

MANAJEMEN USAHAWAN INDONESIA

Kendala Ketaatan Standar Profesi Akuntan Publik

- Penelitian terhadap Faktor yang Mempengaruhi Ketaatan pada Standar Profesi dan Akuntabilitas Profesi Akuntan Publik

Djuni Farhan dan Abdul Halim

- Pengaruh Budaya Organisasi dan Orientasi Etika terhadap Kinerja Perusahaan Manufaktur

Erni R. Ernawan

- Formasi Modal Manusia dan Strategi Inovasi

Surya Dharma

- Akuntansi Sumberdaya Manusia: Bagaimana Bentuk Pengungkapan Informasinya?

Jaka Isgiyarta

- Iklim Organisasi Kreatif: Memahami Iklim Organisasi sebagai Determinan Kreativitas

Ferdinand D. Saragih dan Haedar Akib

- Pengaruh dan Cara Mengembangkan Ketrampilan CEO dan Penggunaan Komputer terhadap Efektivitas Manajerial BPR

Budi Sutisjo Dharma Oetomo dan Astuti Yuli Setyani

- Tantangan Pimpinan Rumah Sakit Menghadapi Paradigma Baru

Sofjan Assauri

PELINDUNG

Dr. Aditiawan Chandra, (Dekan FEUI)

PEMIMPIN UMUM

Dr. Ruslan Prijadi

WAKIL PEMIMPIN UMUM

Dr. Budi W. Soetjipto

PEMIMPIN REDAKSI

Willem A. Makaliwe

SEKRETARIS REDAKSI / USAHA

Esther S. Astuti S.A.

REDAKTUR AHLI

Prof. Dr. Wagiono Ismangil;
Prof. Dr. Sofjan Assauri;
Dr. Djunaedi Hadisumarto;
Dr. Kresnohadi Ariyoto;
Dr. Surya Dharma.

REDAKTUR

Ferdy S. Nggao;
I. Sulistyarni Salim;
Rizqiah Insanita.

PRODUKSI

Mohammad Syakir

SIRKULASI

Subaryo; Abdul Hamid

SEKRETARIAT

Ngadiar

ALAMAT REDAKSI

Lembaga Management FE-UI
Jl. Salemba Raya No. 4, Jakarta
Telepon (062)(21)31934142,
31937929, 31930211.
Facsimile (062)(21)31931610,
E-mail : usahawan@lm.feui.org
Website : www.lmfeui.com

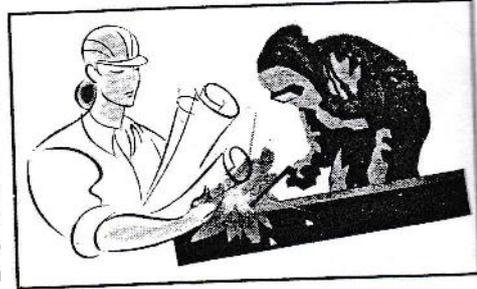
Bank BNI Cab. Kramat, No. Rek.502.523.001.
a.n Lembaga Management FEUI
No. 01604/SK/DTJEN, PPG/STT/1990
SC : Kep. 096/p.c/1971
ISSN : 0302-9859

MANAJEMEN & USAHAWAN INDONESIA

Adalah media bulanan yang bertujuan memajukan dan menyebarkan ilmu pengetahuan dan ketrampilan manajemen, guna meningkatkan daya dan hasil perusahaan/organisasi di Indonesia. Artikel yang dimuat mengutamakan penerapan dan adaptasi ilmu manajemen dalam masyarakat. Media ini ditujukan kepada para usahawan swasta maupun pemerintah, manajer, mahasiswa dan pihak-pihak lain yang menaruh minat atas pengetahuan manajemen. Artikel yang dimuat tidak selalu mencerminkan pandangan redaksi. Setiap tulisan yang dimuat menjadi hak media ini dan setiap tulisan yang tidak dimuat akan dikembalikan jika disertai perangko secukupnya.

Pembaca yang Budiman,

KETIKA membaca laporan audit, selalu tertulis penegasan bahwa laporan keuangan adalah tanggung jawab manajemen, dan tanggung jawab auditor adalah pada opini yang diberikan pada laporan tersebut. Tetapi ketika kejahatan korporasi terungkap, hampir semua tuduhan dan kemarahan akan ditumpahkan kepada auditor yang memberikan *clean opinion*. Mengapa tanggung jawab bergeser ke auditor, sedangkan kejahatan dan mungkin kebangkrutan tersebut adalah akibat dari keputusan bisnis yang salah? Jawabannya adalah karena auditor merupakan profesi publik, yang memberikan jasa *assurance* melalui opini atas kewajaran laporan keuangan. Untuk dapat memberikan opini, harus dapat memperoleh keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) atas dasar pengujian yang tentunya membawa resiko yang harus ditanggung auditor ketika mengeluarkan opini. Sebagai profesi publik auditor dituntut untuk mengikuti standar profesional audit dan standar etika yang tinggi, memiliki integritas dan kompetensi karena selalu ada *economic consequences* dari setiap keputusan yang diambil berdasarkan opini auditor.



Namun ketaatan pada standar dan kode etik sering dihadapkan pada kendala dari berbagai segi. Untuk mengungkap dilema tersebut, *Usahawan* kali ini mengangkat hasil penelitian di Jawa Timur mengenai pengaruh etika profesi, pengalaman, dan tekanan anggaran waktu audit dan pemahaman dilema etika terhadap ketaatan pada standar profesi dan akuntabilitas profesi akuntan publik. Hasilnya adalah adanya korelasi positif antara etika profesi, tekanan anggaran waktu audit dan pemahaman dilema etika. Demikian juga hubungan antara etika profesi dengan pengalaman. Keempat variabel tersebut baik secara parsial atau bersamaan ternyata mempunyai pengaruh baik terhadap ketaatan standar profesi, maupun terhadap akuntabilitas profesi akuntan publik. Selain itu, keempat variabel tersebut ditambah dengan ketaatan terhadap standar profesi juga memiliki pengaruh yang sama terhadap akuntabilitas akuntan publik.

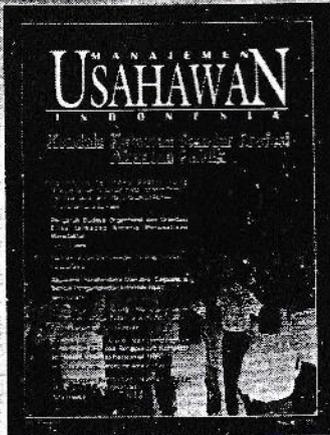
Masih mengenai etika, edisi kali ini menyajikan pengaruh budaya organisasi dan etika terhadap kinerja keuangan manufaktur, yang merupakan hasil penelitian pada perusahaan manufaktur makanan dan minuman di Indonesia. Penelitian ini memberikan bukti bahwa budaya organisasi dan orientasi etika secara parsial maupun bersamaan terbukti memberikan pengaruh positif terhadap kinerja keuangan.

Berkaitan dengan SDM sendiri, artikel selanjutnya mengangkat masalah formasi modal manusia dan strategi inovasi. Intinya artikel ini menyatakan bahwa modal manusia merupakan aset terpenting bagi organisasi karena merupakan titik tolak untuk mengembangkan organisasi, meningkatkan pertumbuhan ekonomi dan mewujudkan inovasi. Tetapi dari sudut ilmu akuntansi, selama ini perlakuan akuntansi untuk sumber daya manusia (SDM) masih dalam tataran pemikiran. Jadi disajikan juga artikel yang menghubungkan akuntansi dengan SDM dikaitkan dengan pengungkapannya sebagai *voluntary disclosure*.

Masih dalam kaitan antara organisasi dan SDM, *Usahawan* mengangkat artikel yang menari mengenai iklim organisasi kreatif, yakni bagaimana memahami iklim organisasi sebagai determinan kreativitas. Dengan latar belakang rangkaian hasil penelitian mengenai iklim organisasi, artikel ini meneruskan dengan bahasan mengenai iklim kreativitas, inovasi dan perubahan, kemudian mengenai iklim dan budaya organisasi, kepemimpinan dan iklim kreativitas, serta pengukuran iklim organisasi. Artikel selanjutnya merangkaikan ide yang mengarah pada pemahaman bahwa efek sinergis terciptanya iklim organisasi kreatif diharapkan dapat menghadapi paradigma yang baru.

Artikel lain mengenai tantangan pimpinan rumah sakit dalam mengintegrasikan pemenuhan tuntutan dari sudut pandang pasien, manajemen dan organisasi, kepentingan pemilik sekaligus peran ilmu dan teknologi. Efektivitas manajerial juga ditinjau melalui penelitian terhadap BPR di DIY, khususnya mengenai pengaruh dan cara mengembangkan ketrampilan CEO dan penggunaan komputer terhadap efektivitas manajerial.

Selamat membaca. □



■ Penelitian terhadap Faktor yang Mempengaruhi Ketaatan pada Standar Profesi dan Akuntabilitas Profesi Akuntan Publik (Djuni Farhan dan Abdul Halim)	3
■ Pengaruh Budaya Organisasi dan Orientasi Etika terhadap Kinerja Perusahaan Manufaktur (Emi R. Emawan)	17
■ Formasi Modal Manusia dan Strategi Inovasi (Surya Dharma)	25
■ Akuntansi Sumberdaya Manusia: Bagaimana Bentuk Pengungkapan Informasinya? (Jaka Isgiyarta)	31
■ Iklim Organisasi Kreatif: Memahami Iklim Organisasi sebagai Determinan Kreativitas (Ferdinand D. Saragih dan Haedar Akib)	37
■ Pengaruh dan Cara Mengembangkan Ketrampilan CEO dan Penggunaan Komputer terhadap Efektivitas Manajerial BPR (Budi Sutedjo Dharma Oetomo dan Astuti Yuli Setyani)	45
■ Tantangan Pimpinan Rumah Sakit Menghadapi Paradigma Baru (Sofjan Assauri)	50
■ Resensi Buku: Isu Ekonomi dan Rekomendasi Kebijakan Strategik	56

Penelitian terhadap Faktor yang Mempengaruhi Ketaatan pada Standar Profesi dan Akuntabilitas Profesi Akuntan Publik

Djuni Farhan dan Abdul Halim

Abstract

This explanatory research study analyze the effect of profession ethics, experience, audit time budget pressure, and ethics dilemma comprehension on the public accountants' compliance with profession standards and accountability. The analysis reveals that the correlation among profession ethics, experience, audit time budget pressure, and ethics dilemma comprehension its positive and that the direct effects of profession ethics, experience, audit time budget pressure, and ethics dilemma comprehension on compliance with profession standards. In addition profession ethics, experience, audit time budget pressure and ethics dilemma comprehension influence the public accountants' profession accountability respectively

Key words : profession ethics, experience, audit time budget pressure, and ethics dilemma comprehension, compliance with profession standards and public accountants' profession accountability

PERAN akuntan, khususnya akuntan publik yang sangat besar dalam memberikan jasa profesinya kepada perusahaan publik, saat ini timbul pandangan skeptis mengenai peran profesi akuntan. Kenyataan menunjukkan, banyak laporan keuangan suatu perusahaan yang mendapat *unqualified*

opinion dari akuntan publik, justru setelah opini tersebut keluar, perusahaan yang bersangkutan mengalami kepailitan. Sebagai misal, sampai dengan tahun buku 1997, laporan keuangan bank publik yang kini dilikuidasi dan berstatus sebagai Bank Beku Operasi (BBO), ternyata sebelumnya mendapat *unqualified opinion* dari akuntan publik (Mahmud, 1998). Meskipun sampai saat ini belum ada penelitian yang secara langsung bisa menguji hubungan atau pengaruh antara opini hasil audit laporan keuangan yang telah dikeluarkan oleh akuntan publik dengan tingkat kepailitan perusahaan.

