

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1. Kajian Pustaka

2.1.1 Pengalaman Auditor

2.1.2 Pengertian Akuntansi

Definisi Akuntansi Menurut asal kata akuntansi yaitu berasal dari *Accountancy / Accounting / Constituency* yang diserap ke dalam bahasa Indonesia Akuntansi yang berarti sebuah aktivitas atau proses dalam mengidentifikasi, mencatat, mengklasifikasi, mengolah dan menyajikan data yang berhubungan dengan keuangan atau transaksi agar mudah dimengerti dalam mengambil keputusan yang tepat.

Definisi Akuntansi adalah suatu aktivitas jasa (mengidentifikasi, mengukur, mengklasifikasikan dan mengikhtisarkan) kejadian atau transaksi ekonomi yang menghasilkan informasi kuantitatif terutama yang bersifat keuangan yang digunakan dalam pengambilan keputusan (Amin. W, 1997)

2.1.1.1. Pengertian Pengalaman Auditor

Menurut Loehoer (2009) dalam Maburi dan Winarna (2010:8), pengalaman merupakan akumulasi gabungan dari semua yang diperoleh melalui berhadapan dan berinteraksi secara berulang-ulang dengan sesama benda alam, keadaan, gagasan, dan penginderaan. Sedangkan Knoers dalam Asih (2014:12) menyatakan pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non

formal atau bisa juga diartikan sebagai suatu proses yang seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi.

Pengalaman salah satu kunci keberhasilan auditor dalam melakukan audit adalah bergantung kepada seorang auditor yang memiliki keahlian yang meliputi dua unsur yaitu pengetahuan dan pengalaman. Dalam hal ini pengalaman kerja telah dipandang sebagai suatu faktor penting dalam memprediksi kinerja auditor terhadap kualitas audit yang dihasilkannya.

Pengertian pengalaman menurut Foster (2013:40) menyatakan bahwa: “Pengalaman adalah sebagai suatu ukuran tentang lama waktu atau masa kerjanya yang telah ditempuh seseorang dalam memahami tugas-tugas suatu pekerjaan dan telah melaksanakannya dengan baik”. Dari definisi diatas, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa pengalaman dapat memperdalam dan memperluas kemampuan seseorang dalam melakukan suatu pekerjaan, Semakin berpengalaman seseorang melakukan pekerjaan yang sama, maka akan semakin terampil dan semakin cepat dalam menyelesaikan pekerjaan tersebut.

Sedangkan pengertian auditor menurut Mulyadi (2009 : 1) menyatakan bahwa : “Auditor adalah akuntan publik yang memberikan jasa audit kepada auditan untuk memeriksa laporan keuangan agar bebas dari salah saji”. Dari definisi diatas dapat disimpulkan bahwa auditor adalah seseorang yang mempunyai keahlian serta senantiasa memberikan jasa audit kepada auditee untuk memeriksa laporan keuangan agar terhindar dari salah saji sehingga dapat tercapai tujuan untuk menghasilkan hasil audit yang berkualitas.

Pengertian pengalaman auditor menurut Mulyadi (2012:24) menyatakan bahwa: “Pengalaman auditor merupakan akumulasi gabungan dari semua yang diperoleh melalui interaksi”. Maka dapat disimpulkan bahwa pengalaman auditor adalah orang yang mempunyai keahlian di bidang audit yang senantiasa melakukan pembelajaran dari kejadian-kejadian di masa yang lalu. Menurut Ida Suraida (2012:9) Pengalaman auditor adalah: “Pengalaman auditor dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu, maupun banyaknya penugasan yang pernah dilakukan.” Menurut Marchant G.A (1989) dan (Davis:1996) dalam Ida Suraida (2012:35) menemukan bahwa akuntan pemeriksa yang mampu mengidentifikasi secara lebih baik mengenai kesalahan-kesalahan dalam telaah analitik. Akuntan pemeriksa yang berpengalaman juga memperlihatkan tingkat perhatian selektif yang lebih tinggi terhadap informasi yang relevan. Menurut Tubbs (1992) dalam Ida Suraida (2012:45) menemukan dalam salah satu penelitiannya bahwa akuntan pemeriksa yang berpengalaman menjadi sadar mengenai kekeliruan-kekeliruan yang tidak lazim.

Mulyadi (2012:26) mendefinisikan bahwa: “Pengalaman auditor merupakan akumulasi gabungan dari semua yang diperoleh melalui interaksi.” Ikatan Akuntan Indonesia (2012) menyatakan bahwa pengalaman audit diperoleh akuntan publik mereka mengerjakan penugasan auditnya. Pengalaman akan diperoleh jika prosedur penugasan dan supervisi berjalan dengan baik. Menurut Mulyadi (2012:25) sesuai SK Menteri Keuangan No. 43/KMK.017/1997 tanggal 27 Januari 1997, jika seseorang memasuki karir sebagai akuntan publik, ia terlebih dahulu mencari pengalaman profesi di bawah pengawasan akuntan senior

yang lebih berpengalaman. Agar akuntan baru selesai menempuh pendidikan formalnya dapat segera menjalani pelatihan teknis dalam profesinya, pemerintah mensyaratkan pengalaman kerja sekurang-kurangnya tiga tahun sebagai akuntan dengan reputasi baik di bidang audit bagi akuntan yang ingin memperoleh izin praktik dalam profesi akuntan publik.

Definisi di atas dapat disimpulkan bahwa pengalaman kerja auditor merupakan akumulasi gabungan yang diperoleh dari interaksi dan seorang auditor paling tidak harus memiliki pengalaman minimal 2 tahun dan pengalaman diperoleh jika prosedur penugasan dan supervisi berjalan dengan baik. Menurut *The Oxford English Dictionary* (1978) pengalaman adalah pengetahuan atau keahlian yang didapat dari pengamatan langsung atau partisipasi dalam suatu peristiwa dan aktivitas yang nyata, sedangkan menurut *Longman Advanced American Dictionary* (2008) pengalaman adalah kejadian dan pengetahuan yang dialami atau dibagi kepada orang lain dalam kelompok tertentu. Dari dua pengertian di atas dapat diambil pengertian bahwa pengalaman merupakan pengetahuan, keahlian atau kejadian yang dialami sendiri atau orang lain yang terjadi dalam suatu peristiwa dan aktivitas yang nyata.

Pengalaman merupakan suatu proses pembelajaran dan penambahan perkembangan potensi bertingkah laku baik dari pendidikan formal maupun non formal atau bisa diartikan sebagai suatu proses yang membawa seseorang kepada suatu pola tingkah laku yang lebih tinggi. Sedangkan menurut Suraida (2005), pengalaman audit dapat diartikan sebagai pengalaman auditor dalam melakukan audit laporan keuangan baik dari segi lamanya waktu

maupun banyaknya penugasan yang pernah ditangani. Pengalaman audit akan membentuk seorang akuntan publik menjadi terbiasa dengan situasi dan keadaan dalam setiap penugasan.

Herliansyah dan Ilyas (2014) menyatakan bahwa pengalaman kerja telah dipandang sebagai suatu faktor penting dalam memprediksi kinerja akuntan publik sehingga faktor pengalaman dimasukkan sebagai salah satu persyaratan dalam memperoleh izin menjadi akuntan publik (SK Menkeu No. 43/KMK.017/1997). Pengalaman kerja dapat memperdalam dan memperluas kemampuan kerja. Semakin sering seseorang melakukan pekerjaan yang sama, semakin terampil dan semakin cepat dia menyelesaikan pekerjaan tersebut, dan semakin banyak macam pekerjaan yang dilakukan seseorang, pengalaman kerjanya semakin kaya dan luas dan memungkinkan peningkatan kinerja auditor.

