

# PERKEMBANGAN AUDITING: SUATU KONSEP

Yohanes Indrayono

## A. Latar belakang

Auditing merupakan cabang ilmu pengetahuan telah berkembang pesat sampai dengan saat ini dan terus berkembang pada masa yang akan datang sesuai perubahan lingkungan bisnis. Sebagaimana sejarah perkembangan akuntansi, auditing yang sangat terkait dengan akuntansi juga telah berkembang sesuai konsep perubahan ilmu pengetahuan menurut Thomas Kuhn. Dalam *The Structure of Scientific Revolutions* (Kuhn 1962), ilmu pengetahuan tidak berkembang melalui *a linear accumulation of new knowledge* tetapi melalui perubahan yang berlangsung secara periodik, atau yang disebut "perubahan paradigma". Dalam artikel *A Revolutions in Accounting Thought* dikatakan bahwa: "The notion of a revolution in accounting is taken from Kuhn's *The Structure of Scientific Revolutions* (M.C. Wells, 1976). Selanjutnya Wells mengatakan tahap-tahap perkembangan ilmu pengetahuan sejalan dengan pemikiran Kuhn. Proses perubahan ide yang lama ke ide yang baru oleh para masyarakat ilmuwan melalui beberapa tahapan yaitu:

1. *Recognize of anomalies*
  2. *A period of insecurity*
  3. *Development of alternative sets of ideas*
  4. *Identification of schools of thought*
  5. *Domination of new practices or ideas*
- (M.C. Wells, 1976)

Perkembangan ilmu auditing berlangsung sejak dahulu kala sampai

dengan saat ini melalui lima tahap tersebut dalam periode waktu tertentu.

Dari perspektif sejarah, auditing telah dikenal pertama kali pada tahun 1300 SM di daerah Mesopotamia, dan dalam periode waktu tersebut sampai dengan tahun 1700 M, auditing masih dapat dikategorikan sebagai *nonsystematic auditing* (Filius & Dittenhofer, *A Concise History of Auditing*, 1984). Bahkan internal control sebagai suatu sistem dalam organisasi yang merupakan unsur yang sangat penting bagi internal auditing telah ada pada catatan-catatan masyarakat Mesir, Cina, Persia, Ibrani, dan Yunani pada jaman itu (Dave Richards, IIA). Periode waktu auditing sampai dengan tahun 1700-an disebut periode *nonsystematic auditing*, pada jaman itu auditing hanya berurusan dengan mendeteksi dan membuktikan adanya kecurangan berupa pencurian atau penggelapan harta perusahaan yang dilakukan oleh para pegawai perusahaan. Pada saat itu auditing lebih berurusan dengan tindakan *represive* daripada *preventive*.

Ditinjau dari pihak organisasi, auditing dapat dibedakan menjadi dua yaitu *external auditing*, yaitu auditing yang dilaksanakan oleh auditor yang bukan merupakan bagian organisasi, dan internal auditor yaitu auditor yang ada di dalam organisasi dan merupakan alat bagi top manajemen dalam pencapaian tujuan organisasi. Namun pekerjaan ke dua jenis auditor tersebut pada dasarnya adalah relatif sama, kecuali internal auditor tidak

memberikan opini audit atas penyajian laporan keuangan organisasi.

### **B. Periode waktu perubahan auditing ke arah preventive auditing**

Pandangan konvensional atas auditing bahwa auditing lebih mengutamakan pencegahan adanya kecurangan (*fraud*), yaitu auditing diperlukan terutama untuk mengetahui dan mencegah adanya pencurian harta suatu organisasi (perusahaan atau pemerintah).

