

BAB I PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Laporan keuangan adalah suatu penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas. Tujuan dari suatu laporan keuangan adalah memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas entitas yang bermanfaat bagi sebagian besar kalangan pengguna laporan keuangan dalam pembuatan keputusan ekonomi. Oleh karena itu dalam penyajian laporan keuangan seorang pelaku bisnis harus dapat menyajikan laporan keuangan dengan relevan dan akurat serta terbebas dari tindakan kecurangan (*fraud*) yang akan sangat merugikan pihak pengguna laporan keuangan untuk pengambilan sebuah keputusan. (IAI 2015)[1]

Contoh kecurangan auditor dengan adanya skandal keuangan yang melibatkan akuntan publik seperti kasus Kimia Farma dan sejumlah bank beku operasi yang melibatkan akuntan publik di Indonesia, seperti Bank Century serta sejumlah kasus kegagalan keuangan lainnya. PT Kimia Farma adalah salah satu produsen obat-obatan milik pemerintah di Indonesia. Pada audit tanggal 31 Desember 2001, manajemen Kimia Farma melaporkan adanya laba bersih sebesar Rp 132 milyar, dan laporan tersebut di audit oleh Hans Tuanakotta & Mustofa (HTM). Akan tetapi, Kementerian Badan Usaha Milik Negara (BUMN) dan Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan (Bapepam-LK) / sekarang OJK menilai bahwa laba bersih tersebut terlalu besar dan mengandung unsur rekayasa. Setelah dilakukan audit ulang, pada 3 Oktober 2002 laporan keuangan Kimia Farma 2001 disajikan kembali, karena telah ditemukan kesalahan yang cukup mendasar. Pada laporan keuangan yang baru, keuntungan yang disajikan hanya sebesar Rp 99,56 miliar, atau lebih rendah sebesar Rp 32,6 milyar, atau 24,7% dari laba awal yang dilaporkan. Kesalahan itu timbul pada unit industri bahan baku yaitu kesalahan berupa overstated penjualan sebesar Rp 2,7 miliar, pada unit logistik sentral berupa overstated persediaan barang sebesar Rp 23,9 miliar, pada unit pedagang besar farmasi berupa overstated persediaan sebesar Rp 8,1 miliar dan overstated penjualan sebesar Rp 10,7 miliar. Kesalahan penyajian yang berkaitan dengan persediaan timbul karena nilai yang ada dalam daftar harga persediaan digelembungkan. PT Kimia Farma, melalui direktur produksinya, menerbitkan dua buah daftar harga persediaan pada tanggal 1 dan 3

Februari 2002. Daftar harga per 3 Februari ini telah digelembungkan nilainya dan dijadikan dasar penilaian persediaan pada unit distribusi Kimia Farma per 31 Desember 2001. Sedangkan kesalahan penyajian berkaitan dengan penjualan adalah dengan dilakukannya pencatatan ganda atas penjualan. Pencatatan ganda tersebut dilakukan pada unit-unit yang tidak disampling oleh akuntan, sehingga tidak berhasil dideteksi. Berdasarkan penyelidikan Badan Pengawasan Pasar Modal dan Lembaga Keuangan (Bapepam), disebutkan bahwa Konsultan Akuntansi Publik (KAP) yang mengaudit laporan keuangan PT Kimia Farma telah di proses, namun kegagalan mendeteksi kecurangan tersebut, ada indikasi tekanan dari pihak eksternal yang mempengaruhi auditor, hingga mengakibatkan kerugian negara. (<http://www.kompasiana.com> diakses 30 Januari 2019).