Pengalaman berdasarkan lama bekerja merupakan pengalaman auditor yang dihitung berdasarkan satuan waktu. Sehingga auditor yang telah lama bekerja sebagai auditor dapat dikatakan auditor yang berpengalaman. Karena semakin lamanya bekerja menjadi auditor, maka akan dapat menambah dan memperluas pengetahuan auditor di bidang akuntansi dan auditing. Begitu pula dengan banyaknya jumlah penugasan yang telah dilakukan oleh auditor dapat meningkatkan pengetahuan karena adanya kompleksitas transaksi keuangan perusahaan yang diaudit. Pengalaman berdasarkan lama bekerja dan banyaknya jumlah penugasan saling berkaitan erat, karena semakin lamanya seseorang menjadi auditor, tentunya jumlah penugasan yang pernah dilakukan pun akan semakin banyak.

Libby (1995) dalam Koroy (2014) menyatakan bahwa pekerjaan auditor adalah pekerjaan yang melibatkan keahlian (*expertise*). Semakin berpengalaman seorang auditor maka semakin mampu dia menghasilkan kinerja yang lebih baik dalam tugas-tugas yang semakin kompleks, termasuk dalam mengungkap tindakan kecurangan (*fraud*) yang kerap terjadi dalam suatu perusahaan. Menurut Mayangsari (2010) auditor yang berpengalaman memiliki keunggulan dalam hal pendeteksian kesalahan, memahami kesalahan secara akurat dan mencari penyebab kesalahan.

2.1.1.2. Unsur-unsur Pengalaman Auditor

Menurut Mulyadi (2012:34): “Jika seorang memasuki karier sebagai akuntan publik, ia harus lebih dulu mencari pengalaman profesi dibawah pengawasan akuntan senior yang lebih berpengalaman. Di samping itu, pelatihan teknis yang cukup mempunyai arti pula bahwa akuntan harus mengikuti perkembangan yang terjadi dalam dunia usaha dan profesinya, agar akuntan yang baru selesai menempuh pendidikan formalnya dapat segera menjalani pelatihan teknis dalam profesinya, pemerintah mensyaratkan pengalaman kerja sekurangkurangnya tiga tahun sebagai akuntan dengan reputasi baik di bidang audit bagi akuntan yang ingin memperoleh izin praktik dalam profesi akuntan publik

Indikator pengalaman auditor menurut Knoers dan Haditono (2013:99) Menurut penelitian Singgih dan Bawono (2014) ada 2 indikator yang berhubungan dengan pengalaman audit, antara lain;

1. Lamanya menjadi auditor : Lamanya bekerja sebagai auditor menghasilkan struktur dalam proses penilaian auditor. Struktur ini menentukan seleksi auditor, memahami dan bereaksi terhadap ruang lingkup tugas. 2. Frekuensi pekerjaan pemeriksaan : Secara teknis, semakin banyak tugas yang dia kerjakan, akan semakin mengasah keahliannya dalam mendeteksi suatu hal yang memerlukan treatment atau perlakuan khusus yang banyak dijumpai dalam pekerjaannya dan sangat bervariasi karakteristiknya.

Jadi dapat dikatakan bahwa seseorang jika melakukan pekerjaan yang sama secara terus menerus, maka akan menjadi lebih cepat dan lebih baik dalam menyelesaikannya. Hal ini dikarenakan dia telah benar-benar memahami teknik atau cara menyelesaikannya, serta telah banyak mengalami berbagai hambatan atau kesalahan dalam pekerjaannya tersebut, sehingga dapat lebih cermat dan berhati-hati menyelesaikannya.

2.1.1.3. Kriteria Pengalaman Auditor

Menurut Tubs (1992) dalam singgih dan Bawono (2010) kriteria pengalaman terdiri dari :

- 1) Kepekaan dalam mendeteksi adanya kekeliruan : Auditor yang berpengalaman adalah auditor yang peka dan cepat tanggap dalam mendeteksi adanya kekeliruan.
- 2) Ketepatan waktu dalam menyelesaikan tugas audit : Semakin berpengalaman seorang auditor, maka akan dapat menyelesaikan tugas audit tepat waktu.
- 3) Kemampuan dalam menggolongkan kekeliruan : Auditor yang berpengalaman adalah auditor yang mampu menggolongkan kekeliruan tujuan dan sistem akuntansi melandasinya.
- 4) Kesalahan dalam melakukan tugas audit : Semakin berpengalaman seorang auditor, maka tingkat kesalahan dalam melaksanakan tugas audit diminimalisasi.

2.1.1.4. Ciri-ciri Pengalaman Auditor

Menurut Carolita dan Rahardjo (2012) menyatakan bahwa auditor dipandang sebagai suatu profesi karena memiliki ciri-ciri berupa:

- 1) Membutuhkan dasar pengetahuan tertentu untuk dapat melaksanakan pekerjaan profesi tersebut dengan baik (common body of knowledge).
- 2) Memiliki syarat-syarat tertentu untuk menerima anggota (standard of admittance).
- 3) Mempunyai kode etik dan aturan main (code of ethic and code of conduct).
- 4) Memiliki standar untuk menilai pekerjaan (standar of perfomance).

Dalam hal ini, berarti di dalam diri seorang akuntan profesional terdapat suatu sistem nilai atau norma yang mengatur perilaku mereka dalam proses pelaksanaan tugas. Pengembangan dan kesadaran etik atau moral memainkan perang penting dalam semua era profesi akuntan (Louwers dkk., 1997 dalam Carolita, dkk 2012) .

2.1.1.5. Keunggulan Pengalaman Auditor

Menurut De Angelo sebagaimana dikutip Mulyadi (2012), bahwa keunggulan audit adalah probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi auditenya. Dalam penelitiannya, Watkins dkk. (2013;34) telah mengidentifikasi empat buah definisi kualitas audit dari beberapa ahli, yaitu sebagai berikut.

1. Kunggulan audit adalah probabilitas nilai-pasar bahwa laporan keuangan mengandung kekeliruan material dan auditor akan menemukan dan melaporkan kekeliruan material tersebut.
2. Keunggulan audit merupakan probabilitas bahwa auditor tidak akan melaporkan laporan audit dengan opini wajar tanpa pengecualian untuk laporan keuangan yang mengandung kekeliruan material.
3. Keunggulan audit diukur dari akurasi informasi yang dilaporkan oleh

auditor.

4. Keunggulan audit ditentukan dari kemampuan audit untuk mengurangi noise dan meningkatkan kemurnian pada data akuntansi.

Selanjutnya, istilah “keunggulan audit” mempunyai arti yang berbeda-beda bagi setiap orang. Para pengguna laporan keuangan berpendapat bahwa keunggulan audit yang dimaksud terjadi jika auditor dapat memberikan jaminan bahwa tidak ada salah saji yang material (*no material misstatements*) atau kecurangan (*fraud*) dalam laporan keuangan audit.

2.1.1.6. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Pengalaman Auditor

Mengingat pentingnya pengalaman bekerja dalam suatu perusahaan, maka dipikirkan juga tentang faktor-faktor yang mempengaruhi pengalaman kerja. Menurut Djauzak (2014:64), faktor-faktor yang dapat mempengaruhi pengalaman auditor adalah waktu, frekuensi, jenis, tugas, penerapan, dan hasil. Dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a) Waktu : Semakin lama seseorang melaksanakan tugas akan memperoleh pengalaman bekerja yang lebih banyak.
- b) Frekuensi : Semakin sering melaksanakan tugas sejenis umumnya orang tersebut akan memperoleh pengalaman kerja yang lebih baik.
- c) Jenis tugas : Semakin banyak jenis tugas yang dilaksanakan oleh seseorang maka umumnya orang tersebut akan memperoleh pengalaman kerja yang lebih banyak.

- d) Penerapan : Semakin banyak penerapan pengetahuan, keterampilan, dan sikap seseorang dalam melaksanakan tugas tentunya akan dapat meningkatkan pengalaman kerja orang tersebut.
- e) Hasil : Seseorang yang memiliki pengalaman kerja lebih banyak akan dapat memperoleh hasil pelaksanaan tugas yang lebih baik.

