

**PERILAKU AUDITOR ATAS PENERAPAN SISTEM REVIEW  
BERTINGKAT DALAM MANAJEMEN KAP  
(DALAM PERSPEKTIF TEORI KELAS)**

**Akie Rusaktiva Rustam<sup>1</sup>**

Universitas Brawijaya

**Abstract**

This research is a case study of Public Accounting Firm management behavior assessment in operational practices and management behavior analysis especially for audit practices implementation of hierarchical review system. The failure of the auditor in implementing audit process is called *reduced audit quality (RAQ)*. The research object is one of the local Public Accounting Firm in Malang which has not applied fair and appropriate organization structure and reward system yet. Public Accountant Firm is a full professional organization, but in fact, based on Public Accountant Firm practice and existence, especially in Malang, the organization structure, system and procedure as professionalism guarantee is unformal organized, thus in developing and practicing, the element of management is organized based on board interest. Along with Hierarchical Review System implementation, auditor staff as an audit field worker would think this implementation as some form of suppression for them, mentally and financially. On Marx's Class Theory perspective, hierarchical review system implementation showed different level of classes, higher and lower level. This different level of classes showed many problems and conflict of interest caused by unfair payment and job distribution. This problem can also cause Reduced Audit Quality (RAQ).

Keyword : Marx's Class Theory, Reduced Audit Quality, Hierarchical Review System, Public Accountant Firm Management.

**Pendahuluan**

**Latar belakang**

Jasa Akuntan Publik merupakan jasa yang sangat meningkat permintaannya dalam beberapa tahun terakhir ini. Implikasinya, lapangan kerja yang terbuka pada sektor ini juga cukup besar. Pada akhirnya peluang untuk menjalani bisnis ini juga masih terbuka lebar. Seperti yang kita ketahui bahwa di Indonesia, profesi akuntan di Indonesia menggunakan setidaknya dua standar dalam pengerjaan jasa audit yang dibuat oleh IAI. Standar Akuntansi Keuangan (SAK) sebagai pedoman untuk melaksanakan prosedur pencatatan akuntansi dan Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) sebagai pedoman pengerjaan jasa yang dilakukan oleh sebuah KAP. Dengan maraknya berafiliasi dengan partner asing secara otomatis akan mempengaruhi cara pandang sebuah KAP dalam mengerjakan suatu penugasan audit maupun jasa-jasa yang lain. Hal itu disebabkan adanya

---

<sup>1</sup> manunggal102@yahoo.com

perbedaan lingkungan bisnis di Indonesia dengan negara lainnya dari mana partner berasal.

Perbedaan lingkungan bisnis akan sangat mempengaruhi *judgement* dari seorang akuntan publik dalam melakukan tugasnya. Secara tidak langsung, perbedaan *judgement* ini juga akan mengakibatkan adanya perbedaan persepsi dalam menyikapi atau memberikan penilaian terhadap suatu hal yang sama (dalam hal audit contohnya adalah : asersi manajemen klien yang berupa laporan keuangan). Akibat berikutnya adalah terpengaruhnya hasil akhir dari suatu penugasan (jika dalam penugasan audit, hasil akhirnya adalah kualitas opini audit).

Dalam upaya untuk meningkatkan kualitas opini audit, terdapat suatu prosedur audit yang biasa dilakukan oleh seorang auditor. Prosedur itu adalah review bertingkat (*stuffle review*) atas kertas kerja / *working paper* (wp) yang telah disiapkan dan merupakan salah satu prosedur audit yang harus dilaksanakan. Pelaksanaan review ini dilakukan dalam jangka waktu yang berkala sesuai dengan kesepakatan waktu kerja, dari tingkatan auditor yang paling rendah sehingga sampai ke taraf *signing partner* yang merupakan penentu bentuk opini apa yang akan digunakan dan dinyatakan untuk menentukan tingkat kewajaran laporan keuangan yang merupakan asersi manajemen. Secara otomatis, prosedur review bertingkat ini bisa digunakan sebagai fungsi *controll* dari pekerjaan ini.

Penelitian Bamber & Ramsey (2000) bertujuan untuk mengetahui bagaimana akibat yang ditimbulkan atas spesialisasi dalam review atas kertas kerja terhadap efisiensi dan tingkat keyakinan reviewer. Bamber & Ramsey menyatakan bahwa yang dimaksud dengan spesialisasi review atas kertas kerja adalah terdapatnya bagian tersendiri yang ada diluar team audit yang bertugas untuk melakukan review atas kertas kerja yang dibuat oleh team audit. Terdapat beberapa kesimpulan yang diperoleh dari penelitian Bamber & Ramsey (2000) yang pada akhirnya menyatakan bahwa adanya spesialisasi atas review kertas kerja tidak dengan serta merta mampu meningkatkan efisiensi dan tingkat keyakinan dari seorang auditor secara langsung, malah cenderung menyulitkan. Kesimpulan ini muncul dengan anggapan bahwa spesialisasi tanpa ada pemahaman secara mendalam pada karakter bisnis klien tidak akan bisa memberikan keputusan yang optimal dan berkualitas.

Dalam pelaksanaan prosedur review bertingkat ini, terdapat kendala penting yang bisa mengakibatkan prosedur ini tidak bisa dilaksanakan dengan baik. Pelaksanaan prosedur review bertingkat ini membutuhkan kerjasama yang baik antar sub bagian yang ada di sebuah KAP, mulai dari pimpinan hingga bawahan. Pemisahan bagian yang bertanggung jawab dalam melaksanakan tugas administrasi dan penugasan jasa audit merupakan salah satu hal yang penting. *Auditor's level* dalam pelaksanaan prosedur ini terlihat dengan bentuk *job description* yang terpisah dengan pelaksanaan administrasi sehari-hari. Hal ini diperlukan untuk menjaga penilaian objektif yang ada ditangan auditor agar tetap terjaga. Dengan adanya suatu bentuk *job description* dalam *auditor's level*, secara otomatis akan jelas tanggung jawab dan wewenang tiap level dari *auditor's level*.

Dengan diterapkannya *auditor's level* dan prosedur review bertingkat ini, akan menimbulkan adanya kesenjangan dari auditor yang lebih senior dibandingkan dengan auditor yang lebih junior. Kesenjangan ini akan menimbulkan adanya rasa tertindas antara auditor yang lebih junior dari auditor yang lebih senior karena adanya prosedur review bertingkat. Dalam prosedur review bertingkat ini, auditor yang lebih junior akan tunduk dengan segala hal yang diperintahkan oleh auditor yang lebih senior untuk menjaga kualitas audit yang dilaksanakan. Kesenjangan yang timbul ini sangat memberikan tekanan kepada auditor yang lebih junior karena tingkatan

mereka ada di bawah (kelas bawah) daripada auditor yang lebih senior (kelas atas).

Penelitian ini didasarkan pada apa yang oleh Preston (1986) disebutnya sebagai *a year-long participant observation study*. Peneliti berupaya untuk mendeskripsikan tentang proses dan peranan sistem review bertingkat (*stuffle review*) sebagai salah satu prosedur yang bisa digunakan untuk meningkatkan kualitas opini audit.

Metode etnometodologi akan dilakukan untuk mengumpulkan data yang ada dimana kemudian data tersebut akan dianalisa dari sudut pandang salah satu teori kelas yang dicetuskan oleh Karl Marx. dalam teori kelas, Marx menjelaskan adanya “penindasan” yang dilakukan oleh kaum penindas terhadap kaum yang tertindas. Konsep “penindasan” ini akan digunakan untuk melakukan analisa atas fenomena yang terjadi dalam pelaksanaan system review bertingkat.

Sasaran dari penelitian ini adalah untuk memperoleh pemahaman yang lebih tentang proses dan kognisi reviewer terhadap tugas dan ciri-ciri kontekstual sehingga menghasilkan modifikasi bermanfaat pada bermacam-macam sub tugas yang meliputi proses review untuk tujuan memperbaiki praktek audit. Dalam praktek audit banyak faktor yang menimbulkan kegagalan auditor dalam proses auditing. Istilah kegagalan auditor dalam melakukan proses auditing yang benar sering disebut sebagai *reduced audit quality* (RAQ), yang mempengaruhi proses pengambilan keputusan. Dalam penelitian ini peneliti mencoba melihat RAQ dari sisi system penetapan prosedur, penerimaan tugas audit, pelaku auditor, dan Interaksi antar personal dalam organisasi KAP.

Karakteristik KAP menengah kecil merupakan objek menarik untuk diteliti. Keberadaan pimpinan sekaligus sebagai pemilik KAP menjadikan perintah pimpinan menjadi pedoman kerja. Walaupun KAP ini merupakan organisasi professional yang anggotanya juga para professional, namun faktor ekonomis dan kelangsungan hidup organisasi juga sangat mempengaruhi operasional KAP tersebut. Penelitian ini merupakan studi kasus yang mendalam pada Kantor Akuntan Publik lokal yang berada di Malang. Melalui penelitian ini telah dilakukan analisis perilaku auditor dalam melakukan praktek auditing dan dalam konteks kehidupan sehari-harinya. Dengan demikian pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah etnometodologi. Pendekatan ini diharapkan dapat mendeskripsikan secara terperinci, jelas dan akurat tentang perilaku para auditor yang ada dalam organisasi KAP.

Penelitian yang dilakukan lebih bersifat fenomenologis dengan berusaha memahami arti dari perilaku yang ada dalam pengamatan. Moleong (1989) menyatakan bahwa dalam penelitian seperti ini yang dipentingkan adalah aspek subjektif dari perilaku sebuah organisasi.

### **Permasalahan dan fokus penelitian**

Berpijak pada beberapa argumentasi pada latar belakang di atas, keberadaan KAP besar, menengah dan kecil tetaplah sebagai organisasi professional yang syarat akan profesionalisme. Susunan organisasi, system dan prosedur merupakan jaminan atas sifat professional di atas, dan elemen-elemen yang baik diharapkan dapat menghasilkan pendapat akuntan yang optimal.

Keberadaan KAP menengah kecil menjadikan permasalahan tersendiri untuk menyusun organisasi kantor. Penyediaan karyawan yang begitu lengkap merupakan masalah tersendiri bagi pimpinan dan pemilik KAP. Dengan ini maka yang menjadi pertanyaan dalam penelitian ini adalah: (1) bagaimana organisasi KAP “Mara Dewa” disusun dan dipraktikkan? (2) bagaimana system review bertingkat (*Stuffle Review System*) bisa digunakan untuk meningkatkan kualitas

opini audit? (3) bagaimana penerapan system review bertingkat (*Stuffle Review System*) (KAP) jika ditelaah dari sudut pandang Teori Kelas Marx?

Atas permasalahan tersebut, dengan tetap memperhatikan kemungkinan dinamika konteks lapangan yang diterjuni oleh peneliti, fokus penelitian ini adalah pada upaya pemahaman praktek audit yang berlangsung di KAP “Mara Dewa” (bukan nama sebenarnya), salah satu KAP lokal yang berlokasi di Malang. Peneliti tidak bermaksud untuk menghasilkan kesimpulan yang bersifat generalisasi atas fenomena praktek akuntansi pada umumnya.

### **Tujuan penelitian**

Penelitian ini ditujukan selain untuk memperoleh jawaban atas organisasi KAP “Mara Dewa” disusun, yang mempengaruhi pelaksanaan system review bertingkat. Selain itu penelitian ini juga ingin melakukan penelaahan system review ini dari sudut pandang Teori Kelas Marx.

Untuk dapat menjawab permasalahan di atas, maka metode penelitian yang digunakan adalah ethnometodologi. Diharapkan dalam pengumpulan data yang dilakukan diharapkan dapat digunakan untuk melakukan analisa atas fenomena yang terjadi dalam prosedur Audit yang dijalankan.

