keuangan di Inggris mempergunakan istilah “*true and fair view*” sebagaimana ditetapkan dalam *Companies Act* 1985.

¹ Uraian pada bab ini mayoritas didasarkan pada pengertian “penyajian yang wajar” yang berlaku dalam audit keuangan (*financial auditing*) karena auditing di bidang ini telah mengembangkan konsep ini lebih lama.

Dalam lingkungan audit keuangan di mana sasaran ujinya adalah mengenai kelayakan laporan keuangan, kebenaran yang hendak dicapai meliputi dua hal, yakni:

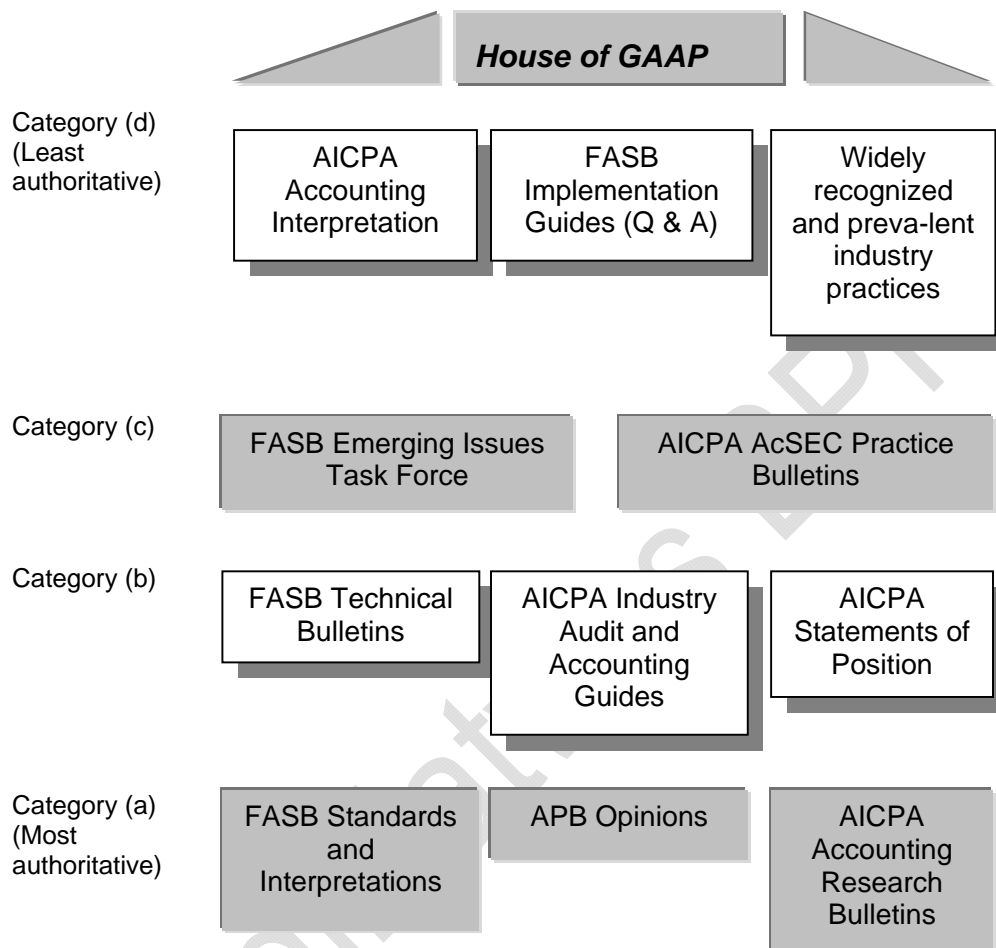
1. Apakah setiap butir informasi yang disajikan dan keseluruhan representasi yang disajikan dalam laporan keuangan dapat dipercaya, dalam arti disertai dengan bukti-bukti formil dan materil yang nyata? Misalnya, apakah setiap piutang telah tercatat dan termasuk dalam jumlah piutang yang dilaporkan. Aspek kebenaran dalam konteks ini dikenal sebagai "*reliability*" dalam literatur auditing dan akuntansi di Amerika Serikat. Sementara di Inggris, hasil pengukuran demikian dilambangkan dengan istilah "*a true view*".
2. Apakah setiap butir informasi serta representasi menyeluruh dari laporan keuangan dapat diyakini menggambarkan kondisi nyata, dalam arti telah menyajikan secara layak substansi yang perlu diketahui oleh pengguna laporan. Misalnya, apakah jumlah nominal piutang merupakan jumlah hak-hak tagihan yang layak direalisasi, atau perlu ditetapkan suatu jumlah yang lain yang lebih layak representasinya. Aspek kedua ini terkait dengan kriteria "*relevance*" dari informasi yang akan diperlukan oleh pemakai informasi. Dalam bahasa auditing keuangan di United Kingdom (UK) digunakan istilah "*fair view*."

Sayang sekali, dalam kenyataannya belum banyak upaya yang pesat dalam mengembangkan konsep "*fair view*" oleh profesi auditing. Bahkan terdapat kecenderungan bahwa makna kebenaran dalam auditing lebih dominan diasosiasikan dengan "*reliability*", di mana banyak hal yang telah diuji oleh auditor dapat ditunjukkan buktinya secara formal. Kecenderungan ini dapat difahami karena acuannya jelas dan mudah, walaupun tidak selalu dapat memuaskan terhadap apa yang diharapkan oleh masyarakat dari profesi ini.

Bagi kalangan auditor keuangan maupun masyarakat pengguna jasa audit laporan keuangan di Amerika Serikat, operasionalisasi dari makna penyajian layak telah dirumuskan dengan baik. Acuannya jelas yakni informasi atau laporan keuangan yang disusun dan disajikan dengan menaati seluruh ketentuan dalam paket *Generally Accepted Accounting Principles* (US-GAAP). Apa yang dimaksudkan dengan GAAP oleh masyarakat akuntansi dan auditing di Amerika Serikat juga telah diberi batasan yang relatif jelas, yang dibagi dalam empat tingkatan, yang dikenal sebagai "*The House of GAAP*" seperti ditunjukkan pada gambar berikut.

Pusdiklatwas BPKP

Gambar 2. The House of GAAP in the United States



Sumber: Kieso, Weygandt, and Warfield, "Intermediate Accounting," 10th edition (New York: John Wiley & Sons, 2001), halaman 14.

Konsep penyajian informasi yang layak ketika dioperasionalkan oleh profesi auditing di bidang keuangan lebih dipersempit menjadi "*reliability*" dan "*relevance*". Itu pun dalam kenyataannya, para auditor keuangan lebih menekankan pada yang pertama, walaupun masyarakat justru lebih berkepentingan pada yang kedua. Untuk itu, di Amerika Serikat penyajian

yang layak dari laporan keuangan mengacu pada “*the house of GAAP.*” Sayangnya, hal yang sama belum jelas kita jumpai di Indonesia.

Lebih jauh, bagaimana penerapan kelayakan asersi atau informasi untuk bidang-bidang lain di luar laporan keuangan, masih merupakan diskursus/wacana yang terbuka untuk dikembangkan oleh masyarakat dan profesi auditing. Perlu pula dicatat bahwa terhadap ketersediaan patokan atau standar ini pun, setiap auditor harus berhati-hati karena setiap standar memiliki keterbatasan, yang apabila diterapkan secara paksa malahan bisa menyimpang dari tujuan utamanya. Paling tidak ada 4 alasan mengapa standar tidak boleh dipandang sebagai ukuran mutlak, yakni:

1. Standar merefleksikan penyederhanaan (simplifikasi) dari berbagai kenyataan yang kompleks.
2. Standar dirumuskan sesuai dengan kondisi *ad hoc* pada saat dibuat.
3. Standar dibuat dengan menggunakan beberapa asumsi.
4. Standar sering dibuat oleh otoritas yang ada dan jarang datang dari hasil kesepakatan bersama.