Karena berubahnya lingkungan audit yaitu tuntutan masyarakat pada waktu itu, jasa auditing yang hanya mendeteksi dan membuktikan adanya kecurangan (*represif*) dianggap tidak mencukupi, maka perlu diutamakan tindakan preventif. Setelah masa itu lahirlah sistem pengendalian intern yang *built in* dalam organisasi. Setelah tahun 1700, auditing sudah sistematis yaitu auditing bertugas memelihara berjalannya sistem pengendalian intern organisasi, yang merupakan suatu sistem yang dirancang sebagai bagian tak terpisahkan dari suatu organisasi. Sistem pengendalian intern tersebut bertujuan untuk menjaga harta, mendorong dipatuhinya kebijakan, meningkatkan efisiensi usaha, dan dapat diandalkan catatan dan laporan akuntansi. Auditor lebih berkepentingan dengan memberikan saran perbaikan atas sistem pengendalian intern dan mendorong dipatuhinya dijalankannya secara konsisten sistem tersebut oleh seluruh jajaran organisasi.

Perubahan tersebut melalui tahapan-tahapan sebagai berikut:

1. Masyarakat sadar bahwa tindakan represive dalam menemukan kecurangan adalah tidak mencukupi

2. Jasa auditor dianggap kurang berguna sehingga eksistensi auditor dipertanyakan
3. Para auditor dalam praktiknya berusaha memenuhi tuntutan masyarakat dengan menekankan pada tersedianya sistem pengendalian intern yang memadai
4. Para ilmuwan dan organisasi profesi auditor meneliti ke arah mana dan bagaimana seharusnya jasa auditing dilaksanakan, yaitu dengan menemukan prosedur dan teknik audit serta menyusun standard audit yang lebih mengutamakan sistem pengendalian intern yang *built in* dalam organisasi
5. Para auditor dalam menjalankan tugasnya menggunakan standard auditing yang menekankan pada tersedianya sistem pengendalian intern yang memadai dan dilaksanakannya sistem tersebut secara konsisten oleh seluruh jajaran organisasi.

### **C. Periode waktu perubahan auditing ke arah dapat dipercayainya informasi keuangan**

Dengan berubahnya lingkungan auditing terutama berkaitan dengan semakin berkembangnya investasi bisnis dan pemberian pinjaman untuk mendanai bisnis, maka tuntutan pada jasa auditor juga berubah. Mulai tahun 1830 auditing pada perusahaan publik menuntut auditor lebih menekankan pada verifikasi atas laporan keuangan perusahaan. Hal tersebut menyebabkan profesi auditor menghadapi kesulitan besar dalam mempertemukan antara harapan masyarakat dengan apa yang dikerjakan dalam auditing (Chandler, Edwards, Anderson, *Changing Perceptions of the*

*Role of the Company Auditor 1840-1940*, 1993).

Pada saat auditor telah melakukan pekerjaannya sesuai dengan standard audit yang telah mereka yakini kebenarannya, namun masyarakat merasa bahwa kepentingan mereka tidak dapat dipenuhi oleh hasil audit, hal ini dianggap telah terjadi *anomaly*. Akibatnya timbul ketidakpercayaan masyarakat terhadap auditing, inilah yang disebut periode *insecurity*. Pada periode ini auditor akan merasakan bahwa pekerjaannya tidak ada gunanya. Maka para praktisi auditing mulai mengembangkan ide-ide baru dalam bidang auditing untuk berusaha memenuhi harapan masyarakat pada hasil pekerjaannya agar mereka masih tetap dapat diakui eksistensinya. Tahap ini merupakan tahap ketiga. Selanjutnya para ilmuwan yang tertarik pada bidang auditing dan organisasi profesi auditor meneliti lebih lanjut terjadinya fenomena tersebut, sehingga mereka berusaha mencari rumusan-rumusan baru menjadi teori-teori baru dan standard audit yang baru. Tahap ini merupakan tahap yang keempat. Dengan ditemukannya teori yang baru dan telah disepakati oleh profesi auditor maka ilmu auditing bisa mencapai apa yang diharapkan masyarakat. Hal ini merupakan tahap kelima. Dalam periode waktu tertentu praktek auditing yang baru itu akan bertahan sampai terjadinya perubahan lingkungan audit yang menyebabkan harapan masyarakat berubah pula. Maka tahapan 1 sampai dengan 5 di atas akan terulang kembali, dan seterusnya. Dengan cara itulah auditing yang kita kenal saat ini telah berkembang.

