

## PENERAPAN SISTEM PENGENDALIAN MUTU PADA KANTOR AKUNTAN PUBLIK NON-AFILIASI DI JAKARTA

M. Ikbal A.

Fakultas Ekonomi Universitas Tadulako-Palu  
Jalan Sukarno-Hatta Km. 9, Tondo, Palu, Sulawesi Tengah, Kode Pos 94118  
E-mail: muha\_ikbal@yahoo.com

**Abstract:** This research aims to analyze of implementation of quality control system (general policy, personnel, audit management, inspection and review) at non-affiliated offices in Jakarta. The research method is survey with 239 population of non-affiliated public accountant offices in Jakarta. The sample's are 71 non-affiliated and using simple random sampling with the precision level of 10 percent. The data is gathered through questionnaire and interview. Descriptive method is used to analyzing the data. The result indicated that the level of implementation of quality control system of public accountant office at non-affiliated offices in Jakarta is high.

**Keywords:** control system, quality control, public accountants, non-affiliates, audit

**Abstrak:** Penelitian ini bertujuan menganalisis pelaksanaan sistem kontrol kualitas (kebijakan publik, personal, manajemen audit, inspeksi dan review) pada lembaga non-afiliasi di Jakarta. Metode penelitian ini berupa survei terhadap 239 orang dari kantor akuntan yang tidak berafiliasi dengan Jakarta. Sampel adalah 71 non-afiliasi dan menggunakan simple random sampling dengan tingkat presisi 10 persen. Data dikumpulkan melalui kuisioner dan wawancara. Metode deskriptif digunakan untuk menganalisis data. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat pelaksanaan sistem pengendalian kualitas di kantor akuntan publik di Jakarta tidak berafiliasi tinggi.

**Kata kunci:** sistem kontrol, pengendalian mutu, akuntan publik, non afiliasi, audit

### PENDAHULUAN

*Due audit care* (kecermatan dan keseksamaan audit) merupakan pusat kegiatan profesi yang cukup penting yang harus diterapkan akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaan/jasa profesionalnya agar dicapai mutu pekerjaan yang baik. Standar auditing dan kode etik akuntan Indonesia mengatur tentang sikap mental yang harus dimiliki oleh akuntan publik dalam menjalankan profesinya. Sikap mental tersebut, yaitu akuntan publik harus mempertahankan integritas, obyektivitas, dan independensi. Selain itu akuntan publik harus memiliki keahlian dan pengetahuan dalam bidang auditing serta mampu melaksanakan *due audit care* dengan baik (Bedard,1989). Artinya bagi

seorang auditor, merefleksikan tanggungjawabnya dalam bentuk pengarahannya, supervisi dan pengawasan untuk tiap penugasan (Flint,1988).

Skala audit, kompleksitas audit, dan konsekuensi akibat kegagalan audit, menuntut untuk tersedianya suatu pendekatan formal secara menyeluruh dan sistematis untuk mengarahkan, mengawasi, dan mengendalikan pelaksanaan audit. Hal tersebut, lazim disebut sistem pengendalian mutu.

Tak dapat dipungkiri bahwa citra profesi akuntan publik menurun seiring dengan banyaknya dugaan pelanggaran yang merugikan kepentingan publik. Kasus Enron dimana akuntan publik (KAP Arthur Andersen) dituduh melakukan pelanggaran kode etik, bersikap tidak independen, tidak objektif. Kasus Bank

Supro, PT, Kimia Farma, PT, Telkom serta kasus lainnya semakin menambah daftar ketidakpercayaan masyarakat terhadap akuntan publik.

Terungkapnya kasus-kasus tersebut menunjukkan masih terdapatnya pelanggaran etika di kalangan akuntan, hal tersebut dapat dilihat pada hasil pemeriksaan Direktorat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai Departemen Keuangan tahun 2003 dan 2004 terhadap 30 kantor akuntan publik yang menunjukkan adanya kelemahan dalam sistem pengendalian mutu kantor akuntan publik. (Mirza, 2005). Hasil pemeriksaan Direktorat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai Departemen Keuangan Departemen Keuangan dapat dilihat pada Tabel 1.

Seperti inilah tingkat penerapan sistem pengendalian mutu kantor akuntan publik? Generalisasi hasil pemeriksaan ini masih dapat diperdebatkan, karena jumlah dan cara penentuan sampelnya, selain itu dari orientasi pemeliasannya 43 persen bersifat investigatif dan 57 persen adalah pemeriksaan yang bersifat berkala.

Masyarakat memandang audit berdasarkan pendekatan hasil (*result*) yakni opini yang diberikan, dan kurang peduli akan proses audit. Mereka menilai kinerja akuntan dengan membandingkan opini akuntan dengan kondisi perusahaan. Mereka mencoba memahami opini akuntan dengan akal sehat dan logika umum, tetapi harapan pemakai ini dirasakannya tidak terpenuhi oleh auditor. Kegagalan bisnis dan kerugian investasi justru juga terjadi setelah laporan keuangan diaudit dengan pendapat wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*)

dari auditor. Kegagalan bisnis dan kerugian investasi disamakannya dengan kegagalan audit, meskipun auditor menyatakan bahwa ia telah memenuhi tanggung jawabnya dengan melakukan pemeriksaan sesuai dengan standar pemeriksaan yang berlaku.

