

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

Dalam melakukan suatu penelitian harus mengetahui lebih dahulu tentang apa yang akan diteliti, hal tersebut dapat memudahkan dalam memberikan penjelasan lebih rinci tentang variabel yang akan diteliti.

2.1.1 Ruang Lingkup Audit

2.1.1.1 Pengertian Audit

Setiap perusahaan didirikan dengan tujuan utama untuk memperoleh laba. Untuk mencapai tujuan tersebut maka semua tahap kegiatan yang akan dilaksanakan harus direncanakan, dianalisa dan teliti secara seksama terlebih dahulu oleh mereka yang bertanggung jawab.

Dengan makin luas dan rumitnya masalah-masalah yang ada pada perusahaan, maka ruang lingkup dan luasnya tugas yang dipikul oleh manajemen semakin bertambah besar. Oleh karena itu manajemen memerlukan alat bantu yang dapat digunakan untuk mengendalikan kegiatan-kegiatan yang dilaksankannya. Salah satu alat bantu dalam melaksanakan fungsi utama manajemen, fungsi pengawasan dan pengendalian adalah aktivitas audit.

Pengertian Audit menurut Arens Alvin., Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2011:4) adalah sebagai berikut :

“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person”.

Sedangkan pengertian Audit menurut Sukrisno Agoes (2012:3) secara umum yaitu:

“Auditing adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak independen terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti pendukung dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.”

Dari beberapa pengertian di atas dapat diinterpretasikan bahwa audit merupakan pemeriksaan yang dilaksanakan oleh pihak kompeten dan independen terhadap laporan keuangan yang disusun oleh manajemen dengan mengumpulkan catatan pembukuan serta bukti pendukung dengan tujuan memberikan pendapat mengenai kewajaran atas laporan keuangan. Proses pelaksanaan audit tidak biasa dilakukan oleh sembarang orang, auditor harus mempunyai latar belakang pendidikan dan pengetahuan yang memadai sehubungan dengan pelaksanaan audit. Selain itu auditor harus bertindak sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku dan menjalankan kode etik profesi.

2.1.1.2 Tujuan Audit

Proses auditing dilakukan berdasarkan standar auditing yang berlaku umum. Standar auditing merupakan pedoman bagi auditor dalam menjalankan tanggung

jawab profesionalnya. Seorang auditor professional dalam melaksanakan audit, memiliki tujuan tersendiri.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2011:110:1) tujuan audit adalah sebagai berikut :

“Tujuan audit umum atas laporan keuangan oleh auditor independen adalah untuk menyatakan pendapat atas kewajaran. Dalam semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha serta arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Laporan auditor merupakan sarana bagi auditor yang menyatakan pendapatnya, atau apabila keadaan mengharuskan, untuk menyatakan tidak memberikan pendapatnya. Baik dalam hal auditor menyatakan pendapat maupun menyatakan tidak memberikan pendapat, ia harus menyatakan apakah auditnya telah dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia mengharuskan auditor menyatakan apakah menurut pendapatnya, laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan menunjukkan keadaan-keadaan yang dalam prinsip tersebut tidak secara konsisten diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dihubungkan dengan prinsip akuntansi yang diterapkan dalam periode sebelumnya”.

Sedangkan menurut Alvin A. Arens (2012:104) berdasarkan seksi PSA 02 (SA 110) tujuan audit adalah sebagai berikut:

“Tujuan umum audit atas laporan keuangan oleh auditor independen merupakan pemberian opini atas kewajaran dimana laporan tersebut telah disajikan secara wajar, dalam segala hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha dan arus kas, sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia”.

Jika auditor yakin bahwa laporan tidak disajikan secara wajar atau tidak mampu menarik kesimpulan dikarenakan bahan bukti yang tidak memadai, maka

auditor bertanggung jawab untuk menginformasikan kepada pengguna laporan keuangan melalui laporan auditnya.

Dari beberapa pengertian di atas dapat diinterpretasikan bahwa auditing dilakukan oleh para Auditor yang bertujuan untuk memberikan pendapat atas laporan keuangan telah disajikan secara wajar sesuai dengan aturan yang telah ditetapkan dan berlaku secara umum.

2.1.1.3 Jenis-jenis Audit

Menurut Sukrisno Agoes (2012) jenis-jenis audit adalah sebagai berikut :

1. Ditinjau dari luasnya pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas:
 - a. Pemeriksaan Umum
Suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh KAP independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.
 - b. Pemeriksaan Khusus
Suatu pemeriksaan terbatas (sesuai dengan permintaan *auditee*) yang dilakukan oleh KAP yang independen, dan pada akhir pemeriksaannya auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.
2. Ditinjau dari jenis pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas:
 - a. Manajemen Audit
Suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis.
 - b. Pemeriksaan ketaatan
Pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah mentaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan

- (manajemen, dewan komisaris) maupun pihak eksternal (Pemerintah, Bapepam-LK, Bank Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak, dan lain-lain).
- c. Pemeriksaan Intern, Pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan.
 - d. Computer Audit
Pemeriksaan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan *Electronic Data Processing (EDP) System*.

Sedangkan menurut Elder, Beasley dan Arens, yang dialih bahasakan oleh Jusuf (2012:6) jenis-jenis audit adalah sebagai berikut :

Audit Laporan Keuangan yang berkaitan dengan kegiatan memperoleh data 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 (GAAP).

1. Audit Kepatuhan
Audit yang berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan memeriksa bukti-bukti untuk menetapkan apakah kegiatan keuangan atau operasi suatu entitas telah sesuai dengan persyaratan, ketentuan, dan peraturan tertentu.
2. Audit operasional
Audit yang berkaitan dengan kegiatan memperoleh dan mengevaluasi bukti-bukti tentang efisiensi dan efektivitas kegiatan operasi entitas dalam hubungannya dengan pencapaian tujuan tertentu.”

Berdasarkan uraian di atas dapat diinterpretasikan bahwa dari berbagai jenis audit yang dilakukan kecuali laporan audit keuangan, keseluruhan audit memiliki tujuan yang (hampir) sama yaitu menilai bagaimana manajemen mengoperasikan perusahaan, mengelola sumber daya yang dimiliki, meningkatkan efisiensi proses dalam mencapai tujuan perusahaan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK).

2.1.1.4 Jenis-jenis Auditor

Menurut Arens *et.al* (2011:19) jenis-jenis auditor adalah sebagai berikut :

- a. Kantor Akuntan Publik
Kantor Akuntan Publik bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan perusahaan lain yang cukup besar, dan banyak perusahaan serta organisasi nonkomersial yang lebih kecil.
- b. Auditor Internal Pemerintah
Auditor Internal Pemerintah adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) guna melayani kebutuhan pemerintah.
- c. Auditor Badan Pemeriksa Keuangan
Auditor Badan Pemeriksa Keuangan adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia dan badan yang didirikan berdasarkan Konstitusi Indonesia.
- d. Auditor Pajak
Direktorat Jendral (Ditjen) Pajak bertanggung jawab untuk memberlakukan peraturan pajak salah satu utama Ditjen Pajak adalah mengaudit SPT wajib pajak untuk memberlakukan apakah SPT itu adalah untuk mematuhi peraturan pajak yang berlaku. Audit ini murni bersifat audit ketaatan. Auditor yang melakukan pemeriksaan ini disebut auditor pajak.
- e. Auditor Internal
Auditor Internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen, sama seperti BPK mengaudit untuk DPR.

Sedangkan menurut Mulyadi (2003:29) jenis-jenis auditor adalah sebagai berikut :

“Orang atau kelompok orang yang melaksanakan audit dapat dikelompokkan menjadi tiga golongan yaitu:

1. Auditor Independen
2. Auditor Pemerintah
3. Audit Intern”.

Jenis-jenis auditor tersebut dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Auditor Independen.

Yang dimaksud dengan Audit Independen yaitu sebagai berikut:

“Audit independen adalah auditor professional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya”.

Audit tersebut terutama ditujukan untuk memenuhi kebutuhan para pemakai informasi keuangan seperti: kreditor, investor, calon kreditor, calon investor, dan instansi pemerintahan (terutama instansi pajak).

Pihak yang memanfaatkan jasa auditor independen terutama adalah pihak selain kliennya. Oleh karena itu, independensi auditor dalam melaksanakan keahlian merupakan hal yang pokok, meskipun auditor tersebut dibayarkan oleh klien karena jasa yang diberikan tersebut.

Sikap mental independen sama pentingnya dengan keahlian dalam bidang praktik akuntansi dan prosedur audit yang harus dimiliki oleh setiap auditor. Auditor harus independen dari setiap kewajiban atau independen dari pemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diauditnya. Di samping itu, auditor tidak hanya berkewajiban

mempertahankan sikap mental independen, tetapi ia harus pula menghindari keadaan-keadaan yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan independensinya.

2. Auditor Pemerintah

Yang dimaksud dengan Auditor Pemerintah yaitu sebagai berikut :

“Auditor Pemerintah adalah audit professional yang bekerja di instansi pemerintah yang bekerja di instansi pemerintahan yang tugas pokoknya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unit organisasi atau entitas pemerintahan atau pertanggungjawaban keuangan yang ditujukan pada pemerintah”.

Meskipun terdapat banyak auditor yang bekerja di instansi pemerintah, namun umumnya yang disebut auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), serta instansi pajak.

3. Auditor Intern

Auditor Intern bekerja di suatu perusahaan untuk melakukan audit bagi kepentingan manajemen perusahaan, seperti halnya auditor pemerintah bagi pemerintah. Yang dimaksud dengan Auditor intern yaitu sebagai berikut:

“Auditor intern adalah auditor yang bekerja di perusahaan (perusahaan negara maupun perusahaan swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi”.

Berdasarkan uraian di atas dapat diinterpretasikan bahwa pada umumnya pemakai jasa auditor adalah Dewan Komisaris atau Direktur Utama Perusahaan.

Untuk menjalankan tugasnya dengan baik, audit intern harus berada di luar fungsi lini suatu organisasi, tetapi tidak lepas dari hubungan bawahan atasan seperti hubungan lainnya. Auditor intern wajib memberikan informasi yang berharga bagi manajemen untuk pengambilan keputusan yang berkaitan dengan operasi perusahaan.