### **Kontribusi penelitian untuk akuntansi**

Adapun manfaat yang diharapkan dengan penelitian ini adalah: (1) Memberikan gambaran tentang budaya kerja dalam Kantor Akuntan Publik dalam menjalankan praktek akuntansi, sehingga dapat dianalisis relevansinya dengan peraturan yang ada. Penelitian ini diharapkan dapat memberi kontribusi atas pengembangan penyusunan berbagai aturan yang mengikat akuntan publik di Indonesia khususnya, dan dapat digunakan sebagai referensi bagi penelitian selanjutnya. (2) Untuk memahami konsep budaya yang terjadi di Kantor Akuntan Publik terutama pada KAP Kecil. Selain itu juga memperluas wawasan pengetahuan mengenai prosedur audit dalam bukti empiris dalam Kantor Akuntan Publik dengan pendekatan budaya. (3) Dapat menambah wawasan terhadap dunia akuntansi yang selalu mengalami perkembangan khususnya dalam perkembangan akuntan publik.

### **Kegagalan Auditor dalam Penetapan Prosedur Auditing**

Kegagalan auditor dalam melakukan proses auditing yang benar disebut sebagai *reduced audit quality* (RAQ). Perilaku RAQ didefinisikan sebagai tindakan yang diambil oleh auditor selama proses pelaksanaan audit dengan mengurangi efektivitas pengumpulan bukti-bukti secara tidak memadai (Kelley & Margheim 1990; McNair 1987).

Penelitian yang dilakukan oleh Malone, et.al (1996) menunjukkan, bahwa kemampuan yang dicapai auditor dalam *audit quality* KAP, dalam tinjauan prosedural dan *date line* yang harus dicapai dalam melakukan RAQ saling berkait dengan kasus RAQ. Selain itu, ‘kebutuhan’ auditor akan persetujuan dan pencapaian juga terkait dengan perilaku RAQ. Selain hal di atas, tidak ditemukan keterkaitan RAQ dan faktor-faktor lainnya. Temuan ini menunjukkan bahwa KAP perlu mengevaluasi prosedur pengendalian, peninjauan dan disipliner mereka atas program audit dan meningkatkan pemahaman auditor atas prosedur dan penalti yang ditetapkan.

Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Rhode (1977); Alderman & Deitrick (1982); Kelley & Seiler (1982); Buchman & Tracy (1982); Kelley (1984); Margheim & Pany (1986); McNair (1987); Kelley & Margheim (1990); Raghunathan (1991) dalam Malone, et.al. (1996) telah mendokumentasikan terjadinya perilaku RAQ. Meskipun metode penelitian dan besar sampelnya

berlainan, namun kesemuanya menemukan bahwa efektivitas audit kadang dapat dikompromikan, karena auditor memilih untuk tidak melakukan langkah-langkah pengauditan secara menyeluruh dan lengkap.

Kajian perilaku RAQ di atas berhubungan langsung dengan tuntutan klien untuk penyelesaian tugas audit dalam acuan waktu yang ditetapkan (Rhode 1977; Alderman & Deitrick 1982; McNair 1987; Raghunathan 1991) dalam Malone, et, al. (1996). Laporan terakhir ini menunjukkan bahwa KAP secara umum tengah menghadapi suatu lingkungan yang makin kompetitif dimana efektivitas audit makin ditekankan, sedangkan *date line* dan RAQ masih menjadi permasalahan yang menghantui KAP.

### **Beberapa faktor yang mempengaruhi kegagalan auditor**

#### **(1) Kepribadian**

Faktor kepribadian di sini terkait dengan kinerja yang dilakukan oleh auditor setelah pengendalian kemampuannya dalam melaksanakan tugas. Secara intuitif para auditor menunjukkan kadar RAQ yang berbeda-beda, hal ini disebabkan oleh wataknya (Day & Silverman 1989). Sedangkan tolok ukur empiris dan rasional bagi masing-masing karakter menurut Malone et.al (1996) ada lima yaitu: (a) Lokus Kontrol (b) Kepercayaan diri (c) Dimensi persaingan (d) Kebutuhan akan Pengakuan (e) Kebutuhan akan Pencapaian

#### **(2) Sifat Profesionalisme**

Perilaku RAQ seorang auditor dapat pula dipengaruhi oleh karakteristik aspirasi profesionalismenya. Karakteristik professional kepentingan dalam kajian ini diidentifikasi melalui suatu tinjauan terhadap akuntansi dan literatur perilaku organisasi yaitu: (a) Komitmen terhadap perusahaan (*Organizational Commitment*) (b) Komitmen Profesional (*Professional Commitment*) (c) Keinginan untuk tetap bertahan (*intent to stay*)

#### **(3) Audit quality dan Prosedur Sistem Review**

Kebijakan kendali dan prosedur review suatu prosedur audit serta tujuan penalti perusahaan untuk menemukan perilaku RAQ dapat berdampak pada perilaku RAQ tersebut. Semakin efektif *audit quality* dan prosedur peninjauan perusahaan, maka makin rendah kecenderungan auditor untuk melakukan RAQ.

#### **(4) Struktur Perusahaan Audit**

Semakin formal prosedur dan makin besarnya acuan baku dokumentasi untuk suatu perusahaan yang berstruktur baik, maka menunjukkan bahwa bila suatu perilaku RAQ terjadi, maka akan dengan mudah ditemukan dalam perusahaan yang demikian, daripada perusahaan yang strukturnya kecil.

#### **(5) Tekanan Date line (Time Budget Pressure)**

Raghunathan (1991) dalam Malone et,el (1996) menemukan bahwa *date line* yang dirasakan auditor juga memicu adanya perilaku RAQ.

### **Penetapan prosedur audit**

Menurut Mark Nelson (2004) ada tiga bidang yang saling terkait dalam proses pengambilan keputusan dan penetapan prosedur audit ditinjau dari sudut pandang tugas, pelaku dan interaksi antar personal. Ketiga hal pokok di atas meliputi: (a) tugas audit, (b) auditor dan atribut yang disandangnya, dan (c) interaksi yang terjalin antara auditor dan stakeholder dalam melaksanakan tugasnya.

Bidang tugas, pelaku dan hubungan antar personal merupakan bagian integral dalam ruang lingkup auditing Mark Nelson (2004). Auditor harus melaksanakan berbagai jenis tugas, seperti membentuk suatu jaminan menyeluruh ataupun opini. Untuk melakukannya, atribut personal auditor yang

beragam (misalnya keahlian dan kepribadian) akan mempengaruhi sekali hasil yang diperoleh. Dalam proses penerapan atribut personal ini dalam pelaksanaan tugas, seorang auditor mau tidak mau akan berinteraksi dengan auditor lainnya dan pihak stakeholder dalam perusahaan. Jadi kategorisasi kedalam bentuk tugas, pelaku dan interaksi ini akan memberi suatu sudut pandang yang berguna dan membantu sekali dalam menilai pengetahuan kumulatif dengan mengidentifikasi kesenjangan pengetahuan.

Di dalam profesi auditing, seorang auditor melakukan aneka macam tugas, yang pada ujungnya bermuara pada suatu opini audit yang mencakup laporan keuangan. Tugas auditor dalam audit ini menunjukkan bahwa banyak dari aktivitas riset ini terinspirasi oleh dikeluarkannya standar profesi dan atau kepentingan professional di bidang audit ini. Setidaknya menurut Mark Nelson (2004) ada empat aktivitas yang terkait dengan tugas auditing yaitu: (1) penilaian resiko (*risk assessments*), termasuk didalamnya model resiko audit (*audit risk model*) dan keputusan-keputusan yang terkait dengan perencanaan audit, (2) Prosedur analitis dan evaluasi terhadap bukti-bukti yang diperoleh, (3) "keputusan koreksi" auditor terkait dengan diperlukan tidaknya klien untuk membukukan entri jurnal penetapan yang telah diajukan, dan (4) Diperhatikannya pertimbangan terkait dengan soal itu.

#### **Hubungan kepribadian, struktur organisasi KAP dengan RAQ**

Dari penjelasan di atas nampak adanya benang merah antara kepribadian, struktur organisasi KAP dengan RAQ. Semakin profesionalnya seorang auditor akan meminimalisasi adanya RAQ. Begitu juga dengan struktur organisasi yang baik dan dapat bekerja sama, maka RAQ dapat di minimalisasi.

Dalam menjalankan audit seorang auditor tidak bekerja sendiri. Mereka selalu bekerja dengan tim kerja, semakin kuat tim kerja yang dibentuk, semakin baik juga kualitas audit yang di hasilkan. Tim yang kuat dalam KAP secara otomatis dapat saling melengkapi kekurangan para auditornya. Dengan demikian faktor kepribadian yang diwakili adanya kemampuan dan pengalaman individu auditor, dan juga faktor keberadaan struktur organisasi KAP yang baik akan menunjang terciptanya kualitas audit yang dihasilkan, sehingga RAQ dapat diminimalisasi.

#### **Manajemen dan Struktur Organisasi Kantor Akuntan Publik**

##### **Manajemen kantor akuntan publik**

Kantor akuntan publik (KAP) adalah suatu kantor yang memiliki ijin (*registered*) untuk bisa memberikan jasa audit, jasa konsultasi manajemen dan akuntansi lainnya termasuk perpajakan. KAP pada mulanya merupakan kantor yang sama dengan kantor-kantor lainnya, KAP juga memiliki manajemen kantor yang bertujuan untuk mengatur dan memperlancar usaha jasa yang sedang dijalankan.

Manajemen kantor merupakan suatu bentuk sistem dan prosedur dalam menjalankan usaha yang berkaitan, dimana disana terdapat suatu struktur organisasi lengkap dengan *job description* masing-masing person yang ada. Struktur organisasi yang dibuat di suatu kantor, memberikan gambaran tentang alur pengambilan keputusan lewat garis tanggung jawab dan wewenangnya sehingga pengambilan keputusan yang digunakan oleh sebuah kantor akan bisa mengakomodasi semua kepentingan yang ada. Struktur organisasi tersebut juga akan menentukan *reward system* yang dilaksanakan oleh KAP sebagai imbal balik kepada stafnya.

### **Struktur organisasi KAP**

Dalam struktur organisasi manajemen dari suatu KAP, bagian audit memiliki kedudukan yang sama dengan bagian penugasan *business consulting*. Namun dalam hal tanggung jawab, bagian audit memiliki tanggung jawab yang lebih tinggi jika dibandingkan dengan bagian *business consulting*. Tanggung jawab yang lebih tinggi tersebut muncul karena *output* yang diperoleh dari suatu proses kerja bagian audit yaitu opini audit, harus dapat dipertanggung jawabkan kepada publik atau minimal pihak-pihak yang berkepentingan, sehingga dalam memberikan hasil dari proses yang telah dilakukan sangat memperhatikan moral, etika dan nama baik KAP pada publik.

Keadaan tersebut tidak sama dengan apa yang dilaksanakan oleh bagian *business consulting* karena hasil kerja dari bagian ini tidak perlu dipertanggung jawabkan di depan publik, hanya dihadapan klien atau pihak yang berkepentingan dalam skala yang terbatas. Bukan berarti bahwa bagian ini menjadi tidak penting, namun memang dalam hal “beban moral dan nama baik KAP”, bagian audit menjadi salah satu tolok ukur yang bisa memberikan “nilai” terhadap kualitas dari KAP yang bersangkutan.

Tanggung jawab seperti yang dibicarakan di atas telah diatur secara jelas di Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang telah dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) yang merupakan standar baku yang harus dipatuhi dan dilaksanakan oleh para akuntan publik dalam menjalankan penugasannya. Tanggung jawab yang besar dari penugasan audit ditimbulkan dari adanya pendapat (opini) yang harus dinyatakan oleh akuntan publik terhadap asersi manajemen (khususnya laporan keuangan) yang diperiksa.