#### **D. Periode waktu perubahan auditing ke arah investigative auditing**

Sampai dengan tahun 1970-an, profesi *external (independent)* auditor juga telah mengalami masa kejayaannya. Pada waktu itu tuntutan masyarakat terhadap profesi auditor adalah hanya memberikan jaminan bahwa laporan keuangan perusahaan telah wajar dengan memberikan pendapat (opini) atas kewajaran laporan keuangan. Sehingga laporan keuangan yang telah dipublikasikan tersebut dapat dipercaya oleh para pihak pemakai laporan keuangan, seperti pemegang saham, kreditur, bank, pemerintah serta pihak-pihak lainnya, sebagai dasar pengambilan keputusan bagi kepentingan mereka masing-masing.

Namun, menjelang tahun 1980-an terjadi suatu kecemasan dan tuntutan hukum oleh para investor yang mengalami kerugian besar karena mendasarkan keputusan investasi mereka pada laporan keuangan perusahaan yang telah mendapat *unqualified opinion* oleh auditor. Auditor gagal mendeteksi adanya kecurangan perusahaan pada account persediaan (inventory) perusahaan besar di Amerika Serikat, walaupun telah melaksanakan prosedur audit yang lazim. Terakhir kali pada awal abad 21 Enron Corporation yang juga telah mendapatkan *unqualified opinion* tiba-tiba bangkrut dan mengakibatkan kerugian besar bagi pihak-pihak yang mendasarkan keputusannya pada laporan keuangan perusahaan yang *audited*. Terjadi kekecewaan masyarakat terhadap profesi auditor.

Kecurangan (*fraud*) dapat dikategorikan dalam dua jenis yaitu *management fraud* dan *corporate fraud* (Yehudah Barlev,

2004). Management fraud yaitu kecurangan yang dilakukan oleh seluruh jajaran manajemen untuk berusaha meningkatkan *performance* dan menyembunyikan keburukan mereka dengan mengelabui pemegang saham, investor, kreditur dan pihak-pihak eksternal lainnya. *Corporate fraud* yaitu kecurangan yang dilakukan oleh pegawai perusahaan untuk mengambil keuntungan pribadinya yang berakibat merugikan organisasi baik secara langsung maupun tidak langsung. Jenis *fraud* ini sudah ada sejak jaman sebelum masehi sampai dengan saat ini. Namun biasanya hanya mengakibatkan kerugian yang relative kurang material bagi organisasi maupun pihak-pihak yang terkait dengan organisasi tersebut. Profesi auditing telah mengantisipasi problem ini dengan cara *repressive* yaitu dengan mendeteksi dan membuktikan adanya fraud, dan cara preventif yaitu mendorong tersedianya system pengendalian intern yang built-in pada organisasi.

Pada kasus Enron Corporation yang terjadi adalah management fraud, yaitu manajemen perusahaan tersebut telah berhasil mengelabui para pihak eksternal sehingga pada akhirnya mereka menderita kerugian. Jenis *fraud* ini dilakukan secara sistematis, melibatkan kerjasama seluruh jajaran manajemen, berlangsung dalam periode waktu yang panjang, dan merugikan pihak eksternal secara material, misalnya perusahaan bangkrut.

Profesi auditor selanjutnya berusaha mengantisipasi terjadinya kedua jenis *fraud* tersebut dengan merancang struktur pengendalian intern yang memasukkan komponen lingkungan pengendalian sebagai unsur yang terpenting. Menurut COSO of Treadway Commission,

komponen struktur pengendalian intern meliputi lingkungan pengendalian, penaksiran resiko pengendalian, aktivitas pengendalian, informasi dan komunikasi, dan pemantauan atas pengendalian (Institute of Internal Auditor, 1985). Selain itu pada akhir abad 20 *investigative audit* dan *fraud auditing* mulai dikenal sebagai cara untuk mengatasi adanya kedua jenis fraud tersebut.