Ada beberapa hal juga untuk menentukan berpengalaman tidaknya seorang karyawan yang sekaligus sebagai indikator pengalaman kerja menurut (Foster, 2010 : 34) yaitu :

- a) Lama waktu/ masa kerja. Ukuran tentang lama waktu atau masa kerja yang telah ditempuh seseorang dapat memahami tugas – tugas suatu pekerjaan dan telah melaksanakan dengan baik.
- b) Tingkat pengetahuan dan keterampilan yang dimiliki. Pengetahuan merujuk pada konsep, prinsip, prosedur, kebijakan atau informasi lain yang dibutuhkan oleh karyawan. Pengetahuan juga mencakup kemampuan untuk memahami dan menerapkan informasi pada tanggung jawab pekerjaan. Sedangkan keterampilan merujuk pada kemampuan fisik yang dibutuhkan untuk mencapai atau menjalankan suatu tugas atau pekerjaan.
- c) Penguasaan terhadap pekerjaan dan peralatan. Tingkat penguasaan seseorang dalam pelaksanaan aspek – aspek tehnik peralatan dan tehnik pekerjaan.

2.1.2. Pelatihan Auditor

2.1.2.1. Pengertian Pelatihan Auditor

Menurut beberapa ahli, telah dikemukakan definisi pelatihan adalah sebagai berikut :

Pengertian Pelatihan menurut Soekijo (2011:87) adalah : “Suatu proses pengembangan kemampuan kearah yang diinginkan oleh organisasi yang bersangkutan.” Menurut H. John bernandian & Joyce E.A Russell (2013:197) adalah : “Setiap usaha untuk memperbaiki performansi pekerja pada suatu

pekerjaan tertentu yang sedang menjadi tanggung jawabnya, atau suatu pekerjaan tertentu yang ada kaitan dengan pekerjaannya.”

Sedarmayanti (2013:198) mengatakan adalah :

Sebagai sarana yang ditunjukkan pada upaya untuk lebih mengaktifkan kerja para anggota organisasi yang kurang aktif sebelumnya, mengurangi dampak-dampak negatif yang dikarenakan kurangnya pendidikan, pengalaman yang terbatas, atau kurangnya kepercayaan diri dari anggota atau kelompok anggota tertentu.

Mangkunegara (2014 : 41) mengatakan pelatihan adalah:

“Suatu proses pendidikan jangka pendek yang mempergunakan prosedur sistematis dan terorganisir di mana pegawai non managerial mempelajari pengetahuan dan keterampilan teknis dalam tujuan terbatas.” Samsudin (2014 : 111) menyatakan bahwa pelatihan adalah: “Usaha untuk memperbaiki penguasaan berbagai keterampilan kerja dalam waktu yang relatif singkat (pendek).”

Ada lima faktor penyebab diperlukannya sebuah pelatihan, yaitu sebagai berikut (Samsudin, 2014 : 141) adalah : “Kualitas angkatan kerja, persaingan global, perubahan yang cepat dan terus-menerus, masalah alih teknologi dan perubahan demografi.”

Dalam melaksanakan pelatihan ini ada beberapa faktor yang perlu dipertimbangkan dan berperan dalam pelatihan menurut Veithzal Rivai (2009:225) yaitu : “Beberapa faktor yang perlu dipertimbangkan dan berperan dalam melaksanakan pelatihan yaitu : instruktur, peserta, materi (bahan), metode, prinsip pembelajaran dan evaluasi pelatihan.”

Antara lain dengan penjelasan dibawah ini :

1) Kemampuan Instruktur Pelatihan

Mencari sumber-sumber informasi yang lain yang mungkin berguna dalam mengidentifikasi kebutuhan pelatihan.

2) Peserta Pelatihan

Sangat penting untuk memperhitungkan tipe pekerja dan jenis pekerja yang akan dilatih.

3) Materi yang Dibutuhkan

Materi disusun dari estimasi kebutuhan tujuan latihan, kebutuhan dalam bentuk pengajaran keahlian khusus, menyajikan pengetahuan yang diperlukan.

4) Metode yang Digunakan

Metode yang dipilih hendak disesuaikan dengan jenis pelatihan yang akan dilaksanakan.

5) Sarana atau Prinsip-Prinsip Pembelajaran

Pedoman dimana proses belajar akan berjalan lebih efektif.

6) Evaluasi Pelatihan

Setelah mengadakan pelatihan hendaknya dievaluasi hasil yang didapat dalam pelatihan, dengan memperhitungkan tingkat reaksi, tingkat belajar, tingkat tingkah laku kerja, tingkat organisasi, dan nilai akhir.

Pengertian tersebut dapat diambil kesimpulan bahwa pelatihan merupakan sebagai suatu aktifitas yang bertujuan untuk membuat pegawai lebih terampil dan lebih produktif.

2.1.2.2. Jenis-jenis Pelatihan Auditor

Jenis-jenis pelatihan audit berdasarkan auditornya, Boynton, Johnson dan Kell (2006:5) dalam Bayangkara (2008:2), yakni ;

- 1) Internal Audit (first party) : Audit yang dilaksanakan oleh perusahaan sendiri. Tujuannya antara lain : Menjaga keefektifan sistem manajemen mutu yang ada.
- 2) External Audit (second party) : Audit yang dilakukan perusahaan terhadap vendor. Tujuannya yakni: Melihat sistem mutu vendor untuk memastikan kemampuan vendor dalam mengirim produk yang baik dan konsisten baik.
- 3) Extrinsic Audit (third party) : Audit yang dilaksanakan oleh suatu badan yang independent (third party), e.g : KEMA, SGS, TUV, BVQI, Lloyd's Register QA. dll. Tujuannya, yakni : Memeriksa kesesuaian ...

Boynton, Johnson dan Kell (2009:51) membagi jenis-jenis audit menjadi 3 bagian, yaitu:

- 1) Audit Laporan Keuangan (Financial Statement Audit): Audit Laporan Keuangan (Financial Statement Audit) berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan mengevaluasi bukti tentang laporan-laporan entitas dengan maksud agar dapat memberikan pendapat apakah laporan-laporan tersebut telah disajikan secara wajar sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan, yaitu prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (Generally Accepted Accounting Principles).
- 2) Audit Kepatuhan (Compliance Audit) : Audit kepatuhan (compliance audit) berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan memeriksa bukti-bukti untuk menetapkan apakah kegiatan keuangan atau operasi suatu entitas telah sesuai dengan persyaratan, ketentuan atau peraturan tertentu. Kriteria yang ditetapkan dalam audit jenis ini berasal dari berbagai sumber. Sebagai contoh, manajemen dapat mengeluarkan

kebijakan atau ketentuan yang berkenaan dengan kondisi kerja, partisipasi dalam program pensiun, serta pertentangan kepentingan.

- 3) Audit Operasional (Operational Audit) : Audit operasional (Operational Audit) atau audit manajemen (Management Audit) adalah pengevaluasian terhadap efisiensi dan efektivitas operasi perusahaan. Dalam konteks audit manajemen, manajemen meliputi seluruh operasi internal perusahaan yang harus dipertanggungjawabkan kepada berbagai pihak yang memiliki wewenang yang lebih tinggi (Bayangkara, 2008:2)

2.1.2.3. Tujuan Pelatihan Auditor

Banyak ahli berpendapat tentang arti, tujuan dan manfaat pelatihan. Namun dari berbagai pendapat tersebut pada prinsipnya tidak jauh berbeda. Sikula dalam Sumantri (2000:2) mengartikan pelatihan sebagai: “proses pendidikan jangka pendek yang menggunakan cara dan prosedur yang sistematis dan terorganisir. Para peserta pelatihan akan mempelajari pengetahuan dan keterampilan yang sifatnya praktis untuk tujuan tertentu”. Menurut Good, 1973 pelatihan adalah suatu proses membantu orang lain dalam memperoleh skill dan pengetahuan (M. Saleh Marzuki, 1992 : 5). Sedangkan Michael J. Jucius dalam Moekijat (1991 : 2) menjelaskan istilah latihan untuk menunjukkan setiap proses untuk mengembangkan bakat, keterampilan dan kemampuan pegawai guna menyelesaikan pekerjaan-pekerjaan tertentu.