Jadi, standar akuntansi atau standar auditing atau standar apa pun yang nanti dikembangkan untuk dijadikan acuan dalam fungsi auditing haruslah diposisikan sebagai standar, dan bukan sesuatu ukuran kebenaran mutlak. Standar adalah tetap standar, ia bukan merupakan tujuan. Standar diciptakan untuk mewujudkan tujuan dengan efektif. Namun harus disadari bahwa standar tidaklah identik dengan tujuan. Untuk itu, setiap auditor yang menggunakan standar dalam pekerjaannya janganlah sampai mengorbankan tujuan auditing hanya karena demi tegaknya standar. Sebaliknya, dengan sifat dan tanggung jawab profesionalnya, auditor selayaknya memiliki otoritas untuk meng-*override* (mengesampingkan) apabila terdapat alasan-alasan yang secara profesional dapat dipertanggungjawabkan, demi terwujudnya tujuan auditing dengan baik, yakni menghasilkan informasi bernilai tambah,

melindungi, dan menyediakan perantara antara yang mempercayai dan yang dipercayai.

Selanjutnya, Mautz dan Sharaf (1961) memberi dorongan kuat agar auditing di masa datang semakin memperluas wilayah atau lingkup tugasnya. Menurut mereka, walaupun audit keuangan merupakan cikal-bakal dalam hal ini, audit keuangan hanyalah merupakan salah satu sasaran atau arena di mana fungsi auditing diperankan. Para auditor harus berupaya untuk mendeklarasikan bahwa terhadap semua informasi yang penggunanya adalah masyarakat, termasuk informasi mengenai pelaksanaan kebijakan publik, dianjurkan untuk diuji terlebih dahulu oleh auditor.

D. KONSEP KECERMATAN PROFESIONAL

Kecermatan profesional (*due professional care*) dalam auditing berarti upaya maksimal dari setiap auditor dalam pemanfaatan pengetahuan, keterampilan, dan pertimbangan rasional dengan penuh kehati-hatian dalam melaksanakan fungsi auditing, termasuk dalam hal merencanakan, mengarahkan, dan mengendalikan kegiatan pembuktian, serta dalam hal pengambilan simpulan, sehingga kewajiban yang dibebankan kepadanya dapat dipertanggungjawabkan secara profesional.

Berdasarkan pengertian di atas, dua hal yang perlu menjadi perhatian, yakni:

1. Adanya kepastian tentang kewajiban yang dibebankan kepada auditor sebagai lingkup tanggung jawab profesinya;
2. Tersedianya cara-cara bagi auditor untuk mewujudkan secara maksimal kemampuan, pengetahuan, dan keahlian dalam melaksanakan tugasnya, termasuk perilaku kehati-hatian yang memadai untuk itu.

1. Lingkup Tanggung Jawab Auditing

Menurut Mautz dan Sharaf (1961), sebetulnya jika profesi auditor berani dengan jelas menerima kewajiban sebagaimana yang diharapkan oleh masyarakat dan sepenuhnya masuk dalam wilayah tanggung jawabnya, maka peranan profesi ini dalam masyarakat menjadi semakin jelas. Kejelasan itu dapat diibaratkan dengan penerimaan tanggung jawab untuk pengobatan penyakit oleh profesi kedokteran atau tanggung jawab mengungkapkan kriminal oleh profesi kepolisian. Bagi kedua profesi itu berlaku pula standar-standar internal yang dikembangkan sendiri untuk pelaksanaan fungsinya. Namun, tidak ada alasan bagi kedua profesi itu untuk menyatakan kegagalan dalam pengobatan atau pengungkapan kejahatan sebagai hal di luar tanggung jawabnya hanya karena standar internal yang berlaku telah dipenuhinya. Dengan kata lain, masyarakat mengharapkan jasa pengungkapan kesalahan informasi dari profesi auditing, sebagaimana pula mereka mengharapkan pengobatan atau pengungkapan kejahatan dari dokter atau polisi, bukan sekadar jasa pemenuhan tuntutan standar. Masyarakat tidak bermaksud sekadar membeli standar.

Selanjutnya, Mautz dan Sharaf berpendapat bahwa seandainya profesi auditing mampu memastikan wilayah tanggung jawabnya, laporan akhir suatu audit yang dengan yakin tidak menemukan penyimpangan atau kekeliruan dalam informasi atau laporan terkait tidak perlu berbelit-belit. Mautz dan Sharaf menganjurkan bahwa isi laporan itu cukup memberi pernyataan sebagai berikut : (terjemahan dengan sedikit modifikasi):

“Kami telah menguji dengan kecermatan profesi informasi (laporan) berikut dan kami dapat menyatakan bahwa informasi (laporan) dimaksud bebas dari kesalahan yang material.”

Laporan audit yang cukup singkat itu memperlihatkan dengan tegas tanggung jawab auditor, dan tidak lagi bergelayut pada standar-standar yang dibuatnya untuk sekadar menjadikannya sebagai tameng.

2. Tindakan Profesional

Setelah lingkup kewajiban auditor menjadi jelas, harus pula tersedia cara-cara baginya untuk mewujudkan kewajiban itu, yakni dengan mengerahkan secara optimal pengetahuan, keahlian, dan kecermatan yang diperlukan untuk itu. Untuk itu, auditor perlu memulainya dengan sikap awal yang dikenal sebagai "*professional scepticism*" dalam menghadapi asersi atau laporan yang hendak diauditnya. Dengan "*professional scepticism*" dimaksudkan bahwa auditor bersikap kritis untuk mempertanyakan kebenaran informasi atau laporan yang diauditnya sampai memperoleh bukti-bukti kuat yang mendukung kebenaran itu.²

Dalam mempersenjatai dirinya dengan pengetahuan tentang objek informasi yang diauditnya, auditor perlu mengenali berbagai sumber pengetahuan, seperti dikemukakan oleh Montague dalam *The Ways of Knowing* (MacMilan, 1953), yakni:

a. *Authoritarianism*:

Pengetahuan yang didasarkan pada keyakinan terhadap sumbernya karena tingkat persuasinya yang memadai, misalnya konfirmasi, rekening koran, atau pendapat ahli.

b. *Mysticism*:

² Prinsip "*professional scepticism*" ini jangan sampai dikacaukan dengan beberapa postulat yang berasumsi bahwa asersi tidak mengandung kekeliruan sampai terbukti sebaliknya, karena prinsip skeptisme profesional hanya menjadi arahan bagi sikap internal dari auditor, dan bukan memberi *judgement* atau penghakiman dini terhadap asersi atau laporan yang diaudit.

Pengetahuan yang didasarkan pada intuisi, imajinasi, atau pengalaman, seperti dalam hal auditor melakukan *scanning* atau reviu analitis.

c. *Rationalism*:

Pengetahuan yang didasarkan pada kemampuan berpikir secara logis, sebagaimana dipraktekkan oleh auditor ketika melakukan analisis matematik.

d. *Empiricism*:

Pengetahuan yang diperoleh berdasarkan data yang dihimpun langsung, seperti yang diperoleh melalui pembuktian dengan pemeriksaan fisik dan pengamatan dokumen.

e. *Pragmatism*:

Pengetahuan yang didasarkan pada kenyataan tentang apa yang betul-betul berlangsung dengan efektif, seperti terjadi dalam hal auditor mengestimasi kelayakan kolektibilitas piutang.

Tentu saja pengetahuan dan keterampilan profesional itu tidak akan diperoleh dengan mudah dan cepat oleh auditor. Ia memerlukan upaya pendalaman pengetahuan melalui pengenalan lingkungan maupun karakteristik objek informasi yang diauditnya. Selain itu, auditor juga memerlukan latihan dan pengalaman lapangan untuk mengasah kemampuannya sehingga dapat menemukan kebenaran tentang perihal informasi yang menjadi tanggung jawab atestasinya.

Sehubungan dengan itu, perlu dipupuk pula konsep kehati-hatian (*prudentality*) dalam auditing. Kehati-hatian seorang praktisi (*prudent auditor*) menyandang sejumlah atribut, seperti:

- a. Selalu merencanakan dengan baik langkah-langkah yang hendak dilakukannya dan mengendalikan dengan baik pelaksanaannya.
- b. Menggunakan sepenuhnya kemampuan pengetahuan yang dituntut untuk dimilikinya dalam audit terkait, sehingga ia akan

selalu berusaha untuk belajar dari pengalaman lampau dan tentang segala hal-hal yang baru dalam bidangnya.