Dalam article dengan judul *The Role of Investigative Auditing*, dikatakan bahwa: "*The conclusion derived from these failures is the need for professionals in the field of fraud, the answer to such professional services lies in investigative auditing.* (Yehudah Barlev, 2004). Selanjutnya dikatakan bahwa sasaran dari audit investigatif biasanya membuktikan adanya kecurangan (*fraud*), pencucian uang (*money laundering*), dan aliran dana panas. Audit investigative biasanya dilaksanakan dengan *audit investigative* eksternal yang terdiri dari para *certified accountants* yang dilatih dan berpengalaman dalam kecurangan dan pelanggaran peraturan. Menurut Yehudah, peran audit investigative hampir sama dengan *forensic accounting*.

### **Contoh kasus di Indonesia: Perubahan internal auditor pemerintah dari *watchdog* ke arah partisipatif audit**

Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) merupakan salah satu internal auditor Pemerintah Indonesia yang telah berdiri sejak tahun 1983 (sebelumnya Direktorat Jenderal Pengawasan Keuangan Negara) mempunyai tugas melakukan audit atas kegiatan pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan BUMN/D (Keppres No. 70/1971). Pada periode waktu sebelum

tahun 1990 internal auditor pemerintah ini telah menikmati jaman keemasannya yaitu berada pada tahap kelima dalam siklus perubahan ilmu pengetahuan menurut Kuhn dan Wells. Hasil audit BPKP sangat berperan sebagai bahan pengambilan keputusan eksekutif pemerintahan saat itu. Laporan keuangan BUMN dan BUMD harus mendapat opini auditor dari BPKP (Keppres 31/1983).

Pada pertengahan dekade itu terjadi perubahan tuntutan masyarakat terhadap auditor yang tidak puas dengan hasil repressive audit dan pernyataan pendapat (opini) yang telah dihasilkan oleh BPKP (tahap 1). Kasus-kasus korupsi (fraud) di jajaran instansi pemerintah walaupun sebagian dapat diungkap, namun beberapa tidak pernah ditindaklanjuti oleh pemerintah, sehingga korupsi yang sudah membudaya tidak pernah bisa diberantas, dan masyarakat kecewa. Kekecewaan masyarakat terbukti dengan terjadinya krisis ekonomi di Indonesia yang tidak mampu diprediksi oleh internal auditor pemerintah tersebut (tahap 2). Bahkan pada periode 1998 – 2004, undang-undang otonomi daerah (UU No.22/1999), UU keuangan negara, dan UU pengawasan keuangan negara yang dikeluarkan oleh wakil rakyat telah membatasi kewenangan audit BPKP. BPKP tidak mempunyai kewenangan untuk mengaudit instansi pemerintah pusat maupun daerah, karena posisinya telah digantikan oleh inspektorat jenderal departemen/lembaga, badan pengawas daerah, dan akuntan public. Laporan keuangan BUMN diaudit dan diberikan opini oleh auditor eksternal/akuntan public (UU No. 19/2003).

Namun masyarakat tetap tidak percaya dengan internal auditor pemerintah

manapun. Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) didirikan untuk menjawab tuntutan pemerintah dalam memberantas korupsi (fraud). Untuk mempertahankan eksistensinya, BPKP sebagai internal auditor pemerintah melakukan upaya-upaya:

1. Menandatangani *MOU* dengan Kejaksaan RI dan POLRI untuk memberikan bantuan atas perhitungan kerugian negara atas kasus korupsi yang sedang diungkap.
2. Memberikan asistensi kepada instansi pemerintah pusat dan pemda dalam menyusun laporan akuntabilitas pemerintah
3. Membantu terciptanya *good corporate (government) governance (GCG)* bagi instansi pemerintah pusat dan daerah serta BUMN/D.

Pada periode waktu ini internal auditing pemerintah telah berada pada tahap ketiga.