Kebutuhan akan adanya audit internal di dalam suatu perusahaan semakin meningkat sejalan dengan meningkat operasi perusahaan. Pentingnya audit internal sejalan dengan berkembangnya perusahaan dan bertambah kompleksnya sistem akuntansi. Dengan semakin besarnya organisasi perusahaan, untuk itu diperlunya pendelegasian wewenang. Pendelegasian wewenang ini diperlukan karena tidak mungkin semua wewenang dan berbagai departemen, bagian seksi, ataupun satuan organisasi lainnya berada dan dipegang oleh satu orang . mengingat akan hal tersebut, maka diperlukan adanya bagian yang disebut dengan audit internal. (Sumaryatir, 2006)

2.1.2 *Audit Fee*

2.1.2.1 *Pengertian Audit Fee*

Menurut Sukrisno Agoes (2012:18) *Audit Fee* adalah sebagai berikut:

“Besarnya biaya tergantung antara lain resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tinggi keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan professional lainnya.”

Indikator dari *fee* audit dapat di ukur dari:

1. Besaran *fee* bergantung pada resiko penugasan

Sebagai sebuah profesi yang beresiko terhadap pertanggung jawaban kerjanya maka resiko penugasan menjadi pertimbangan besar kecilnya biaya yang akan ditentukan untuk tugas yang diberikan.

2. Besaran *fee* bergantung Kompleksitas jasa yang diberikan
Semakin sulit tugas audit yang diberikan, maka akan semakin besar pula biaya yang dikeluarkan oleh sebuah audit.
3. Besaran *fee* bergantung pada Tingkat keahlian
Tingkat keahlian yang yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut.
4. Besaran *fee* bergantung pada struktur biaya KAP
Sebagai sebuah bidang ahli yang sejajar dengan profesi khusus lainnya, pertimbangan nilai seorang auditor akan disesuaikan dengan profesi khusus lainnya.

Dalam Jurnal JAAI Vol 12. 2 Desember 2008 dalam Y.Putri 2016. Iskak mendefinisikan *Audit Fee* sebagai berikut:

“*Audit Fee* adalah honorarium yang dibebankan oleh akuntan publik kepada perusahaan *auditee* atas jasa audit yang dilakukan akuntan publik terhadap laporan keuangan. Penetapan biaya audit yang dilakukan oleh KAP berdasarkan biaya perhitungan dari biaya pokok pemeriksaan yang terdiri dari biaya langsung dan tidak langsung”

Dari beberapa pengertian di atas dapat diinterpretasikan bahwa yang dimaksud *Audit Fee* ialah besaran biaya audit yang bergantung pada risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut.

2.1.2.2 Standar Penetapan *Audit Fee*

Berdasarkan surat keputusan ketua umum Institut Akuntan Publik Indonesia Nomor : KEP.024/I-API/VII/2008 mengenai panduan penetapan imbal jasa (*fee*) audit adalah sebagai berikut :

“ 1. Prinsip dasar dalam menetapkan imbal jasa:

- a. Kebutuhan klien;
- b. Tugas dan tanggung jawab menurut hukum (*statutory duties*);
- c. Tingkat keahlian (*level of expertise*) dan tanggung jawab yang melekat pada pekerja yang dilakukan, serta tingkat kompleksitas pekerjaan;
- d. Independensi;
- e. Banyaknya waktu yang diperlukan dan secara efektif digunakan oleh anggota dan stafnya untuk menyelesaikan pekerjaan; dan
- f. Basis penetapan *fee* yang disepakat.

2. Penetapan tarif imbal jasa

- a. Tarif imbal jasa (*charge-out rate*) harus menggambarkan remunerasi yang pantas bagi anggota dan stafnya, dengan memperhatikan kualifikasi dan pengalaman masing-masing;
- b. Tarif harus ditetapkan dengan memperhitungkan:
 - Gaji yang pantas untuk menarik dan mempertahankan staf yang kompeten dan berkeahlian;
 - Imbalan lain diluar gaji;
 - Beban overhead, termasuk yang berkaitan dengan pelatihan dan pengembangan staf, serta riset dan pengembangan;
 - Jumlah jam tersedia untuk suatu periode tertentu (*project chargeout time*) untuk staf profesional dan staf pendukung; dan
 - Marjin laba yang pantas
- c. Tarif imbal jasa per-jam (*hourly charge-out rates*) yang ditetapkan berdasarkan informasi di atas dapat ditetapkan untuk setiap staf atau untuk setiap kelompok staf (junior, senior, supervisor, manajer) dan partner. “

Berdasarkan surat keputusan ketua umum Institut Akuntan Publik Indonesia PP No.2/IAPI/III/2016 mengenai panduan penetapan imbal jasa (*fee*) audit adalah sebagai berikut :

➤ Prinsip Dasar

1. Dalam menetapkan imbalan jasa audit, Anggota harus mempertimbangkan:
 - a. Kebutuhan klien dan ruang lingkup pekerjaan;
 - b. Waktu yang dibutuhkan dalam setiap tahapan audit;
 - c. Tugas dan tanggung jawab menurut hukum (*statutory duties*);
 - d. Tingkat keahlian (*levels of expertise*) dan tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan yang dilakukan;
 - e. Tingkat kompleksitas pekerjaan;
 - f. Jumlah personel dan banyaknya waktu yang diperlukan dan secara efektif digunakan oleh Anggota dan stafnya untuk menyelesaikan pekerjaan;
 - g. Sistem Pengendalian Mutu Kantor; dan
 - h. Basis penetapan imbalan jasa yang disepakati.
2. Imbalan jasa dihubungkan dengan banyaknya waktu yang digunakan untuk menyelesaikan pekerjaan dan banyaknya staf yang dilibatkan pada berbagai tingkatan atau sesuai dengan ruang lingkup dan kompleksitas penugasan, nilai jasa yang diberikan bagi klien atau bagi Kantor Akuntan Publik yang bersangkutan.

- a. Dalam hal imbalan jasa tidak dikaitkan dengan banyaknya waktu pekerjaan, Anggota harus menyampajkan Surat Perikatan (*Engagement Letter*) yang setidaknya memuat:
 - Tujuan lingkup pekerjaan serta pendekatan dan metodologinya; dan
 - Basis penetapan dan besaran imbalan jasa (atau estimasi besaran imbalan jasa) serta cara dan/atau termin pembayarannya.
- b. Anggota agar selalu:
 - Memelihara dokumentasi lengkap mengenai proses perhitungan dan penentuan imbalan jasa; dan
 - Menjaga agar basis pengenaan imbalan jasa yang disepakati konsisten dengan praktik yang lazim berlaku.
3. Imbalan jasa audit harus mencerminkan secara wajar pekerjaan yang dilakukan untuk klien dan seluruh faktor yang dikemukakan dalam Paragraf 4 diatas (Dalam hal ini Anggota harus memperhatikan Kode Etik yang mengatur mengenai Independensi). Anggota tidak diperkenankan menetapkan imbalan jasa berbasis kontinjensi baik langsung atau tidak langsung.
4. Sebelum perikatan disepakati, Anggota sudah harus menjelaskan kepada klien, basis pengenaan imbalan jasa, cara dan termin pembayaran, dan total imbalan jasa yang akan dikenakan.

5. Dalam hal kemungkinan besar imbalan jasa akan meningkat secara substansial di masa datang, klien harus sudah diberitahukan sebelumnya dan alasan kenaikan imbalan jasa.
6. Imbalan jasa atas pekerjaan pertama yang diberikan kepada klien tidak boleh didiskon sebagai imbalan jasa perkenalan, dengan maksud untuk mengenakan imbalan jasa lebih tinggi atau pemberian jasa lainnya di masa datang.
7. Anggota harus dapat menunjukkan bahwa pekerjaannya dilakukan secara profesional dan memenuhi persyaratan kualitas yang ditetapkan, dan memenuhi kebutuhan klien.
8. Anggota dimungkinkan untuk mengenakan imbalan jasa minimum sepanjang imbalan jasa tersebut menutupi biaya pokok jasa dan tidak mengurangi kecukupan prosedur dalam pelaksanaan audit sesuai SPAP dan Kode Etik.
9. Untuk mempertahankan independensinya, Anggota sudah harus menerima imbalan jasa atas pekerjaan yang telah dilakukan pada periode sebelumnya, sebelum memulai pekerjaan untuk periode berikutnya.
10. Anggota yang imbalan jasanya belum dibayar boleh menahan dokumen tertentu milik klien yang digunakan dalam pelaksanaan pekerjaannya, dan boleh menolak untuk meneruskan informasi yang dimilikinya kepada klien, pihak lain, atau auditor/akuntan penerus sebelum imbalan jasanya dibayar.
11. Anggota tidak diperkenankan menerima perikatan apabila klien belum membayar lunas kewajiban kepada auditor terdahulu.

➤ Penetapan Tarif Imbalan Jasa

12. Tarif imbalan jasa (*charge out rate*) harus menggambarkan remunerasi yang pantas bagi Anggota dan stafnya, dengan memperhatikan kualifikasi dan pengalaman masing masing.

13. Tarif imbalan jasa harus ditetapkan dengan memperhitungkan:

- a. Gaji yang pantas untuk menarik dan mempertahankan staf yang kompeten dan berkeahlian;
- b. Imbalan lain diluar gaji;
- c. Beban overhead, termasuk yang berkaitan dengan pelatihan dan pengembangan akuntan publik beserta staf, serta riset dan pengembangan;
- d. Jumlah jam tersedia untuk suatu periode tertentu (*projected charge-out time*) untuk akuntan publik, staf profesional dan staf pendukung; dan
- e. Marjin laba yang pantas.

➤ Pencatatan Waktu

14. Pencatatan waktu yang memadai dengan menggunakan *time sheet* yang sesuai perlu dilakukan secara teratur untuk dapat menghitung imbalan jasa secara akurat dan realistis, dan untuk dapat menjaga efisiensi dan efektifitas pekerjaan. *Time sheet* sekaligus berfungsi sebagai kartu kendali staf dan dasar dari pengukuran kinerja.

➤ Penagihan Bertahap

15. Praktik yang baik mengharuskan dilakukannya penagihan secara bertahap atas pekerjaan yang diselesaikan untuk periode lebih dari satu bulan. Penagihan harus segera dilakukan begitu termin yang disepakati telah jatuh waktu.

2.1.2.3 Komisi dan *Fee Referral*

Menurut Sukrisno Agoes (2012:54) ada beberapa *Fee* di luar *Fee* utama diterima seorang auditor asalkan *Fee* tersebut tidak mengurangi independensi auditor, di antaranya yaitu:

A. Komisi

Komisi audit adalah imbalan dalam bentuk uang atau barang atau bentuk lainnya yang diberikan kepada atau diterima dari klien atau pihak lain untuk memperoleh perikatan dari klien atau pihak lain.

B. *Fee Referral*

Fee referral adalah imbalan yang dibayarkan/diterima kepada/dari sesama penyedia jasa profesional akuntan publik.

