

## BAB 2

### KINERJA AUDITOR, PENYELESAIAN AUDIT, GENDER

Pada Bab 2 ini akan dipaparkan mengenai Landasan teori yang digunakan peneliti sebagai dasar acuan untuk penelitian ini. Selain itu akan dipaparkan pengembangan hipotesis dari penelitian ini.

#### 2.1 Kinerja Auditor

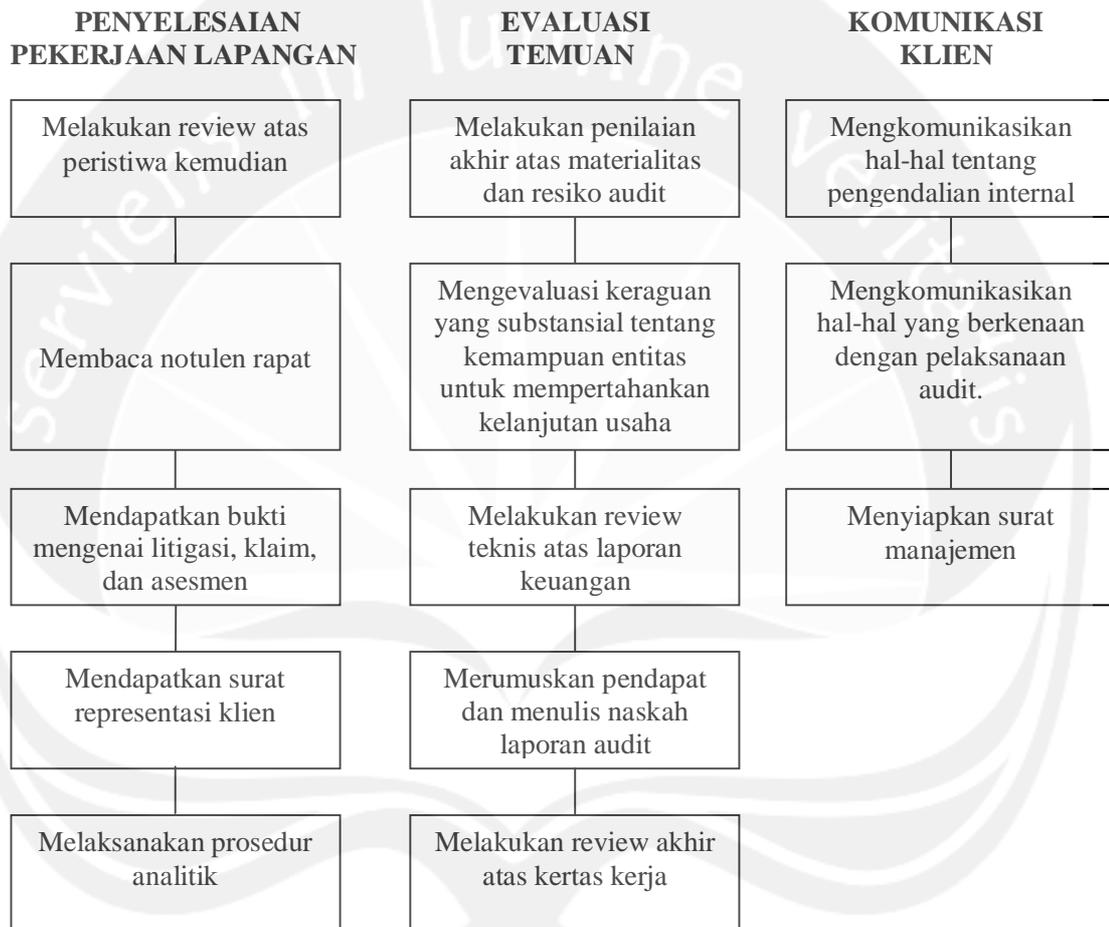
Secara etimologi, kinerja berasal dari kata prestasi kerja (*performance*). Sebagaimana dikemukakan oleh Mangkunegara (2005) bahwa istilah kinerja berasal dari kata *job performance* atau *actual performance* (prestasi kerja atau prestasi sesungguhnya yang dicapai seseorang) yaitu hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seorang pegawai dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggungjawab yang diberikan kepadanya. Kinerja (*performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi. Istilah kinerja sering digunakan untuk menyebut prestasi atau tingkat keberhasilan individu maupun kelompok individu (Mahsun, Firma dan Heribertus, 2007). Menurut As'ad (2002:48) definisi kinerja adalah hasil yang dicapai oleh seseorang menurut ukuran yang berlaku untuk pekerjaan yang bersangkutan. Definisi Kinerja berdasarkan *International Organization of Supreme Audit Institution* (IOSAI) : “Kinerja audit adalah suatu audit mengenai ekonomi, efisiensi dan