Para ilmuwan yang tertarik dalam bidang auditing dan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) melakukan penelitian-penelitian dan merumuskan ke arah mana sebaiknya profesi auditor memberikan jasanya bagi masyarakat. Hasilnya adalah *investigative audit* dan auditor sebagai mitra kerja manajemen harus dilaksanakan oleh profesi yang terkait dengan bidang auditing (tahap 4).

Berdasarkan hasil-hasil riset tersebut auditor pemerintah yaitu BPKP, inspektorat departemen/lembaga, badan pengawas daerah saat ini menitik beratkan pada partisipatif audit yaitu sebagai mitra bagi pihak yang diaudit dalam rangka mencapai tujuan organisasi. Internal audit pemerintah saat ini menitik beratkan pada akuntabilitas pengelolaan keuangan dan *good corporate*

(government) governance (GCG) (tahap 5).

#### **E. Perubahan yang sedang terjadi pada auditing saat ini**

Audit investigative saat ini merupakan salah satu jasa yang diberikan oleh profesi auditing, di samping audit atas laporan keuangan dan operational auditing. Ditinjau dari lima tahapan perkembangan ilmu, saat ini profesi auditing pada umumnya dan internal auditing khususnya berada pada periode tahap kelima. Profesi internal auditor telah berkembang pesat di seluruh dunia, karena manajemen puncak dan dewan komisaris memperoleh manfaat sebesar-besarnya bagi organisasi mereka, merupakan jaman keemasan. Profesi auditor tidak boleh merasa puas diri dan menikmati kejayaan tersebut. Sesuai dengan perkembangan ilmu menurut Thomas Kuhn, masa keemasan tersebut akan segera berakhir dan memasuki periode/jaman timbulnya *anomaly*, yaitu perbedaan antara harapan masyarakat dengan hasil yang disumbangkan oleh profesi auditor. Sebagaimana yang dikatakan oleh Dave Richards, President of The Institute of Internal Auditors (IIA) sebagai berikut: *“Things have changed – our scope of work, the skill we must possess, even how the business world views us. As technology, globalization, organizational governance, and such trends as mergers and acquisitions for increased accountability, more transparency, greater due diligence, and enhance oversight have all contributed to growing professional opportunities in internal auditing. There is an overall movement toward solid organizational governance, to which internal auditing is essential. And we are seeing this trend adopted by all*

*types of organization in all sectors – not just publicly traded companies facing new laws and regulations.”*

Selanjutnya Dave Richards mengatakan bahwa: *“In this exciting times, I sometimes stop, look around, and marvel at our success. I asked what do you see in the future for internal auditing? And I answer, to know where you’re headed, you have to know where you’ve been and you are now.”* Intinya adalah internal auditor akan segera memasuki masa suram kembali.

The IIA Research Foundation (IIARF) setiap saat bekerja untuk menentukan praktek yang terbaik, budaya bisnis, aktivitas pemerintahan, dan tuntutan lain yang menggambarkan profesi global dan lingkungan di mana internal auditor bekerja. Hasil penelitiannya memberikan panduan bagi para praktisi internal auditor untuk belajar satu sama lain sehingga bisa lebih mampu, efisien dan efektif. Riset-riset yang dilakukan oleh The IIARF’s Common Body of Knowledge (CBOK) sangat penting bagi profesi internal auditor pada masa yang akan datang. Riset-riset tersebut akan memperluas pengertian internal auditor mengenai bagaimana internal auditing bekerja pada saat yang akan datang di seluruh dunia sesuai dengan tuntutan perubahan global. Dave Richards mengatakan bahwa *“I see the profession of internal auditing at a critical and exciting cross-road. Never have the challenges been greater or stakes higher. The way that we as a profession respond to the opportunities in the horizon will determine our overall destiny for years to come”*.