Gap antara akuntan dan masyarakat perlu dijabatani, jika tidak, maka yang rugi adalah profesi akuntan itu sendiri. Menurut Porter *et al.* *auditor need to be better informed about their existing under status and case law, regulations and profesional promulgations, standard of work and improved quality standar procedure.* (2003,125). Selain itu, Akuntan sebagai profesi, diwajibkan untuk memiliki pengetahuan, keterampilan akuntansi dan mempunyai kualitas pribadi yang memadai.

Pemerintah bersama dengan IAI telah berusaha untuk meningkatkan mutu profesionalisme akuntan publik. Mulai dari usaha yang bersifat program pendidikan dan pengembangan (PPA,PPL), keharusan memiliki sistem pengendalian mutu (termasuk *peer review*), penyelenggarakan USAP (Ujian Sertifikasi Akuntan Publik) sebagai syarat bagi mereka yang akan berpraktek sebagai akuntan publik, sampai dengan pembuatan undang-undang akuntan publik (rancangan). Usaha-usaha yang dilakukan oleh pemerintah dan IAI diarahkan untuk melindungi kepentingan publik, memelihara integritas profesi dan melindungi kepentingan profesi sesuai dengan standar dan kode etik profesi (RUU akuntan Publik).

Hasil studi Gay, Schelluch, dan Baynes (1998) menunjukkan bahwa tujuan audit adalah menyediakan suatu opini mengenai gambaran

Tabel 1. Hasil Pemeriksaan Direktorat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai Departemen Keuangan terhadap Kantor Akuntan Publik Tahun 2003 sampai dengan 2004

No	Kelemahan dalam Sistem Pengendalian Mutu (SPM)	Hasil Pemeriksaan
1	Tidak memiliki desain Sistem Pengendalian Mutu	14%
2	Desain Sistem Pengendalian Mutu tidak lengkap	86%
3	Kurangnya komunikasi & sosialisasi SPM kepada personil KAP	71%
4	Tidak melaksanakan mekanisme review atau pemantauan atas efektivitas SPM	71%
5	KAP tidak mengimplementasikan SPM	33%

Sumber: Mirza Muhctar (2005)

kepercayaan sebagai bentuk tanggungjawab terhadap pengguna laporan keuangan. Lebih Mautz & Sharaf mengungkapkan tanggungjawab auditor dalam bentuk pelaksanaan *due audit care* yaitu, kehati-hatian yang dilaksanakan oleh praktisi dalam merencanakan dan melaksanakan audit, jika auditor melaksanakan *due audit care* maka ia telah memenuhi standar profesi. (1988).

Setiap auditor profesional harus menyandarkan diri pada standar yang ada sebagai ukuran atas kinerja mereka (Arents *et al.*, 2005: 36). Sedangkan pendekatan formal yang digunakan dalam mengendalikan pelaksanaan audit adalah sistem pengendalian mutu. (Flint, 1988; Arents *et al.*, 2005; IAI, 2001). Dimana menurut Ford dan Slocum, formalisasi adalah tingkat aktifitas yang didefinisikan secara formal oleh prosedur, kebijakan dan aturan administrasi (Dyah Sih Rahayu, 2002). Selanjutnya menurut Goodhee, suatu sistem atau kebijakan yang sesuai dengan kebutuhan tugas pemakainya berpengaruh positif terhadap kinerjanya (1988).

Berdasarkan fenomena yang telah dikemukakan, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul *Analisis penerapan sistem pengendalian mutu kantor akuntan publik non afiliasi di Jakarta*.

Berdasarkan latar belakang penelitian yang telah dikemukakan maka dapat diidentifikasi permasalahan sebagai berikut: Bagaimana tingkat penerapan sistem pengendalian mutu (kebijakan umum, personal, manajemen audit, inspeksi, dan review) akuntan publik non afiliasi di Jakarta.

Sesuai dengan identifikasi masalah yang dikemukakan di atas, maka yang menjadi tujuan dari penelitian ini yaitu: Untuk mengetahui tingkat penerapan sistem pengendalian mutu (kebijakan umum, personal, manajemen audit, inspeksi, dan review) pada akuntan publik non afiliasi di Jakarta.

*Pemeriksaan (Auditing) dan Due Audit Care*. Definisi sederhana audit (pemeriksaan) adalah *examination*, tetapi jika audit ditinjau sebagai sebuah konsep sosial maka, "*audit is special kind of examination by person other than the parties involved which compares performance with expectation and reports the result; it is part of the public and private control mechanism of monitoring and securing accountability*" (Flint, 1988, 15).