Perkembangan perekonomian dan teknologi saat ini tidak hanya memberikan dampak positif bagi kemajuan suatu negara namun dapat juga menjadi batu sandungan karena adanya kecurangan yang dilakukan oleh pihak yang ingin mendapatkan keuntungan secara instan. Kecurangan meningkat dengan pesat di kalangan perusahaan, organisasi, bahkan instansi pemerintahan. Hal ini menunjukkan bahwa kecurangan harus segera ditangani, oleh karena itu setiap perusahaan ataupun instansi pemerintah memerlukan auditor untuk memeriksa laporan keuangan.(Trinanda 2016)[2]

Menurut *international financial accounting standar (IFRS) 2015* dalam Cahyani Nuswandari (2009)[3] fungsi laporan keuangan menyediakan informasi mengenai suatu entitas pelaporan dan membantu manajemen dalam pengambilan keputusan. Pada *international accounting standar (IAS) 1* menjelaskan bahwa laporan keuangan harus menyediakan informasi berupa : *Assets, liabilities, equity, income expenses, contribution by, distribution to owners, dan Cash Flow.*

Pada pernyataan standar akuntansi keuangan (PSAK) 01 dalam Eddy Murwaningsari (2009)[4] menyatakan bahwa, laporan keuangan dikatakan lengkap apabila melaporkan : Laporan posisi keuangan (Akhir Periode), laporan laba rugi komprehensif, laporan perubahan ekuitas, laporan arus kas, catatan atau *notes*, dan laporan posisi keuangan (awal periode)

Pada saat ini, munculnya skandal-skandal keuangan yang terjadi di dunia akibat kecurangan yang dilakukan tidak kalah dengan maraknya kasus kecurangan yang dilakukan di Indonesia. Skandal-skandal kecurangan tidak hanya di dalam pemerintahan, tetapi juga terjadi pada perusahaan *go public*. Praktek kecurangan merupakan permasalahan yang terjadi di dalam lingkup organisasi walaupun perusahaan tersebut memiliki pengendalian internal yang

baik. Tabel 1.1 menyajikan beberapa contoh kasus kecurangan yang pernah terjadi.

Tabel 1.1

Contoh kecurangan yang telah di lakukan perusahaan

No	Nama Perusahaan	Jenis Kecurangan	Tahun	KAP	Sumber
1	Toshiba	Manipulasi Laba	2015	Ernst & Young	https://integrity-indonesia.com/id/blog/2017/09/14/skandal-keuangan-perusahaan-toshiba/
2	PT. Sunprima Nusantara pembiayaan (SNP)	Standar profesional akuntan publik (SPAP) belum terpenuhi	2016	Deloitte	https://www.cnnindonesia.com/ekonomi/20180925191223-78-333175/kasus-snp-finance-bank-mandiri-pidanakan-deloitte-indonesia
3	British Telecom	Manipulasi Laba	2017	PWC	https://atikahnuralimah.wordpress.com/2017/10/08/skandal-british-telecom-dan-price-waterhouse-coopers/

Dari beberapa contoh kasus kecurangan, setiap pelaku kecurangan akan selalu menyembunyikan tindakannya, sehingga para auditor akan bekerja keras agar dapat mendeteksi kecurangannya. Tetapi tidak menutup kemungkinan bahwa kecurangan dapat terjadi karena adanya hubungan kerja sama auditor dengan auditan. Di dalam penelitian Suryanto (2017)[5] yang didasarkan pada (ISA) *internasional standard on auditing* menyatakan manipulasi pelaporan keuangan, dapat terjadi tidak hanya karena adanya kerjasama “hitam” antara auditor dengan auditan, tetapi juga gagalnya seorang auditor dalam mendeteksi kecurangan.

Terdapat beberapa faktor yang dapat mempengaruhi kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan yaitu skeptisme profesional, pengalaman, dan beban kerja. Adapun faktor-faktor tersebut di sajikan di paragraf selanjutnya.

Faktor pertama yang mempengaruhi auditor dalam mendeteksi kecurangan yaitu skeptisme profesional. Haura (2016)[6] mengatakan para auditor harus