Pernyataan atau opini yang ada dimaksudkan untuk memberikan pendapat atas laporan keuangan yang merupakan asersi manajemen, dengan memberikan derajat kesesuaian dan tingkat kewajaran asersi manajemen tersebut jika dibandingkan dengan standar akuntansi yang berlaku (di Indonesia disebut dengan Standar Akuntansi Keuangan/ SAK). Seorang auditor harus mampu dan bisa mempertanggung jawabkan opini yang dikeluarkan dan ditanda-tangani olehnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Boynton & Kell (1997) dalam bukunya mengatakan bahwa dalam melaksanakan tugas pemeriksaan, seorang auditor dituntut untuk mempunyai kemampuan dalam melaksanakan tugas pemeriksaan tersebut. Pelaksanaan tugas pemeriksaan oleh seorang auditor setidaknya harus memperhatikan tujuh elemen, yaitu proses yang sistematis, mengumpulkan dan mengevaluasi bukti secara obyektif, asersi-asersi tentang berbagai tindakan dan kejadian ekonomi, menentukan tingkat kesesuaian, kriteria yang ditentukan serta menyampaikan hasil-hasilnya, kepada para pemakai yang berkepentingan.

### **Jenjang jabatan dan penggajian**

Dalam menjalankan profesinya sebagai auditor, akuntan memiliki suatu bentuk jenjang karir tersendiri di dalam suatu KAP. Jenjang karir itu merupakan suatu tolok ukur dari peningkatan kemampuan dan pengalaman teknis dari auditor yang bertugas. Secara umum jenjang karir dari auditor ini adalah: *Technical Assistant (trainee); Junior Auditor; Senior Auditor; Supervisor; Manager; Partner*. Dalam suatu manajemen KAP, jenjang karir seperti di atas merupakan jenjang karir yang berjalan seiring dengan pegawai administrasi yang ada didalam manajemen kantor pada umumnya seperti bagian administrasi, personalia dan teknis. Kedua bagian ini harus bisa saling mengisi dan sinergi untuk menjalankan usaha jasa *assurance* agar berjalan lancar sesuai dengan yang diharapkan.

Jenjang karir di sini sangat mempengaruhi keberadaan sistem review

bertingkat (*Stuffle Review System*) yang akan diteliti aplikasinya oleh peneliti karena sistem tersebut baru bisa berjalan dengan adanya jenjang karir tersebut, minimal dalam suatu penugasan walaupun bukan dalam suatu bentuk struktur yang baku. Di dalam SPAP yang dijelaskan di atas, sistem review bertingkat dalam hal ini bisa dimasukkan dan merupakan suatu bentuk praktek dari standar pekerjaan lapangan (*Standard of Field Work*) yang pertama, dimana seorang asisten harus disupervisi secara memadai untuk disesuaikan dengan rencana. Sistem ini selalu digunakan oleh KAP papan atas yang lebih dikenal sebagai *The Big Four* dalam menjaga kualitas opini audit yang dimilikinya. Di setiap penugasan audit yang ada, jenjang karir ini secara otomatis digunakan oleh KAP tersebut. Secara teknis detail aturan ini tidak selalu sama penerapannya antara KAP yang satu dengan KAP yang lain. Suatu bentuk penugasan yang baik akan memiliki keseluruhan jenjang karir tersebut sebagai penanggung jawab penugasan tersebut.

Dalam pekerjaan lapangan (*field work*) dari penugasan audit, seorang auditor harus membuat suatu bentuk catatan yang memuat hasil pemeriksaan atau pengerjaannya. Catatan-catatan auditor ini dituangkan dalam bentuk *Working Papers* (WP). Dalam pembuatan WP, terdapat beberapa kriteria yang harus dipenuhi dimana salah satunya dan paling penting adalah sebuah WP harus informatif (Boynton & Kell 1997; Arens & Loebeckee 1991).

### **Memahami Subjek Melalui Pendekatan Budaya**

Praktek profesional di KAP bukanlah aktivitas pragmatis yang didasari oleh hanya satu pertimbangan saja, melainkan banyak hal yang melatarbelakangi dilakukannya praktek tersebut. Dengan orientasi untuk memahami karakter suatu praktek profesional, maka penelitian ini dilakukan dengan orientasi bagaimana *first-hand knowledge* didapatkan secara efektif dari subjek yang diinvestigasi. Ini memungkinkan peneliti untuk tidak hanya mendasarkan pada suatu desain yang ditentukan sebelumnya.

Persoalan pelaksanaan prosedur audit seringkali dianggap sebagai persoalan personal dan sifatnya multidimensional, sehingga dalam hal ini misalnya dapat menyangkut baik dalam aspek kebutuhan maupun latarbelakang dari personal tersebut. Namun demikian keberadaan struktur tidaklah dapat diabaikan. Dalam hal ini Standar Pemeriksaan Akuntan Publik (SPAK) yang diadakan melalui perumusan dan penetapan oleh IAI adalah untuk dipatuhi oleh anggota asosiasi. Bagaimana kepatuhan ini dapat berlangsung, antara lain adalah dengan keharusan bagi anggota organisasinya dimana akuntan dan auditor tersebut beraktifitas.

Dalam hal ini juga harus dipahami bahwa akuntan publik secara *taken for granted* harus menerima dan menjalankan seperangkat prosedur yang telah ditetapkan oleh asosiasi profesi (dalam hal ini IAI dan IAI KAP). Dalam banyak hal bagi akuntan dan auditor, terutama dari pandangan kalangan strukturalis, struktur dilihat sebagai sesuatu yang bersifat eksternal dan independent.

### **Pendekatan penelitian**

Penelitian yang dilakukan ini akan lebih bersifat fenomenologis dengan berusaha memahami arti dari perilaku yang ada dalam pengamatan. Moleong (1989) menyatakan bahwa dalam penelitian seperti ini yang dipentingkan adalah aspek *subjectif* dari perilaku sebuah organisasi. Pada filosofo *transcendental* dunia dapat dipahami sebagai fenomena atau perwujudan dalam arti yang lengkap dan bukan melulu sebagai subjek saja atau objek saja (Husell dalam Morgan dan Burrel, 1994). Dengan demikian peneliti terlibat langsung dalam subjek untuk memahami dengan memakai segala perkataan dan tindakannya. Cresswell (1994) dalam Cahyaningsih (2004) menyatakan bahwa studi

fenomenologis adalah studi yang mencoba mempelajari pengalaman dan proses yang dilakukan organisasi sebagai subjek penelitian dan mengkaitkannya dengan pola-pola atau pengertian-pengertian yang mendasari penelitian ini.

Penelitian dengan pendekatan seperti ini ingin mencari apa yang sesungguhnya terjadi di lapangan, memberikan opini atas hal tersebut dan membandingkan kondisi sesungguhnya dengan hasil penelitian sebelumnya dan atau dengan pustaka yang ada. Penelitian dilakukan dengan cara peneliti terlibat langsung pada pekerjaan subjek yang diteliti, yang dikembangkan oleh mereka di sekitar peristiwa dalam kegiatan yang diamati. Dengan kata lain, dalam penelitian ini peneliti ingin mengungkapkan apa dan bagaimana proses review di jalankan oleh sebuah KAP serta faktor apa saja yang melatarbelakangi praktek tersebut.

### **Penentuan fokus penelitian**

Penelitian ini dilakukan di kota Malang pada salah satu KAP, dengan penekanan perilaku organisasinya terutama dalam kaitannya dengan penetapan prosedur auditnya. Pemilihan KAP ini didasarkan atas beberapa pertimbangan, baik yang meliputi aspek personal, organisasional maupun lokalitas. Sebagai konsekuensi pemanfaatan ethnometodologi untuk penelitian ini, yang terpenting dalam penelitian ini adalah didapatkannya pemahaman atas realitas dan praktek di organisasi.

Pemilihan KAP sebagai objek penelitian ini di dasarkan atas beberapa pertimbangan. Pertama adalah pertimbangan kantor pusat KAP yang berlokasi di Malang. Di Malang terdapat 10 KAP yang berpraktek dalam pembelian data jasa audit dan konsultasi (Directory IAI KAP 2003). Keunikan kota Malang sebagai kota pendidikan yang banyak melahirkan akuntan dan profesional di bidang akuntansi. Selain itu Malang telah di jadikan sebagai poros pengembangan akuntansi selain Yogyakarta dan Jakarta. Pertimbangan ini sangat berpengaruh pada keberadaan KAP dalam menjalankan operasional dan organisasinya.

Pertimbangan kedua, adalah dari karakteristik organisasi KAP. Salah satu KAP tertua di kota Malang ini mempunyai cabang di kota Surabaya. KAP ini sebelum berdiri sendiri merupakan salah satu cabang KAP yang sekarang telah bergabung menjadi salah satu "*the big four*" KAP di Indonesia. Pada saat ini organisasi KAP memiliki 28 staf tetap (16 prang di Malang dan 12 di Surabaya) dan beberapa staf yang bekerja secara *part-time*.

Pertimbangan ketiga adalah diri pribadi pimpinan KAP. KAP ini didirikan oleh seorang Akuntan Pendidik yang sekaligus bertindak sebagai pimpinan. Selain mengelola KAP dan menjalankan tugasnya sebagai dosen, dia sangat aktif dalam kepengurusan organisasi akuntan dan organisasi manajemen di Malang.

### **Tahap-tahap penelitian**

Ada dua tahapan yang dilakukan dalam penelitian ini yaitu:

- (1) Tahap pengumpulan data, Peneliti merupakan bagian dari organisasi KAP oleh karenanya peneliti tidak perlu melakukan perijinan secara formal, menjajaki dan menilai keadaan lapangan, memilih dan memanfaatkan informan. Informan yang dihubungi peneliti hanya dengan pembicaraan saja, dan sambil bekerja atau sambil makan siang informasi dapat dikumpulkan. Dengan posisi sebagai staf KAP tersebut peneliti mendapatkan keleluasaan untuk mengakses berbagai data dan informasi yang berkaitan dengan KAP ini. Bahkan peneliti dapat mengikuti aktifitas riil dalam proses pelaksanaan tugas profesional. Dengan ini peneliti dapat mengakses informasi dari klien. Proses sebagaimana yang peneliti lakukan tentunya akan berkonsentrasi pada objektivitas peneliti dalam memahami setting penelitian. Sebuah kondisi yang harus dipertahankan walaupun

tidak mudah untuk dilakukan. Dalam hal ini Maliki (2003:87) menyatakan, “dalam konteks peneliti begitu dekat dengan subjek penelitian, disadari bahwa objektifitas peneliti dalam memahami setting bisa terganggu, karena bisa jadi peneliti terikat atau telah diposisikan pada posisi tertentu”. Dengan menyadari bahwa bias atas objektifitas dapat terjadi, peneliti selalu berusaha secara kritis menghindarinya. Caranya adalah mencatat segala hal relevan yang diucapkan atau dilakukan oleh informan, serta mencermati dan mencatat apa yang terjadi di KAP secara apa adanya. Untuk mendapatkan data secara andal penelitian ini didasarkan pada dengan menjaga kredibilitas (kepercayaan), dependabilitas (ketertanggung), dan konfirmabilitas (kepastian), maka peneliti berupaya mendapatkan sumber data pada banyak pihak, ketekunan dalam pengamatan, membangun keterlibatan yang empatik, serta memberikan penjelasan secara kontekstual sesuai peristiwa yang didapati oleh peneliti. Terlepas dari upaya ini harus dipahami bahwa, sebagaimana disampaikan oleh Muhadjir (2000:171), keterandalan penelitian ini terkait dengan persoalan mendapatkan kebenaran. Keterandalan dalam penelitian ini didasarkan pada pandangan bahwa realitas itu berganda, sehingga kebenaran itu perspektif. Secara ontologis kebenaran itu terkait pada konteksnya, sementara secara epistemologis kebenaran terkait pada proses interaktif peneliti dengan yang diteliti. Sedangkan secara aksiologis kebenaran terkait dengan nilai tertentu.