Jadi dapat disimpulkan bahwa audit adalah sebuah mekanisme kontrol sosial untuk menjamin akuntabilitas. Mautz dan Sharaf (1961, 138) menjelaskan suatu konsep praktisi yang bijaksana yang mendukung upaya auditor untuk meningkatkan kinerja mereka: "*the prudent practitioner will keep abreast of development in his area of competence; he will seek knowledge of methods of perpetrating, concealing and detecting irregularities. As a professional man, the auditor must give acceptable evidence of attainment of satisfactory skill before he is permitted to practice, or at least practice on his own account. To keep that skill at satisfactory level, he must take such steps as are necessary to familiarize himself with developments in auditing. No reasonable man would expect to maintain his competence in dynamic and growing profession without continuing study and effort*".

*Sistem Pengendalian Mutu*. Sistem pengendalian Mutu KAP mencakup struktur organisasi, kebijakan dan prosedur yang ditetapkan KAP untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang kesesuaian perikatan profesional dengan SPAP. Sistem pengendalian mutu harus komprehensif dan harus dirancang selaras dengan struktur organisasi, kebijakan, dan sifat praktik kantor akuntan publik.

Kantor akuntan publik juga harus mematuhi standar auditing yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia dalam pelaksanaan audit. Oleh karena itu, kantor akuntan publik harus membuat kebijakan dan prosedur pengendalian mutu untuk memberikan keyakinan yang memadai tentang kesesuaian penugasan audit dengan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Sifat dan luasnya kebijakan dan prosedur pengendalian mutu yang ditetapkan oleh kantor akuntan publik tergantung atas faktor-faktor tertentu seperti besarnya kantor akuntan publik, tingkat otonomi yang diberikan kepada karyawannya dan kantor-kantor cabangnya, sifat praktik, organisasi kantornya serta pertimbangan biaya manfaat (SPAP, 2001).

KAP wajib membuat kebijakan dan prosedur pengendalian mutu mengenai (1) independensi, (2) penugasan personal, (3) konsultasi, (4) supervisi, (5) pemekerjaan (*hiring*), (6) pengembangan profesional, (7) promosi, (8) penerimaan dan berkelanjutan klien, dan (9) inspeksi (IAI, 2005).

selanjutnya menurut Arens, Elder dan Arens (2005) ada 5 elemen sistem pengendalian mutu yang meliputi: (1) *Independence, integrity and objectivity* (2) *personal management*, (3) *acceptance and continuation of clients and engagements* and (4) *engagement performance* dan (5) *monitoring*.

Menurut Flint (1988) Prinsip umum dari mutu prosedur dan kebijakan pengendalian mutu adalah bahwa prosedur dan kebijakan pengendalian mutu meliputi keseluruhan hal yang berkaitan dengan upaya untuk meningkatkan dan mempertahankan kualitas standar yang dibutuhkan oleh auditor profesional yang melaksanakan kewajibannya. Hal-hal tersebut dapat dikategorikan ke dalam 4 bagian yaitu: (1) *General policy* yang meliputi *principles of practice, independence dan clients*, (2) *personnel* meliputi *engagement, training, professional development, dan assignment*, (3) *Audit management and practice* meliputi *training, assignment, function, supervision, consultation, dan* (4) *inspection and review* meliputi *internal, post audit, on-office, practice inspection*.

Dari uraian di atas dapat dikatakan bahwa konsep pengendalian mutu menurut Flint pada prinsipnya telah mencakup elemen sistem pengendalian mutu menurut Ikatan Akuntan Indonesia dan Arens, Elder dan Beasley. Untuk lebih jelasnya pengelompokan sistem pengendalian mutu ke dalam konsep sistem pengendalian mutu menurut Flint dapat dilihat pada Tabel 2.

*Kebijakan Umum (General Policy)*. Kebijakan umum adalah kebijakan yang menyeluruh sebagai aturan dasar dan tertulis yang mengatur tahapan dan penugasan sebelum melakukan audit (Flint, 1988). Berkaitan dengan kebijakan umum, menurut Arens et al dalam dalam tiap penugasan auditor harus independen, serta melaksanakan seluruh tanggungjawab profesionalnya dengan segenap integritas, serta memelihara objektivitas. Selanjutnya kebijakan yang harus disusun adalah dalam menentukan penerimaan dan keberlanjutan suatu klien (2005, 38).

Kebijakan umum direfleksikan dalam bentuk penyusunan petunjuk dan rincian dari aturan audit (*detailed rules and guidelines of the*

Tabel 2. Elemen Sistem Pengendalian Mutu

No	IAI Arens, et al	Flint	General Policy	Personnel	Audit Management and practice	Practice Inspection and Rreview
1	Ikatan Akuntan Indonesia		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Independensi</li> <li>• Penerimaan dan keberkelanjutan klien</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Penugasan personal</li> <li>• Pemkerjaan (Hiring)</li> <li>• Pengembangan Profesional</li> <li>• Promosi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Konsultasi</li> <li>• Supervisi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inspeksi</li> </ul>
2	Arens, Elder dan Beale		<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Independence, integrity and objectivity</i></li> <li>• <i>Acceptance &amp; continuation of clients and engagements</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Personal management</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Engagement performance</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Monitoring</li> </ul>

Sumber: Flint, (1988), IAI (2005), Arens, Elder, dan Beale (2005)

audit firm), sebagai contoh, dalam menginterpretasikan penerapan independensi, menjelaskan berbagai kesulitan dalam melaksanakan audit, menjabarkan aturan untuk menerima klien baru, dan dalam menjelaskan keadaan untuk mempertimbangkan suatu perjanjian (Flint, 1988).