Moekijat (2013: 16) menjelaskan tujuan umum pelatihan sebagai berikut :

- 1) untuk mengembangkan keahlian, sehingga pekerjaan dapat diselesaikan dengan lebih cepat dan lebih efektif,
- 2) untuk mengembangkan pengetahuan, sehingga pekerjaan dapat diselesaikan secara rasional, dan
- 3) untuk mengembangkan sikap, sehingga menimbulkan kemauan kerjasama dengan teman-teman pegawai dan dengan manajemen (pimpinan).

Pengertian-pengertian di atas mengarahkan kepada penulis untuk menyimpulkan bahwa yang dimaksud pelatihan dalam hal ini adalah proses pendidikan yang di dalamnya ada proses pembelajaran dilaksanakan dalam jangka pendek, bertujuan untuk meningkatkan pengetahuan, sikap dan keterampilan, sehingga mampu meningkatkan kompetensi individu untuk menghadapi pekerjaan di dalam organisasi sehingga tujuan organisasi dapat tercapai. Dengan demikian dapat simpulkan bahwa “pelatihan sebagai suatu kegiatan untuk meningkatkan kinerja saat ini dan kinerja mendatang” (Veithzal Rifai: 2009:134).

Tujuan pelatihan menurut Fandy Tjiptono dan Anastasia Diana (2012 : 222) adalah untuk meningkatkan pengetahuan, keterampilan, dan sikap karyawan serta meningkatkan kualitas dan produktivitas organisasi secara keseluruhan, dengan kata lain tujuan pelatihan adalah meningkatkan kinerja dan pada gilirannya akan meningkatkan daya saing. Tentang manfaat pelatihan beberapa ahli mengemukakan pendapatnya Robinson dalam M. Saleh Marzuki (2009 : 36) mengemukakan manfaat pelatihan sebagai berikut :

- 1) pelatihan sebagai alat untuk memperbaiki penampilan/kemampuan-individu atau kelompok dengan harapan memperbaiki performance organisasi ;
- 2) keterampilan tertentu diajarkan agar karyawan dapat melaksanakan tugas-tugas sesuai dengan standar yang diinginkan
- 3) pelatihan juga dapat memperbaiki sikap-sikap terhadap pekerjaan, terhadap pimpinan atau karyawan ; dan

- 4) manfaat lain daripada pelatihan adalah memperbaiki standar keselamatan.

Tujuan pelatihan menurut Tanjung dan Arep (2009) dalam Bulchia (2013) adalah sebagai berikut: Pelatihan merupakan salah satu usaha untuk mengembangkan sumber daya manusia, terutama dalam hal pengetahuan (*knowledge*), kemampuan (*ability*), keahlian (*skill*) dan sikap (*attitude*). Pelatihan merupakan bagian dari suatu proses pendidikan yang tujuannya untuk meningkatkan kemampuan dan keterampilan khusus seseorang atau kelompok orang (Notoatmodjo, 2009 dalam Ayuni, 2010). Pelatihan adalah suatu proses pendidikan jangka pendek yang menggunakan prosedur sistematis dan terorganisir dimana staf mempelajari pengetahuan dan keterampilan teknis dalam tujuan yang terbatas (Mangkunegara, 2013 dalam Ayuni, 2014).

Berdasarkan kedua pengertian tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa pelatihan merupakan suatu proses pendidikan jangka pendek guna memperoleh dan mengembangkan pengetahuan dan keterampilan yang khusus agar mampu untuk melakukan sesuatu. Pengetahuan yang harus dimiliki dan didapat oleh auditor tersebut yaitu pengetahuan mengenai hal-hal yang berkaitan dengan tindakan kecurangan (*fraud*), sehingga tindak kecurangan (*fraud*) yang kerap terjadi dalam suatu organisasi dapat dicegah dan di deteksi keberadaannya.

Pelatihan di bidang *fraud auditing* merupakan salah satu kegiatan pengembangan auditor untuk meningkatkan kualitas auditnya. Dengan adanya pelatihan ini, diharapkan dapat meningkatkan kinerja dan produktifitas auditor, yang pada akhirnya akan meningkatkan produktifitas Kantor Akuntan Publik

(KAP) secara keseluruhan. Sebaiknya pelatihan dan pengembangan auditor dilakukan secara berkala dan teratur. Pelatihan perlu dibedakan dari pendidikan. Menurut Notoatmodjo (1998) dalam Ayuni (2014) pendidikan adalah suatu proses pengembangan kemampuan ke arah yang diinginkan. Pendidikan di sini adalah pendidikan jangka panjang atau pendidikan formal yang telah didapat oleh seorang auditor. Sedangkan pendidikan jangka pendek disebut dengan pelatihan.

2.1.2.4. Faktor-faktor yang Mempengaruhi Pelatihan Auditor

Mondy (2011:212) mengemukakan bahwa pelatihan dan pengembangan dipengaruhi oleh beberapa faktor, sebagai berikut:

- 1) Dukungan Manajemen Puncak : Dukungan kepemimpinan dari atas sangat berguna agar program-program pelatihan dan pengembangan dapat berjalan dengan baik,
- 2) Komitmen Para Spesialis dan Generalis: Selain dukungan dari manajemen puncak, keterlibatan seluruh manajer baik spesialis maupun generalis sangat berpengaruh pada keberhasilan proses pelatihan dan pengembangan. Tanggung jawab utama pelatihan dan pengembangan merupakan tanggung jawab manajer lini, sedangkan para profesional pelatihan dan pengembangan hanya memberikan keahlian teknis.
- 3) Kemajuan Teknologi : Teknologi memberikan pengaruh yang sangat besar terhadap pelatihan dan pengembangan terutama penggunaan

komputer dan internet yang secara dramatis mempengaruhi berjalannya fungsi-fungsi bisnis.

- 4) Kompleksitas Organisasi: Struktur organisasi juga berpengaruh terhadap proses pelatihan dan pengembangan. Struktur organisasi yang lebih datar karena lebih sedikitnya level manajerial membuat tugas-tugas individu dan tim semakin diperluas dan diperkaya. Akibatnya para karyawan menghabiskan lebih banyak waktu untuk menjalankan pekerjaan dan tugas-tugas yang lebih kompleks daripada yang biasa dikerjakan sebelumnya
- 5) Gaya Belajar: Meskipun banyak hal yang belum diketahui mengenai proses belajar, beberapa generalisasi yang dinukil dari ilmu-ilmu keperilakuan telah mempengaruhi cara perusahaan-perusahaan melaksanakan pelatihan.

2.1.3. Pengertian Kekeliruan

2.1.3.1. Pengertian Kekeliruan

Pengertian mengenai kekeliruan menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) paragraf 6, dinyatakan bahwa kekeliruan (error) berarti salah saji (misstatement) atau hilangnya jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan yang tidak disengaja.

Kekeliruan dapat berupa :

1. Kekeliruan dalam pengumpulan atau pengolahan data yang menjadi sumber penyusunan laporan keuangan;

2. Estimasi akuntansi yang tidak masuk akal yang timbul dari kecerobohan atau salah tafsir fakta;
3. Kekeliruan dalam penerapan prinsip akuntansi yang berkaitan dengan jumlah, klasifikasi dan cara penyajian atau pengungkapan.