Banyak kasus yang muncul berkaitan dengan berbagai praktik yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (Yani, 1996). Perilaku profesi yang tinggi, pada setiap profesi sangat penting untuk me-

numbuhkan kepercayaan masyarakat terhadap kualitas jasa yang diberikan profesi tersebut. Selain itu pula, profesi yang melayani kepentingan masyarakat hanya bisa mempertahankan eksistensinya jika masyarakat menghargai profesi yang bersangkutan dan penghargaan tersebut hanya akan diberikan oleh masyarakat jika ada usaha anggota profesi untuk bekerja dengan penuh tanggung jawab (Carroll, 1991).

Disadari pula, meningkatnya persaingan yang semakin tajam antar Kantor Akuntan Publik (KAP), telah ikut mendorong upaya atau aktivitas jasa akuntan publik dalam kategori 'sulit' untuk berperilaku profesi. Meningkatnya persaingan itu membuat banyak KAP lebih mementingkan untuk mempertahankan klien dan laba yang besar, sehingga 'kode etik' akuntan tidak lagi dapat ditegakkan secara konsisten. (De Ruyter and Wetzels: 1999). Dengan demikian, akuntan publik akan menjadi lebih berhati-hati karena penilaian (*judgement*) yang dilakukan juga banyak mengandung sampling dan risiko *audit*, yang berdampak pada masa yang akan datang (Anderson dan Kraushaar, 1986). Kehati-hatian ini cukup beralasan karena akuntan membutuhkan informasi. Kuantitas informasi yang akan diperoleh akuntan sangatlah kompleks, maka paling tidak *auditor* akan membuat suatu perencanaan kertas kerja setelah sebelumnya dia menetapkan dulu persepsinya terhadap suatu kasus, kemudian dia akan meringkas dan membuat suatu perencanaan mengenai

Dr. Djuni Farhan, SE., MSI,
Staf Pengajar Fakultas Ekonomi dan
Pascasarjana Universitas Gajayana
Malang.

Drs. Abdul Halim, MM., Ak.,
Staf Pengajar Fakultas Ekonomi dan
Pascasarjana, juga sebagai Ketua
Lembaga Penelitian dan Penerbitan
Universitas Gajayana Malang.

audit yang akan dilaksanakan.

Khomsiyah dan Indriantoro (1997) mengungkapkan bahwa dengan mempertahankan integritas, seorang akuntan akan bertindak jujur, tegas dan tanpa pretensi. Dalam pada itu dengan mempertahankan obyektivitas, ia akan bertindak adil, tanpa dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadinya.

Disadari dengan jelas bahwa, profesi akuntan di masa yang akan datang, menghadapi tantangan yang semakin berat. Selain tuntutan untuk bekerja secara profesi juga dipenuhinya karakteristik utama profesi yang berkeahlian, berpengetahuan, dan berkarakter (Machfoedz, 1997).

Karakteristik yang ditonjolkan oleh profesi akan sangat menentukan strata di masyarakat pemakai jasa profesinya, sehingga profesi akuntan akan sangat dipertaruhkan baik di kalangan sejawat maupun profesi akuntan dari negara lainnya. Dalam menjalankan profesinya, seorang akuntan diatur oleh suatu kode etik akuntan. Kode etik akuntan adalah norma perilaku yang mengatur hubungan antara akuntan dengan para klien, antara akuntan dengan sejawatnya, dan antara profesi dengan masyarakat (Arens and Loebecke, 2003; Boyton and Kell, 1996; Ikatan Akuntan Indonesia, 2000).

Dengan paparan tersebut, tentunya ada masalah yang berhubungan dengan penyimpangan atau penyelewengan terhadap kepercayaan masyarakat. Karena belum diresponsnya kepercayaan masyarakat oleh profesi dalam memberikan jasa profesinya yang dilandasi kebajikan. Etika telah menjadi isu yang menarik dan mulai masuk kembali ke kawasan akademik untuk dikaji dalam profesi akuntan, termasuk juga di Indonesia.

Berdasarkan fenomena tersebut dan dalam kerangka penelitian di bidang etika dan pendidikan akuntansi yang masih belum banyak dilakukan di Indonesia, telah mengugah penulis sebagai peneliti untuk mengembangkan literatur etika akuntansi dengan mengulas dan menguji gagasan bahwa variabel personal seperti etika profesi, pengalaman, tekanan anggaran waktu *audit*, dan pemahaman dilema etika berpengaruh

terhadap ketaatan pada standar profesi dan akuntabilitas profesi akuntan.

Secara spesifik tujuan penelitian ini adalah: (1) untuk mengetahui hubungan antara etika profesi, pengalaman, tekanan anggaran waktu *audit* dan pemahaman dilema etika, (2) untuk mengetahui pengaruh etika profesi, pengalaman, tekanan anggaran waktu *audit* dan pemahaman dilema etika terhadap ketaatan pada standar profesi, (3) untuk mengetahui pengaruh etika profesi, pengalaman, tekanan anggaran waktu *audit* dan pemahaman dilema etika terhadap akuntabilitas profesi akuntan publik, (4) untuk mengetahui pengaruh etika profesi, pengalaman, tekanan anggaran waktu *audit*, pemahaman dilema etika dan ketaatan pada standar profesi terhadap akuntabilitas profesi akuntan publik

Kerangka Pemikiran DAN Hipo-tesis

■ Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran yang mendasari penelitian ini adalah turunan dari landasan teori secara umum, yang dimulai dari *general theory* yaitu teori etika (Al Akhlaq), teori etika dari Aristoteles (384-332 S.M.) dilengkapi dengan *middle range theory* yaitu teori nilai etika akuntansi yang dikembangkan oleh Belkaoui (1973). Kemudian ditunjang oleh teori aplikasi, yaitu teori etika akuntansi Belkaoui (1992) dan Francis (1990). Selanjutnya teori aplikasi yang relevan digunakan adalah *auditing* (Arens dan Loebecke, 2003) dan *behavioral accounting* (Siegel dan Marconi, 1989), yang dapat mengidentifikasi variabel-variabel yang diteliti seperti: etika profesi, pengalaman, tekanan anggaran waktu

audit, pemahaman dilema etika dan akuntabilitas profesi akuntan publik. Bila digambarkan tampak sebagai berikut:

■ Hipotesis

Berdasarkan kerangka pemikiran dan premis-premis yang telah diuraikan di muka, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

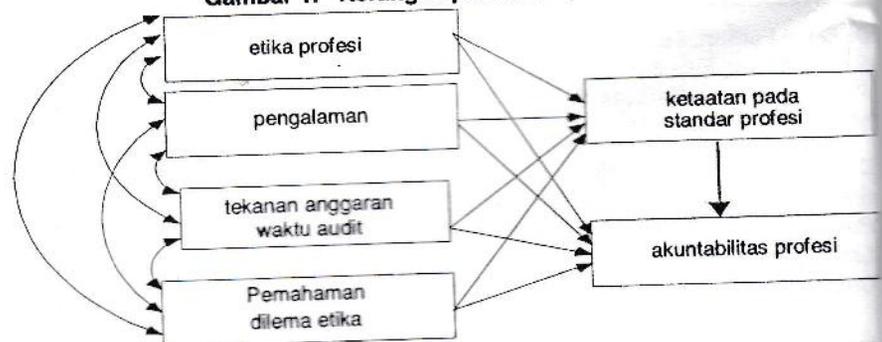
- Hipotesis 1: terdapat hubungan yang positif antara etika profesi, pengalaman, tekanan anggaran waktu *audit* dan pemahaman dilema etika terhadap ketaatan pada standar profesi
- Hipotesis 2: etika profesi, pengalaman, tekanan anggaran waktu *audit* dan pemahaman dilema etika berpengaruh terhadap ketaatan pada standar profesi
- Hipotesis 3: etika profesi, pengalaman, tekanan anggaran waktu *audit* dan pemahaman dilema etika berpengaruh terhadap akuntabilitas profesi akuntan publik
- Hipotesis 4: etika profesi, pengalaman, tekanan anggaran waktu *audit*, pemahaman dilema etika dan ketaatan pada standar profesi baik secara parsial maupun bersamaan berpengaruh terhadap akuntabilitas profesi akuntan publik

Kajian Pustaka

■ Nilai-nilai Etika Akuntansi

Belkaoui (1992) mengajukan lima nilai etika, yaitu *fairness*, *ethics*, *honesty*, *social responsibility* dan *truth* sebagai elemen-elemen yang paling penting

Gambar 1. Kerangka pemikiran penelitian



Sumber : Hasil pengolahan penulis

dalam moralitas akuntansi. Sedangkan nilai-nilai etika yang dikemukakan oleh Francis (1990) lebih bersifat spesifik dan pragmatis dibanding dengan apa yang telah dikemukakan oleh Belkaoui (1992). Hal ini karena Francis (1990) menekankan pada sisi tertentu yang memberikan arti bahwa akuntansi pada hakekatnya adalah praktik sosial dan mengklaim bahwa akuntansi adalah sebuah praktik moral. Oleh karena itu Francis (1990) lebih menekankan pada *human quality*, yaitu kualitas yang kepemilikan dan aktualisasinya dapat membantu dalam memperoleh sesuatu yang baik yang sebetulnya bersifat internal bagi praktik akuntansi, dan sebaliknya dengan ketiadaan kualitas tersebut akan menghambat dalam memperoleh nilai kebajikan. Francis (1990) mengemukakan lima nilai etika yang dapat direalisasikan melalui praktik akuntansi, yaitu *honesty, concern for the economic status of others, sensitivity to the value of corporate and conflict, communication character of accounting, and mination of economic information*.

■ Perilaku Profesional Bagi Akuntan Publik

Profesional adalah tingkat penguasaan dan pelaksanaan terhadap tiga hal, yaitu *knowledge, skill dan character* (Bernardi, 1994). Seorang yang profesional akan mempunyai tingkat tertentu pada ketiga bidang tersebut. Pengertian profesional merupakan perilaku untuk bertanggung jawab terhadap profesinya, dirinya sendiri, peraturan undang-undang yang berlaku dan masyarakat (Arruñada, 2000). Sedangkan profesional bagi akuntan publik adalah perilaku bertanggung jawab terhadap profesinya, peraturan, undang-undang, klien dan masyarakat termasuk para pemakai laporan keuangan, fakta mengatakan bahwa perilaku profesional diperlukan bagi semua profesi, agar profesi yang telah menjadi pilihannya mendapat kepercayaan dari masyarakat (Bonner and Lewis, 1990).

■ Pengalaman Akuntan

Penelitian Lee (1995) menemukan bahwa pengetahuan, pengalaman merupakan keahlian yang berhubung-

an dengan profesionalisme dalam akuntansi yang diperlukan dalam auditing. Karena itu pengetahuan dan pengalaman merupakan suatu komponen yang sangat penting dalam tugas-tugas yang dilaksanakan oleh seorang akuntan. Beberapa penelitian yang mengkaji pengaruh perbedaan pengalaman dalam kinerja akuntan memberikan hasil-hasil yang berbeda (Wright 1988; Bonner 1990). Bonner (1990) menemukan hubungan antara pengalaman dan kinerja yang secara hati-hati mengidentifikasi kinerja kelompok yang berbeda dengan memperhatikan tingkat pengetahuan yang diperlukan untuk melakukan pekerjaan audit khusus. Demikian pula halnya dalam melakukan *analisis judgement*, pengalaman merupakan suatu faktor yang sangat vital yang dapat mempengaruhi *judgment* yang kompleks (Abdolmohammadi dan Wright, 1987).