- c. Memiliki dan mampu menjalankan keahlian yang dituntut dalam melakukan kegiatan auditing.
- d. Selalu waspada terhadap setiap kemungkinan penyimpangan dan senantiasa berupaya maksimal untuk mengeliminasi keraguan dengan mendapatkan bukti yang meyakinkan.
- e. Memiliki sikap yang seksama dalam melakukan tugas dan mengambil putusan dengan mempertimbangkan segala kemungkinan risiko.
- f. Berusaha mengevaluasi tindakan dan putusannya dengan hakikat tujuan yang ingin dicapainya.

Berkaitan dengan ini, perlu disinggung sedikit mengenai perihal pertimbangan profesi (*professional judgment*). Istilah ini sangat populer di antara auditor, dan memang harus diterima sebagai salah satu ciri yang *inherent* dengan hampir setiap profesi. Namun istilah pertimbangan profesi ini sekaligus pula mengandung bahaya, terutama kalau digunakan sembarangan atau digunakan sekadar sebagai senjata pelindung.

Istilah *professional judgment* sesungguhnya berhubungan erat dengan kemampuan yang dituntut dari auditor untuk merangkai langkah-langkah serta hasil-hasil yang diperolehnya menuju pada simpulan menyeluruh. Oleh karena itu, pembentukan pertimbangan profesi seharusnya bertumpu pada rangkaian proses, yakni:

- Kesadaran secara penuh tentang apa yang hendak dibuktikan.
- Penetapan dukungan bukti yang diperlukan.
- Pengumpulan bukti dalam batas waktu dan biaya yang wajar.
- Penilaian terhadap bukti-bukti yang berhasil diperoleh.
- Pengambilan putusan secara umum tentang kesesuaian bukti dengan proposisi yang ingin dipersaksikan kebenarannya.

Dengan demikian, pembentukan *judgment* memerlukan disiplin mental yang kuat dan ketat sehingga tidak dijadikan alasan untuk menggampangkan pelaksanaan fungsi auditing. Untuk itu, konsekuensi *judgment* haruslah menjadi tanggung jawab auditor. Setiap kegagalan akibat tidak ditempuhnya langkah-langkah yang meyakinkan sebelum mengambil putusan (*judgment*) atau termasuk bilamana ia memberi *judgment* yang keliru, harus ditanggungnya sebagai risiko tanggung jawab profesi (*professional liability*).

E. KONSEP INDEPENDENSI

1. Pengertian dan Jenis Independensi

Apa yang dimaksudkan dengan independensi dalam auditing? Independensi secara umum berarti wujud sikap objektif dan tidak bias dalam pengambilan putusan. Secara spesifik, independensi bagi para auditor adalah kemauan dan kemampuan para auditor untuk senantiasa mempertahankan sikap yang bebas atau tidak terikat oleh kepentingan manapun dan tekanan dari pihak siapapun, termasuk kepentingannya sendiri, dalam menentukan putusan yang tepat pada tahap perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan hasil audit. Karena itu, independensi dikenal dalam tiga jenis yang harus dipraktikkan pada tiga tahap auditing, mulai dari perencanaan sampai pada penyajian laporan audit. Ketiga jenis independensi itu adalah:

a. Independensi Program

Independensi program adalah kebebasan auditor dari pengaruh dan kendali pihak mana pun, termasuk kliennya, dalam penentuan sasaran dan ruang lingkup pengujiannya, dalam hal penerapan prosedur audit yang dipandang perlu, dan dalam hal pemilihan teknik audit yang hendak digunakan. Independensi ini harus nyata pada seluruh tahap perencanaan dengan upaya mencegah

keinginan manajemen klien yang cenderung menghindari cakupan audit pada bidang-bidang yang sensitif, atau hanya menginginkan dilaksanakannya prosedur atau teknik pemeriksaan tertentu.

b. Independensi Investigasi

Independensi investigasi adalah kebebasan auditor dari pengaruh atau kendali pihak lain, termasuk manajemen auditan dalam melakukan aktivitas pembuktian yang diperlukannya, termasuk dalam hal akses terhadap semua sumber data atau informasi yang diperlukan, dukungan teknis dari pihak auditan dalam rangka pemeriksaan lapangan atau pengujian fisik, dan pemerolehan keterangan dari setiap pejabat atau personil organisasi.

c. Independensi Pelaporan

Independensi pelaporan dimaksudkan agar auditor memiliki kebebasan tanpa pengaruh dan kendali klien atau pihak lain dalam mengemukakan fakta yang telah diuji, atau dalam menetapkan *judgment* serta simpulannya, maupun dalam menyampaikan opini serta rekomendasinya. Termasuk dalam hal ini adalah kebebasan dari pengaruh auditan dalam pemilihan bahasa atau kata-kata, maupun urutan temuan sebagaimana hendak dimuat dalam laporan. Dengan demikian, harus ada jaminan penuh bahwa klien tidak mempengaruhi materi laporan audit.

Berdasarkan uraian di atas, setiap auditor harus memelihara agar independensinya terjaga dan waspada terhadap kemungkinan pengaruh pihak lain, terutama pihak klien, yang berkepentingan untuk mengarahkan tindakan-tindakan serta isi laporan audit agar sesuai dengan kemauannya.

Jika dianalisis lebih lanjut, sesungguhnya kualitas independensi dalam audit sangat bergantung kepada individu auditor sendiri. Apabila

auditor selalu berupaya secara nyata untuk memposisikan dirinya dan tindakan-tindakannya secara independen, maka setiap hambatan atas hal itu seharusnya dinyatakan dalam laporan akhir.

2. Independensi Auditor

Independensi sesungguhnya merupakan "*state of mind*" atau sesuatu yang dirasakan oleh masing-masing menurut apa yang diyakininya berlangsung. Sehubungan dengan itu, independensi auditor dapat ditinjau dan dievaluasi dari dua sisi, yakni:

a. Independensi Praktisi

Yakni independensi yang nyata atau faktual yang diperoleh dan dipertahankan oleh auditor dalam seluruh rangkaian kegiatan audit, mulai dari tahap perencanaan sampai tahap pelaporan. Independensi dalam fakta ini merupakan tinjauan terhadap kebebasan yang sesungguhnya dimiliki oleh auditor, sehingga merupakan kondisi ideal yang perlu diwujudkan oleh auditor. Apabila auditor sungguh-sungguh memiliki kebebasan demikian, maka ketiga jenis independensi yang disebutkan di atas, yakni independensi program, independensi investigasi, dan independensi pelaporan dapat terpenuhi. Namun, independensi dalam fakta ini justru sukar diukur dan tidak serta-merta dapat disaksikan oleh orang lain. Kenyataan tentang ini hanya bisa dirasakan langsung oleh auditor sendiri dan tidak mudah ditunjukkan atau didemonstrasikan kepada umum. Karena itu, ketika berbicara independensi dalam wujudnya sehari-hari, independensi praktisi ini kurang mendapat perhatian, melainkan lebih ditekankan pada independensi menurut tinjauan yang kedua, sebagaimana dikemukakan berikut.

b. Independensi Profesi

Yakni independensi yang ditinjau menurut citra (*image*) auditor dari pandangan publik atau masyarakat umum terhadap auditor yang bertugas. Independensi menurut tinjauan ini sering pula dinamakan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*). Independensi menurut tinjauan ini sangat krusial karena tanpa keyakinan publik bahwa seorang auditor adalah independen, maka segala hal yang dilakukannya serta pendapatnya tidak akan mendapat penghargaan dari publik atau pemakainya. Agar independensi menurut tinjauan penampilan ini dapat memperoleh pengakuan publik, maka cara yang efektif untuk mewujudkannya adalah dengan menghindari segala hal-hal yang menyebabkan penampilan auditor dalam kaitannya dengan kliennya mendapat kecurigaan dari publik. Namun demikian, untuk menghilangkan kecurigaan itu tidaklah mudah, dan bahkan sering memperoleh sorotan dari publik.