*Personil (Personnel)*. Personil adalah kebijakan yang diawali dengan keseksamaan dalam menentukan kriteria-kriteria untuk pemilihan dan penugasan staf audit berdasarkan karakter dan kepribadian sesuai dengan tuntutan pekerjaan (Flint, 1988).

Pengendalian mutu selanjutnya dikaitkan dengan keseksamaan untuk menentukan kriteria-kriteria dalam pemilihan dan penugasan staf audit berdasarkan tuntutan pekerjaan. Kebijakan dan prosedur pengendalian mutu yang berkaitan dengan personil meliputi pelatihan, pendidikan profesi berkelanjutan, pembinaan dan pengembangan karir, dan perencanaan peningkatan kualitas staf untuk mempertahankan kemampuan profesional (Flint, 1988).

Setiap personil yang melaksanakan penugasan harus memiliki kualifikasi, telah mendapatkan pelatihan teknis, pendidikan profesi berkelanjutan dan promosi. (Arens, Elder dan Beasley, 2005), serta audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai akuntan. (SPAP, 2001).

*Manajemen Pemeriksaan (Audit management and practice)*. Manajemen pemeriksaan adalah *policies and procedures should exist to ensure that the work performed by engagement personnel meets applicable professional standard, regulatory requirements, and the firm's standards of quality.* (Arents et al., 2005)

Menurut Flint (1988) diperlukan suatu struktur staf untuk berbagai penugasan, *audit program yang didukung oleh audit manual dan petunjuk pelaksanaan, supervisi pekerjaan, konsultasi dan penelaahan kembali atas permasalahan yang terjadi, pemeriksaan kertas kerja dan penyelesaian program, serta review atas tindakan dan pemecahan masalah yang timbul sebelum penyelesaian pekerjaan.*

*Inspeksi dan Review (Inspection and review)*. Inspeksi dan review adalah kebijakan dan prosedur yang dibuat untuk menjamin bahwa

elemen-elemen sistem pengendalian mutu efektif dilaksanakan (Arents, et al. 2005).

Selanjutnya Mautz dan Sharaf (1961, 138) menyatakan: *the practitioner will recognize for review of work of his assistants and will perform such review with full understanding of its importance.* Selanjutnya dikatakan bahwa audit review tumbuh dari fakta bahwa kertas kerja audit adalah basis untuk laporan audit dan bukti bahwa suatu pemeriksaan yang pantas telah dilaksanakan, dan *audit review* juga ditujukan untuk menjamin bahwa kertas kerja telah lengkap (*complete*) atau setidaknya jika terdapat kesalahan dapat dikurangi sebanyak mungkin.

Istilah "auditing" berasal dari kata kerja Latin "*audire*" yang berarti mendengar, yaitu auditor memperdengarkan fakta, yang didasari dengan sebuah keputusan dan akan membentuk suatu kesimpulan. *Auditing* merupakan aktivitas *persuasive*, yang bersentuhan dengan setiap orang, khususnya dalam masyarakat yang telah maju. Flint (1988,15) memandang audit sebagai *part of the public and private control mechanism of monitoring and securing accountability.* Sedangkan Porter (2003, 44) mengatakan bahwa *auditors* adalah "*agents of social control in the process of corporate accountability*".

Auditing berkembang berdasarkan praktek-praktek bisnis yang ada, walaupun demikian Mautz dan Sharaf, *American Accounting Association* dan Flint telah mencoba mengembangkan teori auditing (Porter et al. 2003, 42).

Teori auditing menjadi penting sebagaimana ungkapan Mautz dan Sharaf (1961, 5), yang mengatakan bahwa: "*Alasan yang mendasari perlunya investigasi yang serius atas kemungkinan dan sifat dasar auditing adalah harapan bahwa ia akan memberi kita solusi, atau sedikit petunjuk atas permasalahan yang kita rasakan sulit, alasan lainnya adalah bahwa auditing adalah profesi yang dipelajari, orang-orang yang memperaktekannya harus memiliki keingintahuan intelektual yang memadai untuk menggulung batas pengetahuan serta mengungkap hukum-hukum dasar yang menjadi aktivitasnya.*"

Selanjutnya menurut Porter, et al. (2003, 42): *Auditing theory helps us to identify (and be cognisant of) basic assumptions which underpin auditing practice, to organise auditing knowledge so that it is useful and internally consistent, and to*

understand the social role and context of the audit function.