menerapkan skeptisme profesional agar para auditor dapat menggali bukti-bukti audit yang diperlukan dan dapat menemukan salah saji atau kekeliruan yang dilakukan. Menurut Noviyanti (2008) dalam Lily Novita dan Rustiana (2016)[7], menyatakan bahwa tanpa adanya penerapan skeptisme profesional, auditor hanya dapat menemukan kekeliruan dan sulit menemukan bentuk kecurangan yang dilakukan. Nasution (2012)[8] mengungkapkan bahwa jika auditor lebih skeptis, para auditor akan lebih menaksirkan kecurangan dan melakukan perencanaan audit yang matang. Hal ini akan memberikan arahan untuk meningkatkan pendeteksian kecurangan pada tahap-tahap audit yang selanjutnya. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Ida Ayu Indira Biksa dan I Dewa Nyoman Wiratmaja (2016)[9] membuktikan bahwa skeptisme profesional berpengaruh positif dan signifikan terhadap auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hal ini mengidentifikasi bahwa semakin tinggi skeptisme profesional yang dimiliki oleh seorang auditor, maka kemungkinan terjadinya kecurangan juga semakin kecil. Hal ini karena auditor dengan skeptisme yang tinggi akan meningkatkan kemampuan mendeteksinya dengan cara mengembangkan pencarian informasi-informasi tambahan bila dihadapkan dengan gejala-gejala kecurangan. Lain halnya dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Lily Novita dan Rustiana (2016)[10] mengatakan skeptisme profesional berpengaruh negatif terhadap auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hal ini mengidentifikasi bahwa semakin tinggi skeptisme profesional yang dimiliki oleh seorang auditor tidak berpengaruh terhadap auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hal ini karena auditor lebih memprioritaskan untuk menilai kesesuaian laporan keuangan dengan standar profesi akuntan publik (SPAP) dan kecukupan pengungkapannya. Contoh kasus kecurangan yang terjadi akibat kurangnya skeptisme profesional yang dimiliki auditor yaitu kasus Worldcom pada tahun 2000 yang di audit oleh KAP Arthur Anderson, Beberapa pengamat menyatakan bahwa Arthur Anderson seharusnya lebih peka terhadap kondisi keuangan Worldcom, yang dapat mengakibatkan manajemen perusahaan melakukan hal diluar kewajaran praktek akuntansi, yaitu pemalsuan konspirasi dan laporan keuangan. (<https://uwiiii.wordpress.com/2009/11/14/kasus-enron-dan-kap-arthur-andersen/> di akses pada 12 Fberuari 2019)

Faktor kedua auditor dalam mendeteksi kecurangan yaitu pengalaman. Auditor sangatlah penting memiliki pengalaman untuk mendeteksi kecurangan. Hal ini karena tanpa adanya pengalaman audit yang memadai, saat auditor melakukan penugasan akan menjadi tidak sistematis. Dalam Immanuel (2012)[11] menyatakan bahwa semakin lama masa kerja auditor akan memberikan pemerikasaan yang berpengalaman dan mempunyai sifat selektif yang tinggi, sehingga memberikan kualitas audit yang baik. Pernyataan ini juga didukung oleh Nugraha (2013)[12] yang mengungkapkan bahwa melalui pengalaman audit yang tinggi, berarti auditor dapat

mengembangkan pengetahuan yang lebih terstruktur dan mempunyai struktur pengetahuan yang lebih banyak. Dengan demikian, auditor dapat menghasilkan berbagai macam dugaan serta memaparkannya di dalam temuan audit. selain itu, auditor akan meningkatkan kemampuan untuk mendeteksi kecurangan. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Ida Ayu Indira Biksa dan I Dewa Nyoman Wiratmaja (2016)[13] membuktikan bahwa pengalaman auditor berpengaruh positif dalam mendeteksi kecurangan. Hal ini mengidentifikasi bahwa semakin tinggi pengalaman auditor maka kemungkinan terjadinya kecurangan juga semakin kecil. Hal ini karena pengalaman kerja dapat memperdalam dan memperluas kemampuan kerja. Semakin sering auditor melakukan pekerjaan yang sama, semakin cepat dan terampil auditor dalam melakukan pekerjaannya. Auditor yang berpengalaman juga akan lebih paham terkait penyebab kekeliruan yang terjadi, apakah karena murni kesalahan baik manusia atau alat atautkah kekeliruan karena kesengajaan yang berarti *fraud*. Berbanding terbalik dengan hasil penelitian yang di lakukan oleh Ulfa Novita (2015)[14] membuktikan bahwa pengalaman auditor tidak berpengaruh terhadap auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hal ini mengidentifikasi bahwa banyaknya pengalaman auditor dalam bidang audit tidak berpengaruh terhadap auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hal ini karena meskipun auditor memiliki pengalaman yang tinggi tidak menutup kemungkinan terjadinya kekeliruan auditor dalam mendeteksi kecurangan. Contoh kasus kecurangan yang terjadi akibat kurangnya pengalaman audit sama seperti kasus untuk faktor variabel Skeptisme Profesional yaitu kasus yang dimiliki Worldcom pada tahun 2000 yang di audit oleh KAP Arthur Anderson, Beberapa pengamat menyatakan bahwa Arthur Anderson seharusnya lebih peka terhadap kondisi keuangan Worldcom, yang dapat mengakibatkan manajemen perusahaan melakukan hal diluar kewajaran praktek akuntansi, yaitu pemalsuan konspirasi dan laporan keuangan. karena Pengalaman seorang auditor juga menjadi salah satu faktor yang mempengaruhi skeptisisme profesional auditor karena auditor yang lebih berpengalaman dapat mendeteksi adanya kecurangan-kecurangan pada laporan keuangan seperti siklus persediaan dan pergudangan, hal ini disebabkan karena auditor berpengalaman lebih skeptis dibandingkan dengan auditor yang tidak berpengalaman(Trinanda2016)[15].(<https://uwiii.wordpress.com/2009/11/14/kasus-enron-dan-kap-arthur-andersen/> di akses pada 12 Fberuari 2019)