Menurut pendapat David Flint, terdapat lima hal pokok yang berkaitan dengan independensi auditor, yakni:

a. Kualitas Personal

Kualitas pribadi auditor berkaitan dengan kejujuran dan kekuatan karakter seseorang dalam melakukan audit sehingga ia mampu mempertahankannya dari tekanan pihak lain atau tekanan dari dirinya sendiri untuk mengesampingkan independensi.

b. Kebebasan yang Diperoleh

Pihak lain, terutama manajemen klien, memiliki kesempatan untuk mempengaruhi kebebasan auditor. Apabila mereka bisa mengendalikan auditor maka mereka akan mewujudkannya bila ada kepentingan-kepentingan tertentu dari mereka. Begitupun, efektifitas dari kebebasan yang dipengaruhi oleh pihak lain akan ditentukan oleh respon dari auditor sendiri.

c. Hubungan Personal

Auditor dapat mempunyai hubungan pribadi atau hubungan kepentingan lainnya di luar audit dengan auditan atau orang-orang tertentu dari lingkungan klien. Hubungan itu berpotensi menimbulkan konflik kepentingan, sikap loyal, atau perilaku emosional yang mempengaruhi objektivitas auditor.

d. Kepentingan Keuangan

Kepentingan keuangan auditor dalam hal keuangan, baik langsung maupun tidak langsung, seperti hubungan investasi, pinjam-meminjam, dan transaksi dagang, maupun ketergantungan manfaat ekonomis dari honorarium yang diperoleh auditor dari kliennya.

e. Solidaritas Profesi

Kadar solidaritas antar anggota profesi auditing dapat berpengaruh pada upaya saling melindungi antar mereka, atau saling mengawasi di antara mereka.

Kedua hal yang disebutkan pertama erat hubungannya dengan independensi praktisi yang sangat ditentukan oleh diri pribadi auditor, namun hanya bisa diukur menurut "*state of mind*" dari auditornya sendiri. Sedangkan tiga hal yang disebutkan terakhir berkaitan erat dengan independensi profesi yang selalu ramai menjadi sorotan publik. Selain itu, patut ditambahkan pula pengaruh ukuran besar-kecilnya lembaga audit terhadap kualitas independensi dan mutu audit. Menurut De Angelo (1981), besar-kecilnya kantor akuntan publik memiliki pengaruh pada independensi dan mutu auditnya. Semakin kecil kantor akuntan publik, semakin memiliki ketergantungan ekonomis yang tinggi terhadap masing-masing kliennya, sehingga

lebih mudah mengorbankan independensinya bila dipengaruhi oleh klien.

3. Permasalahan Independensi Auditor

Berikut ini dipaparkan dua masalah yang kontroversial sehubungan dengan independensi auditor sebagaimana dipersepsikan oleh publik:

a. Hubungan Bisnis antara Auditor dengan Klien

Bagi sejumlah pihak dalam masyarakat ada rasa skeptis bahwa auditor dapat bersikap independen sepenuhnya sepanjang auditor memiliki kepentingan ekonomis dengan klien, paling tidak sekaitan dengan kepentingannya pada honorarium audit yang diperolehnya. Bagi orang awam, adalah amat realistis bila auditor berkompromi dengan kliennya sehubungan dengan program audit, kegiatan investigasi, dan muatan laporan audit yang dihantarkan oleh auditor, yang secara langsung atau tidak langsung dapat berpengaruh terhadap besar kecilnya fee yang didapatkannya. Bukankah dalam penentuan honorarium audit antara auditor dengan kliennya termasuk pula kalkulasi biaya yang diperlukan dalam jenis dan luas kegiatan yang hendak dilakukan oleh auditor? Terdapat pula alasan lain yang mengakibatkan publik meragukan independensi auditor yaitu sekaitan dengan keharusan auditor untuk menjaga rahasia yang diketahuinya tentang klien. Bukankah hal ini mendorong terciptanya suasana saling melindungi kepentingan di antar mereka, sehingga pada gilirannya akan mengganggu independensi auditor.

Permasalahan lain yang juga cukup serius berkaitan dengan dampak pemberian jasa layanan manajemen (*management service*) seperti pengembangan sistem, perpajakan, rekrutmen eksekutif, dan perumusan strategi bisnis, yang diberikan oleh

kantor-kantor akuntan publik bersamaan dengan penugasan auditing pada klien yang sama. Telah banyak pihak publik, pemerintah, dan pengamat yang menyatakan prihatin atas hal ini. Kecenderungan yang menunjukkan porsi honorarium audit yang lebih kecil dibandingkan dengan honorarium yang diperoleh sehubungan dengan jasa manajemen yang diberikan, mau tidak mau mengundang pertanyaan: Bagaimana mungkin auditing dijalankan dengan sepenuhnya independen, kalau hasilnya bisa berakibat pada hilangnya kesempatan untuk memperoleh penghasilan yang lebih besar dari sektor jasa manajemen yang diberikan kepada klien? Pihak yang mendukung kegiatan jasa manajemen ini berargumen bahwa kegiatan itu tidak mesti selalu mengganggu independensi. Dalam pandangan pendukung ini, hal itu tidak perlu dipersoalkan karena masalah independensi sepenuhnya merupakan "*state of mind*." Namun pihak penentang sebaliknya membalas bahwa kalau diakui bahwa independensi merupakan "*state of mind*", maka valid pula untuk mengatakan bahwa dalam "*state of mind*" publik pemberian jasa manajemen itu akan mengganggu independensi auditor.

Sehubungan dengan kontroversi itu, Hekinus Manao menawarkan sebuah kemungkinan solusi, yakni: Auditor tetap diperkenankan untuk menawarkan jasa manajemen, namun hal itu tidak boleh berlangsung bersamaan dengan diterimanya penugasan audit. Penugasan audit hanya dibenarkan pada calon klien yang tidak pernah atau telah cukup lama tidak menjadi kliennya di bidang jasa manajemen.

b. Pengaruh Keorganisasian Profesi

- 1) Organisasi profesi auditing (bidang keuangan) diselenggarakan dalam bentuk usaha persekutuan atau perorangan. Hingga saat ini masih menjadi pertanyaan, manakah yang lebih menjamin

independensi, usaha berbentuk perorangan, persekutuan, atau mungkin korporasi (perseroan)?

- 2) Ukuran kantor akuntan publik yang aktif melakukan audit keuangan ada yang kecil dan banyak pula yang besar. Bagaimana menghambat persaingan tidak sehat di antara mereka sehingga independensi tidak dikorbankan? Apakah kantor akuntan publik diharuskan dalam ukuran besar sehingga tidak merasa terlalu tergantung pada kepentingan terhadap satu klien?
- 3) Aturan disiplin dalam pergantian auditor masih relatif longgar. Akibatnya publik mempersepsikan persaingan antar akuntan publik akan berpengaruh pada kualitas independensi auditor.
- 4) Salah satu kemungkinan untuk mendorong mutu audit adalah dengan menciptakan spesialisasi jenis bisnis yang menjadi target klien setiap auditing firm. Persoalan muncul karena hal ini hanya mungkin diuntungkan oleh kantor-kantor yang besar, tidak oleh kantor audit berskala kecil.
- 5) Organisasi profesi auditing yang kuat dapat mendorong terciptanya kondisi yang positif untuk saling mengawasi di antara anggota. Tetapi bisa pula terjadi sebaliknya, di mana solidaritas profesi mengundang sikap saling melindungi di antara mereka, sehingga berakibat negatif terhadap perbaikan mutu auditing dan kualitas independensi auditor.

Berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa konsep independensi merupakan konsep yang mutlak perlu ditunjukkan oleh auditor sehingga fungsinya dapat dipandang bernilai oleh publik. Namun karena independensi lebih merupakan "*state of mind*", maka penilaiannya lebih banyak bergantung pada tinjauan publik terhadap independensi auditor. Dalam kaitan ini, beberapa masalah kontroversial, terutama yang berkaitan dengan hubungan kepentingan keuangan auditor dengan klien, serta yang berkaitan dengan dimensi

keorganisasian auditor, masih tetap berlangsung dan belum mendapat solusi yang memuaskan kedua belah pihak, auditor dan publik.