- (2) Tahap Analisa Data, Analisa data dimulai dengan menelaah seluruh data, baik yang bersumber dari laporan keuangan perusahaan, dari sumber wawancara dengan informan, pengamatan yang ditulis dalam catatan lapangan, dokumen-dokumen resmi, dan data-data lain sebagai pendukung. Analisa data ini dilakukan selama dan setelah pengumpulan data. Teknik analisa data dengan deskriptif-kualitatif, dimana teori strukturasi digunakan sebagai kerangka analisisnya. Inti dari teori strukturisasi adalah dualitas struktur, dimana suatu tindakan dihasilkan dari intraksi antara individu dan struktur. Dalam konteks individu terdapat dimensi internal individu, yang mana ini mengabaikan aspek spriritualitas (Ludigdo 2005). Penelitian ini berlatar pada data-data yang diperoleh berdasar wawancara, observasi dan dokumentasi. Dalam menganalisis data akan melalui tahapan-tahapan yang dilalui dan terjadi secara bersamaan yaitu: reduksi data, penyajian data, dan penarikan kesimpulan/ verifikasi. Reduksi data diartikan sebagai proses pemilihan, pemusatan perhatian pada penyederhaan, pengabstrakan, dan transformasi data”kasar” yang muncul dari catatan-catatan tertulis lapangan. Penyajian data merupakan sekumpulan informasi tersusun yang memberi kemungkinan adanya penarikan kesimpulan dan pengambilan tindakan. Pengambilan kesimpulan/verifikasi merupakan sebagian kegiatan dari konfigurasi utuh. Kesimpulan-kesimpulan juga diverifikasi selama penelitian berlangsung, intinya sebagai suatu jalin-menjalin pada saat sebelum, selama dan sesudah pengumpulan data dalam bentuk yang sejajar, untuk membangun wawasan umum yang disebut analisis (Spradley 1997: 16-19). Dengan tetap mengacu pada pemaparan di atas, secara teknis proses analisis dilakukan baik pada saat maupun setelah pengumpulan data melalui pengamatan, dokumentasi dan wawancara. Dalam penelitian kualitatif hal demikian dimungkinkan dilakukan secara bersamaan, sehingga proses analisis tidak harus dilakukan menunggu selesainya proses pengumpulan data. Data yang dikumpulkan melalui wawancara dan pengamatan dicatat secermat mungkin sehingga menjadi suatu *fieldnotes*. Sementara data dari dokumentasi digunakan sebagai data pelengkap dari hasil wawancara dan pengamatan, selain dimungkinkan sebagai data pembanding dalam rangka triangulasi.

## **Penerapan Manajemen Informal dan Kasus Internal Kantor Akuntan Publik "Mara Dewa"**

### **Struktur organisasi**

KAP yang dijadikan objek dalam penelitian ini termasuk KAP kecil, sehingga fleksibilitas organisasinya sangat mempertimbangkan unsur ekonomis, dan juga kelangsungan untuk bertahan hidup. Walaupun demikian tidaklah berarti bahwa perangkat pengorganisasian tidak diperhatikan. Walaupun di KAP ini terdapat suatu struktur organisasi, namun struktur organisasi yang ada belum dapat dijadikan pedoman bagi semua unsur yang terlibat.

Dalam organisasi KAP kecil peran pimpinan sangatlah dominan. Pimpinan adalah pemilik, sekaligus aktor utama yang banyak menentukan hidup sebuah KAP, termasuk dalam penentuan fee audit. Hal ini banyak menimbulkan rasa ketidakpuasan bagi para staf-nya atas keputusan yang diambil oleh pimpinan. Hal demikian cukup beralasan karena besarnya fee merupakan pendapatan dari staf tersebut. Kondisi ini sering menimbulkan konflik antara bawahan dan atasan.

### **(1) Pengelolaan organisasi dengan manajemen informal**

Meskipun idealnya struktur organisasi KAP harus jelas dan lengkap dalam jenjang *Technical Assistant (trainee); Junior Auditor; Senior Auditor; Supervisor; Manager; Partner*, namun pada kenyataannya tidak semua KAP memiliki struktur organisasi seperti ini. KAP "Mara Dewa" juga telah menetapkan suatu struktur organisasi, namun struktur organisasi yang ada belum dapat dijadikan sebagai pedoman kerja. KAP ini dalam menjalankan organisasinya dengan tatanan yang serba informal, yaitu berdasarkan kebijakan pimpinan. Walaupun demikian KAP ini telah berupaya untuk mengembangkan struktur organisasi yang lebih *suitable* dengan keadaan sekarang.

Terlepas dari tiadanya formalitas instrumen organisasi di atas, organisasi ini sudah berjalan belasan tahun. Namun kurun waktu ini menyebabkan jalannya perkembangan KAP terkesan agak lambat.

Nuansa informal dalam pengelolaan KAP ini juga dapat di lihat dari rekrutmen staf dan penetapan jenjang jabatan serta system penggajian staf. KAP ini tidak terdapat ketentuan formal tentang hal tersebut. Pengelolaan organisasi jenis ini termasuk dalam model "*the caring organization*" yaitu organisasi sebagai suatu jejaring hubungan personal yang berfokus pada perhatian (Velasquez 2002: 445) *dalam* (Ludigdo 2005). Pola pengelolaan organisasi model ini mensyaratkan adanya saling percaya antar elemen organisasi termasuk antar staf, dan antara staf dan pimpinan. Pimpinan KAP memberi kebebasan pada stafnya untuk berkreasi dalam pekerjaannya. Pola ini menjadikan staf tersebut memiliki loyalitas dan tanggungjawab yang besar atas perkembangan KAP.

Model organisasi ini mensyaratkan adanya kesalingpercayaan dan kesalinghubungan antara staf satu dengan lainnya, dan yang tak kalah pentingnya adalah adanya pencapaian keseimbangan yang matang antara kebutuhan organisasi dengan kebutuhan diri sendiri. Dengan pola ini pimpinan banyak menyerahkan pekerjaan profesionalnya kepada stafnya. Istilah yang muncul dalam kondisi ini adalah kebebasan.

Kebebasan yang di berikan oleh pimpinan ini menjadikan staf KAP lebih memiliki loyalitas dan tanggungjawab atas kelangsungan dan keberadaan KAP. Kondisi ini dapat digunakan juga untuk menekan *cost of control*, karena staf berkepentingan juga terhadap total penghasilan kantor.

## **(2) Peran pimpinan dalam perkembangan organisasi**

Untuk dapat memajukan organisasinya, pimpinan KAP “Mara Dewa” dengan caranya berusaha untuk menunjukkan arti penting bekerja dan bekerjasama dengan pihak lain termasuk juga dengan kliennya. Hubungan yang lebih lama merupakan sesuatu yang lebih penting dari pada sekedar mendapat uang saat ini. Pimpinan menginginkan suatu kondisi bahwa melalui suatu penugasan pekerjaan hubungan sosial dan kemanusiaan yang lebih langgeng akan dapat terjalin. Dia menyadari bahwa uang bukan segala-galanya dalam kehidupan sosialnya.

Pimpinan KAP “Mara Dewa” memberikan definisi keberhasilan sebagai praktis dalam kehidupan, dimana dia merasa berhasil apabila dapat membantu orang lain keluar dari kesulitan. Misi “membantu orang lain” ini merupakan suatu pedoman tidak tertulis yang digunakan pimpinan KAP untuk memajukan organisasinya. Anggapan demikian diharapkan dapat menjaga hubungan baik dengan klien dan tahun-tahun berikutnya masih selalu menggunakan KAP tersebut untuk jasa audit ataupun jasa lainnya.

Struktur signifikan yang dikembangkan “membantu klien” merupakan hasil proses produksi dan reproduksi dari interaksi yang *co-presence* dalam organisasi ini. Istilah “membantu klien” ini dimaknai sebagai membantu klien menengah kecil yang mengalami kesulitan mengembangkan usaha karena tidak adanya modal kerja yang cukup. Bantuan di sini meliputi penyusunan laporan keuangan, jasa audit dan penyusunan proposal pengajuan kredit.

## **(3) Jenjang jabatan dan penggajian**

Informalitas dalam menentukan kebijakan jenjang jabatan dan gaji meliputi: tidak adanya ketentuan formal tentang hal tersebut. Tidak ada cerita baku yang menyadari keharusan staf untuk dapat mencapai posisi karier tertentu. Ketentuan jenjang ini lebih banyak ditentukan oleh pertimbangan dan kebijakan pimpinan KAP. Kondisi tersebut menimbulkan ketidaknyamanan berbagai individu yang terlibat di dalamnya.

Ketiadaan dokumen yang memadai dalam sistem penggajian, juga menyebabkan keresahan para staf KAP, apalagi untuk beberapa staf, besarnya gaji pokok tidak selalu didasarkan pada UMR. Namun demikian ada perumusan gaji yang diketahui bersama dan tiap staf dapat menghitung sendiri berapa pendapatan yang bakal diterima pada bulan ini.

Walaupun demikian masih saja terdapat perasaan ketidakpastian dan ketidakpuasan bagi para staf. Hal ini disebabkan mereka tidak mendapatkan gaji sesuai dengan prosentase pekerjaan yang telah mereka selesaikan, setidaknya berdasarkan perasaan dan perkiraan mereka sebelumnya. Kemudian terdapat kesan pada diri staf, bahwa system penggajian yang dijalankan bersifat subjektif. Permasalahan promosi dalam konteks jabatan dan penggajian ini juga menimbulkan permasalahan kelas bagi staf yang ada.

## **(4) Keberadaan karyawan magang, freelance dan tetap**

Organisasi KAP memiliki tipikal rotasi yang tinggi pada stafnya, dan kondisi ini merupakan tantangan tersendiri bagi pimpinan KAP untuk mengelola manajemen sumberdaya manusia berlangsung secara efektif. Bagi kebanyakan akuntan yang baru lulus, bekerja di KAP dianggap batu loncatan untuk dapat mendapatkan pekerjaan yang lebih menjanjikan di masa datang. Namun demikian jika mereka merasa cocok bekerja di KAP, maka mereka akan cukup lama bertahan di situ. Kondisi ini juga dipahami betul oleh pimpinan KAP dalam *manage* stafnya dengan memberi kebebasan untuk memilih karir di luar jika mereka telah memiliki bekal yang cukup dari praktek di KAP.

Untuk dapat mempertahankan sumberdaya manusia, maka manajemen telah memutuskan adanya keberadaan karyawan magang, *freelance* (kontrak) dan tetap. Hal ini cukup efektif dipraktikkan pada KAP-KAP kecil, karena pimpinan tidak perlu menyediakan uang tetap tiap bulannya dalam jumlah tertentu untuk pengeluaran gaji tetap karyawan. Keberadaan karyawan ini sangat menunjang efektifitas kerja KAP yang memiliki kondisi pekerjaan yang sangat berfluktuatif, sehingga dalam waktu ramai pekerjaan staf yang direkrut akan lebih banyak dari pada waktu sepi. Bagi karyawan yang agresif untuk maju bekerja dengan sistem *freelance* akan menimbulkan kepuasan tersendiri, karena mereka akan dapat menggaji dirinya sendiri sesuai dengan kemampuannya.

Penerapan susunan karyawan terjadi karena kebijakan atas penggajian saja, untuk urusan wewenang dan tanggungjawab dalam pekerjaan tetap sama. Karena penerapan manajemen informal, maka absensi karyawan dilakukan tidak terlalu ketat. Jika dilihat dari formalitas staf antara jam masuk dan jam pulang, kegiatan ini tidak nampak seperti itu. Jam kerja bisa dimulai pukul 12 siang dan pulang pada 10 malam hari. Penekanan dari pimpinan adalah disiplin dalam memegang janji pada klien dan komitmen atas pekerjaan yang dikerjakan.