Sedangkan Mulyadi (2008:65) membedakan antara komisi dan *fee referral* sebagai berikut :

A. Komisi

Komisi adalah imbalan dalam bentuk uang atau barang atau bentuk lainnya yang diberikan kepada atau diterima dari klien/pihak lain untuk memperoleh perikatan dari klien/pihak lain. Anggota KAP tidak diperkenankan untuk memberikan/menerima komisi apabila pemberian/penerimaan komisi tersebut dapat mengurangi independensi.

B. *Fee Referral (Rujukan)*

Fee Referral (rujukan) adalah imbalan yang dibayarkan/diterima kepada/dari sesama penyedia jasa profesional akuntan publik. *Fee Referral (rujukan)* hanya diperkenankan bagi sesama profesi”.

Dari beberapa pengertian di atas dapat diinterpretasikan bahwa selain biaya audit terdapat juga biaya lainnya. Berdasarkan biaya lainnya yang telah dikemukakan

di atas, maka seorang auditor bisa mendapatkan biaya lain di luar biaya utama. Dengan adanya biaya lain ini maka diharapkan sikap independensi dari seorang auditor terjaga, sehingga klien atau pihak lain yang berkepentingan percaya kepada KAP dan auditor tersebut.

2.1.2.4 Imbalan Jasa Profesional dan Bentuk Remunerasi Lainnya

Dalam melakukan negosiasi mengenai jasa profesional yang diberikan, praktisi dapat mengusulkan jumlah imbalan jasa profesional yang dipandang sesuai. Fakta terjadinya jumlah imbalan jasa profesional yang diusulkan oleh praktisi yang satu lebih rendah dari praktisi yang lain bukan merupakan pelanggaran terhadap kode etik profesi. Namun demikian, ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi dapat terjadi dari besaran imbalan jasa profesional yang diusulkan (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.1).

Ancaman tergantung dari beberapa faktor, seperti besaran imbalan jasa profesional yang diusulkan, serta jenis dan lingkup jasa profesional yang diberikan. Sehubungan dengan potensi ancaman tersebut, pencegahan yang tepat harus dipertimbangkan dan diterapkan untuk menghilangkan ancaman tersebut antara lain :

- a. Membuat klien menyadari persyaratan dan kondisi perikatan, terutama dasar penentuan imbalan jasa profesional, serta jenis dan lingkup jasa profesional yang diberikan.

- b. Mengalokasikan waktu yang memadai dan menggunakan staf yang kompeten dalam perikatan tersebut (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.1)

Imbalan jasa profesional yang bersifat kontinjen telah digunakan secara luas untuk jasa profesional tertentu selain jasa asuansi. Namun demikian, dalam situasi tertentu imbalan jasa profesional yang bersifat kontinjen dapat menimbulkan ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi, yaitu ancaman kepentingan pribadi terhadap objektivitas. Signifikansi ancaman tersebut akan tergantung dari beberapa faktor sebagai berikut :

- a. Sifat perikatan;
- b. Rentang besaran imbalan jasa profesional yang dimungkinkan;
- c. Dasar penetapan besaran imbalan jasa profesional;
- d. Ada tidaknya penelaahan hasil pekerjaan oleh pihak ketiga yang independen (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.3).

Signifikansi setiap ancaman harus dievaluasi dan jika ancaman tersebut merupakan ancaman selain ancaman yang secara jelas tidak signifikan, maka pencegahan yang tepat harus dipertimbangkan dan diterapkan untuk menghilangkan ancaman tersebut atau menguranginya ke tingkat yang dapat diterima. Pencegahan tersebut antara lain :

- a. Perjanjian tertulis dengan klien yang dibuat di muka mengenai dasar penentuan imbalan jasa profesional.

- b. Pengungkapan kepada pihak pengguna hasil pekerjaan praktisi mengenai dasar penentuan imbalan jasa profesional.
- c. Kebijakan dan prosedur pengendalian mutu.
- d. Penelaahan oleh pihak ketiga yang objektif terhadap hasil pekerjaan praktisi (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.4)

Dalam situasi tertentu, seorang praktisi dapat menerima imbalan jasa profesional rujukan atau komisi (*Fee Referral*) yang terkait dengan diterimanya suatu perikatan. Apabila praktisi tidak memberikan jasa profesional tertentu yang dibutuhkan, maka imbalan jasa dapat diterima oleh praktisi tersebut sehubungan dengan penunjukan klien yang berkelanjutan (*continuing client*) tersebut kepada tenaga ahli atau praktisi yang lain. Praktisi dapat menerima komisi dari pihak ketiga sehubungan dengan penjualan barang atau jasa kepada klien. Penerimaan imbalan jasa profesional rujukan atau komisi tersebut dapat menimbulkan ancaman kepentingan pribadi terhadap objektivitas, kompetensi, serta sikap kecermatan dan kehati-hatian profesional (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.5).

Setiap praktisi tidak boleh membayar atau menerima imbalan jasa profesional rujukan atau komisi, kecuali jika praktisi telah menerapkan pencegahan yang tepat untuk mengurangi ancaman atau menguranginya ke tingkat yang dapat diterima. Pencegahan tersebut mencakup antara lain :

- a. Mengungkapkan kepada klien mengenai perjanjian pembayaran atau penerimaan imbalan jasa profesional rujukan kepada praktisi lain atas suatu perikatan.

- b. Memperoleh persetujuan di muka dari klien mengenai penerimaan komisi dari pihak ketiga atas penjualan barang atau jasa kepada klien (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 240.7).

2.1.2.5 Kaitan *Audit Fee* dengan Independensi

Menurut Mulyadi (1998:51) Kaitan *Audit Fee* dengan Independensi adalah sebagai berikut :

“Jika klien belum membayar *fee* jasa seorang akuntan publik sejak beberapa tahun yang lalu (lebih dari 1 tahun), maka dianggap bahwa akuntan publik tersebut memberikan pinjaman kepada kliennya. Hal tersebut melanggar independensi.”

2.1.2.6 Faktor-faktor Penentu Besarnya *Audit Fee*

Terdapat faktor-faktor penentu besarnya biaya audit. Dalam faktor tersebut sangat memengaruhi biaya audit pada seorang auditor. Menurut Abdul Halim (2008:107) ada tiga faktor dominan yang menentukan besarnya *Audit Fee*, yaitu sebagai berikut :

1. Karakteristik Keuangan, seperti tingkat penghasilan, laba, aktiva, modal, dan lain-lain.
2. Lingkungan, seperti persaingan, pasar tenaga profesional, dan lainlain.
3. Kegiatan Eksternal Auditor, seperti pengalaman, tingkat koordinasi dengan internal auditor dan lain-lain.

Berdasarkan pengertian di atas dapat diinterpretasikan bahwa faktor-faktor tersebut sangat mendukung untuk menentukan besarnya pembayaran biaya audit. Misalkan jika seorang auditor memiliki pengalaman yang banyak diantara auditor

yang lain maka kemungkinan auditor tersebut akan menerima biaya atau *Audit Fee* sesuai dengan kualitas audit yang dihasilkan auditor tersebut

2.1.3 *Audit Tenure*

2.1.3.1 *Pengertian Audit Tenure*

Menurut Johnson *et.al* (2002) *Audit Tenure* adalah sebagai berikut:

“*Tenure* KAP adalah masa jangka waktu perikatan yang terjalin antara KAP dengan auditee yang sama”.

Tenure KAP diukur dengan menghitung tahun dimana KAP yang sama telah melakukan perikatan dengan *auditee* dalam batas regulasi yang telah ditentukan oleh pemerintah. Masa perikatan audit dibagi menjadi tiga kategori. Kategori pertama adalah pendek, yaitu satu sampai tiga tahun, kategori kedua adalah medium atau sedang yang panjang perikatannya empat sampai delapan tahun dan kategori ketiga adalah panjang, yaitu lebih dari delapan tahun.

Rick hayes et al (2005:51) menyatakan bahwa :

“Salah satu ciri dari panjang masa audit (*Audit Tenure*) adalah keterlibatan tahun pertama audit masa *Audit Tenure* pendek dianggap kurang menyeluruh (kurang mendalam) karena hal ini membutuhkan waktu beberapa waktu untuk mengidentifikasi semua risiko audit potensial untuk klient baru, sehingga mengurangi kualitas audit”.

Dari beberapa pengertian di atas dapat diinterpretasikan bahwa *Audit Tenure* adalah masa perikatan antara suatu Kantor Akuntan Publik dengan klien terkait jasa audit yang disepakati.

2.1.3.2 Peraturan Mengenai *Audit Tenure*

Di Indonesia sendiri, peraturan yang mengatur tentang *Audit Tenure* adalah Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 42/KMK.06/2002, yang mengatur bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dapat dilakukan oleh KAP paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang akuntan publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut.

Berdasarkan pengertian di atas dapat diinterpretasikan bahwa jangka waktu di Indonesia ketentuannya telah dimuat dalam Peraturan Menteri Keuangan.

2.1.3.3 Lama Hubungan dengan Klien

Di Indonesia, masalah kerja auditor dengan klien sudah diatur pada pasal 3 dalam Peraturan Menteri Keuangan No.17/PMK.01/2008 tentang jasa akuntan publik. Peraturan menteri tersebut membatasi masa kerja Auditor paling lama untuk 3 (tiga) tahun berturut-turut untuk klien yang sama, sedangkan untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) paling lama 6 (enam) tahun berturut-turut. Pembatasan ini agar jarak antara auditor dengan klien tidak terlalu dekat sehingga tidak akan menimbulkan skandal akuntansi yang akan mempengaruhi sikap independensi (Tuanakotta, 2011). Untuk mengetahui lama hubungan auditor dengan klien digunakan indikator “lama mengaudit klien”.

Beberapa penelitian sebelumnya menunjukkan hasil yang bertentangan mengenai lamanya hubungan dengan klien. Penelitian yang dilakukan oleh Kasidi (2007) bahwa lamanya hubungan audit antara auditor yang mengaudit dengan klien yang diaudit tidak mempengaruhi independensi auditor. Pada temuan ini mengartikan bahwa lamanya hubungan antara auditor dengan klien tidak mempengaruhi independensi sehingga kualitas audit tetap terjaga. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Yuvisa, Rohman, Handayani (2008) menemukan bahwa lamanya hubungan keterikatan antara auditor dengan klien (*Auditor Tenure*) dapat semakin mempererat hubungan antara auditor dengan pihak klien. Hubungan yang terjalin lama antara auditor dengan klien mempunyai potensi untuk menjadikan auditor puas akan kinerja yang dilakukannya, melakukan prosedur audit yang kurang tegas, dan ketergantungan atas pernyataan manajemen, yang menjadikan kualitas audit menurun.