F. KONSEP ETIKA

1. Pentingnya Etika Profesi

Konsep etika pada umumnya berkaitan dengan setiap situasi di mana terdapat benturan nyata atau potensi konflik antara kepentingan seseorang dengan kepentingan orang lain secara individu atau secara kelompok, baik secara fisik maupun secara spiritual, akibat tindakan atau keputusan seseorang, yang pada gilirannya dapat merugikan pihak lain tersebut. Dengan demikian, konsep etika dalam auditing hendaknya diarahkan untuk mendapatkan solusi optimal terhadap akibat tindakan dan simpulan yang dibuat oleh auditor yang berbenturan atau memiliki potensi konflik dengan kepentingan pihak lain, termasuk kepentingan masyarakat umum. Diskursus etika dalam dunia auditing sebagaimana pula isu-isu etika dalam lingkup profesi lainnya dikenal sebagai masalah etika profesi.

Menurut pendapat Manao, konsep etika penting karena di satu pihak profesi mendapat privelese (hak-hak istimewa) dari publik untuk secara monopolis menjalankan kegiatan yang langsung bersinggungan dengan kepentingan individu maupun publik, sementara di lain pihak mereka yang menanggung akibat tindakan profesi itu tidak bisa mengawasi secara langsung tindakan-tindakan tersebut. Terdapat beberapa alasan mengapa konsep etika profesi penting mendapat perhatian, di antaranya:

- a. Profesi menyelenggarakan kegiatan pemberian jasa bagi kepentingan publik (*public service engagement*).
- b. Adanya pengakuan keahlian khusus yang dimiliki dan harus dijalankan atas dasar otoritas profesi.

- c. Adanya ketentuan untuk membatasi orang-orang yang berhak menyangandang kewenangan profesi (*barriers to entry*).
- d. Diberikannya kewenangan bagi profesi untuk mengatur dirinya sendiri (*self regulation*).
- e. Adanya tuntutan objektivitas dan imparsial dalam menjalankan fungsi profesi.

Etika profesi pada dasarnya mencakup proses yang terarah yang mengkaji secara sistematis apa yang termasuk sebagai standar atau aturan moral yang dapat diterima dalam lingkup profesi. Proses ini adalah normatif, tidak deskriptif ataupun sosiologis. Singkatnya, etika profesi berusaha mendapatkan jawaban terhadap setidaknya tiga pertanyaan di bawah ini:

- Apakah yang dimaksud dengan baik atau buruk dalam profesi ini?
- Apakah yang disebut benar atau salah secara moral dalam tindakan anggota profesi?
- Apa saja yang menjadi kewajiban moral setiap anggota profesi?

2. Etika dalam Bisnis

Ketika seseorang berpikir mengenai etika, ia cenderung memfokuskan pada individu. Namun begitu, guna mendapatkan jawaban terhadap pertanyaan-pertanyaan di atas, terlebih dahulu kita perlu mengenali tiga tingkatan di mana masalah etika di bidang bisnis muncul, seperti disarankan oleh Manuel Velasquez, seorang pakar di bidang etika.³

- a. Tingkatan yang paling umum dan sistemik dari masalah etika dalam bisnis, yang dinamakan “label makro” dari etika bisnis.

Pada level ini, pertanyaan yang sistemik mungkin mencakup aspek etika sehubungan dengan anutan terhadap suatu sistem ekonomi tertentu, seperti kapitalisme atau sosialisme. Sebagai contoh,

³ Lihat R.A. Cooke, “Business Ethics: A Perspective,” (Arthur Andersen, 1988).

apakah isu-isu etika yang timbul sehubungan dengan monopoli dalam institusi kepemilikan oleh swasta? Apakah semua pihak akan diperlakukan dengan baik dan adil dengan diberlakukannya hukum pasar sepenuhnya? Atau perlukan suatu badan tertentu perlu diciptakan untuk mengatur dan mengawasi setiap manipulasi pasar?

- b. Tingkatan kedua dari etika di lingkungan bisnis dapat dikaitkan secara spesifik dengan organisasi perusahaan sebagai unit bisnis. Di sini kita mempertanyakan sejauh mana tindakan dan putusan suatu organisasi bisnis telah mempertimbangkan kepentingan umum dan orang lain. Di antara berbagai contoh perilaku dan putusan bisnis perusahaan yang berdampak pada kepentingan publik adalah pencemaran lingkungan, keamanan barang produksi (*product safety*), manipulasi pajak, akuntansi atas kewajiban yang tidak transparan, dan perlakuan terhadap tenaga kerja. Suatu perusahaan juga dipertanyakan etika dan moralitasnya bila misalnya mengambil putusan untuk merelokasi pabriknya, karena akan berdampak pada konsekuensi ekonomis pada masyarakat sekeliling. Konsekuensi ekonomi ini sering beriringan dengan permasalahan etika yang berkaitan. Terkait dengan ini, etika bisnis pada level perusahaan sering dikaitkan dengan budaya yang berkembang dalam perusahaan itu (*corporate culture*). Pada organisasi yang sudah mapan budaya korporasinya, aturan main biasanya ditata yang cakupannya tidak saja mengenai etika di antara personil perusahaan, tetapi juga etika perusahaan dalam hubungannya dengan pihak mitra usaha, dengan masyarakat sekeliling, maupun dengan masyarakat luas.
- c. Tingkatan ketiga, aspek etika terkait dengan level individu dalam organisasi bisnis.

Pada tingkatan ini dipertanyakan masalah moralitas dalam perilaku individu yang bertautan dengan kepentingan individu lain, dan bahkan organisasi secara menyeluruh. Sebagai contoh, bagaimana perbuatan pencurian oleh pegawai hendak diperlakukan. Demikian pula tentang bagaimana pejabat perusahaan semestinya berhubungan dengan mitra usahanya. Sejauh mana privasi karyawan harus dilindungi, sekalipun diberlakukan sistem *surveillance* dengan teknologi penginderaan CCTV misalnya. Kendali perilaku apa yang perlu diterapkan agar seorang karyawan memperlakukan baik dan adil teman karyawan lainnya.

Tentu saja, pengaruh suatu tindakan atau putusan dapat bervariasi pada setiap *stakeholder*, sehingga masalah etika ini kerap melibatkan pertimbangan yang kompleks. Pengaruhnya mesti dievaluasi dari beberapa perspektif, misalnya:

- Apakah hak setiap *stakeholder* sedang dilanggar?
- Adakah tanggung jawab perusahaan yang tumpang tindih pada setiap *stakeholder*?
- Akankah suatu keputusan menguntungkan suatu *stakeholder* namun merugikan *stakeholder* yang lain?
- Jika merugikan suatu *stakeholder*, bagaimana cara mengatasinya?
- Bagaimana hubungan antara suatu *stakeholder* dengan *stakeholder* lain?

Dengan kata lain, jika seseorang mendalami standar moral dalam suatu konteks bisnis, pertama ia harus menentukan tingkat analisis apa yang akan digunakan. Kedua, mesti ditentukan bagaimana standar ini mempengaruhi beragam *stakeholders* pada situasi tertentu.