Berdasarkan Standar Profesi Akuntan Publik Indonesia (IAPI 2011: PSA no 25 : 312.2) menyatakan bahwa kekeliruan tidak mencakup dampak proses akuntansi yang dipakai untuk kenyamanan, seperti penyelenggaraan catatan akuntansi dengan basis kas atau basis pajak dan secara periodik dilakukan penyesuaian terhadap catatan tersebut untuk membuat laporan keuangan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia. Faktor utama yang membedakan kecurangan dengan kekeliruan adalah apakah tindakan yang mendasarinya yang berakibat pada salah saji dalam laporan keuangan merupakan tindakan yang disengaja atau tidak disengaja.

Menurut Holmes dan Burns (1979) kekeliruan *error* klasifikasikan sebagai menjadi dua jenis yaitu *accounting error* dan *system error* , *Accounting error* berpengaruh secara langsung terhadap laporan keuangan adapun *system error* terkait dengan lemahnya system pengendalian intern yang menyebabkan meningkatnya dan bertambahnya ketidakdekteksian kekeliruan laporan keuangan kekeliruan. Adapun *accounting error* berdasarkan penyebabnya dibedakan menjadi dua hal yaitu kesengajaan maupun ketidaksengajaan dimana masing-masing unsur (sengaja atau tidak) dibagi menjadi klarifikasi utama yaitu : (1) *error off omission* ,(2) *error of commission* atau (3) *error of pricple*. Adapun *system error* dibagi

menjadi dua tipe yaitu : (1) *compliance error and* (2) *system design deficiencies* .

2.1.3.2. Jenis-jenis kekeliruan

C.A Mac Donald & Associates membagi kekeliruan (*error*) ke dalam dua jenis *financial* dan *non financial* , *financial error* diwujudkan dalam bentuk *overpayment* atau *underpayment* terhadap klien adapun *non financial error* tidak dapat ditunjukkan secara langsung terhadap terjadinya kelebihan atau kekurangan pembayaran terhadap klien.

Menurut Barmadi (1994) sifat kekliruan audit yaitu:

1. Penaksiran terhadap komponen-komponen atas resiko Audit mungkin perlu direvisi
2. Sifat, keberadaan dan ketepatan atas prosedur audit mungkin perlu di pertimbangkan lagi
3. Berdasarkan sifat salah saji yang diidentifikasi ,memberikan dorongan bahwa kekeliruan serupa mungkin terjadi dan perlunya dilakkan prosedur audit yang relevan
4. Auditor harus memperoleh reveransi dari pihak manajemen memberitahu mengenai laporan keuangan
5. Untuk salah saji yang disebabkan kekeliruan (*error*) auditor seharusnya mengkomunikasikan salah saji tersebut pada manajemen pada tingkatan yang sesuai.
6. Dalam hal terjadinya berbagai yang menimbulkan pertanyaan terhadap kemampuan auditor untuk melanjutkan pelaksanaan

auditor, auditor harus mempertimbangkan kewajiban legal dan professional yang dipersyaratkan untuk melaporkan pihak-pihak yang membuat perikatan audit.

7. Ketika menerima permintaan keterangan dari auditor yang diusulkan auditor yang ada seharusnya memberikan saran jika terjadi keadaan-keadaan yang perlu diperhatikan terhadap terhadap akun-akun yang mungkin berpengaruh terhadap keputusan untuk menerima tidak suatu perikatan

Menurut Sularso dan Na'im jenis-jenis kekeliruan Auditor :

- Adanya perbedaan, dalam hal penilaian, antara manajemen dan auditor mengenai estimasi-estimasi akuntansi dimana angka yang tersaji dalam laporan keuangan melampaui rentang estimasi yang dapat diterima menurut auditor.
- Angka yang telah diproyeksikan (istilah statistiknya “extrapolated”) oleh auditor berdasarkan hasil-hasil dari prosedur ‘sampling’—baik statistikal atau non-statistikal—pada suatu populasi (data).

GAAS mempersyaratkan agar auditor berhati-hati mengevaluasi rasionalitas atas estimasi akuntansi yang dikembangkan oleh manajemen dan memberikan dorongan agar mempergunakan satu atau lebih pendekatan berikut :

1. Melakukan riview dan menguji proses yang dipergunakan oleh manajemen untuk mengembangkan

estimasi tersebut .

2. Membangunkan harapan yang independen terhadap estimasi yang dikembangkan
3. Melakukan review terhadap *subseqmen event* atau transaksi yang terjadi selama pelaksanaan pekerjaan lapangan
4. Melakukan riview menguji proses yang dipergunakan oleh manajemen untuk mengembangkan estimasi tersebut
5. Membangun harapan yang independen terhadap estimasi yang digunakan
6. Melakukan riview terhadap *subseqmen event* atau transaksi yang terjadi selama pelaksanaan pekerjaan lapangan

Audit dalam mendeteksi salah saji material baik

2.1.3.3. Jenis-jenis model resiko

Model risiko audit ada 4 (empat) jenis risiko audit, maasing-masing jenis risiko audit tersebut akan dijelaskan sebagai berikut:

- 1) Planned Detection Risk (PDR-Risiko Penemuan yang Direncanakan)
: Adalah risiko bahwa bukti yang dikumpulkan dalam segmen gagal menemukan kekeliruan yang melampaui jumlah yang dapat ditolerir.

Jika kekeliruan semacam itu timbul. Ada dua hal penting yang harus diperhatikan:

- a) Planned Detection Risk (PDR) tergantung pada tiga unsur risiko lainnya dalam model. Jadi risiko penemuan yang direncanakan hanya akan berubah jika auditor mengubah salah satu unsur lainnya.
 - b) PDR menentukan besarnya bukti yang akan dikumpulkan. Hubungan antara PDR dengan bukti berbanding terbalik. Jika nilai risiko penemuan yang direncanakan diperkecil, berarti jumlah bukti yang harus dikumpulkan auditor dalam audit lebih banyak.
- 2) Acceptable Audit Risk (AAR-Risiko Audit yang dapat diterima): Adalah ukuran ketersediaan auditor untuk menerima bahwa laporan keuangan mengandung salah saji material tanpa pengecualian telah diberikan. Risiko ini ditetapkan secara subjektif bahwa auditor bersedia menerima laporan keuangan tidak disajikan secara wajar setelah audit selesai dan pendapat wajar tanpa pengecualian telah diberikan. Kalau auditor menetapkan tingkat risiko audit yang dapat diterima rendah, berarti ia ingin lebih memastikan bahwa tidak ada kekeliruan yang material dalam laporan keuangan. Tingkat risiko nol berarti kepastian penuh bahwa laporan keuangan tidak mengandung kekeliruan yang material dan tingkat risiko ini 100% berarti auditor

sangat tidak yakin kalau laporan keuangan tidak mengandung salah saji atau kekeliruan yang material.

3. Inherent Risk (IR-Risiko Bawaan atau Risiko Melekat) ; Adalah penetapan auditor akan kemungkinan adanya kekeliruan (salah saji) dalam segmen audit yang melampaui batas toleransi, sebelum memperhitungkan faktor efektivitas pengendalian intern. Risiko bawaan menunjukkan faktor kerentanan laporan keuangan terhadap kekeliruan yang material dengan asumsi tidak ada pengendalian intern. Bila auditor berkesimpulan bahwa akan banyak kemungkinan terjadi kekeliruan tanpa pengendalian intern, berarti risiko bawaannya tinggi. Faktor pengendalian intern tidak diperhitungkan dalam menetapkan inherent risk (risiko bawaan) karena dalam model risiko audit hal itu akan diperhitungkan tersendiri sebagai risiko pengendalian. Hubungan antara risiko bawaan (inherent risk) dengan risiko penemuan (planned detection risk) serta rencana pengumpulan bukti adalah bahwa inherent risk sifatnya berbanding terbalik dengan planned detection risk rendah, maka planned detection risk tinggi dan bukti yang harus dikumpulkan pun sedikit.
- 4). Control Risk (Risiko Pengendalian) : Adalah ukuran penetapan auditor akan kemungkinan adanya kekeliruan (salah saji) dalam segmen audit yang melampaui batas toleransi yang tidak terdeteksi atau tercegah oleh struktur pengendalian intern klien. Risiko pengendalian (control risk) mengandung unsur:

- a) Apakah struktur pengendalian intern klien cukup efektif untuk mendeteksi atau mencegah kekeliruan.
 - b) Keinginan auditor untuk membuat penetapan tersebut di bawah nilai maksimum (100%) dalam rencana audit. Misalnya: auditor menyimpulkan bahwa struktur pengendalian intern yang ada sama sekali tidak efektif dalam mencegah atau mendeteksi kekeliruan.
- 5). *Ad hominem* di mana yang diserang adalah orangnya dan bukan mengarahkan pada masalahnya. Saat ini terjadi, pengkoreksian bisa dilakukan dengan mengembalikan hubungan kembali pada masalah
- 6) Mengindahkan pertanyaan di mana alasan yang diberikan tidak memiliki hubungan dengan masalah yang sedang didiskusikan. koreksi dapat dilakukan dengan tetap memfokuskan terhadap masalah yang didiskusikan.
- 7) *Nonsequitur* di mana kesimpulan yang diambil (bantahan) tidak berdasarkan premis.