2.1.3.4 Faktor-faktor Masa Perikatan *Auditor Tenure*

Terdapat beberapa alasan secara logis yang bisa diungkapkan untuk menjelaskan peranan hubungan klien dan KAP tersebut menurut Flint (1988) dalam Wijayanti (2010:2) dalam Finna Fauzia Atika (2018) diantaranya adalah sebagai berikut:

- a. Klien dan KAP menjalin hubungan yang lama;
Maka klien bisa memahami dengan baik karakteristik auditor yang ditugaskan oleh KAP. Klien yang bisa memahami dengan baik kepribadian maupun karakteristik dari auditor, maka klien akan mampu melakukan berbagai bentuk pendekatan kepada auditor, sehingga klien bisa mempengaruhi auditor atas hasil audit yang dilakukan.
- b. Auditor yang ditugaskan KAP telah lama menjalin hubungan dengan klien;

Maka terdapat interaksi yang semakin kuat bahkan di luar jasa audit KAP. Jalinan atau hubungan yang semakin intensif antara klien dan auditor, maka tingkat ketergantungan auditor terhadap klien semakin besar. Kondisi seperti ini menjadi kekuatan penawaran bagi klien untuk bisa mendesak auditor baik secara langsung atau tidak langsung, sehingga bisa mempengaruhi hasil audit yang dilakukan.

- c. Auditor menjalin hubungan yang lama dengan KAP;
Maka akan terdapat ikatan emosional yang semakin kuat antara auditor dan klien. Ketika terdapat ikatan emosional, maka auditor secara mental ikut memikirkan nasib klien sebagai dampak dari hasil audit yang dilakukan. Dalam situasi demikian, maka penilaian auditor tidak obyektif atas hasil audit karena mempertimbangkan nasib klien jika hasil auditor dinilai merugikan klien.

Menurut Ruchjat Kosasih (2010:47-48) ada empat jenis risiko yang dapat merusak independensi akuntan publik, yaitu :

- a. *Self interest risk*, yang terjadi apabila akuntan publik menerima manfaat dari keterlibatan keuangan klien.
- b. *Self review risk*, yang terjadi apabila akuntan publik melaksanakan penugasan pemberian jasa keyakinan yang menyangkut keputusan yang dibuat untuk kepentingan klien atau melaksanakan jasa lain yang mengarah pada produk atau pertimbangan yang mempengaruhi informasi yang menjadi pokok bahasan dalam penugasan pemberian jasa keyakinan.
- c. *Advocacy risk*, yang terjadi apabila tindakan akuntan publik menjadi terlalu erat kaitannya dengan kepentingan klien.
- d. *Client influence risk*, yang terjadi apabila akuntan publik mempunyai hubungan erat yang kontinyu dengan klien, termasuk hubungan pribadi yang dapat mengakibatkan intimidasi oleh atau keramahtamahan (*familiarity*) yang berlebihan dengan klien.

Menurut Johnson et.al (2002), telah mengembangkan model masa perikatan audit (*tenure*) dari membangun teori dan penelitian empiris yang ada. Model yang disajikan oleh Johnson et.al (2002), dalam penelitian ini dijadikan sebagai faktor-faktor masa perikatan *audit tenure*, yaitu :

“1. *Audit firm tenure*

- a. Lamanya KAP melakukan Perikatan Audit dengan klien.

- b. Lamanya KAP melakukan Pergantian dengan klien.
2. *Audit partner tenure*
- a. Lamanya partner tetap melakukan penugasan audit.
 - b. Lamanya partner melakukan pergantiandalam pekerjaan audit”.

Berdasarkan definisi-definisi di atas, maka dapat dijelaskan bahwa tenure kantor akuntan publik menunjukkan lama hubungan kinerja terhadap kliennya dalam melaksanakan kegiatan audit. Yang mengatur pemberian jasa audit atas laporan keuangan dari suatu entitas dapat dilakukan oleh KAP paling lama untuk 5 (lima) tahun berturut-turut dan oleh seorang akuntan publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun berturut-turut.

2.1.4 Ukuran Kantor Akuntan Publik

2.1.4.1 Pengertian Kantor Akuntan Publik .

Menurut Undang-undang Republik Indonesia No. 5 Tahun 2011, Kantor Akuntan Publik yang selanjutnya disingkat KAP adalah badan usaha yang didirikan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Pemerintah Republik Indonesia melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 mengakui IAPI sebagai organisasi profesi akuntan publik yang berwenang melaksanakan ujian sertifikasi akuntan publik, penyusunan dan penerbitan standar profesional dan etika akuntan publik, serta menyelenggarakan program pendidikan berkelanjutan bagi seluruh akuntan publik di Indonesia.

Berdasarkan pengertian di atas dapat diinterpretasikan bahwa organisasi yang dibentuk untuk memberikan jasa akuntansi profesional termasuk audit, pada umumnya didirikan sebagai kepemilikan pribadi atau persekutuan.

2.1.4.2 Pengertian Ukuran Kantor Akuntan Publik

Menurut Andra (2012) dalam Firyana (2014) Pengertian Ukuran Kantor Akuntan Publik adalah sebagai berikut :

“Ukuran KAP adalah ukuran yang digunakan untuk menentukan besar kecilnya suatu Kantor Akuntan Publik. Ukuran KAP dapat dikatakan besar jika KAP tersebut berafiliasi dengan Big 4, mempunyai cabang dan kliennya perusahaan-perusahaan besar serta mempunyai tenaga professional di atas 25 orang. Sedangkan Ukuran Kantor Akuntan Publik dikatakan kecil jika tidak berafiliasi dengan Big 4, tidak mempunyai kantor cabang dan kliennya perusahaan kecil serta jumlah tenaga profesionalnya kurang dari 25 orang.”

Sedangkan menurut Arsih (2015) ukuran KAP adalah sebagai berikut:

“Ukuran KAP adalah cerminan besar kecilnya KAP, semakin besar KAP maka semakin tinggi kualitas audit yang dihasilkan, jadi perusahaan akan mengganti auditor dari KAP kecil ke auditor dari KAP besar untuk meningkatkan reputasi dan kualitas laporan keuangannya.”

Dari beberapa pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah besar kecilnya Kantor Akuntan Publik yang digunakan suatu perusahaan untuk melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan perusahaan. Jika dihubungkan keberadaannya KAP yang ada di Indonesia, maka ukuran KAP terbesar yakni KAP yang berafiliasi dengan KAP asing yang tergolong Big 4.

2.1.4.3 Ukuran Reputasi Kantor Akuntan Publik

KAP boleh memiliki kerjasama dengan Kantor Akuntan Publik Asing (KAPA) dan Organisasi Akuntan Asing (OAA) setelah mendapat persetujuan dari Sekretaris Jenderal atas nama Menteri Keuangan. Di dalam dunia profesi akuntan publik Indonesia dikenal KAP kelompok besar, yaitu 4 KAP yang berafiliasi dengan

KAPA BIG 4 (*Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG International, Ernst & Young Global Limited, dan PricewaterhouseCoopers*) yang selanjutnya KAP tersebut juga disebut BIG 4. Empat KAPA ini memiliki jaringan luas yang hampir ada di setiap Negara, di Indonesia sendiri rata-rata perusahaan berskala besar diaudit oleh keempat KAP ini. Selain keempat KAP ini sering disebut KAP Sedang dan KAP Kecil, sebenarnya pengelompokan ini bersifat informal dan lebih banyak diukur bukan dari jumlah penghasilannya tetapi dari jumlah auditornya. Sedangkan *Non-Big Four Firms* terdapat perusahaan lapis kedua yang disebut *second-tier accounting firms* yang memiliki jaringan internasional, meskipun tidak cukup besar seperti jaringan *Big Four*. Menurut Tuanakotta, yang termasuk pada *second-tier accounting firms* yaitu BDO Seidmana, Grant Thornton, McGladrey & Pullen, dan Crowe Chizek.

Adityasih (2010) mengelompokkan KAP Indonesia berdasarkan jumlah auditornya yaitu KAP BIG 4, KAP Menengah, dan KAP Kecil:

- a. KAP BIG 4 (KAP *First Tier*) Kelompok ini adalah KAP yang mempunyai jumlah Profesional Staff diatas 400 orang yang terdiri dari PricewaterhouseCooper, deloitte, KPMG, dan Ernst & Young. KAP tersebut adalah KAP asing yang bekerjasama dengan KAP Indonesia berupa network maupun asosiasi.
- b. KAP Menengah (KAP *Second Tier*) Kelompok ini adalah KAP yang mempunyai jumlah profesional staff antara 100-400 orang.

- c. KAP kecil (*KAP Third Tier*) Kelompok ini adalah KAP yang mempunyai jumlah profesional staff dibawah 100 orang.

Berdasarkan direktori PPAJP Kementrian Keuangan RI tahun 2012 terdapat 387 KAP yang menyampaikan laporan tahunan. Di dalam laporan tahunannya KAP wajib menyampaikan kegiatannya selama satu periode termasuk di dalamnya laporan keuangan, kerjasama dengan KAPA dan OAA, jumlah klien, dan jumlah staff. Hasil pengelompokan KAP berdasarkan jumlah professional staff sebagai berikut:

- a. *KAP First Tier* Kelompok ini merupakan kelompok KAP yang memiliki jumlah professional staff diatas 400 orang. KAP yang masuk dalam kelompok ini berjumlah 4 yang semuanya merupakan kelompok KAP BIG 4.
- b. *KAP Second Tier* Kelompok ini merupakan kelompok KAP yang memiliki jumlah professional staff antara 100-400 orang, yang masuk dalam kelompok ini berjumlah 13 KAP.
- c. *KAP Third Tier* Kelompok ini merupakan kelompok KAP yang memiliki jumlah professional staff dibawah 100 orang, yang masuk dalam kelompok ini berjumlah 370 KAP. Terdiri dari 327 KAP dengan professional staff dibawah 25 orang, 32 KAP dengan professional staff antara 26-50 orang, dan 11 KAP dengan professional staff antara 51-100 orang.

2.1.4.4 Organisasi Kantor Akuntan Publik

Undang-undang Republik Indonesia nomor 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik pada pasal menyebutkan bahwa “Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah

badan usaha yang didirikan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan dan mendapatkan izin usaha berdasarkan Undang-undang ini”.