3. Model Etika

Tentu saja, ada beberapa model etika yang memberikan kriteria evaluasi etika yang berbeda. Ada empat model yang dapat diperkenalkan di sini yang bisa dipergunakan dalam masalah penilaian tentang apakah suatu

tindakan atau putusan adalah etis atau tidak, yakni bila dikaitkan sejauh mana tindakan atau putusan itu menimbulkan kerugian atau potensi kerugian bagi pihak lain. Keempat model etika itu adalah sebagai berikut:

a. *The Utilitarian Model*

Menurut teori atau model etika ini, tindakan atau putusan dapat dinilai baik buruknya secara etis tergantung pada sejauh mana tindakan atau putusan itu membawa kebaikan bagi sebanyak mungkin orang lain. Perbuatan yang etis adalah perbuatan yang membawa kebaikan bagi sebanyak mungkin orang dan kerugian bagi sesedikit banyak orang lain. Pendeknya, model yang diusulkan oleh John Stuart Mill dan Jeremy Bentham ini memandang suatu tindakan adalah baik secara moral apabila dapat memaksimalkan manfaatnya dan meminimumkan kerugiannya di antara stakeholder.

b. *The Golden-Rule Model*

Model yang semula disarankan oleh Judeo Christian ini tergolong populer karena dengan sederhana ia menekankan bahwa sebagai prinsip dasar dalam hubungan dengan sesama, setiap orang harus memperlakukan orang lain sama seperti yang diinginkannya dari orang lain untuk memperlakukan dirinya. Dengan demikian, suatu tindakan atau putusan dipandang baik secara moral bila memperlakukan setiap individu lain sebagaimana layaknya setiap individu berharap dihargai martabatnya oleh orang lain.

c. *The Kantian Model*

Model etika yang disarankan oleh Immanuel Kant ini amat dekat dengan teori hak asasi manusia. Penekanan yang fundamental dari model ini adalah bahwa setiap individu memiliki hak-hak asasi yang harus dihargai dan tidak boleh dirampas oleh siapapun, seperti hak privasi, kebebasan berpendapat, kebebasan berkepercayaan, dan kebebasan berpikir. Karenanya, suatu tindakan adalah tidak baik bila melanggar hak-hak asasi dari orang lain.

d. *The Enlightened Self-Interest Model*

Model etika keempat ini berpendapat bahwa suatu tindakan atau putusan seseorang atau organisasi adalah secara etika dapat dibenarkan bila ia dalam memaksimalkan manfaat bagi individu tertentu telah dipastikan efek negatif yang nihil atau minimum bagi orang lain. Dengan mengacu pada model ini, seseorang dapat merasa tenang dalam tindakannya untuk menciptakan keuntungan bagi dirinya dengan memastikan bahwa tidak ada orang lain yang dirugikannya.

Adalah jelas bahwa penggunaan setiap model yang telah diuraikan di atas memberikan hasil yang berbeda-beda, tergantung pada model yang dipakai. Masyarakat memiliki alasannya masing-masing dalam menentukan pendekatan apa yang akan diambilnya. Lebih jauh lagi, banyak yang akan mengklaim bahwa model operasional apapun yang kita gunakan harus dibarengi dengan pertimbangan apakah suatu tindakan atau antisipasi tindakan wajar atau tepat. Mereka akan mengklaim bahwa setiap keputusan tidak saja harus benar secara moral, tetapi juga wajar. Sesuai dengan alur pemikiran ini: Suatu tindakan adalah sesuai secara moral apabila ia memperlakukan semua *stakeholders* dengan sama kecuali terdapat alasan yang sehat untuk memberikan perlakuan yang berbeda kepada *stakeholders* yang berbeda. Jika analisis ini benar, maka mesti diluangkan waktu untuk memutuskan apakah yang dinamakan “alasan yang sehat” bagi perlakuan yang berbeda.

Dalam setiap kasus, apapun model yang dipakai, penting untuk disadari adanya dilema moral yang unik dan masalah lainnya yang menghadang manajer dan perusahaan. Etika yang berlaku bagi masing-masing profesi memberikan kerangka dan metodologi untuk memecahkan kembali permasalahan unik ini.

4. Pemahaman yang Keliru Terhadap Etika

Terdapat sejumlah miskonsepsi atau pemahaman yang keliru terhadap etika, diantaranya adalah:

- a. Bahwa etika secara simpel dapat diidentikkan dengan masalah pencarian jawaban benar atau salah. Walaupun kedengarannya pendapat itu tidak bertentangan, tidaklah benar bahwa masalah etika adalah persoalan 'hitam-putih' yang cukup sederhana. Etika mementingkan proses yang digunakan dalam mencari jawaban, yakni pada pertimbangan-pertimbangan yang dilakukan, dan bukan sekadar pada jawaban akhir yang diperoleh.
- b. Bahwa konsep etika dapat diidentikkan dengan persoalan ketaatan terhadap peraturan atau hukum yang berlaku. Harus diakui adanya kemungkinan pertautan antara hukum dan etika. Namun tidak semua ketentuan hukum dapat dipastikan beretika, dan tidak semua kebenaran secara etika akan sama dengan kebenaran hukum. Dan lagi, tidak seperti ketaatan hukum yang cenderung reaktif, perilaku etis adalah selalu proaktif.
- c. Bahwa konsep etika tidaklah sejalan dengan konsep bisnis. Para tokoh etika di bidang bisnis umumnya tidak sependapat dengan pandangan itu. Ingatlah misalnya bahwa setiap transaksi pasar dapat terjadi dan diharapkan tetap berlangsung dalam asumsi "*in good faith*," yakni atas dasar saling percaya. R. Cooke (1988) bahkan berpendapat sebaliknya. Ia yakin bahwa bisnis yang disertai dengan moral yang tinggi merupakan strategi usaha yang ampuh untuk jangka panjang.

5. Persoalan Etika Bagi Auditor

Kembali kepada relevansi konsep etika bagi profesi auditing, terdapat berbagai isu etika yang muncul pada level umum organisasi profesi, misalnya seperti kontroversi pemberian jasa manajemen bersamaan dengan jasa auditing. Demikian pula perdebatan fungsi standar auditing atau standar

akuntansi yang sering digunakan sebagai dalih untuk melindungi tindakan dan perilaku anggota profesi walaupun nyata-nyata standar itu berpotensi menimbulkan kerugian bagi publik, seperti kita saksikan pada penerapan akuntansi merger dan akuisisi selama ini sebelum krisis sampai dengan terbitnya Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 22 tentang Akuntansi Penggabungan Usaha. Pada tataran individual pun, sesungguhnya setiap auditor kerap berhadapan dengan persoalan etika dalam tugasnya. Katakanlah sebagai contoh adalah keputusan untuk mengungkapkan masalah “*going concern*” bank-bank pada awal krisis moneter di Indonesia yang ternyata tidak selalu memihak pada kepentingan masyarakat luas. Akibat pengabaian aspek etika dalam kasus audit perbankan di Indonesia selama ini sangatlah luas.⁴

Menurut pendapat Cooke, bisnis profesi auditing harus berjalan secara harmoni dengan penegakan nilai moral etika apabila bisnis jangka panjang profesi ini ingin dipertahankan dan dikembangkan. Dengan demikian, etika akan tetap merupakan mata dagangan yang akan tetap laku sepanjang masa, atau dengan kata lain “*ethics is truly a good business.*”

⁴ Tentang hal ini, lihat misalnya Hekinus Manao, “Tanggung Jawab Profesi Auditor sebagai Konsekuensi *Self Regulation*: Kasus Audit Bank Bermasalah di Indonesia,” dalam Paradigma Baru Profesi Akuntan Memasuki Milenium Ketiga: *Good Governance*, Prosiding KNA IV IAI (Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia, 2000), Buku II hal. 514-519.

LATIHAN :

1. Ajukanlah konsep-konsep lain yang menurut Anda relevan untuk ditambahkan menjadi kerangka dasar bagi pengembangan auditing (konsep auditing). Sertakanlah usul Anda dengan landasan pemikiran yang mendukung usul tersebut.
2. Siapkanlah gagasan-gagasan yang dapat mempermudah pemerolehan bukti yang cukup dan andal oleh auditor dengan menggunakan konsep statistik dan teknologi komputer.
3. Mungkinkah diciptakan ukuran yang lebih sederhana dan lugas tentang apa yang dimaksudkan dengan "*fair presentation*" oleh auditor sehingga dapat ditangkap dengan jelas oleh semua pihak, termasuk masyarakat pemakai?
4. Menurut pendapat Anda, apakah wilayah kegiatan profesi auditing dalam masa mendatang akan makin menyempit dan mendalam, atau sebaliknya semakin meluas dan sukar dikendalikan? Arah perkembangan mana yang lebih Anda sukai?
5. Apakah Anda setuju atau tidak terhadap pendapat Mautz dan Sharaf agar profesi auditor tidak perlu ragu lagi untuk mengambil tanggung jawab terhadap pengungkapan adanya penyimpangan (*fraud*)? Beri alasan yang jelas.
6. Pernahkah Anda mengalami pembentukan *judgment* auditing yang dibuat tanpa dasar? Menurut Anda, berbahayaakah kalau hal itu dilakukan dengan mudah?
7. Sejauh mana alasan pemberian jasa manajemen oleh auditor dapat Saudara terima? Kaitkanlah komentar Anda terhadap hal ini dengan kasus auditing oleh Arthur Andersen pada Enron Corporation (2001)?
8. Adakah cara untuk membebaskan sepenuhnya ketergantungan keuangan oleh auditor kepada kliennya?
9. Aspek keorganisasian yang mana yang Anda anggap relevan menjadi permasalahan independensi auditor di Indonesia? Jelaskan.