efektifitas pengguna sumber daya entitas yang diperiksa dalam rangka melaksanakan tanggung jawabnya.”

Kinerja auditor merupakan tindakan atau pelaksanaan tugas pemeriksaan yang telah diselesaikan oleh auditor dalam kurun waktu tertentu. Kalbers dan Forgatty (1995 dalam Trisnaningsih 2004) mengemukakan bahwa kinerja auditor sebagai evaluasi terhadap pekerjaan yang dilakukan oleh atasan, rekan kerja, diri sendiri, dan bawahan langsung. Berdasarkan beberapa pengertian di atas, dapat disimpulkan bahwa kinerja (prestasi kerja) auditor adalah suatu hasil karya yang dicapai oleh seorang auditor dalam melaksanakan tugas-tugas yang dibebankan kepadanya yang didasarkan atas kecakapan, pengalaman, dan kesungguhan waktu yang diukur dengan mempertimbangkan kuantitas, dan ketepatan waktu. Kinerja (prestasi kerja) dapat diukur melalui pengukuran tertentu (standar), dimana kualitas adalah berkaitan dengan mutu kerja yang dihasilkan, sedangkan kuantitas adalah jumlah hasil kerja yang dihasilkan dalam kurun waktu tertentu, dan ketepatan waktu adalah kesesuaian waktu yang telah direncanakan.

## 2.2 Penyelesaian Audit

Bagan Tanggung jawab auditor dalam penyelesaian audit



Diatas telah disajikan bagan tanggung jawab auditor dalam penyelesaian audit. Dalam penyelesaian audit, auditor sering mengalami kendala, yaitu waktu, sehingga auditor harus memanfaatkan waktu sebaik mungkin untuk membuat pertimbangan profesional yang baik dan menyatakan pendapat yang tepat dalam situasi yang bersangkutan.

### 2.2.1 Menyelesaikan Pekerjaan Lapangan

Dalam menyelesaikan pekerjaan lapangan, auditor melakukan prosedur audit spesifik untuk mendapatkan bukti audit tambahan.

#### 1. Melakukan review atas peristiwa kemudian

auditor harus melakukan review atas peristiwa kemudian. Auditor memiliki tanggung jawab atas peristiwa yang terjadi sesudah tanggal neraca tetapi sebelum penerbitan laporan keuangan serta laporan auditor dan mempunyai akibat material terhadap laporan keuangan, sehingga memerlukan penyesuaian atau pengungkapan dalam laporan-laporan tersebut. Peristiwa-peristiwa ini selanjutnya dikenal sebagai peristiwa kemudian (*subsequent events*) yang diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA Seksi 560 alinea 2,3, dan 5 mengenai peristiwa kemudian.

“ 02 Ada dua tipe peristiwa kemudian yang membutuhkan perhatian manajemen dan memerlukan evaluasi auditor.”

“ 03 Tipe pertama meliputi peristiwa yang memberikan tambahan bukti yang berhubungan dengan kondisi yang ada pada tanggal neraca dan berdampak pada taksiran yang melekat dalam proses penyusunan laporan keuangan. Semua informasi yang tersedia sebelum penerbitan laporan keuangan harus digunakan oleh manajemen dalam mengevaluasi kondisi yang digunakan sebagai dasar estimasi. Laporan keuangan harus disesuaikan untuk setiap perubahan estimasi sebagai akibat dari penggunaan bukti tersebut.”