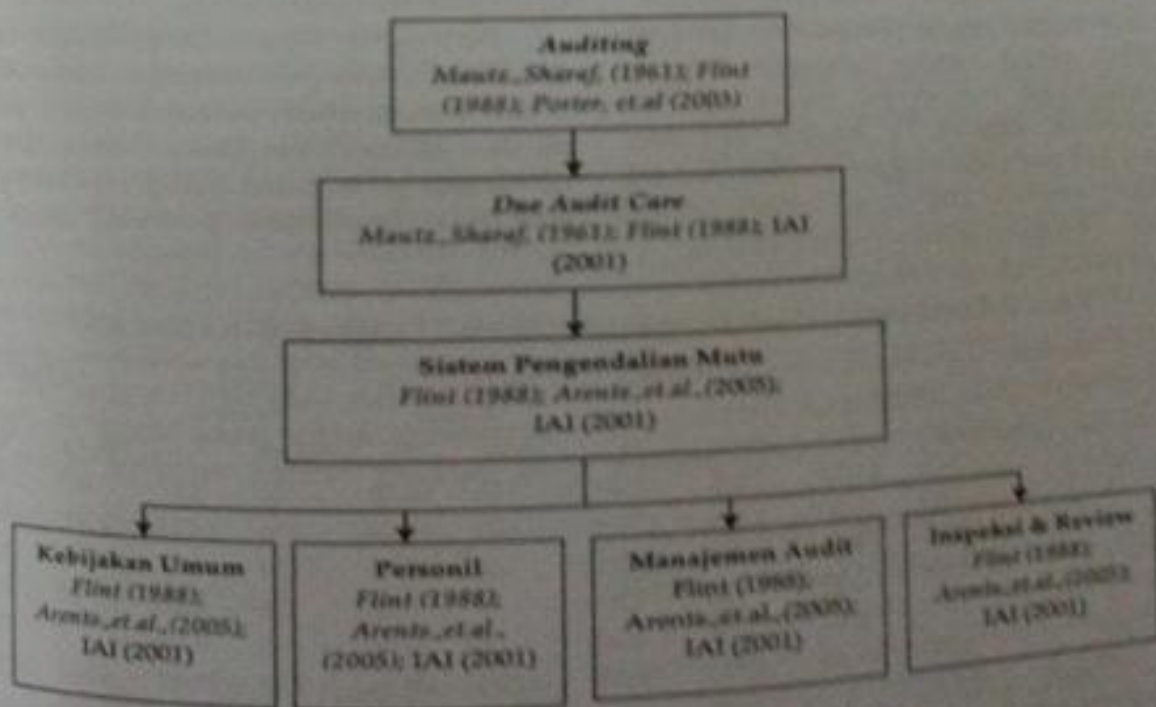
Konsep utama auditing adalah *evidence, due audit care, fair presentation, independence* dan *ethical conduct* (Mautz and Sharaf, 1961: 67). *Due audit care* memandang seorang auditor terikat dengan tanggungjawab profesinya dalam melongan suatu pendapat yang independen, memiliki tingkat keahlian yang relevan dan sesuai dengan kondisi yang ada, dan melaksanakan tugasnya dengan keseksamaan dan ketelitian yang memadai. Pendekatan formal yang menyeluruh dan sistematis dalam mengendalikan pelaksanaan audit adalah penerapan sistem pengendalian mutu. (Flint, 1988, 188).

Penetapan prosedur, pemahaman, dan pelaksanaan sistem pengendalian mutu yang sesuai dengan kebutuhan kantor akuntan publik akan mendorong pencapaian standar yang memadai dari kinerja yang diharapkan oleh masyarakat. Konsep pengendalian mutu dalam audit yang meliputi (a) *general policy*, (b) *personnel*, (c) *audit management* dan (d) *practice inspection and review* adalah menyeluruh dan saling berkaitan. (Flint, 1988). Konsep pengendalian mutu menurut Flint pada prinsipnya telah mencakup elemen sistem pengendalian

mutu menurut Ikatan Akuntan Indonesia dan Arens, Elder, dan Beasley

Sistem pengendalian mutu dan *peer review* memberikan manfaat bagi profesi akuntan publik. Menurut Arens, et al (2005), "*peer reviews can be beneficial to the profession and individual firms. By helping firms meet quality control standards, the profession gains from improved practitioner performance and higher-quality audits.*" Ini berarti bahwa dengan mematuhi mematuhi standar pengendalian mutu dan *peer review*, profesi memperoleh keuntungan dalam peningkatan kinerja praktisi serta audit yang berkualitas, sehingga dapat dikatakan bahwa penerapan sistem pengendalian mutu yang meliputi *general policy, personnel, audit management, inspection, and review* akan mempengaruhi kinerja auditor. Lebih lanjut dalam SPAP dinyatakan bahwa kebijakan dan prosedur pengendalian mutu yang diterapkan oleh kantor akuntan publik berpengaruh terhadap pelaksanaan perugasan audit secara individual dan pelaksanaan praktik audit kantor akuntan publik secara keseluruhan.

Berdasarkan pada uraian di atas, maka kerangka konseptual penelitian ini digambarkan dalam Gambar 1.