Faktor ketiga auditor dalam mendeteksi kecurangan yaitu beban kerja. Disaat auditor mendapatkan tingginya pengalaman, maka auditor yang berpengalaman akan mendapatkan intensitas beban pekerjaan (*workload*) yang lebih tinggi. Setiawan dan Fitriany (2011)[16] menyatakan tingginya beban kerja akan menyebabkan terjadinya kelelahan dan perilaku individual yang bertentangan dengan tujuan organisasi (*dysfunctional behavior*) sehingga menurunkan kemampuan auditor dalam menemukan kecurangan. Menurut Lopez dan Peters (2011) dalam upriyanto

(2014)[17] menyatakan bahwa ketika berada pada (*busy season*) kuartal pertama awal tahun auditor diminta untuk menyelesaikan pemeriksaan yang mengakibatkan auditor kelelahan dan menurunnya kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan sehingga tekanan beban kerja yang sangat berat bagi auditor dapat menimbulkan dampak negatif bagi proses audit, antara lain auditor akan cenderung untuk mengurangi beberapa prosedur audit dan auditor akan dengan mudah menerima penjelasan yang diberikan oleh klien. Pernyataan ini juga didukung oleh Nasution, Hafifah dan Fitriyani (2012)[18] yang mengungkapkan bahwa tingginya beban kerja auditor akan menghasilkan rendahnya kualitas audit yang dihasilkan. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Hasni Yusrianti (2015)[19] membuktikan bahwa beban kerja berpengaruh positif pada auditor dalam mendeteksi kecurangan, Hal ini mengidentifikasi bahwa semakin besar beban kerja seorang auditor, maka semakin baik pendeteksian auditor atas *fraud* laporan keuangan. Hal ini karena banyaknya jumlah pekerjaan yang dimiliki oleh auditor dapat meningkatkan pengalaman auditor dalam mendeteksi kecurangan pada laporan keuangan. Bertolak belakang dengan hasil penelitian Rahmawati & Halim Usman (2014)[20] menunjukkan bahwa beban kerja tidak berpengaruh signifikan terhadap auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hal ini mengidentifikasi bahwa semakin tinggi beban kerja yang dimiliki auditor maka semakin kurang baik auditor dalam mendeteksi kecurangan. Hal ini karena Beban kerja yang semakin meningkat akan menurunkan kemampuan auditor dalam mendeteksi kekeliruan (*error*) atau kecurangan (*fraud*) sebuah perusahaan yang akan berakibat juga dengan kualitas audit yang dihasilkan menjadi lebih rendah. Contoh kasus kecurangan yang terjadi akibat beban kerja yang berlebih yaitu kasus Bank Lippo yang di audit oleh KAP Ernst and Young, Sarwoko dan Sanjaya. Keanehan muncul ketika adanya perbedaan isi laporan keuangan Bank Lippo untuk periode per 30 September 2002 yang dilaporkan Bank Lippo kepada Bursa Efek Jakarta (BEJ) pada tanggal 27 Desember 2002 dengan laporan keuangan yang sebelumnya telah dipublikasikan sendiri oleh pihak Bank Lippo. Sehingga dapat dikatakan Bank Lippo telah membuat laporan keuangan ganda. Munculnya laporan keuangan ganda ini langsung ditanggapi oleh pihak KAP yang mengaudit LK Bank Lippo yaitu Ernst and Young, Sarwoko dan Sanjaya. Menurut KAP tersebut, laporan keuangan yang dipublikasikan oleh Bank Lippo tanggal 27 November 2002 tersebut merupakan LK yang belum selesai diaudit oleh KAP tersebut, hanya LK yang dilaporkan ke BEJ yang telah diaudit. Dan pada bulan tersebut adalah bulan dimana auditor atau KAP sedang *peak season/busy season* dimana auditor diminta untuk menyelesaikan pemeriksaan yang mengakibatkan auditor kelelahan dan menurunnya kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan sehingga tekanan beban kerja yang sangat berat bagi auditor dapat menimbulkan dampak negatif bagi proses audit, antara lain auditor akan cenderung untuk mengurangi beberapa prosedur audit dan