Colbert (1989), mengobservasi bahwa auditor yang tidak berpengalaman akan melakukan *judgement* yang memiliki tingkat kekeliruan lebih tinggi dibandingkan dengan *auditor* yang berpengalaman. Sejalan dengan penelitian itu, Tubbs (1992) mengungkapkan hasil yang konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya bahwa auditor yang berpengalaman mampu mengingat lebih banyak kekeliruan-kekeliruan dan lebih sedikit jumlah kesalahan-kesalahan yang dilakukan, serta auditor yang berpengalaman kemampuan mengingat lebih banyak kekeliruan-kekeliruan yang tidak lazim. Sementara itu, hasil penelitian yang dilakukan oleh Bonner dan Walker (1994) membuktikan bahwa, instruksi dan pengalaman mempengaruhi *judgment performance*. Demikian pula Hyatt dan Pawitt (2001), menemukan bahwa karakteristik pengalaman *locus of control* seorang *auditor* berpengaruh signifikan terhadap kinerja pekerjaannya sebagai pemeriksa. Sementara itu Libby dan Frederick (1990), menemukan fakta bahwa pengalaman dan kemampuan yang dimiliki oleh seorang auditor akan menuntun dia untuk menjelaskan temuan-temuan *audit*. Ini berarti karakteristik pengalaman auditor memberikan kontribusi yang cukup tinggi terhadap kemam-

puan auditor. Karena itu pula Libby dan Luft (1993), menegaskan bahwa determinasi utama dalam penilaian kinerja dalam lingkungan akuntansi adalah faktor pengetahuan tentang kemampuan, motivasi dan lingkungan

■ Tekanan Anggaran Waktu Audit dalam Penugasan Audit

Pada saat persaingan semakin ketat antar KAP, maka fenomena rebutan klien diantara akuntan publik sebenarnya sejak dulu telah mewarnai perdagangan jasa audit ini (Bernardi, 1994). Hal tersebut erat sekali hubungannya dengan *fee*. Seperti diketahui jasa *audit* yang diberikan oleh KAP tidak pernah ada tarif dasarnya, perhitungan *fee* hanya didasarkan atas negosiasi (Chan. *et.al*, 1993).

Dengan berbagai macam alternatif penentuan honor *audit* yang dinegosiasikan antara klien dengan kantor akuntan publik tidak jarang menimbulkan pengaruh-pengaruh bagi akuntan publik. Staf *audit* mempersepsikan bahwa anggaran waktu *audit* adalah sesuatu yang rutin dan ketat sehingga mereka mempraktikkan untuk bisa mencapainya (Kelly and Seiler, 1982; Cook and Kelley, 1988; Otley and Pierce, 1996).

Hasil penelitian oleh Kelly dan Margheim (2002), menemukan fakta bahwa ada hubungan antara partisipasi anggaran *auditor* senior dengan struktur pekerjaan, kesesuaian kerja dengan tekanan anggaran pada staf *auditor*. Mereka melihat hubungan partisipasi anggaran dalam penentuan anggaran dan alokasi waktu *audit* dapat menurunkan tingkat tekanan yang dialami oleh staf *auditor* cukup signifikan.

Survai yang dilakukan oleh Kelly, Margheim dan Pattison (1999), menunjukkan bahwa mereka melihat pengaruh perbedaan tekanan tenggat waktu (*deadline pressure*) versus tekanan anggaran waktu pada perilaku *auditor*. Mereka menemukan ada perubahan perilaku pada *auditor* ketika mendekati *deadline* waktu *audit* selesai. Yakni tingkat tekanan semakin tinggi untuk memenuhi pencapaian anggaran seperti yang teralokasi dalam *time budget*.

■ Perilaku Pelanggaran Etika dan Dilema Etika

Sebagai seorang profesional tentu persoalan-persoalan serta aktivitas yang dilakukannya tidak pernah terlepas dari persoalan dilematis. Suatu saat akuntan publik juga mengalami keadaan yang mengharuskan ia mengambil tindakan yang "benar" dan keputusan yang "bijak" (Dunfee and Donaldson, 1995).

Arens & Loebbecke (2000) menyatakan bahwa dilema etika adalah situasi yang dihadapi seseorang sehingga keputusan mengenai perilaku yang layak harus dibuat. Sehingga *auditor*, akuntan dan kalangan bisnis lainnya mengalami banyak dilema etika dalam karier bisnisnya. Hal tersebut jelas merupakan persoalan dilema etika bagi *auditor*. Belum lagi hubungan dengan kolega, supervisor misalnya, yang telah salah saji secara material untuk rekening pendapatan, karena mengejar bonus yang lebih besar merupakan dilema etika. Ada lagi dilema etika yang dihadapi ketika KAP berniat melanjutkan hubungan kembali dengan perusahaan yang tidak memiliki integritas dan kejujuran rendah.

Karena posisi akuntan publik dalam melaksanakan tugas profesinya cukup dilematis, maka akan banyak bersinggungan dengan persoalan-persoalan etika. Dilema etika merupakan persoalan yang cukup serius, terlebih bila dialami seorang profesional (Dreike and Moeckel, 1995), maka profesional yang bersangkutan harus mampu memahami dan mengendalikan dirinya terlebih dalam pengambilan keputusan etis (Douglas and Schwartz, 1999).

■ Ketaatan Auditor Independen Terhadap Etika Profesi

Dasar pikiran yang melandasi penyusunan kode etik setiap profesi adalah kebutuhan profesi tersebut akan kepercayaan masyarakat terhadap mutu jasa yang diserahkan oleh profesi, terlepas dari anggota yang menyerahkan jasa tersebut. Setiap profesi yang menjual jasanya kepada masyarakat memerlukan kepercayaan dari masyarakat yang dilayaninya. Umumnya masyarakat sangat awam mengenai pekerjaan yang dilakukan oleh profesi tersebut, karena kompleksnya pekerja-

an yang dilaksanakan oleh profesi. Agar profesi akuntan publik senantiasa mendapat kepercayaan masyarakat maka sebaiknya ia mampu menjaga hubungan antara Akuntan Publik dengan pihak-pihak yang berkepentingan dengan jasa profesionalnya (Hoesada, 1996).

■ Akuntabilitas Profesi Akuntan Publik

Seiring dengan perubahan peran dan tanggung jawab akuntan publik yang timbul dari berbagai perkembangan yang semakin cepat dan kompleks yang terjadi, telah diantisipasi oleh IAI dengan menerbitkan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) untuk menggantikan Norma Pemeriksaan Akuntan (NPA). Standar baru ini tidak hanya mengatur mengenai *auditor*, tetapi juga mengatur jasa lainnya seperti atestasi, kompilasi dan *review* (SPAP-IAI, 2000:001-5). Karenanya *auditor* independen juga bertanggungjawab terhadap profesinya, tanggungjawab untuk mematuhi standar yang diterima oleh para praktisi rekan seprofesinya sebagai salah satu wujud akuntabilitas profesi.

Akuntabilitas merupakan perwujudan kewajiban seseorang atau unit organisasi untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan dan pengendalian sumber daya dan pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepadanya dalam rangka pencapaian tujuan yang telah ditetapkan melalui media pertanggungjawaban secara periodik dan melaksanakan tugasnya dengan dilandasi oleh norma-norma dan standar profesinya (Goldberg, 1988)

Akuntabilitas proses dalam lembaga profesi dapat diwujudkan melalui pemberian pelayanan publik yang cepat, responsif dan berbiaya murah. Akuntabilitas program terkait dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah entitas tersebut telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal. Akuntabilitas kebijakan terkait dengan pertanggungjawaban entitas, terhadap kebijakan yang ditempuh entitas sebagai

pelaksana kepada "stake holder" (Langtry, 1994; Epstein, 1989; Falk, 1999)

Metode Penelitian

■ Variabel Penelitian dan Penelitiannya

1. Ketaatan pada standar profesi (Variabel Y)

Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen. Dalam instrumen tersebut terdapat 8 (delapan) pertanyaan berkaitan dengan ketaatan pada standar profesi. Respon dari responden direkam dengan skala *Likert* berskala 5, dari skor 1 sampai dengan skor 5.

2. Akuntabilitas profesi akuntan publik (Variabel Z)

Variabel akuntabilitas profesi akuntan publik diukur dengan menggunakan instrumen. Dalam instrumen tersebut terdapat 12 (dua belas) pertanyaan pernyataan yang berhubungan dengan akuntabilitas profesi akuntan publik. Misalnya bentuk-bentuk tanggung jawab seorang akuntan baik kepada profesi, kolega, masyarakat maupun klien. Variabel ini digali dengan 12 (dua belas) pertanyaan. Respon dari responden direkam dengan skala *Likert* berskala dimulai dari skor nilai 1 sampai dengan skor nilai 5. Sebelum menggunakan instrumen ini akan dilakukan *test retest*, dengan tujuan untuk meneliti keandalan instrumen yang digunakan. Test yang dilakukan adalah *internal validity* dan *internal consistency*, suplai instrumen ini selain akurat juga akan dalam merekam fenomena yang ada.

3. Etika profesi (Variabel X)

Dalam instrumen ini terdapat 8 (delapan) pertanyaan yang akan menggali dimensi independensi, dimensi integritas, dimensi kepentingan publik dan dimensi kerahasiaan serta dimensi etika, digali dengan 5 (lima) pertanyaan. Skala pengukuran variabel adalah *nominal*, sehingga yang diukur tidak hanya perbedaan subjek atau objek secara kualitatif melalui kategorisasi, menyatakan urutan preferensi, tetapi mengukur jarak antara pilihan yang satu dengan yang lain. Respon responden direkam dengan skala dengan jarak skala 1 sampai dengan

dan X_4 terhadap Y . Uji pengaruh ini dianalisis dengan model regresi. Pengaruh variabel ditentukan melalui koefisien jalur P_{YX_i} , $i = 1, 2, 3$, dan 4 digunakan model berikut:

$$Y = P_{YX_1}X_1 + P_{YX_2}X_2 + P_{YX_3}X_3 + P_{YX_4}X_4 + P_{Y\epsilon_1} \quad (3.2)$$

Untuk menguji hipotesis kedua dilakukan dengan menguji hipotesis berikut:

$$H_0 : P_{YX_i} = 0$$

$$H_1 : P_{YX_i} > 0$$

Nilai P_{YX_i} adalah nilai koefisien jalur yang ditaksir. Perhitungan taksiran koefisien jalur P_{YX} , dilakukan melalui analisis regresi multipel. Dalam hal ini penentuan koefisien jalur dilakukan dengan meregresikan variabel Y terhadap variabel X_1, X_2, X_3 , dan X_4 . Persamaan strukturalnya adalah :

$$Y = \beta_0 + \beta_1X_1 + \beta_2X_2 + \beta_3X_3 + \beta_4X_4 + \epsilon_1 \quad (3.3)$$

Koefisien-koefisien regresi β_i , $i = 0, 1, 2, 3$, dan 4 ditaksir melalui metode *ordinary least squares*. Koefisien-koefisien jalur adalah koefisien-koefisien regresi, setelah semua data untuk variabel X_1, X_2, X_3 dan X_4 , terlebih dahulu di-*standardized*.