Dalam proses perekrutan staf tidak dilakukan secara formal, dan biasanya masih termasuk hubungan keluarga atau kolega yang memiliki pendidikan akuntansi yang sedang membutuhkan pekerjaan. Begitu juga untuk mahasiswa yang hampir menyelesaikan kuliahnya biasanya masih dalam kelompok karyawan magang. Namun demikian pimpinan juga menerapkan program masa percobaan selama tiga bulan.

#### **(5) Sistem review dan pembagian kerja**

Gambaran jenis KAP kecil ini juga bisa dilihat dari latar belakang staf auditnya, dimana tidak semua staf audit berlatar belakang akuntansi. Namun KAP tidak begitu saja melepas tanggungjawab pada pekerjaan yang diterimanya. Dan hal ini dibuktikan dengan adanya prosedur review bertingkat yang dijalankan.

Prosedur review bertingkat ini salah satu perwujudan dari bentuk tanggungjawab profesi yang diatur secara jelas di Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Prosedur ini merupakan standar baku yang harus dipatuhi dan dilaksanakan oleh para akuntan publik dalam menjalankan penugasannya. Tanggung jawab yang besar dari penugasan audit ditimbulkan dari adanya pendapat (opini) yang harus dinyatakan oleh akuntan publik terhadap asersi manajemen (khususnya laporan keuangan) yang diperiksa.

Dalam pelaksanaan prosedur review bertingkat ini, seorang *reviewee* tidak selalu memiliki jabatan atau kedudukan lebih tinggi dari pihak *reviewer*. Hal ini disebabkan dalam penyelesaian audit supervisor yang satu telah menyelesaikan pekerjaannya dan supervisor yang satunya harus menyelesaikan audit, sehingga saling membantu menyelesaikan pekerjaan ini menyebabkan supervisor yang satu di review oleh supervisor yang satunya.

Seperti disinggung dalam penjelasan di atas dapat diambil suatu kesimpulan bahwa, yang melakukan review tidak selalu dilakukan oleh staf yang memiliki kedudukan lebih tinggi dari yang direview. Namun system ini ditujukan semata-mata pada penanggungjawab atas suatu pekerjaan, karena bisa jadi supervisor mereview pekerjaan supervisor lainnya.

Begitu juga dalam pembagian pekerjaan, para staf (staf lapangan) belum tentu memiliki keahlian khusus dalam penanganan klien, dan semua staf dituntut untuk bisa menguasai pekerjaan sesuai dengan jenis usaha klien. Semua staf rata-rata bisa menangani klien dengan usaha perbankan, manufaktur dan juga jenis usaha klien lainnya. Jadi keberadaan staf tidak bisa diarahkan pada klien perbankan saja, atau perusahaan dagang saja. Profesionalisme ini bukannya tidak diperlukan oleh KAP kecil namun ada hal-hal penting lainnya yang perlu didahulukan, yaitu kelangsungan hidup organisasi.

Sifat idealisme dalam penanganan pekerjaan tentunya banyak mengeluarkan biaya yang digunakan.

Mencermati kondisi di atas menggambarkan bahwa dalam organisasi profesional sekelas KAP sendiri tidaklah dapat di gambarkan sebuah organisasi profesional yang sempurna dengan bagian-bagiannya tertata apik. Tindakan seorang profesional akuntan tidak hanya di pengaruhi oleh faktor-faktor yang bersifat organisasional saja melainkan juga lebih banyak di pengaruhi oleh faktor kebutuhan.

Posisi serba sulit yang dialami oleh para staf yang ada di KAP tersebut tidak memberikan pilihan banyak selain mereka sendiri yang harus berupaya untuk menutupi kebutuhan hidupnya sendiri karena pendapatan yang didapat dari KAP belum cukup. Beberapa staf yang ada di KAP "Mara Dewa" kemudian berusaha dengan menerima pekerjaan diluar kantor yang sekiranya bisa dikerjakan. Ada juga yang akhirnya memilih menjadi pegawai kontrak.

Terpengaruhnya judgement dan obyektivitas dari seorang auditor bisa merupakan salah satu awal mula terjadinya RAQ. Menurut McNair (1987) dalam Malone (1996), bahwa kepribadian merupakan salah satu faktor yang sangat mempengaruhi kinerja yang dilakukan auditor. Pendapat tersebut juga diperkuat oleh Day & Silverman (1989) dengan menambahkan bahwa walaupun setelah terjadinya pengendalian kemampuan yang secara intuitif auditor menunjukkan kadar RAQ yang berbeda-beda disebabkan wataknya, sehingga dengan demikian KAP seolah menjadi wadah para professional yang berpraktek sendiri-sendiri.

#### **Kasus internal pelaksanaan tugas audit di KAP "Mara Dewa"**

Dalam pelaksanaan tugas audit seorang auditor harus melakukan bermacam-macam prosedur audit yang ujungnya bermuara pada suatu opini akuntan atas laporan keuangan perusahaan. Opini akuntan merupakan tanggungjawab auditor atas penugasan pekerjaan audit oleh perusahaan. Hal ini tercermin dalam opini akuntan atas laporan audit yang dikeluarkan oleh akuntan "... Tanggungjawab kami terletak pada opini akuntan.... Dan posisi keuangan secara keseluruhan merupakan tanggungjawab manajemen.

Sebelum melakukan pelaksanaan auditnya auditor harus memperoleh informasi awal tentang perusahaan. Informasi ini dapat membantu pemeriksa untuk memahami usaha pelanggan, sifat usaha pelanggan, serta mengetahui permasalahan auditor terdahulu sampai mereka pindah KAP. Untuk proses ini auditor biasanya melakukan survey pendahuluan untuk memperoleh informasi yang dibutuhkan.

#### **(1) Survey pendahuluan**

Survey pendahuluan ini diharapkan dapat membantu auditor dalam menentukan langkah-langkah audit yang akan dijalankan. Selain untuk menentukan prosedur audit survey ini digunakan untuk menentukan fee audit dan menghindari resiko audit.

Namun pada kenyataannya tidak semua KAP memanfaatkan survey pendahuluan ini dengan baik. Mereka menjalankan prosedur ini hanya untuk meyakinkan perusahaan atas kemampuan yang dimiliki KAP. Sedangkan ada hal penting lainnya yang tidak diperhatikan "misalnya" persiapan perusahaan untuk di audit, sehingga auditor dapat menentukan besarnya fee dan penentuan waktu penyelesaian penugasan.

Demikian juga halnya KAP Mara Dewa, dia melakukan survey pendahuluan hanyalah untuk formalitas saja, dan tidak jarang kegiatan ini malah tidak dilakukan sama sekali. Pimpinan KAP sering melakukan persetujuan audit per telepon saja, demikian juga untuk menentukan besarnya fee. Setelah auditor di berangkatkan dan sampai di perusahaan, maka perusahaan belum siap di audit.

Ketidaksiapan perusahaan ini bermacam-macam jenisnya, ada yang belum punya buku besar yang memadai, ada juga yang belum punya laporan keuangan. Sehingga auditor harus kembali lagi ke kantor untuk menunggu kesiapan perusahaan. Kondisi ini menjadikan beban tersendiri bagi auditor, meskipun kesalahan bukan pada mereka. Kadang auditor disuruh membantu perusahaan untuk penyelesaian laporan keuangan.

## **(2) Penentuan prosedur audit**

Dalam awal-awal bab ini dikatakan bahwa tidak semua auditor memiliki latarbelakang pendidikan akuntan, oleh karenanya dalam penetapan prosedur audit sering menjadi masalah. Mereka kurang paham akan tehnik, prosedur dan juga norma-norma pemeriksaan dengan baik. Dasar mereka melakukan pekerjaan audit hanyalah pengalaman dari tugas-tugas sebelumnya, sehingga jika mereka menghadapi klien baru mereka perlu waktu untuk menyesuaikan tugas tersebut, dan ujung-ujungnya *date line* tidak tercapai. Namun demikian staf tersebut belum pernah menerima program pelatihan seperti yang diinginkan.

Fungsi paling mendasar dari audit adalah keputusan yang diambil oleh auditor, apakah ia memerlukan klien untuk membenahi misstatemen ataukah tidak. Keputusan-keputusan ini kerap menjadi landasan dalam penilaian materialitas suatu pos keuangan. Keputusan ini juga digunakan auditor tentang perlu tidaknya klien dalam mengubah suatu catatan akuntansi ketika bukti-bukti menunjukkan adanya pencatatan akuntansi yang berbeda dari yang sebenarnya. Keputusan ini juga mencakup hal-hal yang mengharuskan auditor untuk menginterpretasikan bukti dengan melihat apakah jumlah yang dihitung dalam catatan keuangan itu terdapat kesalahan atau tidak, selain apakah auditor membutuhkan klien dalam membukukan entri jurnal yang telah diajukan oleh auditor.

Tekanan dari pimpinan KAP untuk segera menyelesaikan penugasan ini karena alasan efisiensi, dan tekanan dari perusahaan karena akan digunakan untuk pengajuan kredit, menyebabkan auditor melakukan audit dengan cara pelompatan prosedur. Prosedur yang sering diabaikan adalah stock opname dan observasi aktiva tetap. Adapun prosedur yang di jalankan adalah mengikuti catatan perusahaan. Begitu juga untuk konfirmasi hutang piutang, dari sekian yang di sebar jika *date line* sudah mepet, maka berapapun juga yang masuk dianggap telah mewakili total hutang piutang yang ada. Prosedur ini nampak diacuhkan oleh auditor dalam proses auditnya.

## **(3) Prosedur finalisasi laporan audit**

Dalam proses finalisasi laporan audit, mula-mula auditor mengeluarkan draf audit. Jika draf pertama masih ada ketidak sesuaian maka dikeluarkan draf kedua, dan seterusnya sampai pada finalisasi laporan audit. Proses ini terjadi dialog dan *discuss* antara perusahaan dengan auditor.

Selain itu dalam proses finalisasi ini terjadi juga proses dialog dan *discuss* antara reviewer dengan reviewee. Kertas kerja staf lapangan yang berupa WP harus mencerminkan informasi yang jelas tentang kondisi keuangan dan perusahaan secara keseluruhan.

Dalam proses ini tidak jarang terjadi beda persepsi antara *reviewer* dengan *reviewee*, sehingga pihak *reviewee* harus bolak balik ke perusahaan untuk melengkapi bukti-bukti yang ada. Keberadaan WP yang informative bagi seorang *reviewer* ataupun *signing partner* akan membantu proses menyatakan opini. Tentu saja dalam hal ini mereka tidak akan dapat memperoleh ataupun memberikan opini yang tepat tanpa adanya penambahan sesi dialog dan *discuss* dengan penanggung jawab lapangan atau seorang *manager in charge*. Dalam dialog dan *discuss* tersebut WP yang telah disiapkan merupakan dasar proses dialog dan *discuss* tersebut.

Proses dialog dan *discuss* merupakan suatu tahapan yang harus dilalui oleh setiap level auditor untuk menentukan apakah suatu prosedur audit sudah cukup memadai untuk memberikan suatu keyakinan atas kewajaran suatu

akun. Dengan adanya proses dialog dan *discuss* sangat memungkinkan bahwa suatu prosedur audit dapat dianggap cukup atau bahkan kurang. Dan dalam memutuskan bahwa suatu prosedur audit ternyata kurang memadai ataupun sudah cukup memadai didasarkan atas pengalaman dari para auditor, sehingga dalam hal penilaian atau *judgement* atas kecukupan prosedur yang terjadi pada audit tahapan ini merupakan suatu sikap subyektif namun didasarkan pada obyektivitas yang berasal dari pengalaman.

Review bertingkat dilakukan sesuai dengan tingkatan atau level manajemen yang ada di kantor yang bersangkutan. Tidak setiap kantor memiliki suatu jenjang karir atau level manajemen yang jelas dan sama. Secara otomatis suatu review bertingkat ini akan sangat mempengaruhi sisi manajemen kantor yang ada baik dari struktur organisasi maupun dari sisi wewenang dan tanggung jawab serta dari sisi *reward system* antara perusahaan atau kantor dengan karyawan atau staffnya dimana ke tiga faktor diatas merupakan faktor yang sangat mempengaruhi budaya kerja kantor .