“ 05 Tipe kedua meliputi peristiwa-peristiwa yang menyediakan tambahan bukti yang berhubungan dengan kondisi yang tidak ada dalam tanggal neraca yang dilaporkan, namun kondisi tersebut ada sesudah tanggal neraca. Peristiwa-peristiwa ini tidak memerlukan penyesuaian terhadap laporan keuangan. Namun, beberapa peristiwa mungkin memerlukan pengungkapan agar laporan keuangan tidak menyesatkan pembacanya. Kadang-kadang peristiwa tersebut sedemikian signifikan sehingga pengungkapannya yang terbaik dapat dilakukan dengan menambahkan data keuangan proforma terhadap laporan keuangan historis yang menjelaskan dampak adanya peristiwa tersebut seandainya peristiwa tersebut terjadi pada tanggal neraca.

Hal ini mungkin membutuhkan penyajian laporan proforma, biasanya hanya neraca proforma, dalam bentuk kolom yang disajikan bersamaan dengan laporan keuangan historis.”

## **2. Membaca Notulen Rapat.**

Notulen rapat pemegang saham, dewan komisaris, dan subkomitennya, seperti komite keuangan dan komite audit, dapat memuat hal – hal yang mempunyai signifikansi audit. Auditor harus menentukan bahwa semua notulen rapat dewan yang diadakan selama periode yang sedang di audit dan selama periode dari tanggal neraca sampai akhir pekerjaan lapangan harus serahkan kepadanya untuk direview dan di telaah. Pembacaan notulen rapat biasanya dilakukan segera setelah hal itu tersedia.

## **3. Mendapatkan Bukti mengenai Litigasi, klaim dan Asesmen**

Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA Seksi 337 yang mengatur mengenai permintaan keterangan dari penasihat klien tentang litigasi, klaim dan asesmen, pada bagian Prosedur Audit alinea 04 dan 05 menyatakan bahwa:

“04 Oleh karena peristiwa atau kondisi yang harus dipertimbangkan dalam akuntansi keuangan terhadap dan pelaporan tentang litigasi, Klaim, dan asesmen merupakan hal-hal yang diketahui langsung oleh manajemen dan seringkali luput dari pengendalian manajemen suatu entitas, manajemen merupakan sumber utama informasi tentang hal-hal tersebut. Oleh karena itu, prosedur yang digunakan oleh auditor independen yang berkaitan dengan litigasi, klaim, dan asesmen harus mencakup berikut ini:

- a. Meminta keterangan dan membahas dengan manajemen kebijakan dan prosedur yang dipakai untuk mengidentifikasi, mengevaluasi, dan mempertanggung jawabkan litigasi klaim, dan asesmen
- b. Memperoleh informasi dari manajemen tentang gambaran dan evaluasi terhadap litigasi klaim, dan asesmen yang ada pada tanggal neraca yang dilaporkan, dan dalam periode dari tanggal neraca sampai dengan tanggal penyerahan informasi tersebut, termasuk identifikasi terhadap hal-hal tersebut

yang dirujuk ke penasihat hukum, dan memperoleh keyakinan dari manajemen, biasanya dalam bentuk pernyataan tertulis, bahwa mereka telah mengungkapkan semua hal tersebut.

c. Memeriksa dokumen milik klien tentang litigasi, klaim, dan asesmen, termasuk korespondensi dan dokumen penagihan dari penasihat hukum.

d. Memperoleh keyakinan dari manajemen, biasanya dalam bentuk tertulis, bahwa telah diungkapkan semua klaim yang belum diajukan (*unasserted claim*) yang oleh penasihat hukum telah diberitahukan tentang kemungkinannya menjadi suatu klaim yang telah dinyatakan dan harus diungkapkan. Dengan izin klien, auditor juga memberikan informasi kepada penasihat hukum bahwa klien telah memberikan kepada auditor tentang keyakinan tersebut. Representasi klien ini dapat dikomunikasikan oleh klien dalam surat permintaan keterangan atau oleh auditor dalam suatu surat terpisah.