10. Buat daftar tentang lima putusan atau tindakan yang pernah Anda lakukan dalam tugas sebagai auditor selama ini yang Anda sadari cukup krusial karena menyangkut kepentingan banyak orang. Kemudian evaluasi putusan yang Anda ambil, serta beberapa alternatif putusan lainnya yang tidak Anda pilih, menurut keempat model etika.
11. Setuju atau keberatankah Anda bahwa "*ethics is a good business*"? Bila setuju, lalu kenapa banyak anggota profesi yang mengabaikannya?

Pusdiklatwas BPKP

BAB VII

FILOSOFI INTERNAL AUDITING

TUJUAN PEMELAJARAN KHUSUS :

Peserta memahami filosofi internal auditing sebagai fondasi dalam pelaksanaan tugas-tugas pengawasan selaku auditor internal pemerintah.

Fungsi audit internal telah mengalami perubahan yang cukup pesat sejak tahun 1941, saat terbentuknya *the Institute of Internal Auditors (IIA)*. Perubahan yang signifikan terjadi pada tataran praktis, tetapi tidak pada wilayah konseptual. Gil Courtemanche (1991) menguraikan perkembangan konsep audit internal ke dalam tiga tahapan, yaitu tradisional, modern, dan neo-modern. Konsep audit internal tradisional terutama berurusan dengan fungsi pengendalian pada bagian/divisi pengendalian intern. Selanjutnya, konsep audit internal modern ditandai dengan penyediaan fungsi pengendalian intern dan pelayanan jasa konsultatif kepada pihak manajemen. Konsep internal auditing neo-modern yang terbentuk pada tahun 1986, berpandangan bahwa audit internal merupakan fungsi utama dalam organisasi yang melibatkan pihak-pihak manajemen puncak, auditor eksternal, dan manajemen operasional.

Dalam rangka memperkokoh fundamen pemahaman kita mengenai internal auditing, berikut ini disarikan pokok-pokok pikiran Lawrence B. Sawyer dalam artikelnya yang terkenal, yaitu "*An internal Audit philosophy*" (1995). Dalam bab ini, diuraikan lima filosofi audit internal yang masih sangat relevan dengan situasi dan kondisi saat ini.

1. Internal Auditor Harus Bisa Memberikan Nilai Tambah

Fungsi audit internal harus bisa memberikan nilai tambah kepada semua pihak yang berkepentingan dengan tugas-tugas internal auditor. Hal ini berarti bahwa setiap aktivitas yang dilakukan oleh internal auditor kepada pihak *stakeholders* harus membawa perubahan yang positif dalam pencapaian visi dan misi organisasinya. Sawyer mengungkapkan dalam ungkapan sederhana tetapi mempunyai makna yang sangat dalam, yaitu *“To leave every place a little better than I found it.”* Fungsi audit internal memang dituntut untuk meninggalkan suatu tempat sehingga menjadi lebih baik dibandingkan dengan pada saat ia datang. Jadi, auditor internal harus dapat “mewarnai” organisasi pengguna jasanya, sekecil apapun perubahan positif yang dapat dikerjakannya.

2. Fungsi Audit Internal Harus Didasarkan pada Mandat/Kewenangan yang Kuat dan Jelas

Sangatlah tepat kiranya ungkapan yang disampaikan oleh Sawyer, yaitu *“You can’t stomp your foot when you are on your knees.”* Secara sadar, kita memang akan sangat kesulitan untuk menghentakkan kaki kita jika kita hanya bertumpu pada lutut kita, bukan pada telapak kaki dan di atas lantai yang kuat. Tentu saja, fungsi audit internal akan terlaksana dengan baik jika memiliki kewenangan/mandat dan landasan hukum yang jelas dan kuat serta mendapatkan dukungan dari pimpinan tertinggi dalam organisasi. Jika yang terjadi sebaliknya, maka sebegitu apapun sumber daya manusia, sarana prasarana, dana, dan metode kerja yang dimiliki oleh organisasi audit internal, hal itu hampir pasti tidak akan mampu mengubah impian *stakeholders* menjadi lebih baik dibandingkan dengan kondisi sebelumnya.

3. Pahami dengan Baik Tujuan *Stakeholders*

Fungsi audit internal akan terlaksana dengan efisien dan efektif serta dapat memberikan nilai tambah kepada pihak *stakeholders* apabila auditor internal sangat memahami apa keinginan dari *stakeholders*. Setiap pimpinan puncak suatu organisasi pasti menginginkan tujuan organisasinya dapat dicapai dengan sebaik-baiknya. Nah, di sinilah diperlukan kejelian fungsi audit internal untuk dapat “**mengawal**” pencapaian tujuan organisasi dari pihak *stakeholders*. Salah satu prasyarat mutlak untuk melaksanakan tugas ini adalah adanya keharusan memuluskan komunikasi yang efektif antara pemberi mandat (manajemen puncak) dengan penerima mandat (auditor internal). Hal ini untuk menghindari adanya kekeliruan dalam penetapan strategi dan operasionalisasi kegiatan pada organisasi auditor internal. Kesenambungan dan keteraturan komunikasi juga diharapkan mampu memberikan jaminan kepada manajemen puncak bahwa organisasi sudah berada pada jalur yang tepat dalam mencapai tujuannya atau memerlukan perubahan-perubahan yang signifikan dan bersifat segera.

4. Fungsi Audit Internal Harus Memperoleh dan Menyajikan Informasi Secara Akurat

Fungsi utama dari auditor internal adalah mengumpulkan fakta. Berdasarkan fakta dan informasi yang diperoleh tersebut, internal auditor merumuskan simpulan dan rekomendasi perbaikan. Tentu saja, baik buruknya simpulan dan rekomendasi dari auditor internal sangat tergantung pada kualitas informasi yang diperolehnya dari pihak *stakeholders*. Untuk itu, auditor internal harus mengembangkan sikap hati-hati, teliti, dan profesional dalam proses pengumpulan informasi sehingga fungsi auditor internal bagaikan peran seorang pemberi keterangan ahli dalam sidang pengadilan, yaitu memperjelas suatu perkara untuk meyakinkan hakim dalam pengambilan keputusan.

5. Fungsi Audit Internal Harus Mencermati Budaya dan Situasi Politis yang Sedang Berlangsung

Esensi dari politik adalah bagaimana memperoleh/memper-tahankan dan menjalankan kekuasaan dengan baik. Esensi dari suatu budaya adalah sistem nilai yang dianut oleh pemegang kekuasaan. Sedangkan esensi dari peraturan adalah bagaimana membuat orang mau berbuat atau tidak berbuat sesuatu.

Kompetensi, integritas, dan loyalitas merupakan tiga hal yang sangat esensial pada fungsi audit internal. Seluruh auditor internal harus memiliki dan melaksanakan ketiga aspek tersebut sebagai syarat mendapatkan pengakuan atas profesionalisme dan dihormati oleh rekan sejawat maupun atasannya. Akan tetapi, ketiga kemampuan penting yang dimiliki tersebut akan menjadi sia-sia apabila auditor internal tidak peduli atau tidak memahami budaya dan situasi politis yang berkembang dalam organisasi para *stakeholder*-nya. Secara singkat dapat dinyatakan bahwa auditor internal disebut "**ahli**" dan "**bijak**" jika dia bekerja secara cermat sesuai dengan standar profesional dan juga mampu memahami budaya dan situasi politis yang sedang berlangsung.