3. Substruktur ketiga

Substruktur ketiga mengidentifikasi pengaruh antara variabel X_1, X_2, X_3, X_4 terhadap Z . Uji pengaruh ini dianalisis dengan uji regresi. Pengaruh variabel ditentukan melalui koefisien jalur P_{ZX_i} , $i = 1, 2, 3$ dan 4. Keterkaitan antar variabel dari persamaan struktural sebagai berikut :

$$Z = P_{ZX_1}X_1 + P_{ZX_2}X_2 + P_{ZX_3}X_3 + P_{ZX_4}X_4 + P_{Z\epsilon_2} \quad (3.4)$$

Uji hipotesis tentang pengaruh dari masing-masing variabel x_j terhadap Z (hipotesis ketiga) dilakukan dengan menguji hipotesis berikut :

$$H_0 : P_{ZX_i} = 0;$$

$$H_1 : P_{ZX_i} \neq 0$$

Nilai taksiran dari P_{YX_i} diperoleh dan dihitung berdasarkan pengamatan. Perhitungan koefisien jalur dengan pengujian hipotesisnya dapat dilakukan seperti pada substruktur kedua. Perhitungan dilakukan melalui persamaan regresi Z terhadap variabel X_1, X_2, X_3 dan X_4 . Koefisien-koefisien jalur adalah

koefisien-koefisien regresi setelah semua data dibakukan.

4. Struktur lengkap

Struktur lengkap mengidentifikasi pengaruh dari variabel X_1, X_2, X_3, X_4 dan Y terhadap Z sesuai dengan bunyi hipotesis empat. Pengaruh variabel ditentukan melalui koefisien jalur P_{ZX_i} dan P_{ZY} , $i = 1, 2, 3, 4$ dengan persamaan struktural berikut :

$$Z = P_{ZX_1}X_1 + P_{ZX_2}X_2 + P_{ZX_3}X_3 + P_{ZX_4}X_4 + P_{ZY}Y + P_{Z\epsilon_1} \quad (3.4)$$

Uji hipotesis pengaruh dari masing-masing variabel x_j terhadap Z (hipotesis keempat) dilakukan dengan menguji hipotesis berikut:

$$H_0 : P_{ZX_j} = 0;$$

$$H_1 : P_{ZX_j} > 0 \quad \text{untuk } j = 1, 2, 3, 4$$

$$H_0 : P_{ZY} = 0;$$

$$H_1 : P_{ZY} > 0$$

Nilai taksiran dari P_{ZX_i} dan P_{ZY} diperoleh atau dihitung berdasarkan data pengamatan. Perhitungan koefisien jalur dengan pengujian hipotesis keempat dilakukan dengan cara yang sama seperti substruktur kedua dan substruktur ketiga. Perhitungannya dilakukan melalui persamaan regresi Z terhadap variabel X_1, X_2, X_3, X_4 dan Y . Taksiran koefisien-koefisien jalur adalah koefisien-koefisien regresi yang telah dibakukan (*standardized*).

Hasil dan Pembahasan

1. Pembahasan hasil pengujian hipotesis pertama

Hasil pengujian menunjukkan bahwa, variabel yang memiliki tingkat korelasi positif dan erat adalah variabel etika profesi dan pengalaman. Korelasi yang terjadi disebabkan karena kode etik sangat erat kaitannya dengan tingkah laku profesional *auditor* independen. Hal tersebut terkait pula dengan standar *audit* yang berisi 3 standar umum, 3 standar pekerjaan lapangan dan 4 standar pelaporan. Dalam standar umum tersebut diatur tentang kompetensi, *due professional care*, perencanaan dan pengawasan serta keseksamaan dan kecermatan dalam melakukan *audit*.

Kompetensi secara lengkap dalam standar umum pertama dinyatakan

bahwa "*audit* harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai *auditor*". Dengan demikian, standar tersebut dapat dihubungkan dengan kode etik, yaitu "kompetensi dan kehati-hatian profesional". Kehati-hatian profesional mengharuskan anggota untuk memenuhi tanggung jawab profesionalnya dengan kompetensi dan ketekunan. Hal ini mengandung arti bahwa anggota mempunyai kewajiban untuk melaksanakan jasa profesional dengan sebaik-baiknya sesuai dengan kemampuannya, demi kepentingan pengguna jasa dan konsisten dengan tanggung jawab profesi kepada publik (Kode Etik IAI, Prinsip Kelima, 01).

Sedangkan kompetensi, anggota harus melaksanakan pekerjaannya secara profesional, dengan melalui pendidikan, pelatihan dan selalu melakukan pengembangan diri seiring dengan perkembangan profesi akuntan. Apabila akuntan publik telah memiliki pengalaman yang cukup panjang dan lama dalam bidang auditing maka pengalaman tersebut akan menuntunnya untuk bisa lebih berhati-hati dengan kecermatan yang tinggi. Lain halnya apabila akuntan publik yang telah berpengalaman, menggunakan pengalamannya untuk sesuatu yang negatif, terlebih dalam penyimpangan terhadap ketaatan pada aturan atau standar profesi.

Untuk menjaga hal tersebut, maka ada pula upaya yang dilakukan oleh IAI berkenaan dengan kompetensi, dimulai awal tahun 1997 berdasarkan SK Menkeu No. 043/KMK.017/1997 dan SK Menkeu No. 470/KMK.017/1999, disyaratkan wajib mengikuti program pendidikan dan pelatihan berkelanjutan (PPL) yang dalam jangka waktu 3 tahun, harus mencapai 120 SKP, apabila tidak memenuhi syarat tersebut, maka akan mendapat sanksi pembekuan dan pencabutan izin akuntan atau KAP-nya.

Apabila itu benar-benar diterapkan maka usaha untuk meningkatkan kompetensi anggota IAI dalam menghadapi perubahan yang sangat cepat karena tegas-tegas dinyatakan dalam kode etik IAI, kompetensi harus dipelihara dan dijaga melalui komitmen

untuk belajar dan melakukan peningkatan profesional secara berkesinambungan selama kehidupan profesional anggota, yang salah satunya adalah Akuntan Publik (*Auditor Independen*), akan dapat terwujud.

Due professional care, tercermin dalam Kode etik IAI (prinsip pertama) tentang tanggung jawab profesi, yaitu dalam melaksanakan tanggung jawabnya sebagai profesional, setiap anggota harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang dilakukannya, Kode Etik IAI (prinsip ketujuh) mengenai perilaku profesional, yaitu setiap anggota harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.

Dalam kaitannya dengan tanggung jawab bagi anggota IAI yang berprofesi sebagai *auditor independen*, mereka mempunyai tanggung jawab atas opininya, tanggung jawab terhadap profesi, yaitu tanggung jawab untuk mematuhi standar *auditing*, PABU dan Kode Etik Akuntan Indonesia, tanggung jawab akuntan publik kepada klien, tanggung jawab untuk mengemukakan kecurangan, tanggung jawab akuntan publik kepada pihak ketiga dan tanggung jawab kepada pihak ketiga atas kecurangan yang tidak ditemukan.

Tidak kalah pentingnya independensi *auditor* harus dipertahankan dalam melakukan *audit*, baik independensi *in fact* maupun *in appearance*. Karena adanya berbagai kepentingan, maka sikap independensi *auditor independen* sangat diperlukan untuk meningkatkan profesionalnya. Penggunaan kemahiran profesional *auditor* secara cermat dan seksama dilakukan baik dari tahap perencanaan *audit*, pelaksanaan *audit* sampai pada tahap pelaporan.

Dengan ditunjukkan besar koefisien korelasi yang terjadi antara variabel etika profesi dengan variabel pengalaman, dapat dikatakan memiliki hubungan yang tinggi, yakni sebesar 0,717. Jika dilihat kembali adanya korelasi antara variabel etika profesi dengan tekanan anggaran waktu *audit* sebesar -0,076, dapat diartikan bahwa akuntan publik berusaha seoptimal mungkin untuk menerapkan

etika profesinya dalam pelaksanaan tugas profesionalnya, dan berkorelasi negatif dengan tekanan anggaran waktu *audit*. Korelasi yang terjadi itu sangat kecil hanya 0,07.

Akan halnya korelasi yang terjadi antara variabel etika profesi dengan pemahaman dilema etika, juga menunjukkan koefisien -0,135, termasuk kategori rendah. Dapat juga dipahami bahwa etika profesi yang diterapkan semakin baik, maka berkorelasi negatif dengan pemahaman dilema etikanya.

2. Pembahasan hasil pengujian hipotesis kedua

Hasil pengujian menunjukkan bahwa pengaruh etika profesi (X_1) secara langsung terhadap ketaatan pada standar profesi (Y) signifikan dan cukup besar yakni sebesar 36%. Hal ini disebabkan antara lain oleh:

- Etika profesi yang dipraktikkan serta dipahami oleh para akuntan publik, seperti respon terhadap independensi, kontrak jangka panjang antara KAP dengan klien, *fee* yang diterima diluar kewajaran, hubungan istimewa, hubungan finansial dan famili, integritas, mempertahankan fakta independen dan menghindari keadaan yang dapat menyebabkan pihak luar meragukan independensinya, kerahasiaan dan kejujuran cukup memadai.
- Anggota IAI yang berpraktik sebagai akuntan publik bertanggungjawab untuk mematuhi pasal-pasal yang tercantum dalam Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia. Kewajiban untuk mematuhi kode etik ini tidak terbatas pada akuntan yang menjadi anggota IAI saja, tetapi meliputi pula semua orang yang bekerja dalam praktik profesi akuntan publiknya.
- Independensi dalam diri akuntan yang berupa kejujuran dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang dijumpainya dalam penugasannya. Aspek independensi ini disebut dengan istilah *independence in fact*. Independensi dipandang dari sudut pandangan pihak lain yang mengetahui informasi yang bersangkutan dengan diri akuntan. Aspek independen ini disebut

dengan istilah *perceived independence* atau *independence in appearance*. Independensi dipandang dari sudut keahliannya. Seseorang dapat mempertimbangkan fakta dengan baik jika ia mempunyai keahlian mengenai pemeriksaan fakta tersebut.

Demikian pula apabila dilihat dari hasil pengujian ketaatan pada standar profesi yang dipengaruhi oleh etika profesi bersama-sama dengan pengalaman, besarnya mencapai 27,90%. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa pengalaman akuntan dalam melakukan *audit* akan meningkatkan keahliannya yang berhubungan dengan profesi akuntansi yang diperlukan dalam *auditing*. Karena itu, pengetahuan dan pengalaman merupakan suatu komponen yang sangat penting dalam tugas-tugas yang dilaksanakan oleh seorang akuntan, terlebih jika dikaitkan antara ketaatan seorang akuntan publik yang ditunjang dengan pengalaman yang memadai.

Masing-masing variabel bebas memiliki pengaruh secara langsung terhadap ketaatan pada standar profesi (Y) untuk etika profesi (X_1) sebesar 36%, pengalaman (X_2) sebesar 10,4%, tekanan anggaran waktu audit (X_3) sebesar 9,60%, dan pemahaman dilema etika (X_4) sebesar 5,92%. Kemampuan menjelaskan seluruh variabel bebas, yaitu: etika profesi (X_1), pengalaman (X_2), tekanan anggaran waktu audit (X_3), dan pemahaman dilema etika (X_4), terhadap variabel ketaatan pada standar profesi (Y) adalah sebesar 73,5%. Dengan demikian besarnya kontribusi variabel lain yang tidak diteliti dalam menjelaskan variabel ketaatan pada standar profesi (Y) sebesar 26,5%.

Dari hasil pengujian hipotesis 1 dapat juga dikatakan bahwa, akuntan publik menyadari bahwa keterikatan dan ketergantungan akuntan publik memberikan konsekuensi pada diri akuntan publik itu untuk menjaga jarak dan bebas dari kepentingan klien baik manajemen maupun pemilik. Karena bagaimanapun juga ketakberpihakan atau bebasnya kepentingan akuntan publik dari manajemen akan memberikan konsekuensi

positif bagi dirinya, paling tidak akuntan publik akan merasa lebih leluasa melakukan pemeriksaan auditan kepada kliennya tanpa ada rasa harus menuruti atau didikte oleh klien (dari pihak manajemen maupun pemilik).