2.1.3.4 jenis-jenis kecurangan dalam laporan keuangan

Kecurangan laporan keuangan sering juga dikenal dengan istilah kecurangan manajemen. Hal ini disebabkan karena secara umum kecurangan ini dilakukan oleh pihak manajemen, kadang kala tanpa sepengetahuan para karyawan. Manajemen berada pada posisi yang dapat membuat keputusan akuntansi dan pelaporan tanpa sepengetahuan para karyawan. Sedangkan menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) kecurangan laporan

keuangan merupakan salah saji atau penghilangan secara sengaja jumlah atau pengungkapan dalam laporan keuangan untuk mengelabui pemakai laporan keuangan. Kecurangan dalam laporan keuangan dapat menyangkut tindakan seperti sebagai berikut :

1. Manipulasi, pemalsuan atau perubahan catatan akuntansi atau dokumen pendukungnya yang menjadi sumber data bagi penyajian laporan keuangan.
2. Representasi yang salah dalam atau penghilangan dari laporan keuangan peristiwa, transaksi, atau informasi signifikan.
3. Salah penerapan secara sengaja prinsip akuntansi yang berkaitan dengan jumlah, klasifikasi, cara penyajian, atau pengungkapan.

Adapun klasifikasi tindakan yang meliputi kecurangan laporan keuangan adalah sebagai berikut :

- *Pertama*, sengaja distorsi laporan keuangan sebagai alat untuk bertindak curang dengan mengecoh pemakai atau kelompoknya tentang hasil usaha perusahaan. Dalam hal ini yang menerima keuntungan langsung adalah pihak perusahaan atau pelaku kecurangan. Adapun tujuan khusus dari tindakan ini adalah :
 - a) Mendapatkan kredit, modal jangka panjang, atau tambahan modal investasi berdasarkan informasi keuangan yang di distorsi atau dihapus.
 - b) Menyembuyikan kinerja tidak baik dari perusahaan.

- c) Menghapus hutang pajak.
 - d) Manipulasi harga saham.
 - e) Menyembunyikan kinerja tidak baik oleh manajemen.
- *Kedua*, sengaja distorsi laporan keuangan untuk penyamaran tindakan kecurangan. dalam hal ini yang diuntungkan tetap pihak perusahaan atau pelaku kecurangan. adapun tujuan khusus dari tindakan ini adalah:
 - a) Menyembunyikan penjualan fiktif atau harta milik dipalsukan.
 - b) Menyembunyikan pembayaran yang tidak benar.
 - c) Menyembunyikan tindakan penyelewangan dana atau harta.

Istilah lain yang tidak kalah populernya berkenaan dengan kecurangan laporan keuangan yaitu *Creative Accounting*. *Creative accounting* bukan merupakan suatu hal baru, dan untuk melakukannya membutuhkan biaya yang relative mahal. *Creative accounting* ini dipicu oleh adanya tekanan bahwa badan usaha merasa harus berada dalam posisi profit untuk menarik investor dan sumber daya. Tetapi hal ini lebih mengarah pada penipuan atau kecurangan pada praktik akuntansi. Apakah ini berarti bahwa *creative accounting* merupakan hal ilegal atau dapat dibenarkan.

\2.1.3.5. Faktor-faktor kekeliruan

Fraud auditing atau audit kecurangan adalah upaya untuk mendeteksi dan mencegah kecurangan dalam transaksi-transaksi komersial. Untuk dapat melakukan audit kecurangan terhadap pembukuan dan transaksi komersial memerlukan gabungan dua keterampilan, yaitu sebagai auditor yang terlatih dan kriminal investigator.

Sebelum kita bahas lebih lanjut ada baiknya kita bahas dulu mengenai kecurangan itu sendiri. Kecurangan (fraud) perlu dibedakan dengan kesalahan (Errors). Kesalahan dapat dideskripsikan sebagai “Unintentional Mistakes” (kesalahan yang tidak di sengaja). Kesalahan dapat terjadi pada setiap tahapan dalam pengelolaan transaksi terjadinya transaksi, dokumentasi, pencatatan dari ayat-ayat jurnal, pencatatan debit kredit, pengikhtisaran proses dan hasil laporan keuangan.

Kesalahan dapat dalam banyak bentuk matematis. Kritisal, atau dalam aplikasi prinsip-prinsip akuntansi. Terdapat kesalahan jabatan atau kesalahan karena penghilangan/kelalaian, atau kesalahan dalam interpretasi fakta. “Commission” merupakan kesalahan prinsip (error of principle), seperti perlakuan pengeluaran pendapatan sebagai pengeluaran modal. Sedangkan “Omission” berarti bahwa suatu item tidak dimasukkan sehingga menyebabkan informasi tidak benar.

Apabila suatu kesalahan adalah disengaja, maka kesalahan tersebut merupakan kecurangan (fraudulent). Istilah “Irregularity” merupakan kesalahan penyajian keuangan yang disengaja atas informasi keuangan. Auditor terutama

tertarik pada pencegahan, deteksi, dan pengungkapan kesalahan-kesalahan karena alasan berikut ;

- a. Eksistensi kesalahan dapat menunjukkan bagi auditor bahwa catatan akuntansi dari kliennya tidak dapat dipercaya dan dengan demikian tidak memadai sebagai suatu dasar untuk penyusunan laporan keuangan. Adanya sejumlah besar kesalahan dapat mengakibatkan auditor menyimpulkan bahwa catatan akuntansi yang tepat tidak dilakukan.
- b. Apabila auditor ingin mempercayai pengendalian intern, ia harus memastikan dan menilai pengendalian tersebut dan melakukan pengujian ketaatan atas operasi. Apabila pengujian ketaatan menunjukkan sejumlah besar kesalahan, maka auditor tidak dapat mempercayai pengendalian intern.
- c. Apabila kesalahan cukup material, kesalahan tersebut dapat mempengaruhi kebenaran (truth) dan kewajaran (fairness) laporan tersebut. Istilah kecurangan digunakan untuk berbagai perbuatan dosa yang termasuk :
 - d. Kecurangan yang melibatkan perlakuan penipuan untuk mendapatkan keuntungan keuangan yang tidak adil atau ilegal.
 - e. Pernyataan salah yang disengaja dalam penghilangan suatu jumlah atau pengungkapan dari catatan akuntansi atau laporan keuangan suatu entitas.
 - f. Pencurian (theft), apakah disertai dengan pernyataan yang salah dari catatan akuntansi atau laporan keuangan atau tidak.

2.1.3.3.1. Kompetensi dan Integritas Klien

Kaplan dan Reckers (1984) mengemukakan bahwa integritas klien tidak berpengaruh signifikan pada proses pengambilan keputusan auditor. Senada

dengan Kaplan dan Reckers (1984), Reckers dan Shultz (1993) juga mengemukakan bahwa auditor tidak menjadi lebih berhati-hati ketika diketahui adanya kecurangan yang potensial. Namun demikian, didalam literatur-literatur auditing, standar auditing, dan harapan masyarakat menginginkan bahwa persepsi auditor terhadap integritas klien seharusnya mempengaruhi tindakannya dalam melaksanakan tugas.

