BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Akuntabilitas

Kantor akuntan publik dituntut untuk lebih akuntabel dalam menyelesaikan pekerjaan auditnya. Tanpa adanya sikap akuntabilitas maka kesimpulan yang dibuat tidak dapat memberikan masukan bagi pihak-pihak yang berkepentingan mengenai laporan keuangan perusahaan/instansi berdasarkan hasil audit yang telah dilakukan.

2.1.1.1 Pengertian Akuntabilitas

Menurut **Tetcock** dalam **Diani Mardisar** dan **Ria Nelly Sari** pada **Simposium Nasional Akuntansi X** memberikan pengertian akuntabilitas sebagai berikut:

> **"Akuntabilitas sebagai bentuk dorongan psikologi yang membuat seseorang berusaha mempertanggungjawabkan semua tindakan dan keputusan yang diambil kepada lingkungannya".**
>
> **(2007:6)**

Menurut **kamus Besar Akuntansi** bahwa pengertian **akuntabilitas** dapat diartikan sebagai berikut:

> **"*Accountability* (akuntabilitas): tanggung jawab individu atau bagian/departemen terhadap kinerja suatu fungsi tertentu. Akuntabilitas bisa ditetapkan atau diformulasikan melalui aturan hukum perjanjian".**
>
> **(2004:7)**

Menurut **Ahmad Ghozali** Akuntabilitas didefinisikan sebagai:

> **"Kewajiban untuk menyampaikan pertanggungjawaban atau untuk menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang/badan hukum/pimpinan kolektif suatu organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau kewewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban".**
>
> **(bimasislam.depag.go.id)**

Berdasarkan pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas terlahir dari dorongan psikologi untuk mempertanggungjawabkan hasil kinerja terhadap seseorang/badan hukum/pimpinan kolektif suatu organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau kewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban.

Prasyarat utama mewujudkan akuntabilitas harus berada pada situasi dan kondisi lingkungan yang mengutamakan keterbukaan (transparansi) sebagai landasan pertanggungjawaban serta lingkungan yang demokratis dalam menyampaikan pendapat, saran, kritik, maupun argumentasi terhadap perbaikan kondisi kinerja atau kegiatan yang lebih baik dan terarah.

2.1.1.2 Bentuk Akuntabilitas Publik

Menurut **Mardiasmo** dalam bukunya **Akuntansi Sektor Publik** akuntabilitas publik terdiri atas dua macam, yaitu:

1. **Akuntabilitas vertikal *(vertical accountability)*.**
   Akuntabilitas vertikal adalah pertanggungjawaban atas kegiatan kepada pihak-pihak yang lebih tinggi kedudukannya.
2. **Akuntabilitas horizontal *(horizontal accountability)*.**
   Akuntabilitas horizontal merupakan pertanggungjawaban kepada masyarakat luas.

(2002:21)

Tuntutan akuntabilitas publik mengharuskan lembaga-lembaga sektor publik untuk lebih menekankan pada pertanggungjawaban horizontal *(horizontal accountability)* bukan hanya pertangungjawaban vertikal *(vertical accountability).*

2.1.1.3 Dimensi Akuntabilitas Organisasi Sektor Publik

Akuntabilitas publik yang harus dilakukan oleh organisasi sektor publik terdiri atas beberapa dimensi. **Ellwood** menjelaskan terdapat empat dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik yang disadur oleh **Mardiasmo** dalam bukunya **Akuntansi Sektor Publik**, yaitu:

1. **Akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum *(accountability for probity and legality).***
   Akuntabilitas kejujuran *(accountability for probity)* terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan *(abuse of power),* sedangkan akuntabilitas hukum (*legal accountability)* terkait dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan.
2. **Akuntabilitas proses *(process accountability).***
   Akuntabilitas proses terkait dengan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam hal kecukupan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi.
3. **Akuntabilitas program *(program accountability).***
   Akuntabilitas program terkait dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal.
4. **Akuntabilitas kebijakan *(policy accountability).***
   Akuntabilitas kebijakan terkait dengan pertanggungjawaban kebijakan yang telah dibuat terhadap masyarakat luas.

(2002:21-22)

2.1.1.4 Akuntabilitas Auditor

Akuntabilitas merupakan suatu tanggung jawab yang harus dilaksanakan oleh auditor. **Nini Sofryanti** dalam **Slamet Sugiri** dan **Nasuhi Hidayat** pada **Jurnal Bisnis dan Akuntansi. Vol. 5, No. 3. Desember 2005 hal 301-321**

menyatakan bahwa peran dan tanggung jawab auditor diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia ataupun *Statement on Auditing Standards (SAS*) yang dikeluarkan oleh *Auditing Standards Boards (ASB).* Peran dan tanggung jawab auditor adalah sebagai berikut:

a. **Tanggung jawab mendeteksi dan melaporkan kecurangan *(fraud),* kekeliruan, dan ketidakberesan.**
   Dalam SPAP Seksi 316 pendeteksian terhadap kekeliruan dan ketidakberesan dapat berupa kekeliruan dan pengumpulan dan pengolahan data akuntansi, kesalahan estimasi akuntansi, kesalahan penafsiran prinsip akuntansi tentang jumlah, klasifikasi dan cara penyajian, penyajian laporan keuangan yang menyesatkan serta penyalahgunaan aktiva.
b. **Tanggung jawab mempertahankan sikap independensi dan menghindari konflik.**
   SPAP Seksi 220 harus bersikap jujur, bebas dari kewajiban klien, dan tidak mempunyai kepentingan dengan klien baik terhadap manajemen maupun pemilik.
c. **Tanggung jawab mengkomunikasikan informasi yang berguna tentang sifat dan hasil proses audit.**
   SPAP Seksi 341 menyatakan bahwa hasil evaluasi yang dilakukan mengindikasikan adanya ancaman terhadap kelangsungan hidup perusahaan, auditor wajib mengevaluasi rencana manajemen untuk memperbaiki kondisi tersebut. Bila ternyata tidak memuaskan, auditor boleh tidak memberikan pendapat dan perlu diungkapkan.
d. **Tanggung jawab menemukan tindakan melanggar hukum dari klien.**
   SPAP Seksi 317 memberikan arti penting tentang pelanggaran terhadap hukum atau perundang-undangan oleh satuan usaha yang laporan keuangannya diaudit. Penentuan pelanggaran tersebut bukan kompetensi auditor tetapi hasil penilaian ahli hukum. Indikasinya adalah pengaruh langsung yang material terhadap laporan keuangan sehingga auditor melakukan prosedur audit yang dirancang khusus agar diperoleh keyakinan memadai apakah pelanggaran hukum telah dilakukan.