Indikator lain dari etika profesi yang dapat mengganggu independensi adalah kontrak jangka panjang antara KAP dengan Klien akan mengganggu independensi. Adanya kontrak jangka panjang antara KAP dengan klien akan mengganggu independensi akuntan publik. Sebab secara tidak langsung akan adanya kebutuhan ketergantungan secara tersembunyi dibalik kontrak kerja yang disepakati antara klien pengguna jasa KAP dengan manajemen KAP, bahkan akuntan publiknya sebagai *auditor*. Karena itu, sifat dari penugasan yang disepakati selalu dievaluasi dalam kerangka pengendalian independensi akuntan publik dan mengikuti regulasi pemerintah yang mengatur rotasi penentuan kantor akuntan publik oleh klien.

Fee yang diterima sangat besar (diluar kewajaran) dari klien akan mempengaruhi independensi, berarti pula ada semacam kekhawatiran dari akuntan publik, apabila klien memberikan *fee* yang cukup besar, apalagi diluar kewajaran, akan bisa berpengaruh terhadap independensi yang dimiliki akuntan. Sebab, secara wajar nilai dari penugasan dibidang *auditing* bagi seorang akuntan publik atau KAP akan ditentukan oleh faktor-faktor yang langsung berkaitan dengan penugasannya. Misal, lamanya waktu pemeriksaan, ruang lingkup, tingkat resiko dan jenis penugasannya. Apalagi kalau pihak klien atau manajemen dengan pemberian tersebut memiliki maksud-maksud tertentu menjadikan kekhawatiran tersendiri bagi akuntan publik.

Akuntan publik ditunjuk menjadi salah seorang direktur pada perusahaan klien yang sedang *diaudit*. Pada posisi ini seorang akuntan publik sah-sah saja untuk ditunjuk menjadi salah seorang direktur pada perusahaan klien yang sedang *diaudit*, namun sebagian besar anggapan responden dalam penelitian ini meragukan keindependensian akuntan publik dan bahkan dapat

menurunkan independensinya.

Adanya hubungan finansial dan famili antara akuntan publik dengan klien mempengaruhi independensi. Memang pada hakikatnya seseorang akan lebih condong memberikan perhatian dan keberpihakan apabila ada motif-motif finansial, terlebih motif tersebut masih ada hubungan famili. Karena itu sejauh mungkin akuntan publik menjaga jarak dengan pihak famili, apalagi yang kebetulan memiliki penugasan pada perusahaan klien tersebut.

Akuntan publik harus selalu mempertahankan fakta independen dan menghindari keadaan yang dapat menyebabkan pihak luar meragukan independensinya. Dapatlah diberikan penjelasan bahwa, akuntan publik dalam melaksanakan penugasan profesinya maka hal-hal yang menonjolkan fakta independenlah yang didahulukan baik *independence in appearance* maupun *independence in fact*. Selain itu pula akuntan publik sejauh mungkin menghindari keadaan yang menyebabkan pihak luar meragukan independensinya. Misalnya saja tidak terang-terangan ikut dalam acara khusus makan siang dengan klien, hal itu jelas akan diragukan oleh pihak luar.

Seperti telah disebutkan dimuka, Kode Etik Akuntan Indonesia tidak hanya mengikat akuntan publik yang menjadi anggota IAI saja, namun akuntan publik berkewajiban untuk menyadarkan orang lain yang bekerja padanya untuk mematuhi pasal-pasal Kode Etik Akuntan Indonesia. Jika dalam menjalankan pemeriksaannya akuntan publik memerlukan tenaga ahli lain (selain ahli akuntansi dan pemeriksaan akuntan), ia tetap bertanggungjawab atas hasil pekerjaan ahli tersebut.

Pasal 16 mengatur atas tidak boleh menerima pekerjaan kecuali ia atau kantornya dapat diharapkan mampu menyelesaikan pekerjaan tersebut dengan kompetensi profesional. Akuntan publik dapat dikatakan memiliki kompetensi profesional jika ia melaksanakan pekerjaan pemeriksaannya sesuai dengan norma pemeriksaan akuntan (standar profesional akuntan publik). Jika akuntan publik membutuhkan tanda tangan terhadap hasil

pekerjaan yang tidak berkaitan dengan pelaksanaan pemeriksaan yang sesuai dengan norma pemeriksaan akuntan, ia berkewajiban menjelaskan untuk tujuan apa pembubuhan tanda tangan tersebut dilakukan (pasal 17 ayat 2).

Akuntan Publik dituntut untuk melakukan segala tindakan dengan jujur dan berterus terang tanpa harus mengorbankan rahasia penerima jasa. Disamping itu pula tidak diperkenalkannya kejujuran itu lalu mengorbankan rahasia penerima jasa. Karena tuntutan untuk *transparansi* sudah selayaknya dijunjung oleh akuntan publik selain demi kepentingan publik. Akuntan secara intelektual harus jujur dan secara intrinsik merupakan masalah mutu pribadi. Dalam arti ia memiliki dasar jujur dan lagi pula ukuran mutu seseorang adalah pada nilai kejujuran dan secara intrinsik melekat mutu pribadi akuntan publik.

Temuan ini sesuai dengan teori yang dikemukakan Arens dan Loebbecke (2000) tentang prinsip-prinsip etika Belkaoui (1992) dan Francis (1990) tentang nilai etika akuntansi, yang menunjukkan semakin meningkatnya perhatian akan pentingnya penerapan etika dalam dunia akuntansi pada khususnya dan dunia bisnis pada umumnya. Demikian pula yang lebih dekat lagi dengan standar etika bagi akuntan publik yang berpraktik di Indonesia adalah Prinsip-prinsip etika profesi IAI, yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia.

Anggota KAP wajib melakukan pemberian jasa profesi dengan kecermatan dan keseksamaan profesi. Jawaban responden yang dominan adalah setuju bahwa akuntan publik wajib memberikan jasa profesinya dengan kecermatan dan keseksamaan profesi karena ukuran mutu kantor akuntan publik adalah profesi yang diutamakan dalam arti apabila tidak cermat dan seksama maka penilaian masyarakat pemakai akan menurun. Selain itu pula disadari kepuasan klien juga akan dipengaruhi oleh kinerja profesi yang ditampilkan oleh akuntan publik.

Seorang akuntan publik sudah seharusnya dibekali dengan tingkat pendidikan yang memadai dan peng

alaman praktek. Mengingat besarnya ruang lingkup dan tugas profesi yang diembannya, terlebih lagi tuntutan kemampuan dan reputasi profesi harus ditunjang pengalaman praktek yang tinggi dan lebih *ability* secara individual dan kelembagaan. Setidaknya pendidikan dan pengalaman itu akan mengurangi tingkat kesalahan yang dilakukannya.

Disamping itu pula akuntan publik dituntut memiliki kualifikasi teknis dan berpengalaman dalam bidang industri yang digeluti kliennya. maka sudah seharusnya akuntan publik itu memiliki kualifikasi teknis dan berpengalaman (kompetensi) terlebih penguasaan terhadap lingkungan kerja dan lingkup objek penugasannya di bidang industri klien misalnya.

Davis (1996) menyatakan bahwa auditor yang berpengalaman juga memperlihatkan tingkat selektif yang lebih tinggi terhadap informasi yang relevan. Dengan memakai subyek analisis keuangan, Whitecotton (1996) mengungkapkan bahwa pengalaman memiliki dampak positif terhadap ketelitian. Analisis keuangan yang berpengalaman memiliki daya (komponen ketelitian *forecast*) yang lebih baik dan penyebaran (komponen ketelitian *forecast*) yang lebih rendah daripada yang belum berpengalaman. Dalam meminimalisir adanya kesalahan-kesalahan ingatan (*memory errors*) bagi auditor pada saat penugasan audit maka pengalaman juga memberikan pengaruh cukup baik (Moeckel, 1990).

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Bonner dan Lewis (1990), dalam penelitiannya menemukan bahwa auditor itu memiliki kecakapan spesifik selain yang diharuskan oleh standar tetapi juga auditor ditempa oleh pengalaman, sehingga dimensi-dimensi yang secara kualitatif dimilikinya adalah pengalaman audit. Disamping itu pula akuntan memiliki kepekaan dalam mendeteksi bentuk-bentuk praktek kecurangan yang dilakukan oleh perusahaan klien.

Demikian pula Bonner (1990), dalam penelitiannya ia menemukan pengaruh pengalaman dalam auditing, yang berkaitan dengan peran penugasan terhadap penugasan spesifik yang

ditugaskan pada auditor. Temuan ini mendorong KAP untuk memberikan porsi yang cukup bagi auditor untuk dilatih atau diberikan jam terbang yang memadai sehingga ia bisa lebih terlatih dan pengalaman. Akuntan publik dituntut memiliki kualifikasi teknis dan berpengalaman dalam bidang industri yang digeluti kliennya. maka sudah seharusnya akuntan Publik itu memiliki kualifikasi teknis dan berpengalaman (kompetensi) terlebih penguasaan terhadap lingkungan kerja dan lingkup objek penugasannya di bidang industri klien.

Sebagai konsekuensi profesi maka akuntan publik dalam menghadapi penugasan tentu saja ada hal-hal yang tidak ia kuasai sepenuhnya sehingga diperlukan pertimbangan dan *judgement* dari ahli lain maka ia perlu mengupayakannya atau mengalihkan pekerjaannya. Dengan demikian akuntan dapat dipandang bekerjanya bisa lebih profesi. Penelitian yang dilakukan oleh Colbert (1989) juga mengungkapkan hal-hal yang berkaitan dengan pengaruh dari pengalaman *judgement* auditor terhadap kemampuan auditor dalam kecermatan dan keseksamaan profesi.

Berkaitan dengan pengalaman yang dimiliki akuntan maka akuntan publik yang memiliki waktu dan lamanya bekerja di KAP akan mempengaruhi pengalaman kerja akuntan tersebut. Disini berarti akuntan publik bisa lebih berpengalaman dengan memiliki jam praktek yang lama.

Pengalaman ini juga berkaitan dengan kecakapan profesional yang dimiliki akuntan publik, managing partner, senior maupun anggota KAP. Seperti diatur dalam pasal 15, 16, 17 dan 18 mengatur kompetensi dan standar teknis pelaksanaan pekerjaan akuntan. Dalam pasal 15 diatur mengenai kewajiban akuntan publik untuk menjelaskan kepada staff dan ahli lainnya yang bekerja padanya mengenai keterikatan mereka pada Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia.

3. Pembahasan hasil pengujian hipotesis ketiga

Berdasarkan hasil pengujian yang telah dilakukan untuk hipotesis ketiga pada penjabaran diatas, dari variabel

etika profesi, pengalaman, tekanan anggaran waktu audit dan pemahaman dilema etika terhadap akuntabilitas profesi akuntan publik. Maka masing-masing variabel bebas itu memiliki pengaruh atau kemampuan menjelaskan : etika profesi (X_1) sebesar 20,52%, pengalaman (X_2) sebesar 1,254%, tekanan anggaran waktu audit (X_3) sebesar 4,53%, pemahaman dilema etika (X_4) sebesar 4,57% terhadap variabel akuntabilitas profesi akuntan publik (Z).

Sedangkan bila kita melihat kemampuan menjelaskan seluruh variabel bebas; etika profesi (X_1), pengalaman (X_2), tekanan anggaran waktu audit (X_3), dan pemahaman dilema etika (X_4) terhadap variabel akuntabilitas profesi akuntan publik (Z) dengan R^2 sebesar 35,3%. maka besarnya kontribusi variabel lain yang tidak diteliti dalam menjelaskan variabel dependen akuntabilitas profesi akuntan publik (Y) adalah sebesar $(100\% - 35,3\%) = 64,7\%$. Hal ini karena yang memiliki pengaruh signifikan hanya variabel etika profesi, pemahaman dilema etika dan tekanan anggaran waktu audit.