auditor akan dengan mudah menerima penjelasan yang diberikan oleh klien. (<http://briyanworld.blogspot.com> di akses pada 30 Januari 2019)

Berdasarkan uraian diatas peneliti termotivasi untuk melakukan pengujian empiris dengan beberapa alasan: Pertama, masih banyak kasus mengenai kegagalan audit yang dilakukan oleh KAP, KAP perlu meningkatkan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan agar integritas auditor kembali dapat dipercaya oleh pihak yang berkepentingan. Kedua, karena masih banyaknya auditor yang mengabaikan SPAP sehingga membuat auditor melakukan tindak kecurangan guna kepentingan pribadi. Ketiga, karena hasil penelitian sebelumnya mengenai skeptisme profesional, pengalaman audit dan beban kerja audit masih belum menemukan hasil yang konsisten. Keempat, karena DKI Jakarta adalah kota yang cukup besar tetapi masih saja ditemukannya kasus kecurangan yang ada di DKI Jakarta, seperti kecurangan yang dilakukan oleh akuntan publik Marlinna, Merliyana Syamsul, dan kantor akuntan public (KAP) Satrio Bing Eny (SBE) dan rekan yang terafiliasi Deloitte Indonesia yang sewaktu itu gagal mengaudit PT. Sunprima Nusantara Pembiayaan (SNP) karena belum memenuhi standar profesional akuntan publik (SPAP).

Berdasarkan hal tersebut, maka penelitian ini mengangkat judul **“Pengaruh Skeptisme Profesional, Pengalaman Audit, dan Beban Kerja terhadap auditor dalam mendeteksi Kecurangan (*fraud*) (STUDI EMPIRIS PADA KAP DI WILAYAH DKI JAKARTA)”**.

1.2 Identifikasi Masalah dan Pembatasan Masalah

1.2.1 Identifikasi Masalah

- a. Banyaknya celah dalam laporan keuangan yang dapat menjadi ruang bagi manajemen dan oknum tertentu untuk melakukan kecurangan (*fraud*) pada laporan keuangan.
- b. Masih banyak Perusahaan melakukan kecurangan terhadap laporan keuangan karena adanya dorongan atau tekanan untuk tetap terlihat baik oleh berbagai pihak seperti *stakeholder*, sehingga perusahaan menunjukkan adanya peningkatan kinerja yang baik dari tahun ke tahun
- c. Kurangnya pengalaman auditor dalam mengaudit laporan keuangan.
- d. Banyak perusahaan tidak menyadari pentingnya laporan keuangan yang terbebas dari kecurangan.
- e. Rendahnya sikap skeptisme profesional auditor hanya akan menemukan salah saji yang disebabkan oleh kekeliruan saja dan sulit

untuk menemukan salah saji yang disebabkan oleh kecurangan. Selain itu rendahnya skeptisme profesional yang dimiliki seorang auditor menjadi salah satu faktor kegagalan dalam mendeteksi kecurangan.