Di Indonesia persyaratan untuk menjalankan praktik sebagai akuntan publik yang sebelumnya telah ditetapkan dalam Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia No.423/KMK.06/2002 tentang jasa Akuntan Publik sebagaimana telah diubah dengan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia No.359/KMK.06/2003 dinyatakan tidak memadai lagi sehingga perlu mengatur kembali dengan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia No.17/PMK.01/2008 tentang jasa Akuntan Publik.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia No.17/PMK.01/2008 Bab III (perizinan) pasal 5 persyaratan untuk menjadi akuntan publik adalah sebagai berikut:

- a. Memiliki nomor Registrasi Negara untuk Akuntan
- b. Memiliki Sertifikat Tanda Lulus Ujian Sertifikasi Akuntan Publik (USAP) yang diselenggarakan oleh IAPI.
- c. Dalam hal tanggal kelulusan USAP sebagaimana dimaksud pada huruf b telah melewati masa 2 tahun, maka wajib menyerahkan bukti telah mengikuti program pendidikan berkelanjutan (PPL) paling sedikit 60 (enam puluh) satuan kredit PPL (SKP) dalam 2 (dua) tahun terakhir.

- d. Berpengalaman praktik di bidang audit umum atas laporan keuangan paling sedikit 1000 (seribu) jam dalam 5 (lima) tahun terakhir dengan paling sedikit 500 (lima ratus) jam diantaranya memimpin dan/atau mensupervisi perikatan audit umum, yang disahkan oleh pemimpin Rekan KAP.
- e. Berdomisili di wilayah Republik Indonesia yang dibuktikan dengan Kartu Tanda Penduduk (KTP) atau bukti lainnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
- f. Memiliki Nomor Pokok wajib Pajak (NPWP).
- g. Tidak pernah dikenakan sanksi pencabutan izin Akuntan Publik; dan
- h. Membuat surat permohonan, melengkapi formulir permohonan izin Akuntan Publik, membuat surat pernyataan tidak merangkap jabatan sebagaimana dimaksud dalam pasal 46, dan membuat surat pernyataan bermaterai cukup yang menyatakan bahwa data persyaratan yang disampaikan adalah benar dengan menggunakan lampiran I sebagaimana terlampir dalam Peraturan Menteri Keuangan ini.

2.1.4.5 Hirarki Kantor Akuntan Publik

Auditor independen atau auditor eksternal melaksanakan kegiatannya di bawah suatu kantor akuntan publik.

Menurut Halim (2008:17-18), hierarki staff organisasi kantor akuntan publik pada umumnya adalah sebagai berikut:

2. Partner, merupakan top legal *client relationship* yang bertugas mereview pekerjaan audit, menandatangani laporan audit, menyetujui masalah *fee* dan penagihannya, dan penanggungjawab atas segala hal yang berkaitan dengan pekerjaan audit.
3. Manager, merupakan staf yang banyak berhubungan dengan klien, mengawasi langsung pelaksanaan tugas-tugas audit, mereview lebih rinci terhadap pekerjaan audit, dan melakukan penagihan atas *fee*.
4. Akuntan senior, merupakan staf yang bertanggungjawab langsung terhadap perencanaan dan pelaksanaan pekerjaan audit, dan mereview pekerjaan para akuntan junior yang dibawahinya.
5. Akuntan junior, merupakan staf pelaksana langsung dan bertanggungjawab atas pekerjaan lapangan. Para junior ini penugasannya dapat berupa bagian-bagian dari pekerjaan audit, dan bahkan bila memungkinkan memberikan pendapat atas bagian yang diperiksa.

Dari pengertian di atas dapat diinterpretasikan bahwa hirarki auditor di KAP dalam hal penugasan audit sangat jelas dengan adanya tingkatan-tingkatan di dalam KAP itu sendiri.

2.1.4.6 Kategori Kantor Akuntan Publik

Menurut Arens et al. (2012:32) kategori ukuran Kantor Akuntan Publik adalah sebagai berikut :

1. Kantor Internasional Empat Besar. Keempat KAP terbesar di Amerika Serikat disebut kantor akuntan publik internasional "*Big Four*". Keempat kantor ini memiliki cabang di seluruh Amerika Serikat dan seluruh dunia. Kantor "*Big Four*" mengaudit hampir semua perusahaan besar baik di Amerika Serikat maupun dunia serta banyak juga perusahaan yang lebih kecil juga.
2. Kantor Nasional. Tiga KAP di Amerika Serikat disebut kantor nasional, karena memiliki cabang di sebagian kota besar kota utama. Kantor nasional memberikan jasa yang sama seperti kantor "*Big Four*" dan bersaing secara langsung dengannya untuk mendapat klien. Setiap kantor nasional berafiliasi dengan kantor-kantor di Negara lain dan karenanya mempunyai kemampuan bertaraf internasional .
3. Kantor Regional dan Kantor Lokal yang Besar. Terdapat kurang dari 200 KAP yang memiliki staf profesional lebih dari 50 orang. Sebagian

hanya memiliki satu kantor dan terutama melayani klien–klien dalam jangka yang tidak begitu jauh. KAP yang lainnya memiliki beberapa cabang di satu Negara bagian atau wilayah dan melayani klien dalam radius yang lebih jauh.

4. Kantor Lokal Kecil. Lebih dari 95 persen dari semua KAP mempunyai kurang dari 25 KAP tenaga profesional pada kantor yang hanya memiliki satu cabang, dan entitas nirlaba, meskipun beberapa memiliki satu atau dua klien dengan kepemilikan publik. Banyak kantor lokal kecil tidak melakukan audit dan terutama memberikan jasa akuntansi serta perpajakan bagi klien-kliennya.”

Sedangkan menurut Messier *et al.* (2014:41) kategori ukuran Kantor Akuntan Publik adalah sebagai berikut :

“Kantor akuntan publik sering dikategorikan berdasarkan ukuran. Kantor yang terbesar adalah kantor akuntan publik “*Big 4*”: *Deloitte, Ernst & Young, KPMG, dan Pricewaterhouse Coopers.*”

Pada Buku Direktori IAI (2011), IAI mengklasifikasikan KAP yang beroperasi di Indonesia menjadi dua, yaitu:

1. KAP yang melakukan kerjasama dengan KAP asing.
2. KAP yang tidak melakukan kerjasama dengan KAP asing.

Dari beberapa kategori di atas dapat disimpulkan bahwa kategori ukuran KAP di Indonesia, jika dihubungkan dengan keberadaan KAP bertaraf internasional, maka ukuran KAP dapat dikategorikan sebagai berikut:

1. KAP Nasional yang berafiliasi dengan KAP Internasional *big four*, yaitu KAP asing *big four* yang membuka KAP cabang di Indonesia atau KAP di Indonesia yang melakukan kerjasama/berafiliasi dengan

KAP asing *big four*, yakni *Deloitte, Ernst & Young, KPMG, dan Pricewaterhouse Coopers*.

2. KAP Nasional yang berafiliasi dengan KAP internasional *non big four*, yaitu KAP asing *non big four* yang membuka KAP cabang di Indonesia atau KAP di Indonesia yang melakukan kerjasama/berafiliasi dengan KAP asing *non big four*, yakni *Kreston International, PKF International*, dan sebagainya.
3. KAP Nasional, yaitu KAP Indonesia yang berdiri sendiri, terletak/berpusat di kota besar di Indonesia dan KAP tersebut membuka cabang di kota-kota besar utama di Indonesia
4. KAP Regional dan Lokal Besar, yaitu KAP di Indonesia yang berdiri sendiri dan pada umumnya terpusat di suatu wilayah. Sebagian KAP di Indonesia merupakan KAP regional dan lokal besar, terutama yang terpusat di Pulau Jawa. Beberapa diantaranya hanya melayani klien di dalam jangkauan wilayahnya, dan beberapa dari yang lainnya memiliki beberapa kantor cabang di daerah lain tetapi bukan di kota-kota besar di Indonesia.
5. KAP Lokal Kecil, yaitu KAP yang berdiri sendiri, tidak membuka cabang, dan memiliki kurang dari 25 orang tenaga kerja profesional.

2.1.4.7 Pertimbangan Perusahaan dalam Memilih Kantor Akuntan Publik

Sebenarnya penyusunan suatu kriteria khusus yang dapat dipakai oleh semua perusahaan dalam memilih KAP adalah sulit. Masing-masing perusahaan memiliki kriteria yang berbeda-beda yang didasarkan pada kebutuhannya. Tetapi ada faktor penting yang umumnya bias digunakan untuk memilih kantor akuntan yang baik.

Dengan mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi perusahaan terhadap Kantor Akuntan Publik, dapat diperkirakan apa yang menjadi keinginan perusahaan terhadap akuntan publik, agar hubungan kerja antara klien dan akuntan publik terus berlanjut.

Menurut Agus Muhammad (1989) faktor-faktor yang mempengaruhi perusahaan dalam memilih Kantor Akuntan Publik adalah sebagai berikut :

1. Reputasi Kantor Akuntan
Biasanya, para pemakai laporan keuangan akan segera mengenal bahwa suatu kantor akuntan yang dipilih memang benar-benar mempunyai kecakapan yang cukup dan integritas yang tinggi memberikan jaminan kepada para baner yang eksekutif lembaga keuangan lainnya, atau calon investor untuk bahan masukan kepada mereka sebelum suatu keputusan dikeluarkan.
2. Kualitas Personel yang Ditugaskan
Kualitas personel yang ditugaskan untuk penyelesaian pekerjaan di suatu perusahaan merupakan faktor yang paling penting. Latar belakang pendidikan dan pengalaman sebelumnya individu-individu tersebut merupakan unsur penting dalam proses penilaian.
3. Macam Jasa yang ditawarkan
Selain memberikan jasa audit yang berkaitan dengan pemeriksaan atas kewajaran laporan keuangan yang telah disusun pihak manajemen perusahaan, akuntan publik juga dapat memberikan jasa-jasa lainnya pada perusahaan. Macam-macam jasa tersebut antara lain meliputi konsultasi manajemen, konsultasi pajak, pelayanan akuntansi dan

pelayanan akuntansi pembukuan. Oleh sebab itu, pemilihan suatu kantor akuntan yang mau memberikan pelayanan jasa untuk keperluan sekarang dan dimasa yang akan datang mungkin merupakan salah satu faktor yang perlu dipertimbangkan.

5. Keahlian Dalam Industri Tertentu

Suatu kantor akuntan yang memiliki keahlian khusus dalam bidang industri tertentu, akan lebih mampu untuk memberikan jasa yang lebih baik dibandingkan kantor lain yang belum pernah sama sekali menangani bidang tersebut. Pengalaman dalam bidang khusus tersebut akan meningkatkan efisiensi pelayanan atas jasa yang diberikan. Hal ini juga akan meningkatkan jaminan bahwa perusahaan akan mendapatkan kualitas jasa yang lebih baik terutama dalam kenaikan saran-saran perbaikan sistem pengendalian intern perusahaan.