(2003:305-306)

2.1.2 Kualitas Hasil Kerja

Kualitas hasil kerja berhubungan dengan seberapa baik sebuah pekerjaan dilakukan oleh auditor dalam melaksanakan pemeriksaan keuangan/nonkeuangan yang telah ditugaskan kepadanya.

2.1.2.1 Pengertian Kualitas Hasil Kerja

Menurut **Diani Mardisar** dan **Ria Nelly Sari** pada **Simposium Nasional Akuntansi X** memgartikan kualitas hasil kerja, yaitu:

> **"Kualitas hasil kerja adalah jumlah respon yang benar yang diberikan seseorang dalam menyelesaikan sebuah pekerjaan yang dibandingkan dengan standar hasil kerja atau kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya".**
>
> **(2007:11)**

Menurut **Bambang Wahyudi** dalam bukunya **Manajemen Sumber Daya Manusia** adalah:

> **"Suatu evaluasi yang dilakukan secara periodik dan sistematis tentang prestasi kerja/jabatan *(job performance)* seorang tenaga kerja, termasuk potensi pengembangannya".**
>
> **(2002:101)**

Jadi dapat disimpulkan bahwa kualitas hasil kerja merupakan suatu respon yang benar terhadap pekerjaan yang harus diselesaikan dibandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan.

2.1.2.2 Hal yang Harus Dinilai dalam Penilaian Prestasi Kerja

Hal yang harus dinilai dalam penilaian prestasi kerja menurut **Bambang Wahyudi** dalam bukunya **Manajemen Sumber Daya Manusia** sebagai berikut:

1. **Objek yang menjadi objek penilaian adalah manusia dengan berbagai kemampuan, sikap, pandangan, dan berbagai keistimewaan yang dimilikinya masing-masing.**
2. ***2.*** **dimensi waktunya, yaitu yang diukur/dinilai adalah prestasi yang dicapai pada saat ini *(current performnance)* dan potensi yang dapat dikembangkan pada waktu yang akan datang *(future performance)*.**
3. **Spesifikasinya, yaitu bahwa faktor-faktor yang diukur/dinilai adalah sifat/karakter/perangai *(personal traits)* dari tenaga kerja bersangkutan, seperti kecerdasan, agresivitas, kematangan jiwa, kemampuan mengambil keputusan dan tingkat pencapaian sasaran atau hasil dari kegiatan.**

(2002:105)

2.1.2.3 Tujuan yang Dapat Diperoleh Dari Penilaian Prestasi Kerja

Menurut **Bambang Wahyudi** dalam bukunya **Manajemen Sumber Daya Manusia**, ada beberapa tujuan yang dapat diperoleh dari suatu penilaian prestasi kerja, antara lain:

1. **Memelihara potensi kerja.**
   Dengan mengetahui kemampuan saat ini dan potensi pengembangan dimasa yang akan datang, kita mampu memelihara tenaga kerja bersangkutan pada saat ini *(brumback and Vincent)*. Disamping itu dengan penilaian prestasi kerja akan diketahui berbagai kebutuhan dan keinginan tenaga kerja yang dapat dipergunakan dalam rangka memelihara mereka untuk tetap berada dalam organisasi.
2. **Mengukur dan meningkatkan prestasi kerja.**
   Dengan penilaian prestasi kerja berarti kita melakukan pengukuran prestasi yang mampu dicapai tenaga kerja yang bersangkutan pada suatu saat tertentu guna mengetahui kelebihan maupun kekurangannya.
3. **Menentukan kebutuhan akan pelatihan *(training need)*.**
   Dengan memperbandingkan antara prestasi yang sebenarnya dicapai dengan prestasi yang sebenarnya dimiliki.
4. **Sebagai dasar pengembangan karir.**
   Hasil dari suatu penilaian prestasai kerja dapat menunjukkan kemungkinan pengembangan karir tenaga kerja, sehingga merupakan dasar yang objektif untuk menetapkan berbagai kebijaksanaan pengembangan karir bagi seorang tenaga kerja melalui berbagai bentuk mutasi tenaga kerja, baik promosi, transper, *layoff*, maupun pemberhentian *(dischange)*.
5. **Sebagai dasar pemberian dan peningkatan balas jasa.**
   Sesuai dengan prinsip keadilan dalam pemberian balas jasa, maka hasil dari suatu penilaian dapat digunakan sebagai dasar untuk menetapkan

besarnya balas jasa yang harus diberikan kepada seorang tenaga kerja sesuai dengan prestasi yang telah ditunjukkan.

6. **Sebagai alat bantu dalam proses pengadaan tenaga kerja (penempatan, seleksi, dan pembekalan).**
   Dengan menggunakan hasil penilaian prestasi kerja sebagai dasar pertimbangan, maka berbagai kebijaksanaan pengadaan tenaga kerja, khususnya bagi tenaga kerja lama yang diperlukan untuk mengisi lowongan jabatan tertentu, akan dapat dilaksanakan dengan lebih mudah. Hal tersebut terjadi karena dengan penilaian prestasi kerja berarti kita melihat kinerja yang bersangkutan, baik kemampuan yang sudah nyata maupun kemampuan yang masih potensial.
7. **Membantu mekanisme umpan balik dan komunikasi.**
   Dengan penilaian prestasi kerja, akan dapat dikumpulkan berbagai masukan sebagai umpan balik organisasi, baik yang menyangkut pribadi tenaga kerja maupun berbagai kebijaksanaan yang telah ditetapkan organisasi.

(2002:107-108)

2.1.2.4 Syarat-syarat Suatu Sistem Penilaian Prestasi Kerja

Agar pelaksanaan suatu Penilaian Prestasi Kerja dapat berhasil sesuai dengan sasaran yang diharapkan, menurut **Bambang Wahyudi** dalam bukunya **Manajemen Sumber Daya Manusia**, diperlukan syarat-syarat tertentu yang harus dipenuhi oleh suatu sistem penilaian prestasi kerja.