1.2.2 Pembatasan Masalah

Atas pertimbangan mengenai efisiensi, keterbatasan waktu dan tenaga, serta pengetahuan peneliti, maka peneliti membuat beberapa batasan terhadap penelitian ini, antara lain :

- a. Variabel penelitian, yaitu skeptisme profesional, pengalaman audit, beban kerja dan pendeteksian kecurangan.
- b. Penelitian dilakukan hanya terbatas pada KAP (Kantor Akuntan Publik) di daerah DKI Jakarta selama pengamatan.
- c. Pengamatan dilakukan hanya pada 247 (dua ratus empat puluh tujuh) responden yang dipilih dalam penelitian.

1.3 Perumusan Masalah

Berdasarkan uraian pada latar belakang, dapat dirumuskan permasalahan yang akan dibahas dalam penelitian ini :

- a. Apakah skeptisme profesional, pengalaman audit, dan beban kerja berpengaruh secara simultan terhadap auditor dalam mendeteksi kecurangan?
- b. Apakah terdapat pengaruh skeptisme profesional terhadap auditor dalam mendeteksi kecurangan?
- c. Apakah terdapat pengaruh pengalaman audit terhadap auditor dalam mendeteksi kecurangan?
- d. Apakah terdapat pengaruh beban kerja terhadap auditor dalam mendeteksi kecurangan?

1.4 Tujuan Penelitian

Adapun tujuan dilakukannya penelitian ini adalah :

- a. Untuk mengkaji dan menganalisis pengaruh skeptisme profesional terhadap auditor dalam mendeteksi kecurangan pada KAP di wilayah DKI Jakarta.

- b. Untuk mengkaji dan menganalisis pengaruh pengalaman audit terhadap auditor dalam mendeteksi kecurangan pada KAP di wilayah DKI Jakarta.
- c. Untuk mengkaji dan menganalisis pengaruh beban kerja terhadap auditor dalam mendeteksi kecurangan pada KAP di wilayah DKI Jakarta.
- d. Untuk mengkaji dan menganalisis pengaruh skeptisme profesional, pengalaman audit, serta beban kerja secara simultan terhadap auditor dalam mendeteksi kecurangan pada KAP di wilayah DKI Jakarta.

1.5 Manfaat Penelitian

Hasil Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat antara lain:

1.5.1 Kontribusi Teoritis

- a. Bagi Mahasiswa Jurusan Akuntansi
Hasil penelitian ini bermanfaat sebagai literatur penambah ilmu pengetahuan mengenai seberapa besar pengaruh skeptisme profesional, pengalaman audit dan beban kerja terhadap pendeteksian kecurangan.
- b. Bagi Masyarakat
Hasil penelitian ini sebagai sarana informasi tentang kinerja auditor serta dapat menambah pengetahuan akuntansi khususnya auditing dengan memberikan bukti empiris tentang pengaruh skeptisme profesional, pengalaman audit dan beban kerja terhadap pendeteksian kecurangan.
- c. Bagi Peneliti Selanjutnya
Penelitian ini dapat digunakan sebagai bahan referensi bagi peneliti lain yang berminat melakukan penelitian lanjutan khususnya untuk penelitian yang mengkaji topik-topik dengan masalah yang dibahas dan menjadi sumber pengetahuan bagi kalangan akademik untuk mengetahui apa saja yang dapat meningkatkan dan menurunkan kemampuan pendeteksian kecurangan.

1.5.2 Kontribusi Praktis

- a. Bagi Auditor dan Kantor Akuntan Publik (KAP) hasil penelitian ini diharapkan dapat memberi masukan kepada KAP (Kantor Akuntan Publik) dan BPK (Badan Pemeriksa Keuangan) sehingga dapat melaksanakan praktek audit dan membantu para auditor dalam mengidentifikasi hal hal yang berpengaruh terhadap pendeteksian kecurangan.
- b. Bagi Perusahaan atau Pengguna Jasa KAP hasil penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat dalam menilai kualitas pekerjaan audit yang dihasilkan oleh auditor eksternal.
- c. Bagi Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) hasil penelitian ini diharapkan menjadi panduan dalam menilai dan mengevaluasi kinerja auditor eksternal, serta usaha-usaha yang dilakukan untuk terus mengembangkan profesi akuntan publik.