05 Auditor biasanya tidak memiliki keterampilan hukum, dan oleh karena itu, tidak dapat melakukan pertimbangan hukum tentang informasi yang menjadi perhatiannya. Oleh karena itu, auditor harus meminta kepada manajemen klien untuk mengirim sebuah surat permintaan keterangan kepada penasihat hukum yang menjadi konsultan klien tentang litigasi, klaim, dan asesmen.”

#### **4. Mendapatkan Surat Representasi Klien**

Auditor diwajibkan untuk mendapatkan representasi tertulis dari manajemen.

Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA Seksi 333 yang mengatur mengenai Representasi Manajemen, pada bagian kepercayaan atas representasi manajemen, alinea 02, 03 dan 04 menyatakan bahwa:

“02 Selama audit berlangsung, manajemen membuat banyak representasi bagi auditor, baik lisan maupun tertulis, dalam menanggapi pertanyaan khusus atau melalui laporan keuangan. Representasi manajemen tersebut merupakan bagian dari bukti audit yang diperoleh auditor, tetapi tidak merupakan pengganti bagi penerapan prosedur audit yang diperlukan untuk memperoleh dasar memadai bagi pendapat auditor atas laporan keuangan. Representasi tertulis dari manajemen biasanya menegaskan representasi lisan yang disampaikan oleh manajemen kepada auditor, dan menunjukkan serta mendokumentasikan lebih lanjut ketepatan representasi tersebut, dan mengurangi kemungkinan salah paham mengenai masalah yang direpresentasikan.

**03** Auditor memperoleh representasi tertulis dari manajemen untuk melengkapi prosedur audit lain yang dilakukannya. Dalam banyak hal, auditor menerapkan prosedur audit terutama didesain untuk memperoleh informasi yang mendukung masalah yang juga direpresentasikan secara tertulis. Sebagai contoh, setelah auditor melakukan prosedur yang diatur dalam SA Seksi 334 [PSA No.34] *Pihak yang Memiliki Hubungan Istimewa*, bahkan jika hasil dari prosedur tersebut menunjukkan bahwa transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa telah diungkapkan secara memadai, ia harus memperoleh representasi tertulis untuk mendokumentasikan bahwa manajemen tidak mengetahui adanya transaksi serupa yang lain yang belum diungkapkan. Dalam beberapa hal yang melibatkan representasi tertulis, informasi pendukung yang dapat diperoleh dengan menerapkan prosedur audit selain permintaan keterangan adalah terbatas; oleh karena itu, auditor memperoleh representasi tertulis untuk menyediakan bukti audit tambahan. Sebagai contoh, jika entitas merencanakan untuk menghentikan suatu bagian usaha, auditor mungkin tidak dapat memperoleh informasi melalui prosedur audit yang lain untuk mendukung rencana atau maksud tersebut. Oleh karena itu, auditor harus memperoleh representasi tertulis untuk mengkonfirmasi maksud manajemen tersebut.

**04** Jika suatu representasi yang dibuat oleh manajemen bertentangan dengan bukti audit lain, auditor harus menyelidiki keadaan tersebut dan mempertimbangkan keandalan representasi tersebut. Berdasarkan keadaan tersebut, auditor harus mempertimbangkan apakah keandalan representasi manajemen yang berkaitan dengan aspek lain laporan keuangan memadai dan beralasan.”