6. Sikap Bebas Tidak Memihak

Sikap independen atau sering kita artikan sebagai suatu sikap bebas tidak memihak merupakan salah satu faktor lain yang tidak boleh kita tinggalkan dalam proses pemilihan ini. Adanya hubungan bisnis antara kantor akuntan dengan pegawai, direktur, pemegang saham utama dari perusahaan yang akan diperiksa kadang-kadang menimbulkan kerugian piak luar mengenai sikap bebas kantor akuntan tersebut. sikap bebas tidak memihak (independen) ini terbagi menjadi dua yaitu sebagai berikut :

a. Independen dalam kenyataan

Artinya auditor mempertahankan sikap bebas tidak memihak dalam melaksanakan pekerjaannya,

b. Independen dalam penampilan

Artinya para pemakai menganggap auditor bertindak independen dalam melaksanakan tugasnya. Dengan adanya independensi akuntan publik, diharapkan akan menghasilkan hasil pemeriksaan atas kewajaran laporan keuangan yang dapat menimbulkan kepercayaan semua pihak yang berkepentingan dalam laporan keuangan tersebut. Menurut Mulyadi (1992:36) tanpa adanya jaminan independensi yang objektif dari profesi akuntan publik, masyarakat akan meragukan pendapat yang diberikan atas kewajaran laporan keuangan perusahaan yang diperiksanya.

7. Tarif jasa yang diberikan

Tarif jasa yang dimaksud adalah honorarium yang diterima akuntan publik atas jasa audit yang diberikan atau yang biasa disebut audit *fee*. Tarif akuntan publik yang lebih rendah akan mempengaruhi penilaian perusahaan terhadap KAP. Hal ini sesuai dengan konsep produksi yang dinyatakan oleh Kotler (1992:24) bahwa para

langganan akan menyukai produk-produk yang tersedia secara luas dan murah.

8. Kesulitan Keuangan
Scwatz dan Menon (1984) meneliti faktor kesulitan keuangan sebagai pendorong perusahaan untuk berpindah auditor. Dalam penelitian tersebut sampel yang di ambil dari perusahaan *go public* di *New York Stock Exchange (NYSE)* dan *American Stock Exchange (AMSE)* yang terancam bangkrut. Kelompok pengendali yang digunakan dalam penelitian Scwatz dan Menon tersebut di atas adalah perusahaan yang sehat, sebanyak perusahaan yang terancam bangkrut. Perusahaan tersebut mempunyai tendensi yang kuat untuk berpindah auditor dibandingkan dengan perusahaan yang sehat.
9. Jarak Antara Kantor Akuntan Dengan Klien
Faktor jarak antara kantor akuntan dengan tempat perusahaan akan mempengaruhi perusahaan dalam memilih Kantor Akuntan Publik. Dalam hal ini apakah jarak yang jauh atau jarak yang dekat akan berpengaruh terhadap kantor akuntan karena jarak satu lokasi dengan lokasi lain yang berjauhan akan membuat seseorang enggan untuk mengunjungi atau untuk melakukan hubungan tertentu dibandingkan dengan jarak yang berdekatan.
10. Pengalaman Kantor Akuntan di masa lalu
Pengalaman Kantor Akuntan akan memberikan jaminan bahwa perusahaan akan mendapatkan kualitas jasa yang lebih baik terutama dalam kaitan saran-saran perbaikan sistem pengendalian internal perusahaan.
11. Hubungan Kantor Akuntan Publik Dengan Klien
Faktor hubungan kantor akuntan dengan perusahaan dengan kliennya akan mempengaruhi perusahaan dalam memilih Kantor Akuntan Publik. Hubungan klien dengan kantor akuntan merupakan variabel yang berpengaruh terhadap Kantor Akuntan Publik.
12. Terlambat menyerahkan Laporan Hasil Audit
Seringkali kantor akuntan sangat sibuk, tetapi tidak mau menambah pegawai baru dengan alasan antara lain ingin untung lebih besar. Penugasan tenaga yang ada seperti di paksakan sehingga tidak cukup waktu. Dalam keadaan seperti ini biasanya klien-klien kecil kurang diperhatikan, akibatnya laporan akuntan atas laporan keuangan terlambat diselesaikan diserahkan.

Pernyataan ini didukung oleh Amin Wijaya Tunggal (1994:4) yang dinyatakan sebagai berikut :

“Ketepatan waktu (*Timeliness*). Ini sebenarnya lebih dariada keinginan suatu klien. Ia diharapkan sebagai suatu bagian yang normal dari jasa akuntan. Sebab itu suatu keharusan bagi setiap akuntan. Akan tetapi disayangkan, beberapa akuntan tidak dapat dapat menyelesaikan pekerjaan pada saat diperlukan”.

2.1.5 Independensi Auditor

2.1.5.1 Pengertian Independensi Auditor

Independensi dalam audit berarti cara pandang yang tidak memihak di dalam pelaksanaan pengujian, evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit.

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:40) independensi adalah sebagai berikut :

“Independen artinya tidak mudah di pengaruhi, karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun”.

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens yang dialih bahasakan Amir Abadi Jusuf (2012:74) meyakini bahwa :

”Independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak biasa dalam melakukan pengujian audit, evaluasi atas hasil pengujian, dan penerbitan laporan audit”.

Sedangkan menurut Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:64) menyatakan bahwa independensi yaitu:

“Independensi mencerminkan sikap tidak memihak serta tidak dibawah pengaruh tekanan atau pihak tertentu dalam mengambil tindakan dan keputusan”

Selanjutnya menurut Soekrisno Agoes (2012:34-35) pengertian independen bagi akuntan publik (eksternal auditor dan internal auditor) dibagi menjadi 3 (tiga) jenis independensi adalah sebagai berikut :

1. *“Independence in fact* (independensi dalam kenyataan/dalam menjalankan tugasnya).
In fact, akuntan publik seharusnya independen, sepanjang dalam menjalankan tugasnya memberikan jasa profesionalnya, bisa menjaga integritas dan selalu mentaati kode etik profesionalnya, profesi akuntan publik, dan standar professional akuntan publik. Jika tidak demikian, akuntan publik *in fact* tidak independen. *In fact* internal auditor bisa independen jika dalam menjalankan tugasnya selalu mematuhi kode etik internal auditor dan jasa professional *practice framewrok of internal auditor*, jika tidak demikian internal audior *in fact* tidak independen.
2. *Independence in appearance* (independensi dilihat dari penampilannya di struktur organisasi perusahaan).
In appearance, akuntan publik adalah independen karena merupakan pihak luar perusahaan sedangkan internal auditor tidak independen karena merupakan pegawai perusahaan.
3. *Independence in mind* (independensi dalam pikiran).
In mind, misalnya seorang auditor mendapatkan temuan audit yang memiliki indikasi pelanggaran atau korupsi atau yang memerlukan audit adjusment yang material. Kemudian dia berpikir untuk menggunakan findings tersebut untuk memeras *auditee* walaupun baru pikiran, belum dilaksanakan. *In mind* auditor sudah kehilangan independensinya. Hal ini berlaku baik untuk akuntan publik maupun internal auditor”.

Dari beberapa pengertian di atas dapat diinterpretasikan bahwa independensi merupakan salah satu komponen yang harus dijaga atau dipertahankan oleh akuntan publik. Independensi dimaksudkan seorang auditor mempunyai kebebasan posisi dalam mengambil sikap maupun penampilannya dalam hubungan pihak luar terkait dengan tugas yang dilaksanakannya. Independensi bertujuan untuk menambah kredibilitas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen. Jika

akuntan tidak independen terhadap kliennya, maka opininya tidak akan memberikan tambahan apapun.

2.1.5.2 Jenis-jenis Independensi Auditor

Menurut R.K. Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011: 64-65) menekankan tiga jenis dari Independensi sebagai berikut:

1. Independensi Penyusunan Program (*Programming Independence*)
Programing Independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih teknik dan prosedur audit, dan berapa dalamnya teknik dan prosedur audit itu diterapkan..
2. Independensi Investigasi (*Investigative Independence*)
Investigative Independence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih area, kegiatan, hubungan pribadi, dan kebijakan manajerial yang akan diperiksa. ini berarti, tidak boleh ada sumber informasi yang legitimate (sah) yang tertutup bagi auditor.
3. Independensi Pelaporan (*Reporting Independence*)
Reporting Inedependence adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk menyajikan fakta yang terungkap dari pemeriksaan atau pemberian rekomendasi atau opini sebagai hasil pemeriksaan.

Berdasarkan ketiga dimensi independensi tersebut di atas, Mautz dan Sharaf mengembangkan petunjuk yang mengindikasikan apakah ada pelanggaran atas independensi. Mautz dan Sharaf menyarankan:

- a. *Programing Independence*
 - 1) Bebas dari tekanan atau intervensi manajerial atau friksi yang dimaksudkan untuk menghilangkan (eliminate) apapun dalam audit.
 - 2) Bebas dari intervensi apapun atau dari sikap tidak kooperatif yang berkenaan dengan penerapan prosedur audit yang dipilih.
- b. *Investigative Independence*

- 1) Akses langsung dan bebas atas seluruh buku, dan sumber informasi lainnya mengenai kegiatan perusahaan.
 - 2) Bebas dari upaya pimpinan perusahaan untuk menugaskan atau mengatur kegiatan yang harus diperiksa atau menentukan dapat diterimanya suatu evidential metter (sesuatu yang mempunyai nilai pembuktian).
- c. *Reporting Independence*
- 1) Menghindari peraktik untuk mengeluarkan hal-hal penting dari laporan formal dalam bentuk apapun.
 - 2) Menghindari penggunaan Bahasa yang tidak jelas (kabur,smar-samar) baik yang disengaja maupun yang tidak dalam pernyataan fakta.

Adapun jenis-jenis independensi lainnya menurut Hekinus Manao dkk dalam filosofi auditing BPKP (2007) yaitu:

1.Independensi program

Independensi program adalah kebebasan auditor dari pengaruh dan kendali pihak manapun termasuk kliennya, dalam penentuan sasaran dan ruang lingkup pengujiannya, dalam hal penerapan prosedur audit yang dipandang perlu, dan dalam hal ini pemilihan teknik audit yang hendak digunakan. Independensi ini harus nyata pada seluruh tahap perencanaan dengan upaya mencegah keinginan manajemen klien yang cenderung menghindari cakupan audit pada bidang-bidang yang sensitive atau hanya menginginkan dilaksanakannya prosedur atau teknik pemeriksaan tertentu.