Standar Auditing Seksi 316 (IAI,1994) secara spesifik menyatakan bahwa integritas dan kompetensi klien (manajemen) seharusnya mempengaruhi penilaian auditor terhadap tingkat risiko pengendalian. Berdasarkan Standar Auditing Seksi 316 tersebut, auditor harus menilai risiko audit dengan tingkat yang tinggi jika integritas dan kompetensi klien rendah. Demikian sebaliknya auditor harus menilai risiko audit dengan tingkat yang rendah jika integritas dan kompetensi klien tinggi. Dalam melaksanakan tugasnya, auditor, bagaimanapun juga, tidak memiliki data dan informasi yang lengkap, sehingga auditor hanya mampu untuk memberikan tingkat kemungkinan terhadap estimasi kemungkinan munculnya kecurangan (Joyce dan Biddle, 1981). Oleh karena itu, Pincus (1990), menyatakan bahwa temuan auditor atas kecurangan periode sebelumnya merupakan faktor signifikan dalam mendeteksi kecurangan.

2.1.3.3.2. Gaya *Cognitive Auditor*

Menurut Bernardi (1994), terdapat tiga gaya *cognitive* auditor yaitu (1) sifat independen dan dependen, (2) moralitas, dan (3) *locus of control*. Sifat

Independen dan Dependen Independensi auditor bermakna bahwa auditor tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Standar auditing mengharuskan auditor bersikap independen dalam melaksanakan pekerjaannya. Dengan demikian sifat independensi auditor mengimplikasikan bahwa auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bila tidak demikian, bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis yang dimilikinya, ia akan kehilangan sikap tidak memihak yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya.

Untuk menjadi independen, auditor harus secara intelektual jujur. Untuk diakui oleh pihak lain sebagai seorang yang independen, ia harus bebas dari setiap kewajiban terhadap kliennya dan tidak mempunyai suatu kepentingan dengan kliennya, apakah itu manajemen perusahaan maupun pemilik perusahaan. Sifat independen dan dependen auditor, secara logis, merupakan variabel potensial yang berhubungan dengan kemampuan untuk mendeteksi adanya kecurangan (Pincus, 1994). Sifat independensi yang dimiliki auditor merupakan sifat yang penting dalam keberhasilan mendeteksi kecurangan, terutama pada lingkungan informasi dan permasalahan yang kompleks (Bernardi, 1994). *Moralitas* Seorang auditor harus peka terhadap permasalahan moralitas dan etika (Mautz dan Sharaf, 1961). Banyak kegagalan auditor untuk mendeteksi kecurangan disebabkan oleh permasalahan moral dan etika auditor (Byington et al., 1990).

Standar Auditing mengharuskan auditor untuk peka terhadap tanda-tanda atas munculnya risiko audit. Beberapa studi (Brabeck, 1984 Bebeu *et al.*, 1985 Penemon dan Gabhart, 1990 Trevino dan Youngblood, 1990 Shaub *et al.*, 1993)

mengindikasikan bahwa auditor yang memiliki integritas moral tinggi akan lebih sensitif dan peka terhadap permasalahan etika profesi. Rest (1986) menyatakan bahwa masing-masing individu auditor memiliki tingkat sensitivitas yang berbeda terhadap permasalahan etika profesi.

Rest (1986), menyimpulkan bahwa seorang auditor, pertama kali, harus mengenal lingkungan etika profesinya untuk kemudian baru dapat melakukan evaluasi dampak situasi etis yang dilakukan oleh orang lain. Peningkatan sensitivitas terhadap isu etika telah memotivasi beberapa penelitian dalam bidang bisnis dan auditing. Trevino dan Youngblood (1990) menemukan bahwa pengambilan keputusan etis berkorelasi dengan pengembangan moral (*moral development*). Shaub *et al.* (1993) menemukan bahwa orientasi etika auditor berhubungan dengan peningkatan sensitivitas terhadap isu-isu etika. Ponemon dan Gabhart (1990) menyatakan bahwa pengembangan moral auditor dapat mempengaruhi strategi dan efektivitas audit. Oleh karena itu, auditor yang memiliki pengembangan moral tinggi akan lebih sensitif terhadap tanda-tanda yang mengindikasikan adanya kecurangan.

2.1.3.3.3. *Locus of Control*

Locus of control mengacu pada keyakinan (*believe*) individu tentang tingkat kendaliannya terhadap kejadian-kejadian yang muncul (Pincus, 1994). Terdapat beberapa studi tentang hubungan antara *locus of control* terhadap kesuksesan suatu usaha. DuCette dan Wolk (1973) menyatakan bahwa *internal-locus-of-control* merupakan hal yang penting dalam pemrosesan informasi, dan

sangat bermanfaat digunakan untuk mengevaluasi data-data dan memecahkan masalah.

2.1.3.3.4. *Internal-locus-ofcontrol*

Internal-locus-ofcontrol merupakan hal yang penting untuk suatu pengambilan keputusan dalam lingkungan kerja yang kompleks (Julian dan Katz, 1968). Oleh karena itu, auditor yang memiliki *internal-locus-of-control* yang tinggi akan lebih besar kemungkinannya untuk dapat mendeteksi adanya kecurangan yang terjadi.

2.1.3.4. Pentingnya pengetahuan tentang kekeliruan

Kebanyakan kesalahan dan penyelewengan (termasuk di dalamnya kekeliruan) hanya dapat dideteksi dengan memeriksa catatan-catatan penting secara detail, seperti: faktur, dokumen pengangkutan, dan dokumen lainnya (Grovmann, 1995). Banyak kasus tentang kekeliruan kompleks yang tidak terdeteksi oleh auditor (Wells, 1990). Ada kecenderungan pihak penyaji laporan keuangan akan menyembunyikan kekeliruan dan ketidakberesan yang terjadi.

Banyak kekeliruan ditemukan secara tidak sengaja atau melalui pengaduan (*complain*) dari pengguna laporan yang lain. Pengetahuan auditor dalam memori sering digunakan sebagai salah satu kunci keefektifan kerja. Pengetahuan terdahulu tentang kekeliruan berguna untuk merencanakan probabilitas kondisi kekeliruan (Nelson dkk., 1995). Dalam pengauditan, pengetahuan tentang bagaimana bermacam-macam pola yang berhubungan dengan kemungkinan

kekeliruan dalam laporan keuangan adalah penting untuk perencanaan secara efektif (Christ, 1993). Seorang auditor yang memiliki banyak pengetahuan tentang kekeliruan akan lebih ahli dalam melakukan tugas-tugas pemeriksaan, terutama yang berhubungan dengan pengungkapan kekeliruan. Ia akan lebih memiliki pengetahuan tentang jenis-jenis kekeliruan yang berbeda, pelanggaran atas tujuan pengendalian, dan departemen-departemen tempat kekeliruan terjadi.