Gambar 1. Kerangka Konseptual Penelitian

## METODE PENELITIAN

**Objek Penelitian.** Objek dalam penelitian ini adalah penerapan standar pengendalian mutu meliputi kebijakan umum (Keb. Um), personal (Pers.), Manajemen audit (Man. Au) dan inspeksi dan review (Ins & Rev).

**Desain Penelitian.** Metode penelitian yang sesuai adalah metode penelitian sampling dengan teknik pengumpulan data wawancara, observasi, dokumentasi dan kuisioner. Sedangkan teknik analisis data yang dipakai sesuai dengan tujuan penelitian ini adalah deskriptif.

**Operasionalisasi Variabel.** Berdasarkan kerangka pemikiran yang telah dikemukakan sebelumnya, maka penelitian ini dapat dilaksanakan seperti yang diharapkan dengan memahami berbagai unsur-unsur yang menjadi dasar dari suatu penelitian ilmiah yang termuat dalam operasionalisasi variabel penelitian. Adapun operasionalisasi variabel penelitian tersebut diuraikan secara rinci pada Tabel 1 Lampiran.

**Populasi Penelitian.** Populasi sasaran dalam penelitian ini sejumlah 239 kantor akuntan publik non afiliasi di Jakarta yang terdaftar pada *directory* KAP & Akuntan Publik IAI (IAI KAP, 2005).

**Sampel Penelitian.** Penentuan banyaknya sampel minimum yang akan diambil dari populasi dalam penelitian ini ditentukan dengan menggunakan rumus Yamane (Jalaludin Rahmat, 1997). Berdasarkan rumus ini, maka ukuran sampel minimal adalah 71 kantor akuntan publik dari 239 populasi dengan tingkat presisi 10 persen.

**Prosedur Pengumpulan Data.** Sumber data primer dalam penelitian ini berasal dari para responden yang diperoleh dengan menggunakan teknik pengumpulan data melalui penyebaran angket kuisioner dan wawancara dan observasi.

**Prosedur Penelitian.** Sehubungan dengan digunakannya kuisioner dalam pengumpulan data penelitian ini, maka kesungguhan responden dalam menjawab pertanyaan-pertanyaan sangat diharapkan. Oleh karena itu, agar alat ukur tersebut valid dan dapat dipercaya sehingga dapat menggambarkan keadaan objek penelitian yang sebenarnya perlu diadakan dua macam pengujian yaitu *test of validity* (uji keabsahan) dan *test of reliability* (uji keandalan).

## HASIL DAN PEMBAHASAN

**Gambaran Deskriptif Penerapan Sistem Pengendalian Mutu KAP.** Berdasarkan skor dan persentase yang dicapai dari masing-masing item untuk tiap variabel dapat diketahui tingkat penerapan sistem pengendalian mutu KAP dapat dilihat pada Tabel 3.

Menurut pada Tabel 3 dapat disimpulkan bahwa tingkat penerapan sistem pengendalian mutu pada kantor akuntan publik non afiliasi di Jakarta termasuk tinggi.

Penerapan sistem pengendalian mutu, didominasi unsur pertumbuhan atas resiko audit, unsur ketersediaan personal, waktu pelaksanaan dan jumlah penanganan, ketersediaan personal dalam penggunaan dan kualifikasi personal, termasuk kualifikasi personal untuk jabatan

Tabel 3. Perhitungan Tingkat Penerapan Sistem Pengendalian Mutu KAP

Variabel	Kebijakan Umum		Personal		Manajemen Audit		Inspeksi/ Review		SPM	
	Skor	%	Skor	%	Skor	%	Skor	%	Skor	%
5	140	11,70	400	15,67	140	10,28	90	9,57	400	12,00
4	400	42,30	1.166	45,18	472	47,06	479	48,21	2.896	43,64
3	279	17,79	370	14,51	249	17,00	199	16,91	1.062	16,74
2	11	0,81	38	1,47	4	0,28	4	0,34	90	0,90
1	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
<b>Skor Total</b>	<b>1.030</b>	<b>74,89</b>	<b>1.986</b>	<b>74,83</b>	<b>1.075</b>	<b>74,89</b>	<b>772</b>	<b>73,84</b>	<b>4.428</b>	<b>74,08</b>
<b>Skor Tertinggi</b>	<b>1.410</b>		<b>1.980</b>		<b>1.410</b>		<b>940</b>		<b>4.740</b>	

Sumber Data dan Cara

menyebutkan *review* kertas kerja pemeriksaan, perencanaan perikatan dan *review* kesesuaian perikatan dengan standar auditing dan standar akuntansi keuangan.

Tingginya tingkat penerapan sistem pengendalian mutu pada kantor akuntan publik non afiliasi di Jakarta, diduga karena adanya kesamaan unsur-unsur sistem pengendalian mutu dengan unsur-unsur yang ada pada standar auditing dimana standar auditing merupakan panduan umum bagi auditor dalam memenuhi tanggungjawab profesinya dalam melakukan audit atas laporan keuangan historis. Serta umumnya kantor akuntan publik sudah terbiasa dengan standar auditing dalam melakukan perikatan audit.