1. **Relevan.**
   Syarat ini menegaskan bahwa suatu sistem penilaian prestasi kerja hanya mengukur hal-hal yang berhubungan atau berkaitan langsung (relevan) dengan prestasi kerja dalam suatu jabatan tertentu *(job performance)*. Oleh karena itu, suatu penilaian prestasi harus selalu memperhatikan kegiatan-kegiatan yang harus dilakukan oleh seorang pemangku jabatan tertentu *(job required performance)* yang dapat dilihat dari hasil analisa jabatan yang terbaru.
2. **Akseptabel.**
   Suatu sistem penilaian prestasi harus dapat diterima dan dimengerti baik oleh penilai maupun yang dinilai. Penilaian prestasi yang tidak dapat dimengerti akan menyebabkan hasil penilaian tidak/kurang objektif.
3. **Reliabel.**
   Syarat ini menegaskan bahwa suatu sistem penilaian prestasi kerja harus dapat dipercaya serta mempunyai alat ukur yang dapat diandalkan, konsisten dan stabil. Artinya apabila alat ukur tersebut digunakan oleh penilai lain untuk mengukur objek yang sama, maka akan memberikan hasil penilaian yang sama pula.

4. **Sensitif.**
   Suatu sistem penilaian prestasi kerja harus memiliki kepekaan kemampuan untuk membedakan tenaga kerja yang efektif dengan tenaga kerja yang tidak efektif.
5. **Praktis.**
   Syarat ini menghendaki agar suatu sistem penilaian prestasi kerja harus praktis dan mudah dilaksanakan, tidak rumit atau berbelit-belit, baik yang menyangkut administrasi dan interpretasi serta tidak memerlukan biaya yang besar.

(2002:112)

2.1.2.5 Masalah-masalah dalam Penilaian Prestasi Kerja

Menurut **Bambang Wahyudi** dalam bukunya **Manajemen Sumber Daya Manusia**, berbagai masalah potensial yang pada dasarnya bersumber dari sifat manusiawi seorang penilai (merupakan *human error)* adalah:

1. ***Halo effect.***
   Masalah ini terjadi apabila seorang penilai terpengaruh oleh salah satu aspek dari seseorang (yang dinilai), baik sikap, penampilan, maupun prestasi kerjanya dimasa lalu, sehingga penilai dapat memberikan nilai yang negatif maupun positif mendahului nilai sebenarnya yang harus diberikan setelah proses penilaian berlangsung.
2. ***Leniency.***
   Masalah ini terjadi karena adanya kesalahan penilaian yang diakibatkan oleh sikap seorang penilai yang terlalu baik yang dimiliki kecenderungan memberikan nilai yang terlalu tinggi terhadap orang lain.
3. ***Strictness.***
   Masalah ini terjadi sebagai akibat dari sikap seorang penilai yang bertolak belakang dengan masalah sebelumnya, yaitu sikap terlalu memandang rendah orang lain, sehingga penilai memiliki kecenderungan untuk memberikan nilai yang terlalu rendah kepada orang lain.
4. ***Central tendency.***
   Banyak penilai yang tidak mau bersusah payah dalam memberikan penilaian, sehingga nilai yang diberikan cenderung nilai rata-rata. Kesalahan ini biasanya terjadi karena penilai hanya memiliki sedikit waktu dan informasi tentang sifat dan prestasi seseorang.
5. ***Personal Biases.***
   Kesalahan lain yang sering terjadi adalah kesalahan dalam penilaian yang bersumber dari perasaan seorang penilai.

(2002:120)

2.1.2.6 Maksud Pengukuran Kinerja Sektor Publik

Mardiasmo dalam bukunya **Akuntansi Sektor Publik** menjelaskan Pengukuran kinerja sektor publik dilakukan untuk memenuhi tiga maksud, yaitu:

1. **Pengukuran kinerja sektor publik dimaksudkan untuk membantu memperbaiki kinerja.**
2. **Ukuran sektor publik digunakan untuk pengalokasian sumber daya dan pembuatan keputusan.**
3. **Ukuran kinerja sektor publik dimaksudkan untuk mewujudkan pertanggungjawaban publik dan memperbaiki komunikasi kelembagaan.**

(2002:121)

2.1.2.7 Tujuan sistem pengukuran kinerja

Secara umum tujuan sistem pengukuran kinerja menurut **Mardiasmo** dalam bukunya **Akuntansi Sektor Publik** adalah:

1. **Untuk mengkomunikasikan strategi secara lebih baik *(top down and bottom up).***
2. **Untuk mengakomodasi pemahaman kepentingan manajer level menengah dan bawah serta memotivasi untuk pencapaian *goal congruente.***
3. **Sebagai alat untuk mencapai kepuasan berdasarkan pendekatan individual dan kemampuan kolektif yang rasional.**

(2002:122)

2.1.2.8 Manfaat pengukuran kinerja

Manfaat yang dapat diperoleh dari pengukuran kinerja menurut **Mardiasmo** dalam bukunya **Akuntansi Sektor Publik** sebagai berikut:

1. **Memberikan pemahaman mengenai ukuran yang digunakan untuk menilai kinerja manajemen.**
2. **Memberikan arah untuk mencapai target kinerja yang telah ditetapkan.**
3. **Untuk memonitor dan mengevaluasi pencapaian kinerja dan membandingkannya dengan target kinerja serta melakukan tindakan kolektif untuk memperbaiki kinerja.**
4. **Sebagai dasar untuk memberikan penghargaan dan hukuman *(reward and punishment)* secara objektif atas pencapaian prestasi yang diukur sesuai sistem pengukuran kinerja yang telah disepakati.**
5. **Sebagai alat komunikasi antara bawahan dan pimpinan dalam rangka memperbaiki kinerja organisasi.**

6. **Membantu mengiidentifikasi apakah kepuasan pelanggan sudah terpenuhi.**
7. **Membantu memahami proses kegiatan instansi pemerintah.**
8. **Memastikan bahwa pengambilan keputusan dilakukan secara objektif.**

(2002:122)

2.1.2.9 Kualitas Audit

Kualitas audit suatu hal yang harus diperhatikan agar hasil kerja auditor dapat memberikan hasil yang baik. Tanpa adanya kualitas audit maka pekerjaan auditor kurang memberikan hasil yang optimal.