Akuntabilitas profesi akuntan publik dipengaruhi oleh variabel etika profesi dan pengaruhnya signifikan. Dapat ditunjukkan disini bahwa akuntan publik bertanggung jawab untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai tentang laporan keuangan bebas dari salah saji material. Bentuk akuntabilitas profesi ini menunjukkan bukti profesionalisme akuntan publik sehingga dia tidak ragu-ragu dalam melaksanakan audit mulai perencanaan audit sampai terbitnya opini bagi laporan keuangan yang diaudit tersebut.

Akuntan publik independen juga bertanggungjawab terhadap profesinya. Hal ini memberikan makna yang mendalam, karena bentuk tanggungjawab terhadap profesi disamping akuntan publik memenuhi syarat seperti yang diisyaratkan dalam standar auditing juga melekat berbagai bentuk konsekuensi logis sebagai auditor independen.

Perwujudan sifat netral/independen

dari seorang akuntan dalam menyiapkan laporan keuangan, misalnya ini adalah suatu indikasi bahwa prinsip, prosedur dan teknik-teknik akuntansi harus fair, tidak bias dan tidak parsial dalam arti bahwa akuntan sebagai penyedia informasi harus beritikad baik dan menggunakan etika bisnis dan kebijakan akuntansi yang baik dalam menyajikan, memproduksi dan memeriksa (auditing) informasi akuntansi.

Akuntan Publik memiliki keharusan untuk menjunjung tinggi dalam bentuk apapun hal yang benar dan adil. Ini dapat dimaknai bahwa dalam melaksanakan peranannya, seorang akuntan publik tidak hanya menghadapi aturan-aturan perilaku normal, tetapi juga nilai-nilai moralitas yang diciptakan oleh lingkungannya. Sehingga ia dapat membedakan antara yang baik dengan yang buruk dan yang benar dengan yang salah dan akan menjunjung segala sesuatu yang benar dan adil.

Dalam memelihara citra profesi anggota KAP wajib dengan tidak melakukan perkataan dan perbuatan yang dapat merusak reputasi rekan seprofesi. Citra profesi dibutuhkan sebagai alasan yang mendasari diperlukannya perilaku profesional yang tinggi pada setiap profesi. Juga citra profesi adalah kebutuhan pada kepercayaan publik terhadap kualitas jasa yang diberikan profesi terlepas dari yang dilakukan secara perorangan. Kepercayaan masyarakat terhadap kualitas jasa profesional akan meningkat, jika profesi mewujudkan standar yang tinggi dan memenuhi semua kebutuhan.

Demikian pula akuntan publik tidak diperkenankan melakukan tindakan dan/atau mengucapkan perkataan yang mencemarkan profesi. Tindakan dan/atau mengucapkan perkataan yang mencemarkan profesi memiliki dampak yang luar biasa karena sebagai sebuah profesi maka tentunya dijunjung tinggi nilai-nilai luhur etis, etika profesi dan nilai-nilai berlandaskan moral agama.

Sebagai anggota IAI yang berpraktik sebagai akuntan publik bertanggung jawab untuk mematuhi pasal-pasal yang tercantum dalam Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia. Kewajiban untuk

mematuhi kode etik ini tidak terbatas pada akuntan yang menjadi anggota IAI saja, tetapi meliputi pula semua orang yang bekerja dalam praktik profesi akuntan publiknya, seperti karyawan, partner, dan staff akuntan. Anggota KAP harus menghindari melakukan konspirasi bersama klien, contoh nasehat profesional atas skema pajak kepada klien. Dalam situasi dan kondisi apapun anggota akan tetap terikat dengan kode etik profesi. Selain itu pula anggota KAP juga tidak diperkenankan membiarkan pihak lain melaksanakan pekerjaan atas namanya yang melanggar kode etik profesi.

Anggota KAP yang melakukan *review* suatu praktik sesama anggota sehubungan dengan pembelian atau penggabungan yang akan terjadi dilarang memanfaatkan untuk kepentingan sendiri ataupun mengungkapkan informasi klien yang rahasia yang diketahuinya. Prinsip kerahasiaan klien harus tetap dijaga. Karena integritas yang dimiliki oleh Akuntan Publik dalam melakukan *review* suatu praktik sesama anggota sehubungan dengan pembelian atau penggabungan yang akan terjadi dilarang memanfaatkan untuk kepentingan sendiri ataupun mengungkapkan informasi klien yang rahasia yang diketahuinya. Dalam etika profesi disyaratkan pula untuk memelihara dan meningkatkan kepercayaan publik, setiap anggota harus memenuhi tanggung jawab profesi dengan integritas setinggi mungkin.

Akuntabilitas profesi akuntan publik dipengaruhi oleh variabel pemahaman dilema etika dan pengaruhnya signifikan. Akuntabilitas profesi bagi akuntan publik juga dapat dipengaruhi oleh variabel pemahaman dilema etika yang memadai. Dapat dilihat disini, antara lain kemungkinan munculnya ancaman dari klien untuk mencari auditor baru kalau perusahaannya tidak memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian. Suatu situasi yang dilematis ketika adanya "ancaman" dari klien untuk mencari akuntan publik/auditor baru kalau perusahaannya tidak memperoleh opini Wajar Tanpa Pengecualian. Sebagai akuntan publik, akan sangat memahami keadaan tersebut karenanya yang perlu dilakukan

adalah selain menjaga mutu audit dengan pengendalian mutu dan reputasi maka diperlukan pula integritas sebagai akuntan publik. Demikian pula secara tidak langsung citra profesi dalam Prinsip Fundamental Kode Etik Akuntan Profesional dipenuhi dengan selanjutnya menjaga reputasi sesuai tuntutan profesi dan kemampuannya untuk memenuhi kepentingan publik.

Selain variabel etika profesi pemahaman adanya dilema etika pada profesi akuntan publik juga memberikan pengaruh, seperti penyelia (supervisor) auditor yang telah lebih saji nilai pendapatan departemen secara material untuk mendapatkan bonus yang lebih besar. Hal tersebut diatas, akuntan publik sangat memahami, karena penilaian prestasi berupa bonus kepada seorang penyelia (supervisor) auditor diukur dari besarnya pendapatan di departemen yang menjadi tanggungjawabnya tetapi besar pendapatn itu memang benar benar merupakan yang riil terjadi dengan tidak melakukan kecurangan dan perbohongan.

Kantor Akuntan Publik tidak melanjutkan kontrak kerjanya kepada perusahaan klien karena telah mengetahui klien tidak memiliki integritas jujur merupakan dilema etika yang harus dipahami. Karena hal tersebut menyangkut integritas dari perusahaan klien, maka akan membawa konsekuensi bagi KAP bisa saja tidak melanjutkan kontrak kerjanya dengan perusahaan klien, karena alasan-alasan yang diterangkan secara jelas.

Hal dilematis yang juga semestinya dipahami oleh akuntan publik, setiap anggota KAP tidak diperkenankan mendapatkan klien dengan cara menawarkan *fee* yang dapat merusak citra profesi. Sangat disadari bahwa meskipun sebagian besar pendapatan jasa KAP diperoleh dari jasa audit tetapi untuk mendapatkan klien tidak dengan harga yang murah sehingga citra profesi dipertaruhkan.

Adanya hak-hak istimewa kekhawatiran munculnya penyalahgunaan wewenang oleh akuntan publik berkaitan dengan tugas yang diembannya dalam tugas profesi. Ada kekhawatiran yang berkenaan dengan hak

istimewa yang dimiliki oleh akuntan publik, Karena dalam tugas profesionalnya sangat dimungkinkan akuntan publik memiliki akses-akses langsung ke perusahaan klien sehingga muncul penyalahgunaan wewenang yang dilakukan oleh akuntan publik.

Pemberian jasa profesional selain audit pada klien, maka tindakan ini mengandung risiko yang tidak ringan, sehingga ada potensi munculnya dilema etika bagi akuntan publik. Akuntan publik sangat mengerti keadaan tersebut diatas sangat dimungkinkan maka pemberian jasa profesional selain audit pada klien, maka tindakan ini mengandung risiko yang tidak ringan dari sisi klien maupun dan dilema etika bagi akuntan publik.

Akuntabilitas profesi yang dapat merusak citra profesi adalah penentuan *fee* profesional tanpa mempertimbangkan struktur biaya KAP yang bersangkutan yang diterapkan untuk setiap entitas atau unit usaha dan atau jauh di bawah kewajaran atau cuma-cuma. Penentuan *fee* profesional seharusnya mempertimbangkan struktur biaya KAP yang bersangkutan untuk penugasan yang diterapkan untuk setiap entitas atau unit usaha akan berbeda-beda.

Hasil penelitian survai pada akuntan publik yang berpraktik di Jawa Timur ini menunjukkan fakta bahwa banyak faktor-faktor selain variabel etika profesi, pengalaman, tekanan anggaran waktu *audit* dan pemahaman dilema etika sebagai karakteristik pribadi akuntan publik yang mempengaruhi akuntabilitas profesi akuntan publik.

Dengan memperhatikan pengaruh variabel tekanan anggaran waktu *audit*, seperti perencanaan pemeriksaan / auditan ruang lingkup pemeriksaan menjadi determinan utama, anggaran waktu yang optimal, tekanan anggaran *audit*, anggaran biaya dan waktu yang sempit, meningkatnya keketatan anggaran dan waktu *audit*, faktor program *audit*, tekanan alokasi waktu *audit* yang terbatas, yang mempengaruhi pencapaian kualitas audit maupun sasaran *audit*. Serta tekanan waktu dalam *audit* akan mempengaruhi tingkat kecepatan penyelesaian waktu audit. Aspek-aspek tersebut ikut mempengaruhi akuntabilitas profesi akuntan publik.

Hasil-hasil yang diuraikan tersebut ada yang sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Braun (2000), Cook, and Kelley(1988), dan Houston (1999). Karena itu pula Libby dan Luft (1993), menegaskan bahwa determinasi utama dalam penilaian kinerja dalam lingkungan akuntansi adalah faktor pengetahuan tentang kemampuan, motivasi dan lingkungan. Sesuai pula dengan salah satu hasil penelitian yang dilakukan oleh Kelly dan Margheim (2002), menemukan fakta bahwa ada hubungan antara Partisipasi anggaran *auditor* senior dengan struktur pekerjaan, kesesuaian kerja dengan tekanan anggaran pada staf *auditor*. Mereka melihat hubungan partisipasi anggaran dalam penentuan anggaran dan alokasi waktu audit dapat menurunkan tingkat tekanan yang dialami oleh staf *auditor* cukup signifikan.

4. Pembahasan hasil pengujian hipotesis keempat

Berdasarkan hasil pengujian yang telah dilakukan untuk hipotesis keempat pada penjabaran diatas, dari variabel etika profesi, pengalaman, tekanan anggaran waktu *audit*, pemahaman dilema etika dan ketaatan pada standar profesi terhadap akuntabilitas profesi akuntan publik. Maka masing-masing variabel itu memiliki pengaruh atau kemampuan menjelaskan: etika profesi (X_1) sebesar 6,2%, pengalaman (X_2) sebesar 0,004%, tekanan anggaran waktu *audit* (X_3) sebesar 6,10%, pemahaman dilema etika (X_4) sebesar 3,53% dan ketaatan pada standar profesi (Y) sebesar 11,62% terhadap variabel akuntabilitas profesi akuntan publik (Z).