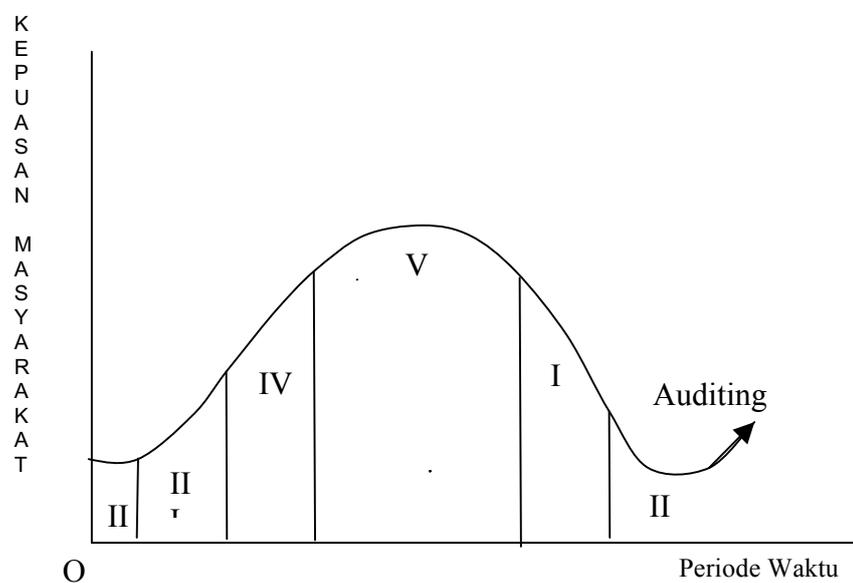
#### **F. Auditing di Indonesia dan bahaya terjadinya krisis ekonomi**

Pada masa ini profesi auditor di Indonesia juga sedang berada pada jaman

keemasan, di mana masyarakat relative merasa percaya pada hasil pekerjaan internal auditor. Namun bahaya besar yang mengancam profesi auditor sedang terjadi, yaitu tambahan investasi di sector riil tidak terjadi dan yang terjadi adalah aliran deras *hot money* ke Indonesia melalui pasar modal dan investasi dalam bidang *property*. Sayangnya hal ini tidak dicegah oleh pemerintah, masyarakat, serta profesi auditor dan bahkan menikmati kejayaan semu ini. Apakah

tidak ingat bahwa investasi di sektor *property* merupakan salah satu penyebab utama krisis ekonomi 1997 yang gagal diantisipasi sebelumnya ? Apakah yang terjadi jika *hot money* di pasar modal ini tiba-tiba henggang dari bumi Indonesia ?. Pada waktunya nanti profesi auditing akan kembali ke tahap 1 dan 2 lagi.

Perkembangan ilmu auditing dapat digambarkan dalam gambar sebagai berikut:



#### DAFTAR PUSTAKA

- Barlev, Yehudah, 2004, Money Laundering and Parmalat - Isn't it Obvious?, Credit Control;2004, Vol. 25 Issue 3/4, p42
- Chandler, Edwards, Anderson, 1993.Changing Perceptions of the Role of the Company Auditor 1840-1940, Accounting and Business Research. Vol.23
- Filius, V. P. 1984. A Concise History of Auditing (3000 B.C. – A.D. 1700). The Internal auditor(June): 48-49.
- Kuhn, Thomas S. 1962. *The Structure of Scientific Revolutions* (Kuhn 1962) International Encyclopedia of Unified Science Volume 2,Number 2
- Republik Indonesia, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 22 Tahun 1999 Tentang Pemerintahan Daerah
- Republik Indonesia, Keputusan Presiden Nomor 70 Tahun 1971 tentang Tata Kerja Pengawasan Keuangan Negara;
- Republik Indonesia, Keputusan Presiden Nomor 31 Tahun 1983 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan

The Institute of Internal Auditors, 2006. The IIA Research Foundation (**IIARF**) Global Internal Audit Practitioner Survey

*The notion of a revolution in accounting is taken from Kuhn's *The Structure of Scientific Revolutions* (M.C. Wells, 1976).*

Wells, M.C., 1976, A Revolution in Accounting Thought, *The Accounting Review*, July 1976.