Dari hubungan antara tingkatan level dari auditor dengan adanya sistem review bertingkat memunculkan suatu dilema bagi seorang akuntan sebagai auditor dalam menjalankan fungsinya sebagai auditor independen. Hal ini bisa dilihat bahwa dari sistem review bertingkat ini, auditor yang lebih senior akan melakukan supervisi atau melakukan review atas kertas WP dari auditor yang lebih junior secara berkala dan *continue*. Bentuk pengawasan seperti ini jelas akan mempengaruhi segi mental dari auditor yang lebih junior karena mereka akan merasa tertekan. Tekanan seperti ini jika terus menerus dilakukan dan ditimpakan kepada mereka, sehingga jika penekanan ini terus menumpuk, sangat dimungkinkan akan menimbulkan efek yang cenderung negatif berkaitan dengan motivasi dan mental staff. Efek dari penumpukan dan penekanan mental semacam itu jika tidak diimbangi dengan *rewards system* yang sesuai akan menyebabkan terjadinya suatu bentuk ketidak puasan terhadap bentuk manajemen yang ada sehingga hal seperti itu secara tidak langsung akan mempengaruhi kinerja dari para auditor dalam melaksanakan tanggung jawab yang harus mereka pikul. Mereka akan memiliki suatu bentuk persepsi negatif dengan adanya penindasan yang diakibatkan oleh ketidak puasan itu sebagai suatu bentuk penindasan yang terjadi pada mereka. Walaupun demikian tidak jarang juga pimpinan mamaksakan kehendak dalam proses pemberian opini akuntan.

### **Munculnya Konflik dari Adanya Perbedaan Kepentingan Akibat Peran Organisasi**

#### **Konflik di organisasi**

Salah satu syarat untuk mencapai keberhasilan suatu organisasi adalah jika semua potensi dan sumber daya yang dimiliki organisasi tersebut berhasil dimobilisasi pada fokus sasaran. Hal yang dianggap paling sulit untuk dimobilisasi adalah sumber daya manusia. Berbagai pelatihan diselenggarakan untuk tujuan tersebut telah dilakukan diantaranya adalah program *team building* atau pembentukan tim kerja.

Walaupun demikian sumber daya manusia tetap menimbulkan banyak konflik, hal ini mungkin akan agak terkendali jika perusahaan atau organisasi dapat memberi gaji yang tinggi pada stafnya, sehingga mereka akan dapat membeli sebuah rumah atau kendaraan yang layak dalam waktu yang singkat. Namun apakah hal ini dapat menjamin tidak adanya konflik juga tidak dapat dijamin.

Apapun upaya organisasi atau perusahaan yang dilakukan untuk memobilisasi sumber daya manusia, masalah konflik merupakan sebuah topik besar yang penting untuk diperhatikan. Konflik di dalam perusahaan bisa terjadi karena dipengaruhi dua hal sebagai berikut:

### (1) Perbedaan kepentingan individual

Setiap manusia mempunyai dorongan dan motif yang bersifat individual. Di dalam menjalankan tugas perusahaannya, dorongan dan motif individu tersebut akan sangat memengaruhi tindakan maupun keputusan-keputusannya. Sistem serta prosedur yang dirancang sebaik apa pun hanya efektif membatasi dampak dari perbedaan kepentingan antarindividu di dalam perusahaan agar tidak semakin tajam dan meluas menjadi konflik yang merugikan kepentingan yang lebih besar. Bisa dibayangkan bila perbedaan kepentingan individual ini tidak berhasil dibatasi. Dampaknya di dalam perusahaan, apalagi perbedaan tersebut terjadi antar dua individu atau lebih dari unsur pimpinan perusahaan. Yang akan terjadi antara lain adalah tidak efektifnya arus instruksi atau komando dari pimpinan ke bawah.

Program perbaikan ataupun pengembangan yang akan dilaksanakan perusahaan pun sulit terlaksana. Selanjutnya kebingungan, keputusasaan, frustrasi, dan apatis merupakan konsekuensi logis dari situasi konflik yang berkepanjangan. Semakin tinggi posisi atau jabatan orang-orang yang terlibat dalam konflik di dalam perusahaan, akan semakin besar dampak negatifnya bagi perusahaan. Konflik yang berlarut-larut akan sangat menyulitkan upaya memobilisasi sumber daya manusia yang akan dilaksanakan perusahaan.

Demikian juga sangatlah wajar jika di hubungkan dengan pendapat beberapa staf yang mengatakan kepada peneliti sebagai berikut :

“ **Fee** 3 Juta All-In untuk pekerjaan luar kota gimana bisa dikerjakan dengan baik ? Lha fee segitu kita yang ngerjakan dapat apa ? Belum lagi biaya transport dan lain-lainnya.”

Staf senior keluar dari ruang pimpinan tersebut sudah bisa membayangkan berapa total pendapatan yang akan diterima. Dengan fee tiga juta *all-in* berarti sudah tergambar akan kerja bakti dalam mengerjakan tugas ini. Namun penerimaan tugas ini oleh pimpinan merupakan misi “membantu klien” harus lebih diperhatikan ketimbang keadaan dan *cost structure* yang mungkin timbul, belum lagi masalah resiko yang ditimbulkan oleh hasil audit tersebut. Staf yang diberi tugas ini sudah bekerja lebih dari 5 tahun, sehingga ia sudah bisa melakukan perhitungan *cost structure* yang sesuai dengan KAP tersebut.

Walaupun dengan berat hati pekerjaan ini tetap di kerjakan juga. Penugasan ini menjadikan beban tersendiri bagi staf tersebut, sehingga staf tersebut merasa sangat tertekan.

Jika dilihat dari sisi materi, baik pimpinan ataupun organisasi sama-sama tidak menerima banyak materi. Jadi secara rasional penugasan ini tidak dapat dinilai dari sisi materi saja.

Dalam teori kelas oleh Mark, kelas-kelas dalam masyarakat yang timbul adalah akibat paling logis dari adanya ketidakadilan yang terjadi dalam kehidupan sehari-hari. Ketika orang mulai mengambil hasil lebih yang diproduksi orang lain, tidak bisa tidak, hal itu akan membelah masyarakat. Orang tidak lagi mengerjakan segala sesuatunya bersama-sama untuk kemudian menikmati hasilnya secara adil dan bersama-sama. Sekelompok orang menjadi lebih berpunya ketimbang yang lain bukan karena bekerja lebih keras tapi karena memeras keringat orang lain. Kelompok yang lain memeras keringat terus dan tidak mendapatkan hasil layak dari situ. Kelompok yang tidak berpunya (*dispossesed*) ini menuntut keadilan dan kelompok penghisap darah akan menindas tuntutan itu dengan kekerasan terbentuklah kelas-kelas dalam masyarakat.

Staf merasa menjadi masarakat kelas kedua (tertekan), karena mereka merasa tertindas atas perilaku pimpinan tanpa melakukan kompromi diantara mereka berdua. Sementara pihak pimpinan sendiri tidak merasa adanya keuntungan yang sangat besar atas peristiwa ini.

Demikian juga tanggapan staf senior atas program pendidikan dan pelatihan untuk peningkatan kemampuan auditor, seperti nampak pada wawancara dibawah ini:

- Peneliti** : “Bagaimana menurut anda tentang program pelatihan dan peningkatan kemampuan (yang dalam ketentuannya harus selalu ditingkatkan dengan mengikuti program PPL yang diadakan oleh IAI) yang ada di KAP ini. Apakah sudah berjalan lancar dan sudah membuahkan hasil yang efektif ? “
- Staf Senior** : ” Jangankan untuk menyediakan pelatihan dan peningkatan kemampuan pada staf KAP, untuk mendapatkan rutinitas penghasilan yang layak saja kayaknya KAP masih kesulitan untuk memberikannya”.
- Peneliti** : “ Jadi bagaimana dengan proses pembelajaran dan peningkatan kemampuan dari para staf kalau tidak mengikuti cara tersebut ? “
- Staf Senior** : “ Tidak ada program untuk itu di KAP ini. Peningkatan kemampuan staf yang ada hanya diperoleh secara otodidak. “
- Peneliti** : “ Kalau menurut anda apakah pendapatan yang anda peroleh dari pekerjaan yang berasal dari KAP ini bisa memenuhi kebutuhan anda ?”
- Staf Senior** : “ Hal itu sangat tergantung dari seberapa banyak pekerjaan yang bisa saya selesaikan dalam bulan ini. Bukan itu saja, karena belum tentu pekerjaan yang sudah selesai fee dapat segera ditagih. Tunggu tagihan baru dibayar. Yang susah kalau pekerjaan selesainya mepet sama tanggal gajian sehingga tidak sempat menagih fee.”
- Peneliti** : “ Terus bagaimana cara anda menutupi kebutuhan hidup selama sebulan kedepan ?
- Staf Senior** : “ Ya untungnya kami kadang-kadang juga menerima pekerjaan luar kantor yang kami kerjakan diluar jam kantor kami. Jadi itu pintar-pintarnya kami bagi waktu aja.”

Wawancara di atas menumbuhkan suatu opini bahwa kemampuan dari staf dalam KAP ini sangatlah bervariasi dan tidak standard dan belum tentu sesuai dengan standard yang ditentukan dalam SPAP. Peningkatan kemampuan ini hanya terbatas pada seberapa jauh kreativitas dan kemauan seorang staf dalam memperbarui pengetahuan atas bidang yang ditekuni.

Wawancara tersebut juga menunjukkan bahwa para staf masih merasa tidak tercukupi kebutuhannya dengan hanya mengerjakan pekerjaan yang ada di KAP, sehingga selain bekerja di KAP para staf banyak juga yang memiliki kegiatan lain, seperti konsultasi pajak, penyusunan laporan keuangan dan juga penyusunan anggaran. Dimana fee dari kegiatan tersebut merupakan pendapatan pribadi, sehingga dengan demikian KAP seolah menjadi wadah para professional yang berpraktek sendiri-sendiri.

Beberapa staf yang ada di KAP “Mara Dewa” kemudian berusaha dengan menerima pekerjaan diluar kantor yang sekiranya bisa dikerjakan. Ada juga yang akhirnya memilih menjadi pegawai kontrak. Hal ini tercermin dari wawancara dengan pegawai kontrak yang dulunya pegawai tetap.

- Peneliti** : “ Apa yang membuat anda memutuskan menjadi karyawan kontrak ? Bukannya lebih baik menjadi karyawan tetap ? “
- Kary. Kontrak** : ” Pertama , saya menjadi tidak terikat dengan jam kerja kantor . Kedua waktu yang lebih untuk saya bisa saya gunakan untuk mengerjakan pekerjaan luar yang otomatis hasilnya bisa jauh lebih besar dari pada yang saya dapat di KAP sebagai pegawai tetap. Karyawan tetap dengan karyawan kontrak bedanya hanya Rp. 350.000,- atau sebesar gaji pokok. Ya kalo dihitung sebagai *opportunity cost* sepertinya masih untung jadi karyawan kontrak ”.
- Peneliti** : “ Jadi hanya itu alasan anda ? Bukankah alasan itu terlalu materialistis ? .”
- Kary. Kontrak** : “ Ya kami berusaha untuk realistis aja. Buat apa kita terlalu mementingkan sesuatu yang tidak memperhatikan kita. Coba ada kebijaksanaan sedikit aja untuk kita, kita tidak akan pernah memutuskan menjadi karyawan kontrak..”
- Peneliti** : “ Kebijakan yang bagaimana yang diinginkan oleh anda ?”
- Kary. Kontrak** : “ Ya minimal kesejahteraan kita diperhatikan, pimpinan jangan mementingkan kantong sendiri, transparansi, nggak cuma saat uang yang masuk kecil transparan tapi giliran yang masuk besar tidak transparan. Kantor terlalu menganggap kita sebagai biaya yang hanya bisa dihitung nilai uangnya saja, bukan menganggap kita sebagai asset.. Kita baru bisa dianggap asset jika sudah menghasilkan uang banyak bagi kantor. Itupun tidak seberapa besar dibanding dengan effort yang kita keluarkan .”
- Peneliti** : “ Apakah benar KAP Mara Dewa seperti itu dalam menilai karyawannya? Bukannya pada saat ini keuangan yang ada sudah transparan?”
- Kary Kontrak** : “ Transparan bagaimana ? Kemarin pada saat kita gaji bulan lalu fee yang kita hitung pada setiap tim kerja tidak mencapai 20 % . Dan hal itu tidak terjadi sekali atau 2 kali , seringkali terjadi seperti itu. Bagaimana bisa tahan kalau terus-terusan gaji disunat tanpa penjelasan yang benar. Kalau saya sih cuek aja, saya anggap amal jariah. Tapi kok amal kepada yang sudah kaya sebenarnya salah juga. Tapi mau gimana lagi sudah terjadi seperti itu. Lagian kalo kami hitung-hitung, setiap pekerjaan yang kita laksanakan sudah mengandung gain yang lumayan.”