De Angelo dalam **Meutia** pada **Jurnal Riset Akuntansi Indonesia. Vol. 7, No. 3. September 2004. hal 333-350,** mendefinisikan kualitas audit sebagai:

> **"Kemungkinan bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran dalam sistem akuntansi klien. Temuan pelanggaran mengukur kualitas audit berkaitan dengan pengetahuan dan kemampuan auditor. Sedangkan pelaporan pelanggaran tergantung kepada dorongan auditor untuk mengungkapkan pelanggaran tersebut. Dorongan ini akan bergantung kepada independensi yang dimiliki oleh auditor tersebut".**
>
> **(2004:336)**

AICPA dalam **Meutia** pada **Jurnal Riset Akuntansi Indonesia. Vol. 7, No. 3. September 2004. hal 333-350,** memberikan prinsip-prinsip berkaitan dengan independensi yang harus dimiliki oleh auditor dalam melaksanakan pekerjaan auditnya, yaitu:

1. **Auditor dan perusahaan tidak boleh bergantung dalam hal keuangan terhadap klien.**
2. **Auditor dan perusahaan seharusnya tidak terlibat dalam konflik kepentingan yang akan menggangu objektifitas mereka berkenaan dengan cara-cara yang mempengaruhi laporan keuangan.**
3. **Auditor dan perusahaan seharusnya tidak memiliki hubungan dengan klien yang akan menggangu objektifitas auditor.**

(2004:336)

Ryan et. al dalam **Meutia** pada **Jurnal Riset Akuntansi Indonesia. Vol. 7, No. 3. September 2004. hal 333-350,** menyatakan ada empat hal yang menyebabkan independensi auditor terganggu:

"(1) Memiliki konflik kepentingan dengan kliennya, (2) Mengaudit pekerjaan mereka sendiri, (3) Berfungsi baik sebagai manajer ataupun pekerja dari kliennya, dan (4) Bertindak sebagai penasihat bagi kliennya".

(2004:336)

Menurut **Edy Sujana** dan **Tjiptohadi Sawarjuwono** dalam **Jurnal Bisnis dan Akuntansi. Vol. 8, No. 3. Desember 2006, hal 247-259,** hal-hal yang menyebabkan kualitas audit seorang auditor menjadi buruk yaitu seperti melakukan perilaku disfungsional auditor yaitu perilaku menyimpang yang dilakukan auditor dalam melaksanakan audit. Prilaku menyimpang dari auditor yang dimaksud adalah:

1. **Penghentian prematur terhadap langkah audit dalam program audit *(premature sign off)*.**
2. **Mengurangi jumlah pekerjaan yang dikerjakan dalam langkah audit yang dianggap beralasan oleh auditor.**
3. **Tidak melakukan penelitian terhadap prinsip akuntansi yang digunakan oleh auditor.**
4. **Tidak melakukan review dengan sungguh-sungguh terhadap dokumen klien.**
5. **Menerima penjelasan klien yang lemah.**
6. **Melakukan *underreporting of time.***

Perilaku satu sampai dengan lima diatas dikelompokkan sebagai perilaku menyimpang yang secara langsung mengurangi kualitas audit, sedangkan perilaku enam *(underreporting of time)* merupakan prilaku yang secara tidak langsung mempengaruhi kualitas audit.

(2006:247-248)

Menurut **Edy Sujana** dan **Tjiptohadi Sawarjuwono** dalam **Jurnal Bisnis dan Akuntansi. Vol. 8, No. 3. Desember 2006, hal 247-259** bahwa:

> ***"Underreporting of time*** **yaitu mencerminkan suatu keadaan yang menunjukkan auditor menyelesaikan pekerjaan atau tugas yang dibebankan padanya dengan menggunakan waktu pribadi dan tidak melaporkan waktu yang digunakan tersebut".**
>
> **(2006:248)**

Menurut **Edy Sujana** dan **Tjiptohadi Sawarjuwono** dalam **Jurnal Bisnis dan Akuntansi. Vol. 8, No. 3. Desember 2006, hal 247-259**, menyatakan bahwa:

> **"Prilaku menyimpang yang dilakukan oleh auditor dapat menyebabkan menurunnya kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor dan akhirnya berdampak pada rendahnya kepercayaan pemakai terhadap laporan audit yang dihasilkan oleh auditor. Rendahnya kepercayaan pemakai laporan audit merupakan ancaman bagi profesi auditor".**
>
> **(2006:248)**

Menurut **Suryanita Weningtyas, dkk.** dalam **Jurnal Riset Akuntansi Indonesia. Vol.10, No.1. Januari 2007 Hal. 1-9**, kualitas kerja dari auditor dapat diketahui dari:

> **"Kualitas kerja dari auditor dapat diketahui dari seberapa jauh auditor menjalankan prosedur-prosedur audit yang tercantum dalam program audit".**
>
> **(2007:4)**

Malone dan **Roberts** dalam **Suryanita Weningtyas, dkk** pada **Jurnal Riset Akuntansi Indonesia. Vol.10, No.1. Januari 2007 Hal. 1-9**, menyatakan:

> **"Prosedur audit meliputi langkah-langkah yang harus dilakukan oleh auditor dalam melakukan audit. Prosedur audit ini sangat diperlukan bagi asisten agar tidak melakukan penyimpangan dan dapat bekerja secara efisien dan efektif".**
>
> **(2007:4)**

Herningsih dalam **Suryanita Weningtyas, dkk.** pada **Jurnal Riset Akuntansi Indonesia. Vol.10, No.1. Januari 2007 Hal. 1-9**, menyatakan

prosedur-prosedur audit yang mudah untuk dilakukan praktik penghentian prematur adalah:

> **"Pemahaman bisnis (PSA No. 5 2001), pertimbangan pengendalian internal (PSA No. 69 2001), internal auditor klien (PSA No. 33 2001), informasi asersi manajemen (PSA No. 7 2001), prosedur analitik (PSA No. 22 2001), Konfirmasi (PSA No. 7 2001), representasi manajemen (PSA No. 17 2001), pengujian pengendalian teknik berbantuan komputer (PSA No. 59 2001), sampling audit (PSA No. 26 2001), dan perhitungan fisik (PSA No. 7 2001)".**
>
> **(2007:4)**

Meningkatkan kualitas hasil kerja yang dilakukan oleh auditor dapat dilakukan dengan cara memperhatikan kepuasan kerja auditor tersebut. Faktor-faktor yang mendorong kepuasan kerja menurut **Stephen P. Robbins** dalam **Murtanto** dan **Melva Jasmin** pada **Jurnal Bisnis dan Akuntansi. Vol. 7, No. 1. April 2005 hal 84-109** adalah:

1. **Kerja yang menantang.**
   Karyawan cenderung lebih menyukai pekerjaan-pekerjaan yang memberi mereka dan menawarkan beragam tugas, kebebasan dan umpan balik mengenai betapa baik bekerja.
2. **Ganjaran yang pantas.**
   Setiap karyawan menginginkan sistem upah dan kebijaksanaan promosi yang mereka persepsikan sebagai adil dan segaris dengan penghargaan mereka.
3. **Kondisi kerja yang mendukung.**
   Karyawan peduli akan lingkungan kerja yang baik untuk kenyamanan pribadi maupun untuk memudahkan mengerjakan tugas yang baik.
4. **Rekan sekerja yang mendukung.**
   Setiap orang menginginkan rekan sekerja yang ramah yang akan mendukung di dalam pekerjaan sehingga kepuasan kerja dapat meningkat.
5. **Kesesuaian antara kepribadian dengan pekerjaan.**
   Jika kepribadian seperti bakat, kemampuan sesuai dengan pekerjaan maka kepuasan kerja akan meningkat.