LATIHAN :

Agar fungsi audit internal berjalan secara efektif maka diperlukan dukungan yang jelas dari pimpinan organisasi dan mampu menerjemahkan visi dan misi pimpinan organisasi dengan baik. Untuk kondisi saat ini, penempatan para pejabat/pimpinan dalam suatu organisasi seringkali tidak dapat dilepaskan dari kepentingan partai politik tertentu.

Berikan analisis Anda berkaitan dengan kelebihan dan kekurangan penunjukkan Pimpinan Organisasi Auditor Internal yang berasal dari partai politik tertentu yang sama dengan Pihak yang sedang berkuasa.

BAB VIII

PENUTUP

Bagian penutup ini menceritakan tentang kapak yang sudah tumpul. Seorang tukang kayu sibuk menebang kayu dengan kapak. Dari pagi sampai petang ia mengayunkan kapaknya. Seorang temannya datang menegur, "Hai, tidak pernah aku melihat engkau mengasah kapakmu. Kapakmu itu sudah tumpul. Mengapa kau tidak mengasahnya?" Sang tukang kayu berhenti sejenak. Tanpa menoleh, ia menjawab, "Karena aku terlalu sibuk!" lalu ia kembali mengayunkan kapaknya dan mengayunkan lagi, dan mengayunkan lagi.

Sesungguhnya, makin tajam suatu kapak, makin ampuh faedahnya, dan makin ringan dan cepat pula kerja tukang kayu. Sebab itu, penebang kayu yang bijak akan senantiasa mengasah kapaknya. Sementara itu, sangatlah naif jika ada seorang tukang kayu yang merasa tidak punya waktu mengasah kapaknya karena sibuk menebang.

Mungkin ada di antara kita juga bersikap demikian. Tiap hari sepanjang tahun kita sibuk melakukan tugas audit mengikuti standar atau mengawasi pelaksanaan audit apakah telah memenuhi ketentuan, sehingga tidak punya waktu untuk merenungi untuk apa semuanya itu kita lakukan, mengapa standar demikian harus digunakan, dan apakah ada standar lain yang lebih tepat untuk memenuhi tujuan audit, atau adakah cara yang terbaik untuk melakukannya. Kita tidak punya waktu berpraksis, berteori, apalagi berfilsafat.

Kata Yunani "**theoria**" mula-mula berarti menonton drama sambil mengamati dan merenungkannya. Seseorang berteori ketika ia mengambil jarak dari kegiatan yang lalu dengan menyusun ulang sistematika pengerjaannya. Sementara, "**praksis**" dalam Bahasa Yunani berarti sebuah pelaksanaan yang dikerjakan sebagai hasil perenungan. Praksis adalah

pekerjaan yang tujuannya sudah dipertimbangkan membawa kebaikan bagi semua pihak. Praksis adalah praktik yang diterangi oleh refleksi dan sekaligus merupakan refleksi yang diterangi oleh praktik. Pengertian hidup dan bekerja secara praksis dipopulerkan oleh pakar pendidikan Paolo Freire (1921-1997) dalam buku *Pedagogy of the Oppressed*. Namun, pengertian itu sebetulnya telah tercakup dalam *The Nicomachean Ethics*, karya Aristoteles (384-322 SM), tentang tiga gaya hidup, yaitu hidup kontemplatif (merenung), hidup berpraksis (melakoni hidup sebagai buah renungan), dan hidup produktif (mewujudkan buah dalam karya nyata).

Dalam hidup, tidak semestinya jika kita hanya sibuk mengapak, melainkan kita juga harus mengasah. Begitu pula, kita tidak bisa sekadar hidup dengan mengasah, tetapi juga perlu mengapak. Kita memang adalah orang yang sibuk menaati ketentuan. Begitu sibuk dan taatnya, sampai-sampai kita tidak sempat lagi mempertanyakan mengapa kita begitu sibuk untuk menaati standar atau tradisi yang berlaku. Apakah tujuan kita untuk sibuk menaati standar atau ketentuan itu? Untuk siapa sebetulnya kita lakukan hal itu? Apa yang hendak diraih dengan kesibukan untuk sekadar menjalankan standar dan ketentuan itu?

Kita mengayunkan kapak. Mungkin kapak kita pernah sangat bagus. Tetapi sebagus-bagusnya sebuah kapak, ia perlu diasah, atau mungkin perlu diganti dengan kapak lain. Mana ada kapak yang tajam sepanjang masa, dan tidak perlu diganti? Mungkin kapak kita sudah tumpul. Atau mungkin gagangnya sudah perlu diganti. Bahkan mungkin sudah lama kapak itu tumpul dan gagangnya pun sudah lama memerlukan ganti. Untuk itu, perlu perenungan.

Manusia yang ideal adalah manusia yang merenung dan bekerja. Artinya, manusia perlu merenungkan pekerjaannya dan mengerjakan renungannya. Sudahkan manusia auditor yang mengaku profesional berperilaku demikian? ***

DAFTAR PUSTAKA

- American Accounting Association. 1973. *ASOBAC (A Statement of Basic Auditing Concept)* – Studies in Accounting Research No. 6. (Sarasota FL: AAA).
- Benston, G. J. 1985. “*The Market for the Public Accounting Services: Demand, Supply, and Regulation,*” *Journal of Accounting and Public Policy*, Spring, hal. 33-79.
- Berle, A.A., Jr. dan G.C. Means. 1932. *The Modern Corporation and Private Property*. (New York: Commerce Clearing House)
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 1992. *Internal Control – Integrated Framework*. (New Jersey: American Institute of CPAs).
- Cooke, R.A. 1988. *Business Ethics: A Perspective*. (Chicago: Arthur Andersen)
- DeAngelo, L. E. 1981. “*Auditor Size and Audit Quality*”. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 3 December, hal. 183-199.
- Gil, Courtemance. 1991. “*How has internal auditing evolved since 1941?*”.
- Kell, W.G. dan W.C. Boynton. 1992. *Modern Auditing*, Fifth Edition (New York: John Wiley & Sons, Inc.)
- Kieso, D.E., J.J. Weygandt, and T.E. Warfield. 2001. *Intermediate Accounting*, 10th edition (New York: John Wiley & Sons).
- Lee, T. 1996. *Corporate Audit Theory*. (London: Chapman & Hall)
- Mautz, R.K. dan H. A. Sharaf. 1961. *The Philosophy of Auditing*. (Sarasota FL: American Accounting Association).
- Manao, H. 1998. “*Kalkulasi Nilai Audit.*” *Warta Pengawasan* No. 19 Tahun VI, hal. 6.
- Manao, H. 2000. “*Tanggung Jawab Profesi Auditor sebagai Konsekwensi Self Regulation: Kasus Audit Bank Bermasalah di Indonesia,*” dalam *Paradigma Baru Profesi Akuntan Memasuki Milenium Ketiga: Good*

- Governance, Prosiding KNA IV IAI (Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia), Buku II hal. 514-519.
- Montague, W.P. 1953. *The Ways of Knowing*. (New York: The Macmillan Company).
- Meliono, Irmayanti. Dkk. 2007. MPKT Modul I. Jakarta: Lembaga Penerbitan FE UI.
- Randall, J.H., Jr., J. Buchler, dan E.U. Shirk. 1958. *Readings in Philosophy*. (New York: Barnes & Noble, Inc.).
- Sawyer, L. B. 1995. "An Internal Audit Philosophy." *Internal Auditor*, August, hal. 46-55.
- Wallace, W.A. 1987. "The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets: A Review." *Research in Accounting Regulation*. Vol. 1, hal. 7-34.
- Watts, R. dan J. Zimmerman. 1981. "The Markets for Independence and Independent Auditors." Unpublished working paper. (Rochester, NY: University of Rochester).



Pusdiklat Pengawasan BPKP
Jln. Beringin II
Pandansari, Ciawi
Bogor 16720

ISBN 979-3873-27-2