Hasil wawancara di atas lebih merupakan pencerminan adanya rasa kekecewaan yang terpendam dari para karyawan yang bekerja di KAP “Mara Dewa”. Kekecewaan yang terpendam ini membuat adanya dampak negatif yang mungkin bisa terjadi dalam manajemen KAP. Sebagian besar staf merasa tertekan juga dengan kondisi yang ada namun tidak bisa berbuat apa-apa.

Selain rasa kecewa yang terpendam, menurut peneliti, wawancara di atas bisa merupakan pencerminan apa yang ada dibenak seorang karyawan dalam melaksanakan pekerjaan yang dibebankan kepadanya. Dengan adanya pembebanan pekerjaan yang bersifat audit bukanlah hal yang tidak mungkin bahwa keberadaan kekecewaan yang terpendam ini akan mempengaruhi secara negatif atas judgment dan obyektivitas dari karyawan tersebut dalam melaksanakan penugasan yang dibebankan kepadanya.

## **(2) Perbedaan kepentingan akibat peran organisasi**

Di dalam struktur organisasi perusahaan tercermin pengelompokan tugas yang lazim disebut departemenisasi. Departemenisasi dilakukan dengan mempertimbangkan adanya serangkaian proses kerja yang dapat dipisahkan dari proses kerja lainnya. Ada departemen produksi yang proses kerjanya berbeda dengan departemen pemasaran dan departemen-departemen lainnya. Departemenisasi mengakibatkan perbedaan peran dari orang-orang yang terlibat di dalamnya. Departemenisasi juga mengakibatkan perbedaan kepentingan meskipun bukan berasal dari perbedaan kepentingan individual. Namun, perbedaan peran dan kepentingan departemen dapat menimbulkan konflik kepentingan, bahkan dapat pula menambah parah perbedaan kepentingan individual yang telah ada.

Hal itu tercermin dari setiap kali pimpinan KAP tersebut melakukan “deal” atas fee suatu pekerjaan audit yang memiliki resiko tinggi namun fee yang disetujui kurang sesuai dibandingkan resiko dan biaya audit yang terjadi (terutama pendapatan yang nantinya diterima oleh staf yang mengerjakan).

## **Konflik akibat perbedaan misi dan visi**

Dilema secara moral dan etis juga muncul ketika dalam suatu proses pengerjaan audit para staf atau karyawan diharapkan bisa “membantu klien” dengan memberikan pelayanan jasa tambahan (kompilasi) terhadap perusahaan klien yang sebenarnya tidak layak untuk diaudit (artinya perusahaan belum memiliki laporan keuangan yang mencukupi namun mereka membutuhkan laporan audit untuk pengajuan dalam usaha memperoleh dana pinjaman, misalnya) akibat dari tidak adanya survey awal atas penugasan audit yang diterima oleh pimpinan KAP. Hal itu terungkap ketika seorang karyawan kontrak memperoleh penugasan audit dari pimpinan KAP “Mara Dewa”, namun setelah dilakukan prosedur permintaan data dan kunjungan ke tempat klien, ternyata klien belum memiliki laporan keuangan yang memadai untuk bisa dilakukan prosedur audit. Pada saat karyawan tersebut melaporkan hasil survey dan kunjungannya tersebut kepada pimpinan KAP, laporan tersebut ditanggapi dengan penjelasan yang tidak asing lagi bagi karyawan tersebut.

Secara jelas telah dapat kita lihat bahwa segala macam konflik yang terdapat dalam tubuh internal KAP” Mara Dewa” merupakan suatu bentuk perbedaan kelas yang jelas antara kelas bawahan (para staf dan karyawan) dengan kelas atas (pimpinan perusahaan KAP) dimana para pimpinan berusaha untuk memaksakan para bawahan untuk mengikuti keinginan dan misi “membantu klien”. Kelas bawah dalam kaitannya dengan konflik ini berada dalam posisi yang sulit dalam memilih. Mereka merasa dipojokkan ketika mereka harus memilih antara : menolak pekerjaan dengan fee yang tidak sesuai dengan usaha yang akan dilakukan, atau dia harus siap untuk tidak akan pernah diberi pekerjaan lagi yang berarti mereka akan kehilangan sebagian besar penghasilan mereka karena mereka hanya akan mendapatkan gaji pokok saja (bagi para pegawai tetap).

## **Menyikapi konflik**

Menimbang sumber munculnya konflik seperti diuraikan di atas, terutama mengingat bahwa konflik di dalam perusahaan sebagian besar merupakan perpaduan antara kedua sumber di atas, maka dalam menyikapi konflik

membutuhkan kearifan para pimpinan perusahaan agar konflik yang terjadi tidak menimbulkan kerugian bagi perusahaan. Sebaliknya, konflik sampai batas tertentu akan memberi manfaat bagi kemajuan perusahaan, melalui persaingan sehat antar unsur pimpinan di dalam perusahaan, yang merupakan dampak sampingan dari konflik yang dikelola dengan baik.

Seperti dalam proses penugasan yang diberikan pimpinan kepada stafnya di atas, yang mana dengan fee sudah disetujui sebesar tiga juta rupiah sedangkan staf belum melakukan survei awal hal ini tentu menimbulkan banyak konflik. Walaupun akhirnya pekerjaan itu di selesaikan juga, namun mutu pekerjaan akan disesuaikan dengan imbalan yang diterimanya "(ada harga ada rupa)". Secara professional pedoman kerja "(ada harga ada rupa)" akan sangat membahayakan bagi keberadaan KAP itu sendiri, hal ini semata-mata juga adanya beda kepentingan antara pimpinan sebagai pengelola organisasi secara menyeluruh dengan karyawan yang menginginkan pekerjaan mudah dengan hasil yang tinggi.

Untuk itu beda visi dan misi antara pimpinan dan staf perlu dikomunikasikan terlebih dahulu. Staf mengharapkan kalau akan menentukan fee sebaiknya mereka dilibatkan, karena untuk klien baru biasanya akuntingnya tidak di jalankan secara baik. Adapun konflik yang sering terjadi diantara para Staf KAP "Mara Dewa" terjadi diseperti sistem penggajian. Sebab utama adalah muncul ketidak puasan, karena masalah ketidak sesuaian dengan % perhitungan pekerjaannya yang diselesaikan. :

"Pada saat kita gaji bulan lalu fee yang kita hitung pada setiap tim kerja tidak mencapai 20% . Dan hal itu tidak terjadi sekali atau 2 kali , seringkali terjadi seperti itu. Bagaimana bisa tahan kalau terus-terusan gaji disunat tanpa penjelasan yang benar. Tapi mau gimana lagi sudah terjadi seperti itu. Lagian kalo kami hitung-hitung, setiap pekerjaan yang kita laksanakan sudah mengandung gain yang lumayan."

" Kita juga telah berusaha kerja secara efektif untuk menghemat biaya perjalanan dinas, siapa tahu seminimal mungkin dengan harapan prosentase pendapatan tim yang mengerjakan bisa naik, namun ternyata tidak juga. Hal ini sering membuat kami sebagai tim yang mengerjakan kecewa."

Ketidak puasan karyawan di atas akan menjadikan boomerang bagi organisasi jika tidak dikomunikasikan dengan baik. Begitu juga kesadaran para staf juga menjadi kunci keberhasilan bagi organisasi staf. Untuk itu untuk mencegah dan mengeliminasi terjadinya konflik lebih parah lagi hendaknya pimpinan agar:

- (1) Pertama-tama perusahaan harus memiliki dan memberikan komitmen yang penuh pada sebuah visi perusahaan. Visi tersebut perlu disosialkan secara intensif serta perusahaan perlu memberikan komitmen yang penuh pada visi tersebut sehingga setiap karyawan termasuk unsur pimpinan menghayati bersama keberadaan visi tersebut sebagai arah bersama yang harus diperjuangkan setiap unsur di dalam perusahaan. Kepentingan apa pun di dalam perusahaan perlu dipahami, tidak mungkin lebih tinggi atau lebih penting dari visi perusahaan. Visi perusahaan dapat menjadi penyelamat perusahaan dari konflik yang berkelanjutan.
- (2) Setelah visi perusahaan yang berperan sebagai benteng paling depan yang mengamankan perusahaan dari dampak konflik, selanjutnya perlu ditumbuhkan kembangkan sikap yang tepat di dalam menghadapi konflik. *Pertama*, harus menyadari adanya potensi konflik -- apa pun penyebab serta latar belakangnya – pimpinan perusahaan perlu bersikap terbuka terhadap kemungkinan terjadinya konflik di dalam perusahaan. *Kedua*, mengakui adanya konflik -- adalah keputusan yang merugikan bila

pimpinan perusahaan menutupi adanya konflik --. Konflik harus diakui keberadaannya kalau memang ada sekecil apa pun. Dengan mengakui adanya konflik, pimpinan perusahaan telah berusaha memobilisasi seluruh karyawan untuk menghadapi konflik tersebut. Sebaliknya menyangkal konflik akan menumbuhkan kebiasaan menghindari dari masalah yang dalam jangka panjang tidak menguntungkan perusahaan. *Ketiga*, memahami penyebab konflik -- penyebab serta latar belakang sebuah konflik perlu didekati dengan sikap terbuka--. Tidak ada jalan yang lebih baik dalam mengatasi konflik, selain berusaha memahami penyebab konflik itu sendiri. *Keempat*, bersikap toleran -- sikap toleran hanya bisa muncul bila setiap unsur yang terlibat dalam konflik telah benar-benar berusaha memahami penyebab konflik, dapat menerima kepentingan pihak lain yang berbeda dengan kita meski tidak harus menyetujuinya, serta bersikap konsisten di dalam menjaga visi perusahaan yang merupakan benteng palig luar yang melindungi perusahaan dari bahaya sebuah konflik.

- (3) Akhirnya yang dituntut dari setiap individu di dalam organisasi adalah menghindari pemutlakan terhadap kebenaran dan kepentingan individual, kelompok, ataupun bagian. Bila bagian lapangan merasa kepentingan bagiannya yang paling penting, bagian tersebut akan bersikap tidak peduli terhadap kepentingan bagian lainnya. Konflik akan berlangsung dan berkembang menjadi sentimen kelompok. Bila keadaan seperti itu dibiarkan berlarut-larut, yang akan terjadi adalah pengotakan antar kelompok atau antar bagian. Pemutlakan kebenaran atau kepentingan kelompok paling patut diperhatikan. Melemahnya semangat kerja sama, sulitnya memobilisasi sumber daya perusahaan, visi perusahaan menjadi kehilangan makna sebenarnya, dan organisasi berubah menjadi sebuah *chaos*.