## **5. Melaksanakan Prosedur Analitik**

Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA Seksi 329 yang mengatur mengenai Prosedur Analitik, pada bagian pendahuluan, alinea 01 menyatakan bahwa:

“**02** Prosedur analitik merupakan bagian penting dalam proses audit dan terdiri dari evaluasi terhadap informasi keuangan yang dibuat dengan mempelajari hubungan yang masuk akal antara data keuangan yang satu dengan data keuangan lainnya, atau antara data keuangan dengan data nonkeuangan. Prosedur analitik mencakup perbandingan yang paling sederhana hingga model yang rumit yang mengaitkan berbagai hubungan dan unsur data. Asumsi dasar

penerapan prosedur analitik adalah bahwa hubungan yang masuk akal di antara data dapat diharapkan tetap ada dan berlanjut, kecuali jika timbul kondisi yang sebaliknya. Kondisi tertentu yang dapat menimbulkan penyimpangan dalam hubungan ini mencakup antara lain, peristiwa atau transaksi yang tidak biasa, perubahan akuntansi, perubahan usaha, fluktuasi acak, atau salah saji.”

Prosedur analitik juga digunakan dengan tujuan sebagai *review* menyeluruh pada informasi keuangan. Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA Seksi 329 yang mengatur mengenai Prosedur Analitik, pada bagian prosedur analitik yang digunakan dalam *review* yang menyeluruh, alinea 22 menyatakan bahwa:

“22 Tujuan prosedur analitik yang diterapkan dalam tahap *review* menyeluruh adalah untuk membantu auditor dalam menilai kesimpulan yang diperoleh dan dalam mengevaluasi penyajian laporan keuangan secara keseluruhan. Berbagai macam prosedur analitik mungkin bermanfaat untuk tujuan ini. *Review* menyeluruh umumnya meliputi pembacaan laporan keuangan dan catatannya serta mempertimbangkan:

- a. Kecukupan bukti yang terkumpul sebagai respon terhadap saldo yang tidak biasa atau yang tidak diharapkan, yang diidentifikasi pada waktu perencanaan audit atau dalam pelaksanaan audit, dan
- b. Saldo atau hubungan yang tidak biasa atau tidak diharapkan yang sebelumnya tidak diidentifikasi.

Hasil *review* menyeluruh dapat menunjukkan bahwa bukti tambahan mungkin diperlukan.”

### **2.2.2 Mengevaluasi Temuan**

Auditor mempunyai dua tujuan berikut dalam mengevaluasi temuan-temuan :

(1) menentukan jenis pendapat yang harus dinyatakan, dan (2) apakah GAAS telah dipenuhi dalam audit. Untuk mencapai tujuan tersebut auditor melaksanakan langkah-langkah berikut :

#### **1. Melakukan penilaian akhir atas materialitas dan resiko**

Prasayarat esensial dalam memutuskan suatu pendapat yang akan dikeluarkan adalah penilaian akhir atas materialitas dan resiko audit. titik tolak untuk melakukan proses ini adalah menjumlahkan salah saji –salah saji yang ditemukan ketika memeriksa semua akun yang belum dikoreksi oleh klien. Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA Seksi 312 yang mengatur mengenai Resiko Audit dan Materialitas dalam pelaksanaan audit alinea 14 menyatakan bahwa:

“Dalam mengevaluasi apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia, auditor harus menggabungkan semua salah saji yang tidak dikoreksi oleh entitas tersebut sedemikian rupa, sehingga memungkinkannya untuk mempertimbangkan apakah laporan keuangan secara keseluruhan telah disajikan salah secara material dalam hubungannya dengan jumlah individual, subtotal, atau jumlah keseluruhan dalam laporan keuangan. Pertimbangan yang bersifat kualitatif juga mempengaruhi kesimpulan yang diambil oleh auditor dalam menentukan materialitas salah saji.”