2.Independensi Investigasi

Independensi investigasi adalah kebebasan auditor dari pengaruh atau kendali pihak lain., termasuk manajemen audit dalam melakukan aktivitas pembuktian yang diperlukannya, termasuk dalam hal akses terhadap semua sumber data atau informasi yang diperlukan, dukungan teknis dari pihak audit dalam rangka pemeriksaan lapangan atau pengujian fisik, dan pemerolehan keterangan dari setiap pejabat atau personel organisasi

3.Independensi Pelaporan

Independensi pelaporan dimaksudkan agar auditor memiliki kebebasan tanpa pengaruh dan kendali klien atau pihak lain dalam mengemukakan fakta yang telah diuji, atau dalam menetapkan judgement serta simpulannya. Maupun dalam menyampaikan opini serta rekomendasinya. Termasuk dalam hal ini adalah kebebasan dari pengaruh auditan dalam pemilihan bahasa atau kata-kata, maupun urutan temuan sebagaimana hendak dimuat dalam laporan. Dengan demikian, harus ada jaminan penuh bahwa klien tidak mempengaruhi materi laporan audit.

Dari beberapa pengertian di atas dapat diinterpretasikan bahwa setiap auditor harus memelihara agar independensinya terjaga dan waspada terhadap kemungkinan pengaruh pihak lain, terutama pihak klien yang berkepentingan untuk mengarahkan tindakan-tindakan serta isi laporan audit agar sesuai dengan kemauannya. (BPKP 2007)

2.1.5.3 Pentingnya Independensi Auditor

Menurut Mulyadi (2008:9) Independensi merupakan salah satu ciri paling penting yang dimiliki oleh profesi akuntan publik, karena banyak pihak yang menggantungkan kepercayaan kepada kebenaran laporan keuangan berdasarkan laporan auditor yang dibuat oleh akuntan publik. Sekalipun akuntan publik ahli, apabila tidak mempunyai sikap independensi dalam mengumpulkan informasi akan tidak berguna, sebab informasi yang digunakan untuk mengambil keputusan haruslah tidak biasa. Akuntan publik harus bersikap independen jika melaksanakan praktik publik. Praktik publik adalah profesi akuntan publik yang mempengaruhi publik. Independensi akuntan merupakan persoalan sentral dalam pemenuhan kriteria objektivitas dan keterbukaan.

Auditor mengakui kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas laporan auditor independen, seperti calon-calon pemilik dan kreditur. Kepercayaan masyarakat umum atas independensi sikap auditor sangat

penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa sikap independensi auditor ternyata berkurang. Untuk diakui oleh pihak lain sebagai orang yang independen, ia harus bebas dari setiap kewajiban terhadap kliennya apakah itu manajemen perusahaan atau pemilik perusahaan. Sebagai contoh seorang auditor yang mengaudit perusahaan dan ia juga menjabat sebagai direktur perusahaan tersebut meskipun ia telah melakukan keahliannya dengan jujur, namun sulit untuk mengharapkan masyarakat mempercayainya sebagai seorang yang independen.

Masyarakat akan menduga bahwa kesimpulan dan langkah yang diambil oleh auditor independen selama auditnya dipengaruhi oleh kedudukan sebagai anggota direksi. Demikian juga halnya, seorang auditor yang mempunyai kepentingan keuangan yang cukup besar dalam perusahaan yang di auditnya, mungkin ia benarbenar tidak memihak dalam menyatakan pendapatnya atas laporan keuangan tersebut. Namun bagaimanapun juga masyarakat tidak akan percaya, bahwa ia bersikap jujur dan tidak memihak. Auditor independen tidak hanya berkewajiban mempertahankan fakta bahwa independen, namun ia harus pula menghindari keadaan yang dapat menyebabkan pihak luar meragukan sikap independennya.

Berdasarkan uraian di atas dapat diinterpretasikan bahwa dalam menjalankan tugas auditnya, seorang auditor tidak hanya dituntut untuk memiliki keahlian saja, tetapi juga dituntut untuk bersikap independen. Walaupun seorang

auditor mempunyai keahlian tinggi, tetapi dia tidak independen, maka pengguna laporan keuangan tidak yakin bahwa informasi yang disajikan itu kredibel.

2.1.5.4 Indikator Independensi Auditor

Dalam menjalankan tugasnya, akuntan publik harus selalu mempertahankan sikap mental independen didalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam standar Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAI.

Menurut Alvin A.Arens, Randal J.Elder, Mark S.Beasley dialih bahasakan oleh Herman Wibowo (2008:111) bahwa independensi, yaitu :

“Independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias. Auditor tidak hanya independen dalam fakta (Independence in fact), tetapi juga harus independen dalam penampilan (Independence in appearance).”

Berdasarkan uraian di atas dapat diinterpretasikan terdapat satu kesepakatan bahwa independensi merupakan hal penting yang harus dimiliki oleh auditor. Terdapat berbagai jenis independensi, tetapi dapat disimpulkan bahwa independensi yang dapat dinilai hanyalah independensi yang kelihatan. Dan penilaian terhadap independensi yang kelihatan ini selalu berkaitan dengan hubungan yang dapat dilihat serta diamati antara auditor dan kliennya.

2.1.5.5 Gangguan dalam Independensi Auditor

Menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (2007:24) ada tiga macam gangguan terhadap Independensi yaitu sebagai berikut :

1. Gangguan Pribadi
2. Gangguan Ekstern

3. Gangguan Organisasi

Adapun penjelasan dari gangguan terhadap independensi di atas yaitu sebagai berikut :

1. Gangguan Pribadi

Organisasi pemeriksa harus memiliki sistem pengendalian mutu intern untuk membantu menentukan apakah pemeriksa memiliki gangguan pribadi terhadap independensi. Organisasi pemeriksa perlu memperhatikan gangguan pribadi yang disebabkan oleh suatu hubungan dan pandangan pribadi mungkin mengakibatkan pemeriksa membatasi lingkup pertanyaan dan pengungkapan atau melemahkan temuan dalam segala bentuknya. Gangguan pribadi dari pemeriksa secara individu meliputi antara lain :

- a. Memiliki hubungan pertalian darah ke atas, ke bawah dengan derajat kedua dengan jajaran manajemen entitas atau program yang diperiksa atau sebagai pegawai dari entitas yang diperiksa, dalam posisi yang dapat memberikan pengaruh langsung dan signifikan terhadap entitas atau program yang diperiksa.
- b. Memiliki kepentingan keuangan baik secara langsung maupun tidak langsung pada entitas atau program yang diperiksa.
- c. Pernah bekerja atau memberikan jasa kepada entitas atau program yang diperiksa dalam kurun waktu dua tahun terakhir.
- d. Mempunyai hubungan kerjasama dengan entitas atau program yang diperiksa.

- e. Memiliki tanggungjawab untuk mengatur suatu entitas atau kepastian yang dapat mempengaruhi keputusan entitas atau program yang diperiksa keputusan entitas atau program yang diperiksa. Misalnya sebagai seorang direktur, pejabat atau posisi senior lainnya dari entitas, aktivitas atau program yang diperiksa atau sebagai anggota manajemen dalam setiap pengambilan keputusan, pengawasan atau fungsi monitoring terhadap entitas, aktivitas atau program yang diperiksa. Apabila organisasi pemeriksa mengidentifikasi adanya gangguan terhadap independensinya, gangguan tersebut harus diselesaikan secepatnya.

Dalam hal gangguan pribadi tersebut hanya melibatkan seseorang pemeriksa dalam suatu pemeriksaan, organisasi pemeriksa dapat menghilangkan gangguan tersebut dengan meminta pemeriksa menghilangkan gangguan tersebut. Misalnya, pemeriksa dapat diminta melepas keterkaitan dengan entitas yang diperiksa yang dapat mengakibatkan gangguan pribadi, atau organisasi pemeriksa dapat tidak mengikut sertakan pemeriksa tersebut dari penugasan pemeriksaan yang terkait dengan entitas tersebut.

2. Gangguan Ekstern

Gangguan ekstern bagi organisasi pemeriksa dapat membatasi pelaksanaan pemeriksaan atau mempengaruhi kemampuan pemeriksa dalam menyatakan pendapat atau simpulan hasil pemeriksaannya secara independen dan obyektif.

Independen dan obyektif pelaksanaan suatu pemeriksaan dapat dipengaruhi apabila terdapat :

- a. Campur tangan atau pengaruh pihak ekstern yang membatasi atau mengubah lingkup pemeriksaan secara tidak semestinya.
- b. Campur tangan pihak ekstern terhadap pemilihan dan penerapan prosedur pemeriksaan atau pemilihan sampel pemeriksaan.
- c. Pembatasan waktu yang tidak wajar untuk penyelesaian suatu pemeriksaan.
- d. Campur tangan pihak ekstern mengenai penugasan, penunjukan, dan promosi pemeriksa.
- e. Pembatasan terhadap sumber daya yang disediakan bagi organisasi pemeriksa, yang dapat berdampak negatif terhadap kemampuan organisasi pemeriksa tersebut dalam melaksanakan pemeriksaan.
- f. Wewenang untuk menolak atau mempengaruhi pertimbangan pemeriksa terhadap isi suatu laporan hasil pemeriksaan.
- g. Ancaman penggantian petugas pemeriksa atas ketidaksetujuan isi laporan hasil pemeriksaan, simpulan pemeriksa penerapan suatu prinsip akuntansi atau kriteria lainnya.
- h. Pengaruh yang membahayakan kelangsungan pemeriksa sebagai pegawai, selain sebab-sebab yang berkaitan dengan kecakapan pemeriksa atau kebutuhan pemeriksa. Pemeriksa harus bebas dari tekanan politik agar dapat

melaksanakan dan melaporkan temuan pemeriksaan, pendapat dan simpulan secara obyektif, tanpa rasa takut akibat tekanan politik tertentu.

3. Gangguan Organisasi

Independensi organisasi pemeriksa dapat dipengaruhi oleh kedudukan, fungsi, dan struktur organisasi. Dalam hal melakukan pemeriksaan, organisasi pemeriksa harus bebas dari hambatan independensi. Pemeriksa yang ditugasi oleh organisasi pemeriksa dapat dipandang bebas dari gangguan terhadap independensi secara organisasi, apabila melakukan pemeriksaan di luar entitas ia bekerja.

Berdasarkan uraian di atas dapat diinterpretasikan bahwa ada beberapa gangguan pada independensi auditor, dari semua gangguan ini sangat mempengaruhi jalannya proses audit, selain itu kepercayaan masyarakat dalam ke independensian auditor.

2.1.5.6 Ancaman Terhadap Independensi Auditor

Menurut Mulyadi (2013:27) auditor harus independen dari setiap kewajiban atau independen dari pemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diauditnya. Di samping itu, auditor tidak hanya berkewajiban memperhatikan sikap mental independen, tetapi ia harus pula menghindari keadaan-keadaan yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan independensinya. Dengan demikian, di samping auditor harus benar-benar independen, ia harus menimbulkan persepsi dikalangan masyarakat bahwa ia benar-benar independen. Sikap mental independen auditor menurut persepsi masyarakat inilah yang tidak mudah memperolehnya.