(2005:92-93)

Sedangkan menurut **Miftahul Huda** dalam **Jurnal Bisnis dan Akuntansi. Vol. 2, No. 1. April 2000, hal 33-44** bahwa kepuasan kerja baik auditor yang berada pada kantor akuntan publik besar maupun kecil dapat dipengaruhi oleh:

> **"Kepuasan kerja pada kantor akuntan publik besar maupun kecil dapat disebabkan adanya faktor-faktor yang mempengaruhi, dimana salah satunya adalah tindakan supervisi yang dilakukan seperti kepemimpinan dan mentoring *(leadership and mentoring)*, kondisi kerja *(working conditions)*, dan penugasan *(assignments)*, faktor-faktor tersebut dapat mempengaruhi tingkat kepuasan kerja baik secara sendiri-sendiri maupun secara keseluruhan dari faktor-faktor yang ada".**
>
> **(2000:42)**

2.1.3 Pengaruh Akuntabilitas Terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor pada Kantor Akuntan Publik (KAP)

Akuntabilitas yang dimiliki oleh auditor merupakan suatu hal yang harus dimiliki, tanpa adanya sifat akuntabilitas dari auditor maka setiap tugas yang dilaksanakan tidak dapat tercapai sesuai dengan harapan yang sebenarnya.

Menurut **Oky Widyanarko** dalam website dengan judul **"Akuntabilitas Sebuah Perpustakaan Menuju Perpustakaan dengan Manajemen Modern"** mendefinisikan akuntabilitas sebagai berikut:

> **"Akuntabilitas dapat diartikan sebagai kewajiban-kewajiban dari individu-individu atau penguasa yang dipercayakan untuk mengelola sumber-sumber daya publik dan yang bersangkutan dengannya untuk dapat menjawab hal-hal yang menyangkut pertanggungjawabannya".**
>
> **(Smartpunters.com)**

Menurut **Mardiasmo** bahwa akuntabilitas memiliki suatu pengaruh terhadap tingkat kinerja seperti yang dinyatakan dalam bukunya **Akuntansi Sektor Publik** berikut ini:

“Pengukuran kinerja sangat penting untuk menilai akuntabilitas organisasi dan manajer dalam menghasilkan pelayanan publik yang lebih baik”.

(2002:121)

Meisser dan **Quilliem** meneliti pengaruh akuntabilitas terhadap kualitas hasil kerja auditor dalam **Diani Mardisar** dan **Ria Nelly Sari** pada **Simposium Nasional Akuntansi X**yaitu:

“Akuntabilitas yang dimiliki auditor dapat meningkatkan proses kognitif auditor dalam mengambil keputusan”.

(2007:3)

Berdasarkan teori dan penelitian yang dilakukan, maka dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kognitif (penilaian kinerja) auditor pada kantor akuntan publik

2.2 Kerangka Pemikiran

Perusahaan melakukan kegiatan ekonomi baik perusahaan *profit oriented dan nonprofit oriented* dengan cara menciptakan sumber daya manusia yang handal di bidang akuntansi untuk melakukan kegiatan pencatatan transaksi pelaporan keuangan sesuai dengan Prinsip Standar Akuntansi Keuangan.

Berdasarkan **Kamus Besar Akuntansi** bahwa *Financial Reporting* (pelaporan keuangan) dapat diartikan sebagai berikut :

> **"Proses berkala yaitu menampilkan data-data keuangan tentang posisi suatu perusahaan, kinerja operasi, dan aliran dana-dana selama periode akuntansi untuk pihak-pihak di luar organisasi bisnis. Laporan keuangan bersama-sama dengan informasi yang terkait bisa dimasukkan ke dalam berbagai bentuk untuk digunakan pihak luar, seperti laporan tahunan dan prospektus".**
>
> **(2004:414)**

Kegiatan pelaporan keuangan yang dilakukan oleh perusahaan berfungsi untuk menghasilkan laporan keuangan yang akan digunakan oleh pihak eksternal perusahaan dan pihak-pihak yang berkepentigan.untuk mengambil keputusan, namun sebelum digunakan untuk pengambilan keputusan terlebih dahulu harus diaudit oleh auditor independen.

Menurut **Harahap** dalam **Azizul Kholis, dkk.** pada **Jurnal Bisnis dan Akuntansi Vol.3, No. 3, Desember 2001, 507 – 519.**menyatakan bahwa:

> **"Profesi akuntan dapat dikatakan menempati posisi yang strategis bagi dunia usaha, hal ini dapat dimengerti karena secara universal dan praktiknya di masyarakat, profesi dan disiplin akuntansi merefleksikan dirinya sebagai bagian dari ilmu ekonomi yang dapat memberikan informasi tentang kondisi ekonomi pada waktu atau periode tertentu".**
>
> **(2001:508)**

Auditor yang independen berasal dari Kantor Akuntan Publik (KAP) berdasarkan permintaan dari perusahaan yang membutuhkan jasa audit. Namun, auditor yang ada di Kantor Akuntan Publik harus berkualitas dan bertanggung jawab (akuntabilitas) mengenai pekerjaan yang akan dilaksanakan untuk melakukan pengauditan perusahaan.

Menurut **Azizul Kholis, dkk.** pada **Jurnal Bisnis dan Akuntansi Vol.3, No. 3, Desember 2001, 507 – 519.**menyatakan bahwa:

> **”Akuntan publik bertanggung jawab atas setiap aspek tugasnya sehingga jika memang terjadi kesalahan yang diakibatkan oleh pihak auditor, maka akuntan publik dimintai pertanggungjawabannya secara hukum sebagai bentuk kewajiban hukum auditor”.**
>
> **(2001:517)**

Berdasarkan pernyataan yang dinyatakan oleh Azizul Kholis, dkk. di atas bahwa auditor harus bertanggung jawab secara hukum berdasarkan kewajiban hukum auditor jika memang terjadi kesalahan yang diakibatkan oleh pihak auditor. Bentuk-bentuk kewajiban hukum auditor dapat dijelaskan dalam tabel berikut:

Tabel 2.1

Kewajiban hukum auditor menurut Azizul Kholis, dkk.