Standar umum menyangkut kriteria seorang auditor, standar pekerjaan lapangan menyangkut pedoman pelaksanaan audit, sedangkan standar pelaporan merupakan pedoman dalam penyusunan laporan audit. (SPAP, 2001)

Hal ini sejalan dengan pendapat *Arents et al* (2005:37) yang menyatakan bahwa pengendalian mutu berkaitan erat tetapi berbeda dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Suatu KAP harus memastikan bahwa SPAP telah dipatuhi dalam pelaksanaan setiap audit sementara pengendalian mutu memastikan bahwa KAP mematuhi standar tersebut secara konsisten pada tiap penugasan. Selanjutnya pengendalian kualitas diterapkan pada seluruh bagian dari KAP, dimana SPAP diterapkan untuk masing-masing penugasan.

Menurut *Arents et al* (2005, 36), para praktisi harus memandang GAAS (di Indonesia SPAP) sebagai standar minimum atas kinerja mereka daripada sebagai suatu standar maksimal atau ideal. Setiap auditor profesional yang mencari alat untuk mengurangi lingkup audit dengan menyandarkan diri pada standar yang ada, daripada dengan cara mengevaluasi substansi situasi audit, akan gagal memenuhi semangat yang terdapat dalam standar itu sendiri.

## SIMPULAN

Berdasarkan uraian di atas dapat dikatakan bahwa tingkat penerapan sistem pengendalian

mutu pada kantor akuntan publik non afiliasi di Jakarta termasuk tinggi. Penerapan sistem pengendalian mutu, didominasi unsur pertimbangan atas resiko audit, unsur ketersediaan personil, waktu pelaksanaan dan jumlah penugasan, ketersediaan personil dalam penugasan dan kualifikasi personal, termasuk kualifikasi personal untuk jabatan tertentu, *review* kertas kerja pemeriksaan, perencanaan perikatan dan *review* kesesuaian perikatan dengan standar auditing dan standar akuntansi keuangan.

Tingginya tingkat penerapan sistem pengendalian mutu pada kantor akuntan publik non afiliasi di Jakarta, diduga karena adanya kesamaan unsur-unsur sistem pengendalian mutu dengan unsur-unsur yang ada pada standar auditing di mana standar auditing merupakan panduan umum bagi auditor dalam memenuhi tanggungjawab profesinya dalam melakukan audit atas laporan keuangan historis. Serta umumnya kantor akuntan publik sudah familiar dengan standar auditing dalam melakukan perikatan audit.

## DAFTAR PUSTAKA

- Arens, A. Alvin., Elder, J. Randal., Beasley, S. Mark. 2005. *Auditing and Assurance Service an Integrated Approach*, Tenth Edition. USA: Pearson Prentice Hall.
- Bedard, J. 1989. Expertise in Auditing: Myth or Reality?, *Accounting Organizations and Society*, Vol. 14, 576-586.
- Bryan, Barry, J. 1996. Factors Influencing Compliance with GAAS Reporting Standards on Private Sector Engagements. *Managerial Auditing Journal*, 11/6: 36-41.
- Causey, Densil Y. 1974. *Duties and Liabilities of Public Accountants*. USA: Dow Jones-Irwin.
- Colbert, J.L. 1989. The Effect of Experience Auditor's Judgments. *Journal of Accounting Literature* 8: 137-149.
- Davis, J., and Solomon. 1989. Experience, Expertise and Expert-Performance Research in Public Accounting. *Journal of Accounting Literature* 8: 150-164.
- Davis, Charles, E. 1997. Experience and the