## Penutup

### Kesimpulan

Dalam menjalankan usaha bisnis jasa, sebuah KAP harus memiliki struktur organisasi yang digunakan untuk memperlancar usaha dan kinerja operasional dari usahanya. KAP merupakan suatu bentuk usaha jasa yang dijalankan dengan mengandalkan kemampuan dari para akuntan sebagai ujung tombak dari usaha jasa ini. Namun dalam hal struktur organisasi dan *job description*, yang secara otomatis dikaitkan dengan *reward system* yang ada. Manajemen KAP sedikit berbeda dengan organisasi lainnya.

Dalam pengamatan peneliti jenis KAP kecil memiliki keunikan dalam pengelolaan organisasinya, yaitu pemimpin KAP adalah pemilik sekaligus *signing partner* dalam setiap penugasan. Pengelolaan organisasi ini terlihat secara informal, hal ini ditandai pada saat KAP dalam merekrut staf dan penempatan jenjang jabatan dan penggajian staf. Dengan demikian aktor terpenting dalam operasional KAP adalah pimpinannya sendiri.

Untuk dapat memajukan organisasinya, pimpinan KAP "Mara Dewa" (sebagai objek penelitian) dengan menunjukkan arti pentingnya dalam bekerja adalah menjalin hubungan yang lebih lama. Pimpinan menginginkan suatu kondisi bahwa melalui suatu penugasan pekerjaan hubungan sosial dan kemanusiaan yang lebih langgeng akan dapat terjalin.

Untuk itu misi dalam menjalankan pekerjaannya adalah "membantu orang lain". Anggapan demikian diharapkan dapat menjaga hubungan baik dengan klien. Hal itu kadang menjadikan konflik antara pimpinan dengan stafnya, dan hal ini tercermin dari cara pimpinan melakukan "*deal*" atas fee suatu pekerjaan. Seringkali fee yang ditetapkan kurang sesuai dibandingkan resiko dan biaya yang terjadi. Staf sangat berkepentingan dengan jumlah fee pekerjaan yang di

kerjakannya, karena pendapatan mereka dihitung dari prosentase tertentu dari jumlah tersebut.

Adapun ketentuan penggajian yang digunakan meliputi : gaji pokok yang besarnya berkisar antara 300.000 s/d 700.000 dan diterimakan untuk karyawan tetap, Tunjangan-tunjangan yang diberikan adalah tunjangan makan Rp 3.000 per hari, tunjangan prestasi, tunjangan kesehatan maksimal Rp. 100.000/th/staf (hanya berlaku untuk beberapa staf), THR pada hari raya idul fitri minimal sebesar gaji pokok. Pendapatan yang paling penting adalah intensif sebesar 20% berdasarkan kinerja staf dari kontrak pekerjaan yang ditangani staf tsb.

Ketentuan penggajian ini menyebabkan para staf berkepentingan sekali dengan penentuan fee suatu perusahaan. Dengan fee yang rendah dan pengeluaran biaya yang tinggi ketentuan 20% diatas dapat berubah lebih kecil lagi. Sedangkan jika pengeluaran biaya lebih rendah dari ketentuan fee tetap diterimakan pada staf tetap 20% saja, setidaknya berdasarkan perasaan dan perkiraan mereka sebelumnya. Kemudian terdapat kesan pada diri staf, bahwa system penggajian yang dijalankan bersifat subjektif.

Ketidakpuasan dalam penerimaan *reward* atas pekerjaan yang diselesaikan merupakan awal dari munculnya RAQ. Staf auditor akan melakukan pekerjaan dengan baik pada klien yang memberinya fee besar dengan pekerjaan ringan, begitu juga sebaliknya. Kondisi ini cocok dengan pepatah "*ono rego ono rupo*".

Ketidakpuasan dalam penerimaan *reward* juga mempengaruhi perilaku staf dalam penyusunan WP, sedangkan pihak *reviewer* ataupun *signing partner* sangat berkepentingan dalam proses menyatakan opini, sehingga staf harus bolak-balik ke klien untuk melengkapi data-data WP tersebut. Keberadaan WP ini disiapkan merupakan dasar proses dialog dan *discuss* antara penanggung jawab lapangan atau seorang *manager in charge* dengan *signing partner* untuk memberikan opini.

Tindakan ini kadang dinilai negative oleh staf sehingga proses ini merupakan beban tersendiri bagi penyusun WP. Tidak jarang staf auditor harus bolak-balik ke tempat klien untuk melengkapi WP-nya, sehingga keberadaan *reward* dengan kelengkapan WP ini dianggapnya sebuah penindasan.

Salah satu syarat untuk mencapai keberhasilan suatu organisasi adalah jika semua potensi dan sumber daya yang dimiliki organisasi tersebut berhasil dimobilisasi pada fokus sasaran. Hal yang dianggap paling sulit untuk dimobilisasi adalah sumber daya manusia.

Konflik yang timbul dalam suatu organisasi KAP dimulai dari konflik akibat perbedaan misi dan visi antara pimpinan dengan stafnya, maupun perbedaan kepentingan akibat dari suatu keputusan merupakan suatu bentuk perbedaan kelas yang jelas antara kelas bawahan (para staf dan karyawan) dengan kelas atas (pimpinan perusahaan KAP) dimana para pimpinan berusaha untuk memaksakan para bawahan untuk mengikuti keinginan dan misi "membantu klien". Kelas bawah dalam kaitannya dengan konflik ini berada dalam posisi yang sulit dalam memilih. Mereka merasa dipojokkan ketika mereka harus memilih antara : menolak pekerjaan dengan fee yang tidak sesuai dengan usaha yang akan dilakukan, atau dia harus siap untuk tidak akan pernah diberi pekerjaan lagi yang berarti mereka akan kehilangan sebagian besar penghasilan mereka karena mereka hanya akan mendapatkan gaji pokok saja (bagi para pegawai tetap).

Dilema secara moral dan etis juga muncul ketika dalam suatu proses pengerjaan audit para staf atau karyawan diharapkan bisa "membantu klien" dengan memberikan pelayanan jasa tambahan (kompilasi) terhadap perusahaan klien yang sebenarnya tidak layak untuk diaudit (artinya perusahaan belum memiliki laporan keuangan yang mencukupi namun mereka membutuhkan laporan audit untuk pengajuan dalam usaha memperoleh dana pinjaman,

misalnya) akibat dari tidak adanya survey awal atas penugasan audit yang diterima oleh pimpinan KAP.

Dalam pemikiran Karl Marx berdasarkan praanggapan bahwa pelaku utama dalam masyarakat adalah kelas-kelas sosial. Kita telah melihat bahwa keterasingan manusia adalah hasil penindasan satu kelas oleh kelas lainnya. Bertolak dari analisis keterasingan dalam pekerjaan tersebut orang-orang yang terlibat dalam pekerjaan jatuh dalam dua kelas sosial yang berlawanan, yaitu kelas buruh dan kelas majikan.

Berkaitan dengan teori kelas, penindasan secara mental muncul dalam organisasi KAP "Mara Dewa". Adanya perbedaan kepentingan dan misi maupun visi yang tidak dikomunikasikan terlebih dahulu bisa sangat merugikan kedua belah pihak baik kelas atas (pimpinan) maupun kelas bawah (staf dan karyawan). Adanya rasa ketertindasan yang terpendam pada diri para staf ataupun karyawan bisa menjadikan boomerang yang sangat buruk bagi kelanjutan hidup KAP itu sendiri.

### **Keterbatasan dan implikasi hasil penelitian**

Mengingat dalam studi ini hanya salah satu KAP kecil yang berlokasi di Malang, maka peneliti yang akan datang dapat mengambil objek serupa di kota lain dengan jenis KAP yang berbeda pula. Dalam penelitian ini terdapat beberapa keterbatasan. Keterbatasan ini meliputi keterbatasan peneliti, pendekatan penelitian dan juga keterbatasan objek penelitian. Adapun keterbatasan peneliti meliputi :

- a. Seperti halnya dalam penelitian kualitatif dan studi etnografi lainnya maka, studi ini memiliki subjektifitas yang tinggi sehingga tidak dapat digenerallisasi.
- b. Mengambilan sampel dan juga penunjukan informan merupakan keterbatasan studi ini, sehingga dalam pengambilan beberapa sampel perusahaan yang ada dan juga penunjukan beberapa informan lainnya akan menghasilkan pendapat yang berbeda pula.
- c. Keterbatasan studi ini juga terletak pada pemahaman penulis tentang teori kelas secara detail dari sumber sama, sehingga jika ditemukan pemahaman lain dari sumber yang sama atau yang lain tentunya akan menghasilkan pendapat yang berbeda pula.

### **DAFTAR PUSTAKA**

- Alderman, C.W., and J.W. Deltrick, 1982, "Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: A replication and extension", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Winter), hal 54-68.
- Arens, Alvin A. & James K. Loebecke, 1991, *Auditing*, Prentice-Hall, Inc, Simon-Schuster Company, New Jersey
- Bamber, E. M., D. Snowball dan R. M. Tubbs, 1989, "Audit structure and its relation to role conflict and role ambiguity: An empirical investigation", *The Accounting Review* (April), hal 285-299.
- Bamber, E. M., R. T. Watson, and M. Callahan-Hill, 1996, "The effects of group support system technology on audit group decision making", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 15 (Spring), hal 122-134.
- Bamber, E. Michael & Robert. J. Ramsey, 2000, "The Effects of Specialization in Audit Workpaper Review on Review Efficiency and Reviewers' Confidence", *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Vol. 19 No. 2.
- Boynton, William C & Walter G. Kell , 1997, *Modern Auditing 6<sup>th</sup> Edition*, John Wiley and Sons

- Buchman, T. A., dan J. A. Tracy. 1982. "Obtaining responses to sensitive questions: Conventional questionnaire versus randomized response technique", *Journal of Accounting Research* (Spring), hal 263-271.
- Day, D. V., dan S. B. Silverman, 1989, "Personality and job performance: Evidence of incremental validity", *Personnel Psychology*, 42, hal 25-36.
- Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Publik (IAI-KAP), 2001, *Standar Profesional Akuntan Publik*, Jakarta, Penerbit Salemba Empat.
- Kelley, T., and L. Margheim, 1990, "The impact of time budget pressure, personality, and leadership variables on dysfunctional auditor behavior", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 9 (Spring), hal 21-42.
- Ludigdo. U., 2005, *Pemahaman Strukturalisasi atas Praktik Etika di Sebuah Kantor Akuntan Publik*, Disertasi.
- Maliki, Z., 2004, *Agama Priyayi; Makna Agama di Tangan Penguasa*, Yogyakarta, Pustaka Marwa.
- Nelson, M., 2004, *Judgment and Decision Making Research in Auditing ;A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective*; Cornell University Hun-Tong Tan Nanyang Technological University, December 1.
- Nelson, M. W. and J. A. Elliott, and R. L. Tarpley, 2002, "Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions", *The Accounting Review* 77 (Supplement), hal 175-202.
- , 2003. "How are earnings managed? Examples from auditors", *Accounting Horizons* 17 (Supplement), hal 17-35.
- Ng, T. B-P., dan H. T. Tan, 2003, "Effects of authoritative guidance availability and audit committee effectiveness on auditors' judgments in an auditor-client negotiation context", *The Accounting Review* 78 (3), hal 801-818.
- Pany, K., dan P. M. J. Reckers, 1984, "Non-Audit services and auditor independence - a continuing problem", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 3 (Spring), hal 89-97.
- Preston, A., 1986, "Interactions and Arrangements in the Process of Informing", *Accounting and Organization Society*, Vol.11, No.6.
- Spradley, James P, 1997, *Metode Etnografi*, PT, Tiara Wacana, Yogya
- Velasquez, M., 2002, *Business Ethics; Concept and Cases*, New Jersey, Person Education, Inc., Upper Saddle River.