No.	Kewajiban hukum auditor	Uraian
1	Kewajiban kepada klien *(liabilities to client)*	Kewajian akuntan publik terhadap klien karena kegagalan untuk melaksanakan tugas audit sesuai waktu yang disepakati pelaksanaan audit yang tidak memadai, gagal menemukan kesalahan, dan pelanggaran kerahasiaan oleh akuntan publik
2	Kewajiban kepada pihak ketiga menurut *common law (liabilities to third party)*	Kewajiban akuntan publik kepada pihak ketiga jika terjadi kerugian pada pihak penggugat karena mengandalkan laporan keuangan menyesatkan
3	Kewajiban perdata menurut hukum sekuritas *(liabilities under securities laws)*	Kewajiban hukum menurut hukum sekuritas dengan standar yang ketat
4	Kewajiban kriminal *(crime liabilities)*	Kewajiban hukum yang timbul sebagai akibat kemungkinan akuntan publik disalahkan karena tindakan kriminal menurut undang-undang.

Sumber: Azizul Kholis (2001:513)

Menurut **Azizul Kholis, dkk.** pada **Jurnal Bisnis dan Akuntansi Vol.3, No. 3, Desember 2001, 507 – 519,** beberapa faktor utama yang menimbulkan kewajiban hukum bagi profesi audit diantaranya adalah:

1. **Meningkatnya kesadaran pemakai laporan keuangan akan tanggung jawab akuntan publik.**
2. **Meningkatnya perhatian pihak-pihak terkait dengan pasar modal sehubungan dengan tanggung jawab untuk melindungi kepentingan investor.**
3. **Bertambahnya kompleksitas audit yang disebabkan adanya perubahan lingkungan yang begitu pesat diberbagai sektor bisnis, sistem informasi, dan sebagainya.**
4. **Kesediaan kantor akuntan publik untuk menyelesaikan masalah hukum diluar pengadilan untuk menghindari biaya yang tinggi.**

(2001:512)

Akuntabilitas auditor dapat diukur menggunakan indikator motivasi, usaha, dan keyakinan, sedangkan kualitas hasil kerja auditor dapat diukur dengan ketepatan waktu auditor melaksanakan tugasnya, tingkat kompleksitas pekerjaan yang dilaksanakan yaitu pada kompleksitas pekerjaan tinggi, mutu pekerjaan, tingkat kerjasama tim, dan kepuasan pemberi kerja.

Hal tersebut sejalan dengan yang dinyatakan oleh **Diani Mardisar** dan **Ria Nelly Sari** dalam **Simposium Nasional Akuntansi X** bahwa untuk mengukur akuntabilitas indikator yang digunakan sebagai berikut:

1. **Seberapa besar motivasi mereka untuk meyelesaikan pekerjaan tersebut. Motivasi secara umum adalah keadaan dalam diri seseorang yang mendorong keinginan individu untuk melakukan kegiatan-kegiatan tertentu untuk mencapai tujuan.**
2. **Seberapa besar usaha (daya pikir) yang diberikan untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan. Orang dengan akuntabilitas tinggi mencurahkan usaha (daya pikir) yang lebih besar dibanding orang dengan akuntabilitas rendah ketika menyelesaikan pekerjaan.**
3. **Seberapa yakin mereka bahwa pekerjaan mereka akan diperiksa oleh atasan. Keyakinan bahwa sebuah pekerjaan akan diperiksa atau dinilai orang lain dapat meningkatkan keinginan dan usaha seseorang untuk menghasilkan pekerjaan yang lebih berkualitas.**

(2007:6-7)

Sedangkan kualitas hasil kerja sebagaimana yang dinyatakan oleh **Any Wedhiastuty** dalam websitenya **www.damandiri.co.id** dapat diukur dengan instrumen berikut ini:

- **Mutu (baik/buruk) hasil pekerjaan yang diselesaikan pegawai atas pekerjaan yang diberikan atasan.**
- **Kepuasan pemberi tugas (atasan) dengan hasil kerja sebagai bukti pegawai dapat melaksanakan instruksi dengan tepat.**
- **Ketepatan waktu dalam menyelesaikan tugas yang diberikan atasan.**

(www.damandiri.co.id)

Kualitas hasil kerja seseorang dipengaruhi oleh kerjasama tim yang dibentuk, karena pekerjaan audit dilaksanakan oleh tim yang dibentuk. Sebagaimana yang

dinyatakan oleh **Djajendra** dalam websitenya **www.djajendra.blog.co.uk** sebagai berikut:

> **"Membentuk tim kerja bertujuan untuk mempermudah proses kerja dan meningkatkan kualitas hasil kerja".**
>
> **(www.djajendra.blog.co.uk)**

Hubert k. Rampersad dalam bukunya **Total Performance Scorecard konsep Manajemen Baru: Mencapai Kinerja dengan Integritas,** yang diterjemahkan oleh **Edy Sukarno** dan **Vinsensius Djemadu** mendefinisikan tim, yaitu:

> **"Tim adalah sekelompok orang dengan keterampilan dan kepribadian yang saling melengkapi yang merasa berkomitmen kepada sebuah tujuan bersama dan yang saling memerlukan untuk mencapai hasil".**
>
> **(2005:244)**

Hubert k. Rampersad dalam bukunya **Total Performance Scorecard konsep Manajemen Baru: Mencapai Kinerja dengan Integritas,** yang diterjemahkan oleh **Edy Sukarno** dan **Vinsensius Djemadu** menyatakan

> **"Untuk mencapai kerjasama tim yang efektif diperlukan pertimbangan semua unsur kerja tim".**
>
> **(2005:243)**

Unsur-unsur kerja tim yang dinyatakan oleh **Hubert K. Rampersad** dapat dilihat dalam tabel berikut ini:

Tabel 2.2

Unsur Kerja Tim

Unsur-unsur kerja tim	
Fungsi nyata	**Prosedur**
• Mendefinisikan masalah dan merumuskan tujuan tim • Membangkitkan dan memproses gagasan serta jalan keluarnya • Kompetensi tim • Mendefinisikan tugas • Memperkirakan waktu dan sumber daya	• Mengikuti sebuah metode seperti studi banding, siklus pemecahan masalah • Prosedur pertemuan • Kajian ulang tim
Tugas yang mendukung	**Interaksi**
• Memenuhi waktu • Mencatat laporan rapat • Menjaga dan mengkaji ulang proses kerja tim (pengawas proses) • Membuat catatan di *flip chat*, *overhead projector/beamer*, lembar transaparan kosong, dan spidol • Membuat kesepakatan tentang pemakaian ponsel, merokok, dan istirahat	v Komunikasi antarpribadi • Mendengarkan • Bertanya • Mengembangkan gagasan orang lain • Berdebat yang bersifat membangun • Menjelaskan • Merangkum • Melibatkan yang lain • Memperlihatkan penghargaan • Memberi dan menerima umpan balik • Bernegosiasi yang bersifat membangun • Menangani pertikaian v Pelatihan