## **2. Mengevaluasi apakah ada hambatan yang mempengaruhi entitas untuk mempertahankan kelanjutan usahanya.**

Auditor mempunyai tanggung jawab untuk mengevaluasi apakah ada kesangsian tentang kemampuan klien untuk mempertahankan kelanjutan usahanya. Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA Seksi 341 yang mengatur mengenai pertimbangan auditor atas kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya alinea 02 menyatakan bahwa:

“02 Auditor bertanggung jawab untuk mengevaluasi apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam periode waktu pantas, tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan yang (selanjutnya periode tersebut akan disebut dengan jangka waktu pantas). Evaluasi auditor berdasarkan atas pengetahuan tentang kondisi dan peristiwa yang ada pada atau yang telah terjadi sebelum pekerjaan lapangan selesai. Informasi tentang kondisi dan peristiwa diperoleh auditor dari penerapan prosedur audit yang direncanakan dan dilaksanakan untuk mencapai tujuan audit yang bersangkutan dengan asersi manajemen yang terkandung dalam laporan keuangan yang sedang diaudit, sebagaimana dijelaskan dalam SA Seksi 326 [PSA No. 07] *Bukti Audit*.”

## **3. Melakukan review teknis atas laporan keuangan.**

Pada pelaksanaan audit, auditor harus menyelesaikan tugas pemeriksaan laporan keuangan untuk kemudian dibuat daftar periksa laporan keuangan terinci yang telah diselesaikan auditor. Daftar periksa tersebut kemudian direview oleh manajer dan partner yang bertanggung jawab atas penugasan tersebut. Daftar periksa tersebut mencakup hal-hal yang berkenaan dengan bentuk dan isi dari masing-masing laporan keuangan dasar termasuk pengungkapan yang diisyaratkan.

#### **4. Merumuskan pendapat dan membuat naskah laporan audit**

Dalam penyelesaian audit, auditor perlu memisahkan temuan-temuan dengan mengiktisarkan dan mengevaluasi untuk tujuan menyatakan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan. Sebelum mengambil keputusan akhir tentang pendapat, biasanya diadakan suatu konferensi dengan klien. Pada pertemuan ini auditor menyampaikan temuannya secara lisan dan berusaha memberikan dasar pemikiran untuk melakukan penyesuaian yang diusulkan dan/ atau pengungkapan tambahan. Sebaliknya manajemen dapat berusaha untuk mempertahankan posisinya. Pada akhirnya, beberapa kesepakatan umumnya dapat dicapai tentang perubahan yang harus dilakukan dan auditor dapat meneruskan dengan mengeluarkan pendapat wajar tanpa pengecualian. Apabila kesepakatan tersebut tidak dapat dicapai, maka auditor mungkin akan mengeluarkan jenis pendapat lainnya. Penyampaian pendapat auditor dapat dilakukan melalui suatu laporan audit.

#### **5. Melakukan review akhir atas kertas kerja**

Auditor harus membuat kertas kerja yang isi maupun bentuknya harus didesain untuk memenuhi keadaan-keadaan yang dihadapinya dalam perikatan tertentu. Informasi yang tercantum dalam kertas kerja merupakan catatan utama pekerjaan yang telah dilakukan oleh auditor dan simpulan-simpulan yang dibuatnya mengenai masalah-masalah yang signifikan. Terdapat beberapa tingkatan dalam melakukan *review* kertas kerja. *Review* pertama dilakukan oleh supervisor penyusun, seperti atasan atau manajernya, kemudian pada tingkatan selanjutnya dilakukan *review* akhir oleh partner. *Review* dilakukan untuk mengevaluasi pekerjaan yang dilakukan,

bukti yang diperoleh, dan kesimpulan yang dibuat oleh penyusun kertas kerja.

Tingkatan *review* dalam penyelesaian audit adalah sebagai berikut:

Review	Sifat Review
Manajer	Mereview kertas kerja yang disiapkan auditor
Partner	Mereview kertas kerja yang disiapkan oleh manajer.

### **2.2.3 Komunikasi dengan Klien**

Komunikasi antara auditor dengan klien pada penutupan audit melibatkan komite audit dan manajemen. Komunikasi dengan Komite audit membicarakan hal-hal berkenaan dengan pengendalian internal klien dan Pelaksanaan audit. Selama melakukan audit, auditor mungkin menyadari hal-hal yang berkaitan dengan pengendalian internal yang harus menjadi kepentingan dari komite audit, klien, atau pribadi dengan wewenang dan tanggung jawab yang sama.