Sedangkan bila kita melihat kemampuan menjelaskan seluruh variabel bebas: etika profesi (X1), pengalaman(X2), tekanan anggaran waktu *audit* (X3), pemahaman dilema etika (X4) dan ketaatan pada standar profesi (Y) terhadap variabel akuntabilitas profesi akuntan publik (Z) dengan R^2 sebesar 38,3%, maka besarnya kontribusi variabel lain yang tidak diteliti dalam menjelaskan variabel dependen akuntabilitas profesi akuntan publik (Y) adalah sebesar 61,7%. Hal ini karena yang memiliki pengaruh signifikan hanya variabel tekanan anggaran waktu *audit*,

pemahaman dilema etika dan ketaatan pada standar profesi.

Hasil tersebut menunjukkan suatu fakta bahwa, banyak variabel yang juga ikut mempengaruhi akuntabilitas profesi akuntan publik. Hasil penelitian ini sejalan atau sesuai dengan teori yang dikemukakan Brenda Porter, *et al* (2003) dan Arens dan Loebbecke (2003), bahwa pemeriksaan harus tetap mempertahankan kebebasan dalam sikap mental, terutama dalam hubungannya dengan perusahaan klien atau entitas yang diaudit dalam tugas pemeriksaan yang dilakukannya. Ia harus bebas dari segala kepentingan terhadap perusahaan dan laporan yang dibuatnya. Arens dan Loebbecke (2003) juga menyatakan secara tegas bahwa independensi merupakan hal yang unik di dalam profesi akuntan publik. Akuntan publik dituntut untuk memenuhi keinginan kliennya, karena klienlah yang membayar *fee* audit kepada akuntan tersebut, di sisi lain akuntan publik harus independen dari klien (pihak manajemen maupun pemilik).

Penelitian ini relevan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Goldberg (1988), menemukan temuan bahwa akuntan harus "akuntabel" dalam arti nilai-nilai tanggungjawab yang melekat pada profesi akuntan dapat secara terukur mampu mengurangi kepentingan-kepentingan yang secara tidak langsung mengganggu profesi akuntan itu sendiri. Kelley and Seiler (1982) juga menemukan adanya *stress* bagi akuntan publik yang dikaitkan dengan *budget*. Disamping itu pula adanya relevansi dengan penelitian yang dilakukan oleh Kermis and Mahapatra. (1985), McDaniel (1990) dan McNair (1987).

Beberapa hal yang menunjukkan ketaatan pada standar profesi memberikan pengaruh pada akuntabilitas profesi akuntan publik adalah: akuntan publik independen bertanggungjawab untuk mematuhi standar *auditing* yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Karena kepatuhan pada standar *auditing* untuk penugasan profesinya akan berdampak pada bentuk tanggung jawab pada profesinya.

Kantor Akuntan Publik harus mematuhi standar *auditing* yang

ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dalam pelaksanaan *audit*. Kantor Akuntan Publikpun secara *mandatory* sebagai keharusan untuk menunjukkan kepatuhannya terhadap standar *auditing* yang ditetapkan oleh IAI. Karena bagaimanapun juga dalam operasional KAP dalam lingkup *audit* tidak bisa terlepas dari ketentuan standar badan *regulator* yakni IAI, sehingga bagi para pemakai akan ada jaminan bahwa KAP yang bersangkutan dalam pelaksanaan tugas profesionalnya telah memenuhi ketentuan IAI.

Kantor Akuntan Publik membuat kebijakan dan pengendalian mutu untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian penugasan *audit* dengan standar *auditing* yang ditetapkan IAI. Kebijakan pengendalian mutu sebagai salah satu bentuk upaya menjaga kualitas *audit* juga dimaksudkan memberikan kepercayaan kepada para pemakai jasa KAP agar tidak ragu dalam menggunakan jasa KAP tersebut, apabila KAP tidak memiliki kebijakan pengendalian mutu, maka dianggap tidak memiliki itikad baik untuk taat pada standar profesi.

Kebijakan dan prosedur pengendalian mutu KAP akan banyak berpengaruh terhadap pelaksanaan penugasan *audit* secara individual dan KAP secara keseluruhan. Disini berarti pula penugasan *audit* akan dipandu dengan perangkat pengendalian mutu yang diterapkan KAP untuk penugasan *audit* bagi *auditor* dan secara keseluruhan pada KAP yang bersangkutan.

Standar Umum dalam Standar *Auditing* lebih bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan sebagai *auditor* dan mutu pekerjaannya. Standar Umum dalam Standar *Auditing* benar-benar akan bersifat melekat pada karakter pribadi *auditor* dan memiliki konsekuensi bahwa syarat sebagai *auditor* (akuntan publik) dan mutu pekerjaannya juga banyak ditentukan dengan Standar Umum dalam Standar *Auditing* tersebut.

Akuntan Publik yang memiliki hak-hak istimewa berkaitan dengan tugas-tugas yang diembannya, sehingga tidak disalahgunakan dalam tugas profesionalnya. Dimilikinya hak-hak istimewa yang berkaitan dengan tugas-tugas yang

diembannya, maka responden menyatakan setuju apabila tidak ada penyalahgunaan dalam pelaksanaan tugas profesionalnya. Prinsip kejujuran secara langsung melekat pada akuntan publik.

Peer Review sebuah kantor akuntan publik perlu dilakukan, karena KAP yang bersangkutan harus membuka dirinya untuk dikritik oleh kantor akuntan publik lain bila standar *auditing* tidak diterapkan secara memadai. Prinsip transparansi (keterbukaan) secara terhormat untuk dilakukan *review* dari rekan sejawat berkenaan dengan perlu diterapkannya standar *auditing* secara memadai pada KAP tersebut. Demikian pula *peer review* tidak pula hanya dilakukan oleh KAP besar kepada KAP kecil, tapi lebih banyak ditentukan oleh kompetensi oleh masing-masing KAP dalam tim *review*. Demikian pula tanggung jawab atas pernyataan keuangan yang benar adalah dari direktur kepada akuntan publik sebagaimana tercantum di dalam surat penugasan klien. Salah satu bentuk tanggungjawab yang *fair* bahwa pihak manajemen juga memberikan pernyataan bertanggungjawab untuk pernyataan keuangan yang benar dari Direktur kepada akuntan publik.

Sampai saat ini pembinaan terhadap profesi akuntan publik khususnya yang berpraktik pada KAP di Jawa Timur, masih dirasakan belum terarah dan bijak. Karena masih ada KAP dan anggota KAP yang belum melaksanakan/menerapkan standar dan pedoman yang telah ditetapkan oleh induk organisasi (IAI) dengan baik dan wajar. Karena itu perlu dipertimbangkan didirikan semacam forum. Forum tersebut sebagai media untuk memperbaiki ukuran mutu pelaksanaan *audit*. Selain itu pula terdapat beberapa cara bagi profesi akuntan publik dan masyarakat untuk mendorong profesi akuntan publik agar berperilaku pantas dan melaksanakan *audit* beserta jasa-jasa terkait dengan mutu, termasuk standar *auditing* yang berlaku umum dan interpretasinya, pengendalian mutu, serta *review* sejawat, BAPEPAM, pembentukan divisi dalam KAP dan pendidikan profesi berkelanjutan.

Kode Etik Akuntan Indonesia dari IAI juga mempunyai pengaruh yang besar

terhadap para praktisi. Kode Etik tersebut dibuat untuk menentukan standar perilaku bagi para akuntan, terutama akuntan publik. Kepatuhan terhadap standar *audit* sangatlah dipersepsikan sehingga apabila anggota KAP maupun akuntan publik yang independen melaksanakan pekerjaannya sesuai dengan standar *audit* yang telah ditetapkan oleh IAI, maka dikatakan telah melaksanakan tanggung jawab profesinya.

Kesimpulan

1. Terdapat korelasi positif antara profesi, pengalaman, teka-teki anggaran waktu audit dan pemahaman dilema etika. Antara profesi dengan pengalaman memiliki hubungan positif.
2. Etika profesi, pengalaman, teka-teki anggaran waktu audit dan pemahaman dilema etika, baik secara parsial maupun bersamaan berpengaruh terhadap ketaatan pada standar profesi.
3. Untuk pengaruh langsung dari variabel tersebut, yang menunjukkan pengaruh signifikan adalah variabel etika profesi dan variabel pengalaman terhadap ketaatan pada standar profesi. Sehingga semakin baik pelaksanaan etika profesi dan pengalaman akuntan publik yang berpraktik pada KAP di Jawa Timur maka semakin meningkat ketaatan pada standar profesinya. Hal ini disebabkan antara lain oleh etika profesi yang dipraktikkan dan dipahami oleh para akuntan publik khususnya responden yang telah menjawab kuesioner dalam penelitian ini seperti respon terhadap independensi, kontrak jangka panjang antara KAP dengan klien yang diterima diluar kewajaran hubungan istimewa, hubungan finansial dan famili, integritas mempertahankan fakta independen dan menghindari keadaan yang dapat menyebabkan pihak lain meragukan independensi, kerahasiaan dan kejujuran cukup memadai, (b) anggota IAI yang berpraktik sebagai akuntan publik bertanggungjawab untuk mem-

pasal-pasal yang tercantum dalam Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia. Kewajiban untuk mematuhi kode etik ini tidak terbatas pada akuntan yang menjadi anggota IAI saja, tetapi meliputi pula semua orang yang bekerja dalam praktik profesi akuntan publiknya, (c) independensi dalam diri akuntan yang berupa kejujuran dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang dijumpainya dalam penugasannya, (d) pengalaman akuntan dalam melakukan *audit* akan meningkatkan keahliannya yang berhubungan dengan profesi akuntansi yang diperlukan dalam auditing. Karena itu pengetahuan dan pengalaman merupakan suatu komponen yang sangat penting dalam tugas-tugas yang dilaksanakan oleh seorang akuntan terlebih jika dikaitkan antara ketaatan seorang akuntan publik yang ditunjang dengan pengalaman yang memadai. Temuan ini sesuai dengan teori yang dikemukakan Arens dan Loebbecke (2000) tentang prinsip-prinsip etika, Belkaoui (1992) dan Francis (1990) tentang nilai etika akuntansi. Untuk aspek pengalaman ada kesesuaian dengan Davis (1996), Whitecotton (1996), (Moeckel, 1990) serta Bonner dan Lewis (1990).