Sumber: Rampersad, 2005. Total Performance Scorecard konsep Manajemen Baru: Mencapai Kinerja dengan Integritas

Hubert k. Rampersad dalam bukunya **Total Performance Scorecard konsep Manajemen Baru: Mencapai Kinerja dengan Integritas**, yang diterjemahkan oleh **Edy Sukarno** dan **Vinsensius Djemadu** menyatakan tim yang efektif ditandai dengan:

- **Tujuan jelas yang ingin dimiliki semua orang.**
- **Koherensi dan keselarasan.**
- **Penerimaan dan pengakuan perbedaan budaya serta saling menghormati dan memahami.**
- **Landasan keyakinan yang kuat antaranggota tim.**
- **Kemampuan untuk memecahkan masalah dan pertikaian internal secara efektif.**
- **Kemampuan untuk belajar bersama dari pengalaman.**
- **Anggota tim yang mengetahui gaya belajar mereka sendiri dan teman satu tim.**
- **Perpaduan antara berbagai kepribadian dan kompensasi yang diperlukan yang mana keduanya dibagi sama rata diantara masing-masing anggota tim.**
- **Pengetahuan dan penerimaan peran masing-masing anggota tim.**
- **Keseimbangan antara peran tim seseorang dan fungsinya dalam tim.**
- **Lingkungan kerja yang selaras dengan dimana orang-orang menghormati, percaya mendengarkan, dan saling memberikan umpan balik yang bermanfaat.**
- **Komunikasi yang terbuka, sehingga setiap orang mempunyai akses terhadap informasi yang relevan.**
- **Pelatihan bersinambung anggota tim.**
- **Pemimpin yang mengilhami lebih banyak kreativitas dalam tim.**

(2005:245)

Menurut **Widagdo, et. al** dalam **Christiawan** pada **Jurnal Akuntansi & Keuangan Vol. 4, No. 2, Nopember 2002: 79 – 92**, bahwa kepuasan klien atau pemberi kerja dapat dinilai dengan tujuh komponen berikut

> **"Terdapat 7 kualitas audit yang berpengaruh signifikan terhadap kepuasan klien, yaitu (1) atribut pengalaman melakukan audit, (2) atribut memahami industri klien, (3) atribut responsif terhadap kebutuhan klien, (4) atribut pemeriksaan sesuai dengan standar umum audit, (5) atribut komitmen kuat terhadap kualitas audit, (6) atribut keterlibatan pimpinan audit terhadap pemeriksaan dan (7) atribut melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat".**
>
> **(2002:81)**

Menurut **Widagdo, et. al** dalam **M. Nizarul Alim, dkk.,** pada **Simposium Nasional Akuntansi X,** bahwa kepuasan klien dipengaruhi oleh:

> **”Widagdo *et al.* (2002) melakukan penelitian tentang atribut-atribut kualitas audit oleh kantor akuntan publik yang mempunyai pengaruh terhadap kepuasan klien. Terdapat 12 atribut yang digunakan dalam penelitian ini, yaitu (1) pengalaman melakukan audit, (2) memahami industri klien, (3) responsif atas kebutuhan klien, (4) taat pada standar umum, (5) independensi, (6) sikap hati-hati, (7) komitmen terhadap kualitas audit, (8) keterlibatan pimpinan KAP, (9) melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat, (10) keterlibatan komite audit, (11) standar etika yang tinggi, dan (12) tidak mudah percaya. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ada 7 atribut kualitas audit yang berpengaruh terhadap kepuasan klien, antara lain pengalaman melakukan audit, memahami industri klien, responsif atas kebutuhan klien, taat pada standar umum, komitmen terhadap kualitas audit dan keterlibatan komite audit. Sedangkan 5 atribut lainnya yaitu independensi, sikap hati-hati, melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat, standar etika yang tinggi dan tidak mudah percaya, tidak berpengaruh terhadap kepuasan klien”.**
>
> **(2007:5)**

Menurut **Libby, Lipe** dan **Kennedy** dalam **Diani Mardisar** dan **Ria Nelly Sari** pada **Simposium Nasional Akuntansi X,** menyatakan bahwa:

> **“Kompleksitas kerja dapat dijadikan sebagai alat dalam meningkatkan kualitas hasil pekerjaan. Dalam arti kata untuk tingkat kerumitan pekerjaan tertentu dapat mempengaruhi usaha yang dicurahkan oleh auditor”.**
>
> **(2007:6)**

Bahwa kompleksitas pekerjaan dapat dibagi menjadi beberapa bagian seperti yang dinyatakan oleh **Diani Mardisar** dan **Ria Nelly Sari** pada **Simposium Nasional Akuntansi X,** yaitu:

> **”Kualitas hasil kerja dapat dilihat berdasarkan kompleksitas pekerjaan yang diselesaikan auditor, yaitu kualitas hasil kerja dengan kompleksitas pekerjaan rendah dan kualitas hasil kerja dengan tingkat kompleksitas pekerjaan tinggi”.**
>
> **(2007:12)**

Menurut **Alison** dan **Kao** dalam ***Jurnal of Accounting Reseach*. Vol.2 1999 p.g:209-223,** menyatakan bahwa:

> ***"Auditors performed three task of varying complexity, in the low complexity task (listing compliance and substantive tests), as the task became more complex (listing financial statement errors associated with an internal control deviation), and for the more complex task (listing causes associated with a change in ratios)".***
>
> **(1999:4)**

Menurut **Siti Jamilah, dkk** dalam **Symposium Nasional Akuntansi X** untuk meningkatkan hasil penilaian auditor terhadap pekerjaannya, yaitu:

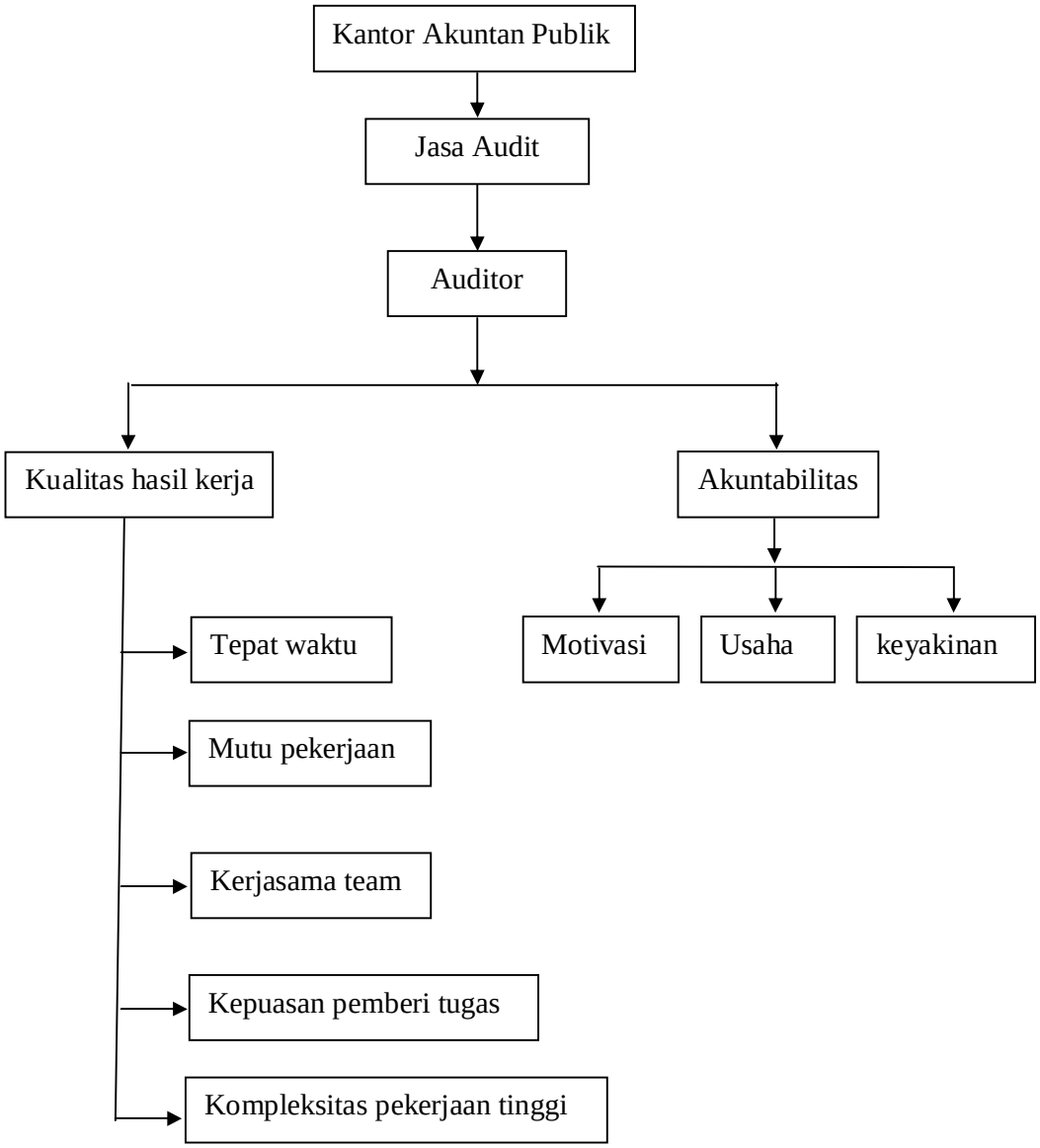
> **"Cara pandang auditor dalam menanggapi informasi berhubungan dengan tanggung jawab dan risiko audit yang akan dihadapi oleh auditor sehubungan dengan *judgment* yang dibuatnya. Faktor-faktor yang mempengaruhi persepsi auditor dalam menanggapi dan mengevaluasi informasi ini antara lain meliputi faktor pengetahuan, perilaku auditor dalam memperoleh dan mengevaluasi informasi, serta kompleksitas tugas dalam melakukan pemeriksaan".**
>
> **(2007:2)**

Bahwa akuntabilitas mempunyai dampak terhadap kualitas hasil audit seseorang, sebagaimana yang diteliti oleh **Cloyd** dalam **Diani Mardisar** dan **Ria Nelly Sari** pada **Simposium Nasional Akuntansi X,** yaitu:

> **"Cloyd meneliti pengaruh akuntabilitas terhadap kualitas hasil kerja auditor. Hasil penelitian Cloyd (1997) membuktikan akuntabilitas dapat meningkatkan kualitas hasil kerja auditor".**
>
> **(2007:7)**

Tingkat akuntabilitas auditor harus memiliki suatu tanggung jawab yang berasal dari dalam dirinya sendiri bahwa apa yang mereka kerjakan akan berdampak pada pengambilan keputusan oleh pihak-pihak yang berkepentingan terhadap perusahaan yang telah diaudit auditor. Dengan adanya akuntabilitas dari para auditor dalam menyelesaikan pekerjaannya diharapkan dapat meningkatkan tingkat kualitas hasil pekerjaannya dengan lebih baik. Menghasilkan kualitas hasil

kerja yang tinggi dibutuhkan kemampuan dan kerja keras dari para atasannya untuk melihat baik secara langsung maupun tidak langsung mengenai keadaan bawahannya.



2.1 Bagan Kerangka Pemikiran

2.3 Hipotesis

Menurut **Uma Sekaran** dalam bukunya *Reseach Methods for Business 4th edition* yang diterjemahkan oleh **Kwan Men Yon** menyatakan:

> **"Hipotesis adalah hubungan yang diperkirakan secara logis diantara dua atau lebih variabel yang diungkapkan dalam bentuk pernyataan yang dapat diuji".**
>
> **(2006:135)**

Menurut **Sugiyono** dalam bukunya **Metodologi Penelitian Bisnis** menyatakan:

> **"Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian".**
>
> **(2002:51)**

Sedangkan pengertian hipotesis yang diungkapkan oleh **Iqbal Hasan** dalam bukunya yang berjudul **"Analisis Data Penelitian Dengan Statistik"**adalah

> **"Pernyataan tentang suatu konsep yang masing-masing bersifat sementara dan masih harus diuji kebenarannya."**
>
> **(2004:13)**

Berdasarkan pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa hipotesis merupakan dugaan sementara mengenai suatu peristiwa/kejadian yang masih harus diselidiki kebenarannya.

Hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini adalah ada pengaruh yang signifikan dari variabel independen (X) yaitu akuntabiitas terhadap variabel dependen (Y) yaitu kualitas hasil kerja auditor.