## **1. Mengkomunikasikan hal yang berhubungan dengan pengendalian internal.**

Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA Seksi 325 yang mengatur mengenai Komunikasi masalah yang berhubungan dengan pengendalian intern yang ditemukan dalam suatu audit, alinea 01 yang menyatakan bahwa:

“02 Selama melaksanakan audit, auditor mungkin mengetahui persoalan yang menyangkut pengendalian intern yang mungkin perlu diketahui oleh komite audit. Dalam Seksi ini, persoalan yang diharuskan untuk dilaporkan kepada komite audit untuk selanjutnya disebut dengan kondisi yang dapat dilaporkan. Secara khusus, ini adalah persoalan yang menarik perhatian auditor, yang menurut pertimbangannya, harus dikomunikasikan kepada komite audit, karena merupakan kekurangan material dalam desain atau operasi pengendalian intern, yang berakibat buruk terhadap kemampuan organisasi tersebut dalam mencatat, mengolah, mengikhtisarkan, dan melaporkan data keuangan yang konsisten dengan asersi manajemen dalam laporan keuangan. Kekurangan demikian dapat mencakup aspek lima komponen pengendalian interns (a) lingkungan pengendalian, (b) penaksiran risiko, (c) aktivitas pengendalian, (d) informasi dan komunikasi, (e) pemantauan.

## **2. Mengkomunikasikan hal-hal yang berhubungan dengan pelaksanaan audit.**

Dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA Seksi 380 yang mengatur mengenai Komunikasi dengan komite audit, alinea 01, 02, dan 03 yang menyatakan bahwa:

“ 01 Seksi ini menetapkan persyaratan bagi auditor untuk menentukan bahwa masalah-masalah tertentu yang bersangkutan dengan pelaksanaan audit dikomunikasikan kepada orang yang memiliki tanggung jawab pengawasan dalam proses pelaporan keuangan. Untuk tujuan Seksi ini, penerima komunikasi disebut dengan komite audit (audit committee). Komunikasi yang diharuskan oleh Seksi ini berlaku terhadap (1) entitas yang mempunyai komite audit atau pihak yang secara formal ditunjuk untuk mengawasi proses pelaporan keuangan yang bertanggung jawab kepada badan yang setara dengan komite audit (seperti komite keuangan atau komite anggaran) dan (2) semua perikatan dengan Bapepam.

02 Seksi ini mengharuskan auditor menjamin bahwa komite audit menerima informasi tambahan tentang lingkup dan hasil audit yang dapat membantu

komite audit dalam mengawasi pelaporan keuangan dan proses pengungkapan yang menjadi tanggung jawab manajemen. Seksi ini tidak mengharuskan komunikasi dengan manajemen; namun, Seksi ini tidak menghalangi komunikasi dengan manajemen atau individu lain dalam entitas yang menurut pertimbangan auditor, dapat memperoleh manfaat dari komunikasi ini.

03 Komunikasi dapat berbentuk lisan atau tertulis. Jika informasi dikomunikasikan secara lisan, auditor harus mendokumentasikan komunikasi tersebut dengan catatan atau memo memadai dalam kertas kerja. Bila auditor berkomunikasi dalam bentuk lisan, laporan harus menunjukkan bahwa hal itu hanya dimaksudkan untuk digunakan oleh komite audit atau dewan komisaris dan, jika diperlukan, oleh manajemen.”