2.1.3.4. Hasil Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Nama dan Judul	Variabel Dependen	Variabel Independen	Hasil
1.	Ceacilia Sri Haryanti (2013) “Pengaruh pengalaman dan pelatihan terhadap auditor terhadap struktur pengetahuan tentang kekeliruan auditor “	Auditor pengalaman lebih mampu menemukan item tidak umum	- Pelatihan meningkatkan pengetahuan auditor - pelatihan memiliki fungsi edukatif - mendeteksi dan mencegah kecurangan	Hasil seorang auditor yang memiliki banyak pengetahuan tentang kekeliruan akan lebih ahli dalam melakukan tugas-tugas pemeriksaan, terutama yang berhubungan dengan pengungkapan kekeliruan. Ia akan lebih memiliki pengetahuan tentang jenis-jenis kekeliruan yang berbeda, pelanggaran atas tujuan pengendalian, dan departemen-departemen tempat kekeliruan terjadi.
2.	Lilik Subagiyo (2015) “Pengalaman dan tanggung jawab auditor sebagai dasar mendeteksi kekeliruan dan kecurangan “	Tanggung jawab dan fungsi auditor dalam merencanakan melaksanakan untuk memperoleh keyakinan yang memadai	Kejadiannya dimana manajemen secara sengaja mengeluarkan informasi laporan yang secara material menyesatkan para pemakai eksternal	Berdasarkan beberapa hasil penelitian mengidentifikasi bahwa auditor yang mempunyai pengetahuan dan pengalaman dianggap lebih berpotensi untuk dapat mendeteksi kekeliruan dan ketidakberesan
3.	Nyoman Adyani (2014) “ Hubungan skeptisme profesional auditor independensi dan pengalaman auditor pengetahuan mendeteksi kecurangan dan kekeliruan	skeptisme profesional auditor, independensi, dan pengalaman auditor terhadap variabel dependen yaitu tanggungjawab auditor dalam mendeteksi kecurangan dan kekeliruan laporan keuangan.	skeptisme profesional auditor, independensi, dan pengalaman auditor secara parsial berpengaruh terhadap variabel dependen yaitu tanggungjawab auditor dalam mendeteksi kecurangan dan kekeliruan laporan keuangan	Hasil keahlian Profesionalisme Terhadap Pencegahan dan Pendeteksian Kecurangan Penyajian Laporan Keuangan”. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa pengalaman, independensi dan keahlian profesional berpengaruh terhadap pencegahan dan pendeteksian kecurangan. Hasil regresi menyatakan bahwa independensi

				berpengaruh signifikan terhadap tanggungjawab auditor. Auditor diharuskan untuk selalu mempertahankan sikap independensi dalam melakukan audit, sehingga opini yang diberikan oleh auditor tidak dianggap biasa
4.	Erminta Riris Marito (2014) “Hubungan skeptisme profesional auditor ,situasi auditor etika pengalaman audit pengetahuan mendeteksi kekeliruan “	profesional dibidang auditing diharuskan untuk selalu bersikap profesional dalam melaksanakan tugasnya dengan cermat dan seksama	Pengetahuan Mendeteksi Kecurangan berhubungan terhadap pertimbangan tingkat materialitas dalam proses audit laporan keuangan.	Seseorang yang profesional dibidang auditing diharuskan untuk selalu bersikap profesional dalam melaksanakan tugasnya dengan cermat dan seksama. Pernyataan ini didasarkan pada standar umum ketiga dari standar auditing yang menyatakan dalam pelaksanaan dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama
5.	Suzy Noviyanto (2013) “ Skeptisme Profesional auditor dalam mendeteksi kecurangan dan kekeliruan	sikap auditor yang akan membawa pada tindakannya yang selalu menanyakan dan menaksir secara kritis terhadap bukti audit	Trust (kepercayaan), fraud risk assessment (penaksiran risiko kecurangan), dan tipe kepribadian. Definisi trust (kepercayaan)	Hasil penelitian ini berusaha untuk menjelaskan teori disonansi kognitif dari Festinger yang terjadi dalam setting auditing yang dapat mempengaruhi sikap skeptisme profesional auditor. Untuk itu dilakukan pengujian empiris dengan melihat pengaruh penaksiran risiko kecurangan pada auditor yang memiliki berbagai tingkat kepercayaan terhadap klien terhadap sikap skeptisme profesional auditor. Selain itu juga diuji apakah tipe kepribadian auditor akan mempengaruhi sikap skeptismenya.

Sumber : diolah peneliti, 2017

2.2. Kerangka Pemikiran

2.2.1. Pengaruh Pengalaman Auditor terhadap kekeliruan

Perbedaan pengalaman yang dihubungkan dengan pengetahuan dapat digunakan untuk mempengaruhi kinerja (Bonner, 1990). Hayes-Roth, dan Hutchinson, dan Murphy dan Wright dalam Hartoko dkk. (1997) menyatakan bahwa seseorang dengan pengalaman lebih pada suatu bidang tertentu mempunyai lebih banyak item disimpan dalam ingatannya. Hal ini didukung pula dengan

penelitian Novita Friska Bayu Aji Kusumah (2012) yang menyatakan bahwa auditor berpengalaman akan mengingat lebih banyak jenis item daripada item yang sejenis, sedangkan auditor yang tidak berpengalaman lebih mengingat item sejenis.

Ashton (2009), dalam penelitiannya tentang hubungan pengalaman dan tingkat pengetahuan sebagai penentu keahlian audit menyimpulkan bahwa perbedaan pengalaman auditor tidak bisa menjelaskan perbedaan tingkat pengetahuan yang dimiliki oleh auditor tersebut. Auditor dengan tingkat pengalaman yang sama dapat saja menunjukkan perbedaan yang besar dalam tingkat pengetahuan yang dimiliki. Dihubungkan dengan pengalaman, hasil penelitian Arleen Herawati (2013) yang didukung oleh penelitian Yulius Kurnia Susanto (2013) menyatakan bahwa pengalaman seorang auditor berpengaruh pada struktur pengetahuan auditor tentang jenis-jenis kekeliruan yang berbeda yang diketahuinya dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa perbedaan pengalaman tidak berpengaruh terhadap jumlah pengetahuan tentang jenis-jenis kekeliruan yang berbeda yang diketahuinya.

2.2.2. Pengaruh Pelatihan Auditor terhadap kekeliruan

Auditor memerlukan berbagai keterampilan dalam rangka meraih sukses, kurikulum yang ada tidak cukup untuk membangun kesuksesan akuntan, masih diperlukan pelatihan-pelatihan melalui kursus-kursus pendidikan profesional lanjutan (Eynon dkk., 1994). Pelatihan adalah suatu kegiatan yang bertujuan untuk meningkatkan kemampuan kerja peserta yang akhirnya akan menimbulkan perubahan perilaku aspek-aspek kognitif, keterampilan dan sikap (Hamalik,

2010). Boner dan Walker (1994) menyatakan bahwa peningkatan pelatihan formal sama bagusnya dengan yang didapat dari pengalaman khusus. Pelatihan yang didapat dari program khusus tertentu mempunyai pengaruh yang lebih besar dalam peningkatan keahlian daripada yang didapat dari program tradisional. Kurikulum yang ada tidak cukup untuk membangun kesuksesan akuntan, untuk itu diperlukan pelatihan melalui kursus-kursus pendidikan profesional, lanjutan (Eynon dkk., 1994).

Dalam salah satu penelitian tentang pelatihan etika profesi menyimpulkan bahwa pelatihan etika sangat diperlukan terutama bagi akuntan bebas yang menyediakan jasa tidak semata-mata untuk kepentingan perusahaan tempat mereka bekerja. Pelatihan bagi akuntan sangat diperlukan untuk meningkatkan keahliannya, tidak hanya dalam bidang etika profesi saja namun juga dalam bidang-bidang lain yang mendukung keahlian dan kinerja seorang akuntan.

2.3 Hipotesis Penelitian

Menurut Sugiyono (2012), dalam bukunya metode penelitian bisnis menyebutkan hipotesis adalah jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah penelitian biasanya disusun dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data. Jadi hipotesis juga dapat dinyatakan sebagai jawaban teoritis terhadap rumusan masalah penelitian, belum jawaban yang empiris.

Berdasarkan kerangka pemikiran, maka dapat dikemukakan hipotesis penelitian sebagai berikut :

H₁ : Pengalaman auditor berpengaruh terhadap kekeliruan pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Bandung.

H₂ : Pelatihan auditor berpengaruh terhadap kekeliruan pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Bandung.

H₃ : Pengalaman dan pelatihan auditor berpengaruh terhadap kekeliruan pada kantor akuntan publik (KAP) di Bandung.