- Organization of Auditors', *Managerial Auditing Journal*, 12/8: 411-422.
- Dyah Sih Rabayu. 2002. Anteseden dan Konsekuensi Tekanan Peran (*Role Stress*) pada auditor Independen. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Volume 5, No. 2, Hlm. 178-192.
- Emby, Craig, and Etherrington, Lois D. 1996. Performance Evaluation of Auditors: Role Perceptions of Superiors and Subordinates. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. American Accounting Association, USA.
- Flint, David. 1998. *Philosophy and Principles of Auditing, an Introduction*, London: Macmillan Education LTD.
- Goodhue, Dale L. 1988. *IS Attitudes: Toward Theoretical and Definition Clarity Database*, Fall/Winter, 6-15.
- Goldberg, V.P. 1988. Accountable Accountants: Is Party Liability Necessary, *Journal of Legal Studies*, Vol. 17, June, 295-312.
- IAI KAP. 2004. *Konvensi Nasional Akuntan Publik V; Rancangan Undang-Undang Akuntan Publik*. Jakarta: IAI KAP.
- IAI KAP., Departemen Keuangan. 2005. *Directory Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik*. Jakarta: IAI KAP.
- IAI KAP Komda Bandung. 2005. *Pengelolaan KAP, Efektifitas, Efisiensi, Hukum dan Pengendalian Mutu*. Bandung: IAI-KAP Komda Bandung.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: IAI.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2006. *Katilog Pendidikan Profesional Berkelanjutan 2006*. Jakarta: IAI.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2005. *Modul USAP Review, Auditing dan Jasa Atestasi Lainnya*. Jakarta: IAI.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2005. *Media Akuntansi*, Edisi 49/Bulan September Tahun XII. IAI, Jakarta.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2005. *Media Akuntansi*, Edisi 50/Bulan Oktober/Tahun XII. IAI, Jakarta.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2002. *Media Akuntansi*, Edisi April. Ikatan Akuntan Indonesia, Jakarta.
- Jujun S. Suriasumantri. 2005. *Filsafat Ilmu Sebuah Pengantar Populer*, Cetakan Kedelapan Belas. Jakarta: Pustaka Sinar Harapan.
- Koh, Hian, C. and Woo, E-Sah. 1998. The Expectation Gap in Auditing. *Managerial Auditing Journal*, 13/3: 147-154.
- Lander, Guy, P. 2004. *Whats is Sarbanes Oxley?*, McGraw-Hill, USA.
- Ludovicus Senti W. 2005. *Seminar Nasional Profesionalisme Akuntan Publik Dalam Era Keterbukaan, Tanggapan dan Perencanaan Profesi Akuntan Publik terhadap Temuan-Temuan yang Terjadi pada Profesi Akuntan*, IAI-KAP, Jakarta.
- Masi Singarimbun dan Sofyan Effendi. 1995. *Metode Penelitian Survei*, Edisi Revisi. LP3ES Jakarta.
- Mautz, R.K., and Sharaf, Hussein, A. 1961. *The Philosophy Auditing*, American Accounting Association, USA.
- Mirza Muchtar. 2005. *Seminar Nasional, Profesionalisme Akuntan Publik Dalam Era Keterbukaan, Pemeriksaan Terhadap Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik oleh Kantor Departemen Keuangan Jakarta*.
- Mulyadi. 2002. *Auditing*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Murtanto dan Gudono. 1999. Identifikasi Karakteristik-karakteristik Keahlian Audit Profesi Akuntan Publik di Indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 2, No. 1, hlm. 37-52.
- Myrana Nurahuna dan Nur Indriantoro. 2003. Tindakan Supervisi dan Kepuasan Kerja akuntan Pemula di Kantor Akuntan Publik. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 5 No. 1, hlm. 102-117.
- Nasution, S. 2003. *Metode Research Penelitian Ilmiah* Edisi 1, Cetakan ke-6. Jakarta: Bumi Aksara.

Oley, David T. and Piercer, Bernard J. 1998. The operation of Control Systems in Large Audits Firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol. 15 No.2.

Robert, Brenda., Simon, Jon., and Hatherly, David. 2003. *Principles of External Auditing*. England: John Wiley & Sons.

Skaran, Uma. 2003. *Research Methods for Busi-*

*ness. A Skill Building Approach*, Fourth Edition, Singapore: John Wiley & Sons (Asia).

Shannon, Donald S. 1989. Behavioral Patterns of Auditor, in Gary Siegel and Helmut Ranauskas Marzani, *Behavioral Accounting*, South-Western Publishing Co., Ohio, p. 292-373.

## LAMPIRAN

Tabel 1. Operasionalisasi Variabel Penelitian

Variabel (1)	Dimensi (2)	Indikator (3)	Skala (4)
Penerapan Sistem Pengendalian Mutu (SPM).  Rint (1988); Arents, et al. (2005); IAI (2001)	Kebijakan Umum (Keb. Um)	1. Dokumen tertulis SPM	Ordinal
		2. Independen dalam tiap perikatan audit	Ordinal
		3. Memantau sikap independen	Ordinal
		4. Survey/review pendahuluan	Ordinal
		5. Resiko audit	Ordinal
		6. Keberlanjutan klien	Ordinal
Personil (Pers.)		7. Kebutuhan personil dalam penugasan	Ordinal
		8. Ketersediaan personil	Ordinal
		9. Waktu pelaksanaan dan jumlah penugasan.	Ordinal
		10. Kesempatan pelatihan	Ordinal
		11. Kualifikasi personal	Ordinal
		12. Tes tertulis dalam rekrutmen	Ordinal
		13. Orientasi bagi auditor yang baru direkrut.	Ordinal
		14. Program PPL	Ordinal
		15. Keanggotaan asosiasi profesi	Ordinal
		16. Evaluasi personal	Ordinal
		17. Kualifikasi personal untuk jabatan tertentu	Ordinal
Manajemen Audit (Man. Au)		18. Perencanaan perikatan	Ordinal
		19. Review kertas kerja	Ordinal
		20. Kertas kerja	Ordinal
		21. Konsultasi dalam penugasan	Ordinal
Inspeksi dan Review (Ins.)		22. Konsultasi standar teknis yang baru diterbitkan.	Ordinal
		23. Perpustakaan	Ordinal
		24. Cek list	Ordinal
		25. Review atas perikatan	Ordinal
		26. Temuan inspeksi	Ordinal
		27. Tindakan perbaikan atas hasil inspeksi	Ordinal