### 3. Surat Manajemen

komunikasi dengan manajemen dilakukan melalui surat manajemen. Selama melaksanakan penugasan audit, auditor mengamati banyak segi tentang organisasi dan operasi bisnis klien. Ketika menyelesaikan suatu audit, banyak auditor menganggap bermanfaat untuk menulis surat kepada manajemen, yang dikenal dengan **surat manajemen** (*management letter*), yang isinya memuat rekomendasi yang tidak termasuk dalam komunikasi yang disyaratkan dengan komite audit. Surat manajemen harus dipersiapkan secara cermat, disusun dengan rapi, dan ditulis dengan nada membangun. Surat manajemen dapat mencakup tentang :

1. Hal-hal yang berkaitan dengan pengendalian internal yang tidak dipertimbangkan sebagai kondisi yang dapat dilaporkan.
2. Rekomendasi mengenai pengelolaan sumber daya dan jasa bernilai tambah yang tercatat selama audit
3. Hal-hal yang bersangkutan dengan pajak.

### 2.3 Gender

Gender merupakan salah satu isu kritis dalam kehidupan organisasi. Isu gender mendorong beberapa peneliti mengkaitkannya dengan kemampuan pria dan wanita dalam menyelesaikan tugas dalam suatu profesi. Wanita dan pria mempunyai perbedaan secara psikologis dimana perempuan lebih emosional daripada pria karena perempuan lebih mudah tersinggung, mudah terpengaruh, sangat peka, menonjolkan perasaan, dan mudah meluapkan perasaan. Sementara pria tidak emosional, sangat objektif, tidak mudah terpengaruh, mudah memisahkan antara pikiran dan perasaan sehingga terkadang kurang peka dan mampu memendam perasaannya, dimana hal-hal tersebut dapat berpengaruh terhadap kinerjanya (Dagun, 1992: 4).

Schwartz 1996 (dalam Trisnaningsih, 2004), menyatakan bidang akuntan publik merupakan salah satu bidang kerja yang paling sulit bagi wanita karena intensitas pekerjaannya. Schwartz juga mengungkapkan bahwa sangat mudah untuk mengetahui mengapa jumlah wanita yang menjadi partner lebih sedikit dibandingkan dengan laki-laki. Salah satu alasan yang dikemukakannya adalah adanya stereotype tentang wanita, terutama adanya pendapat yang menyatakan bahwa wanita mempunyai keterikatan (komitmen) pada keluarga yang lebih besar daripada keterikatan (komitmen) terhadap karier.

Dalam penelitian Betz dkk 1989 ( dalam Rustiana, 1998) menyatakan ada dua alternatif penjelasan mengenai perbedaan gender. Teori tersebut adalah pendekatan sosialisasi gender (*Gender Socialization Approach*) dan pendekatan struktural

(*Structural Approach*). Dalam *gender socialization approach* menyatakan bahwa pria dan wanita secara inheren membawa nilai dan sifat yang berbeda ke dalam lingkungan kerja, baik itu dalam proses pengambilan keputusan dan dalam praktek kerja. Pria akan bersaing untuk meraih kesuksesan dan lebih sering melakukan hal yang tidak sesuai dengan peraturan karena mereka memandang prestasi sebagai persaingan, sedangkan wanita lebih berkonsentrasi untuk melaksanakan tugas dengan baik dan memperhatikan hubungan kerja yang harmonis. Wanita menyukai berpegang teguh pada peraturan dan menjadi kurang toleran terhadap individu-individu yang melanggar peraturan. Dalam *Structural Approach* menyatakan bahwa perbedaan pria dan wanita lebih disebabkan oleh sosialisasi awal dan kebutuhan peran lainnya. Sosialisasi awal dapat diatasi dengan imbalan, sehingga pada situasi yang ada pria dan wanita merespon secara sama dalam lingkungan pekerjaan yang sama. Dengan demikian *Structural Approach* memprediksi bahwa pria dan wanita dalam pekerjaan yang sudah ada atau dalam pelatihan untuk pekerjaan-pekerjaan khusus akan menunjukkan prioritas yang sama.

Dengan didasarkan uraian diatas memotivasi peneliti untuk melakukan penelitian yang berkaitan dengan perbedaan kinerja auditor dilihat dari segi gender. Dalam penelitian ini peneliti mengajukan hipotesis yakni:

Ha : Terdapat perbedaan kinerja antara auditor wanita dengan auditor pria dalam fase penyelesaian audit.