4. Etika profesi, pengalaman, tekanan anggaran waktu *audit* dan pemahaman dilema etika, baik secara parsial maupun bersamaan berpengaruh terhadap akuntabilitas profesi akuntan publik. Untuk pengaruh langsung dari empat variabel tersebut, yang memiliki pengaruh signifikan adalah variabel etika profesi, pemahaman dilema etika dan tekanan anggaran waktu *audit* terhadap akuntabilitas profesi akuntan publik. Sehingga semakin baik pelaksanaan etika profesi, pemahaman dilema etika dan tekanan anggaran waktu *audit* yang dialami oleh akuntan publik yang berpraktik pada KAP di Jawa Timur maka semakin meningkat pula akuntabilitas profesi akuntan publik. Karena bisa disebabkan antara lain oleh: penerapan etika profesi, semakin dipahaminya banyak

situasi-situasi dilema etika yang dihadapi pada lingkungan profesi akuntan publik. Dari aspek tekanan anggaran waktu *audit* beberapa hal seperti: ruang lingkup pemeriksaan menjadi determinan utama, anggaran waktu yang optimal, tekanan anggaran *audit*, anggaran biaya dan waktu yang sempit, meningkatnya keketatan anggaran dan waktu *audit*, faktor program *audit*, tekanan alokasi waktu *audit* yang terbatas, yang mempengaruhi pencapaian kualitas *audit* maupun sasaran *audit*, serta tekanan waktu dalam *audit* akan mempengaruhi tingkat kecepatan penyelesaian waktu *audit*. Aspek-aspek tersebut diatas ikut mempengaruhi akuntabilitas profesi akuntan publik. Hasil-hasil yang diuraikan tersebut ada yang sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Braun (2000), Cook and Kelley.(1988), Houston (1999), Libby dan Luft (1993) serta Kelly dan Margheim (2002)

5. Etika profesi, pengalaman, tekanan anggaran waktu *audit*, pemahaman dilema etika dan ketaatan pada standar profesi berpengaruh terhadap akuntabilitas profesi akuntan publik. Untuk pengaruh langsung dari empat variabel tersebut yang memiliki pengaruh signifikan adalah variabel tekanan anggaran waktu *audit*, pemahaman dilema etika dan ketaatan pada standar profesi terhadap akuntabilitas profesi akuntan publik. Sehingga dengan adanya tekanan anggaran waktu *audit*, dan semakin baik pemahaman dilema etika, serta adanya ketaatan pada standar profesi yang dialami oleh akuntan publik yang berpraktik pada KAP di Jawa Timur, maka semakin meningkat pula akuntabilitas profesi akuntan publik. Secara tidak langsung hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Kermis and Mahapatra (1985), Colbert (1989), Davis and Solomon (1989), McDaniel (1990); Smith, Arnold and Sutton (1997). Douglas and Schwartz. (1999), Houston (1999) serta Braun (2000).

Saran

1. Bagi Pemerintah, yang memiliki fungsi regulator tentunya pemerintah bisa melakukan upaya-upaya yang lebih konkrit dan konstruktif, tetapi peran dan fungsi pemerintah melalui Direktorat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai, pada kenyataannya belum pernah dan belum secara optimal melakukan pembinaan terhadap profesi akuntan publik, sehingga saya memiliki harapan bahwa organisasi Ikatan Akuntan Indonesia diatur oleh profesi akuntan, bukan oleh pemerintah. Sehingga menjadikan profesi akuntan di Indonesia sebagai profesi kepercayaan masyarakat.
2. Bagi Lembaga Profesi, khususnya Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), diharapkan lembaga ini memiliki "keberanian" dan wibawa dalam setiap penegakan etika atau persoalan-persoalan yang menyentuh wilayah etika.
3. Bagi peneliti berikutnya adalah dengan hasil penelitian yang beragam mengenai arti penting etika profesi, pengalaman, tekanan anggaran waktu *audit* dan pemahaman dilema etika, maka penelitian selanjutnya dapat lebih difokuskan pada pemahaman perlunya penegakan etika dengan berbagai variabel yang ada serta arti pentingnya ketaatan pada standar profesi dan akuntabilitas profesi. Masih terbuka kesempatan bagi penelitian selanjutnya untuk mencari dan menemukan variabel-variabel lain yang secara bersama-sama dapat menjelaskan dengan lebih baik ketaatan pada standar profesi dan akuntabilitas profesi akuntan publik.
4. Bagi masyarakat pemakai jasa akuntan publik, bahwa hasil penelitian ini bukanlah merupakan hasil yang final. Karena itu pengambilan keputusan untuk menentukan KAP yang akan digunakan untuk memberikan jasa profesinya, banyak tergantung pada reputasi dan integritas akuntan publik serta kualitas pengendalian mutu yang dilakukannya. **U**

Daftar Pustaka

- Arens, A. A. and J.K. Loebecke. 2003. *Auditing: an Integrated Approach*, 3rd Ed., Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey.
- Abdolmohammadi, M.J., dan A. Wright. 1987. An Examination of The Effects of experience and Task Complexity on Audit Judgments. *The Accounting Review*. January: 1-14.
- Anderson, B.H., and M. Maletta. 1994. Auditor Attendance to Negative and Positive Information: The Effect of Experience-Related Differences. *Behavioral Research in Accounting*: 1-20.
- Arruñada, B. 2000. "Audit quality: attributes, private safeguards and the role of regulation". *The European Accounting Review*. Vol. 9, No. 2, pp. 205-224.
- Bernardi, R., 1994, Fraud Detection: The effect of Client Integrity and Competence and Auditor Cognitive Style. *Auditing: A Journal of Theory & Practice*. 13 Supplement: 68-84.
- Bonner, S and B. Lewis. 1990. "Dimensions of Auditor Expertise". *Journal of Accounting Research* Vol. 28 Supplement, pp. 1-20.
- Boyton, W.C., and W.G. Kell. 1996. *Modern Auditing*. 6th Ed. John Wiley & Sons, New York.
- Bonner, S and P. L. Walker. 1994. The effects of instruction and experience on the acquisition of auditing knowledge. *The Accounting Review*. 69 January: 157-178.
- Braun, Robert L., 2000. "The effect of time pressure on auditor attention to qualitative aspects of misstatements indicative of potential fraudulent financial reporting". *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 25, pp. 243-259
- Carrol, A.B. 1991, The Pyramid of Corporate Social Responsibility; Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders. *Business Horizons*. Jul./Aug., p.39 - 48.
- Chan, P., Ezzamel, M. and D. Gwilliam. 1993. "Determinants of Audit Fees for Quoted UK Companies". *Journal of Business Finance and Accounting*. Vol.20, pp. 765-786.
- Colbert, J.L., 1990., Ethical judgments in accounting : A cognitive Developmental perspective. *Critical Perspectives on Accounting*. March : 191-215
- Colbert, J.L.. 1989. The Effect of Experience Auditor's Judgements. *Journal of Accounting Literature*. 8 : 137-149.
- Cook, E. and Kelley, T. 1988. "Auditor stress and time budget". *The CPA Journal*. July, pp.83-6
- Davis, J.T. 1996. Experience and Auditor's Selection of Relevant Information for Preliminary Control Risk Assessments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Spring: 16-37.
- Dunfee, T. W and T. Donaldson. 1995. Contractarian Business Ethics: Current Status and Next Steps. *Business Ethics Quarterly*. Vol.5, Iss.2, April, p.176 - 186.

- De Ruyter, K., and M. Wetzels. 1999. Commitment in Auditor-Client Relationships: Antecedents and Consequences. *Accounting, Organizations and Society* Vol. 24 No. 1: 57-76.
- Dreike, E., and C., Moekel. 1995. Audit Seniors' Responses to Scenarios Containing Ethical Issues and Factors Affecting Actions. *Research on Accounting Ethics*: 331-348.
- Douglas, P and B. Schwartz. 1999. Values as the Foundation for Moral Judgment: Theory and Evidence in an Accounting Context, in Ponemon, L. ed.. *Research on Accounting Ethics*. 5 Greenwich, Connecticut: JAI Press: 3-20.
- Epstein, E.M. 1989. Business Ethics, Corporate Good Citizenship and the Corporate Social Policy Process: A View From the United States. *Journal of Business Ethics*. Aug., p.583 - 595.
- Falk, H. 1995. Professional Services and Ethical Behaviour, in Ponemon, L. ed.. *Research on Accounting Ethics*. 1 Greenwich, Connecticut: JAI Press.
- Francis, Jere R. 1990. After virtue ? Accounting as a moral and discursive practice. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 33 : 5-17
- Goldberg, V.P. 1988. "Accountable Accountants: Is Third Party Liability Necessary.", *Journal of Legal Studies*. Vol. 17, June, pp. 295-312.
- Hoesada, Jan, 1996. *Etika Bisnis dan Etika Profesi dalam Globalisasi*. Makalah KNA-KLB IAI, Semarang.
- Houston, R. W.. 1999. "The Effects of Fee Pressure and Client Risk on Audit Seniors' Time Budget Decisions". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 18, No. 2, Fall, pp. 70-86.
- Hyatt, T. and D. Pawitt. 2001. "Does Congruence between Audit Structure and Auditors Locus of Control Affect Job Performance". *The Accounting Review*. Vol. 76, No. 2, April, 263-274.
- IAI. 1998. *Prosiding Kongres VIII Ikatan Akuntan Indonesia*. Jakarta 23-25 September 1998.
- . 2000. *Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik*. Draft Final untuk Ra-pat Anggota Luar Biasa.
- . 2000. *Standar Profesional Akuntan Publik: Standar Auditing, Standar Atestasi, Standar Jasa Akuntansi*. STIE YKPN. Yogyakarta.
- Kelley, T and Seiler, R.E. 1982. "Auditor stress and budgets". *The CPA Journal*. December, pp. 24-34
- Kelley, T. and Margheim, L. 1990. "The impact of time budget pressure, personality and leadership variables on dysfunctional behaviour". *Auditing A Journal of Practice & Theory*. Spring, pp. 21-41
- Kermis, G.E and Mahapatra, S. 1985. "An empirical study of the effects of time budget pressure on audit time allocations". *Advances in Accounting*. Vol.2. pp. 261-73
- Khomsiyah, dan N. Indriantoro. 1998. Pengaruh Orientasi Etika Terhadap Komitmen dan Sensitivitas Etika Auditor Pemerintah di DKI

- Jakarta. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. 1 No. 1. Januari 1998. P.13-28.
- Langtry, B.. 1994. Stakeholders and the Responsibilities of Business. *Business Quarterly*. Vol.4, Iss.4, April, p.431- 441
- Lee, T 1995, "The professionalization of accountancy". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. Vol. 8, No. 4, pp. 69.
- Libby, R. and D. Frederick 1990. "Experience and the Ability to Explain Audit Findings". *Journal of Accounting Research*. Vol. 22, Autumn: 348-367.
- Libby, R and Joan Luft, 1993, Determinants of Judgement Performance in Accounting Settings: Ability Knowledge, Motivation and Environmental. *Accounting Organization Society*, Vol. 18 : 425-450.
- Machfoedz, Mas'ud. 1997. *Prosiding Kongres VIII Ikatan Akuntan Indonesia*. Jakarta 23-25 September 1998
- Mahmud, Jefry .1998. *Tantangan pasar akuntansi Indonesia menghadapi persaingan ekonomi global*. Makalah
- McDaniel, L.S. 1990. "The effects of time pressure and audit program structure on performance". *Journal of Accounting Research* Vol 28 No 2, pp.267-85
- McNair, C.J. 1987. "The effects of budget pressure on auditors". Unpublished PhD dissertation, Columbia University, New York.
- Moekel, C. 1990. The Effect of Experience on Auditors' Memory Errors. *Journal of Accounting Research*. 28 Autumn : 368-380
- Otley, David T and Pierce J Bernard. 1996. "A time budget pressure: consequences and antecedents". *Auditing & Accountability Journal*. Vol 9 No 1, 1996, pp.31-58. Univ. Press
- Riahi-Belkaoui, Ahmed. 1992. *Moralis Accounting*. Westport. Connecticut: Quorum Books.
- Sekaran, Uma.. 2000. *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach*. 2nd Edition. John Wiley and Sons, Inc.
- Siegel, Gary and Marconi, H.R, 1989. *Behavioral Accounting*. South Western Publishing, Cincinnati Ohio.
- Tubbs, R. M. 1992. The effect of experience on the auditor's organization and amount of knowledge. *The Accounting Review*. October: 783-801.
- Wright, S., and A.M. Wright. 1997. The Effect of Industry Experience on Hypothesis Generation and Audit Planning Decisions. *Behavioral Research in Accounting*. 273-294.
- Whitecotton, Stacey, M. 1996. The Effect of Experience and a Decision Aid on the Scatter and Bias of earnings Forecasts. *Organizational Behavior & Human Decision Processes*. Vol. 66 April : 111-121
- Yani, I. 1998. "Pentingnya Penegakan etika sebagai Pendukung terciptanya akuntansi Profesional." *Prosiding KNA VIII*, Jakarta 25 September.