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens dalam Amir

Abadi Jusuf (2012:75) ada lima faktor yang mengancam independensi, yaitu:

1. Kepemilikan finansial yang signifikan
2. Pemberian jasa non-audit kepada klien
3. Imbalan jasa audit
4. Tindakan hukum antara KAP dan klien
5. Pergantian auditor

Adapun penjelasan dari ancaman-ancaman independensi menurut Arens et.al tersebut adalah sebagai berikut:

1. Kepemilikan Finansial yang Signifikan

Kepemilikan finansial dalam perusahaan yang diaudit termasuk kepemilikan dalam instrumen utang dan modal (misalnya pinjaman dan obligasi) dan kepemilikan dalam instrumen derivatif (misalnya opsi). Tidak ada praktik yang dapat menerima atau mempertahankan sebuah perusahaan sebagai klien audit jika ada seseorang (atau kerabat dekatnya) yang kenyataannya memiliki proporsi kepemilikan yang signifikan di perusahaan tersebut. Antisipasi terhadap kepemilikan langsung maupun tidak langsung yang besarnya signifikan di perusahaan klien dapat berdampak luas pada operasi KAP.

2. Pemberian Jasa Non-audit kepada Klien

Baik manajemen maupun perwakilan dari manajemen sering kali berkonsultasi dengan akuntan lainnya dalam penerapan prinsip-prinsip akuntansi. Meskipun konsultasi dengan akuntan lainnya merupakan

praktik yang umum, namun hal ini dapat mengakibatkan hilangnya independensi dalam kondisi tertentu. Penelitian dalam profesi akuntan di Amerika Serikat di akhir 1970-an oleh senator Metcalf dan anggota kongres Moss menyimpulkan bahwa jasa manajemen dapat membahayakan kinerja audit independen. Berikut adalah sembilan jasa yang tidak diperkenankan:

Jasa pembukuan dan akuntansi lain.

- Perancangan dan implementasi sistem informasi keuangan.
- Jasa penaksiran atau penilaian.
- Jasa aktuarial.
- Outsourcing audit internal.
- Fungsi manajemen dan sumber daya manusia.
- Jasa pialang atau dealer atau penasihat investasi atau bankir investasi.
- Jasa hukum dan pakar yang tidak berkaitan dengan audit.
- Semua jasa lain yang ditentukan oleh peraturan PCAOB sebagai tidak diperkenankan.

3. Imbalan Jasa Audit

Cara auditor untuk berkompetisi mendapatkan klien dan menetapkan imbalan jasa audit dapat memberikan implikasi penting bagi kemampuan auditor untuk menjaga independensi auditnya. Pembahasan selanjutnya akan difokuskan pada tiga isu penting, yaitu ketergantungan

atas imbalan jasa audit, imbalan jasa audit yang belum dibayar sebagai utang, dan penentuan imbalan jasa audit.

- Ketergantungan pada imbalan jasa audit.

Independensi auditor dalam kenyataannya dan penampilan akan diragukan jika imbalan jasa audit dari satu klien merupakan bagian yang signifikan dari total pendapatan kantor akuntan publik tersebut. Auditor disarankan mampu menunjukkan bahwa ketergantungan ekonomi tidak mengganggu independensi, dengan memastikan imbalan jasa audit dari seorang klien audit atau grup audit tidak melebihi batas wajar.

- Imbalan jasa audit yang belum dibayar.

Ketika ada imbalan jasa audit yang signifikan besarnya belum dibayar untuk pekerjaan yang telah selesai sebelumnya oleh auditor, imbalan jasa audit yang belum dilunasi tersebut dapat dianggap memiliki karakteristik yang sama seperti pinjaman setelah jatuh tempo dalam periode piutang normal. Dalam kondisi seperti itu auditor harus mempertimbangkan apakah independensi audit dapat menurun dan jika hal ini diyakini kebenarannya, maka harus dilakukan segala langkah yang memungkinkan untuk menarik diri dari penguasaan audit ini.

- Penetapan imbalan jasa audit.

Imbalan jasa audit atas kontrak kerja audit merefleksikan nilai wajar atas pekerjaan yang telah dilakukan, dengan mempertimbangkan hal-hal berikut:

- a. Pengetahuan dan keterampilan yang dibutuhkan untuk setiap jenis pekerjaan yang dilakukan.
- b. Tingkat pendidikan dan pengalaman personel yang melakukan pekerjaan tersebut.
- c. Tingkat tanggung jawab yang terkandung dalam pekerjaan tersebut.
- d. Waktu yang dibutuhkan oleh semua personel yang mengerjakan pekerjaan tersebut.

4. Tindakan Hukum Antara KAP dan Klien

Tindakan hukum oleh klien untuk jasa perpajakan atau jasa non-audit lainnya, atau tindakan melawan klien maupun KAP oleh pihak lain tidak akan menurunkan independensi dalam pekerjaan audit. Pertimbangan utama adalah kemungkinan dampak terhadap kemampuan klien, manajemen, dan personel KAP untuk tetap objektif dan memberikan opini dengan bebas.

5. Pergantian Auditor

Riset di bidang audit mengindikasikan beragam alasan dimana manajemen dapat memutuskan untuk mengganti auditornya. Alasan-alasan tersebut termasuk mencari pelayanan dengan kualitas yang lebih

baik, opinion shopping, dan mengurangi biaya. Keputusan untuk mengganti auditor dalam rangka mendapatkan akses pada pelayanan jasa yang lebih baik, dengan sendirinya tidak akan mengancam independensi auditor. Perlindungan terbaik bagi auditor terhadap ancaman independensi yang dapat muncul dari pergantian auditor ini adalah komunikasi.

2.1.5.7 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor

Menurut Shockley (1981) dalam Ana Wulandari (2013:17) ada 4 faktor yang mempengaruhi independensi, yaitu :

1. Lama Hubungan dengan Klien (*Audit Tenure*)

Di Indonesia, masalah *Audit Tenure* atau masa kerja auditor dengan klien sudah diatur dalam keputusan Menteri Keuangan No.423/KMK.06/2002 tentang jasa akuntansi publik. Keputusan Menteri tersebut membatasi masa kerja auditor paling lama 3 tahun untuk klien yang sama, sementara untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) boleh sampai 5 tahun. Pembatasan ini dimaksudkan agar auditor tidak terlalu dekat dengan klien sehingga dapat mencegah terjadinya skandal akuntansi.

Adapun penjelasan perbedaan beberapa penelitian hasil penelitian terdahulu dinyatakan sebagai berikut: penugasan audit yang terlalu lamakemungkinan dapat mendorong akuntan publik kehilangan independensinya karena akuntan publik tersebut merasa puas, kurang

inovasi, dan kurang ketat dalam melaksanakan prosedur audit. Sebaliknya penugasan audit yang lama kemungkinan dapat pula meningkatkan independensi karena akuntan publik sudah familiar, pekerjaan dapat dilaksanakan dengan efisien dan lebih tahan terhadap tekanan klien.

2. Tekanan dari klien

Dalam menjalankan fungsinya, auditor sering mengalami konflik kepentingan dengan manajemen perusahaan. Manajemen mungkin ingin operasi perusahaan atau kinerjanya tampak berhasil yakni tergambar melalui laba yang lebih tinggi dengan maksud untuk menciptakan penghargaan.

Untuk mencapai tujuan tersebut tidak jarang manajemen perusahaan melakukan tekanan kepada auditor sehingga laporan keuangan audit yang dihasilkan itu sesuai dengan keinginan klien. Pada situasi ini, auditor mengalami dilema. Pada satu sisi, jika auditor mengikuti keinginan klien maka ia melanggar standar profesi. Tetapi jika auditor tidak mengikuti klien maka klien dapat menghentikan penugasan atau mengganti KAP auditornya. Selain itu, persaingan antara Kantor Akuntan Publik (KAP) semakin besar. KAP semakin bertambah banyak, sedangkan pertumbuhan perusahaan tidak sebanding dengan pertumbuhan KAP. Terlebih lagi banyak perusahaan yang melakukan merger atau akuisisi dan akibat krisis ekonomi di Indonesia banyak perusahaan yang mengalami kebangkrutan. Sehingga KAP akan

lebih sulit untuk mendapatkan klien baru dan KAP enggan melepas klien yang sudah ada.

Kondisi keuangan klien berpengaruh juga terhadap kemampuan auditor untuk mengatasi tekanan klien Knapp (1985) dalam Ana Wulandari (2013:19). Klien yang mempunyai kondisi keuangan yang kuat dapat memberikan fee audit yang cukup besar dan juga dapat memberikan fasilitas yang baik bagi auditor. Selain itu probabilitas terjadinya kebangkrutan klien yang mempunyai kondisi keuangan baik relatif kecil. Pada situasi ini auditor menjadi puas diri sehingga kurang teliti dalam melakukan audit.

Berdasarkan uraian di atas, maka auditor memiliki posisi yang strategis baik di mata manajemen maupun di mata pemakai laporan keuangan. Selain itu pemakai laporan keuangan menaruh kepercayaan yang besar terhadap hasil pekerjaan auditor dalam mengaudit laporan keuangan.

3. Telaah dari rekan auditor (*Peer Review*)

Tuntutan pada profesi akuntan untuk memberikan jasa yang berkualitas menuntut transparansi informasi mengenai mengenal pekerjaan dan operasi Kantor Akuntan Publik. Kejelasan informasi tentang adanya sistem pengendalian kualitas yang sesuai dengan standar profesi merupakan salah satu bentuk pertanggung jawaban terhadap klien dan masyarakat luas akan jasa yang diberikan.

Oleh karena itu pekerjaan akuntansi publik dan operasi Kantor Akuntan Publik perlu dimonitor dan diaudit guna menilai kelayakan desain sistem pengendalian kualitas dan kesesuaiannya dengan standar kualitas yang diisyaratkan sehingga output yang dihasilkan dapat mencapai standar kualitas yang tinggi. *Peer review* sebagai mekanisme monitoring dipersiapkan oleh auditor dapat meningkatkan kualitas jasa akuntansi dan audit. *Peer review* dirasakan memberikan manfaat baik bagi klien, Kantor Akuntan Publik yang direview dan auditor yang dalam tim *peer review*. Manfaat yang diperoleh dari *peer review* antara lain mengurangi risiko litigasi, memberikan pengalaman positif, mempertinggi moral pekerja, memberikan *competitive advantage* dan lebih meyakinkan klien atas kualitas jasa yang diberikan.

4. Jasa Non Audit

Jasa yang diberikan oleh KAP bukan hanya jasa attestasi melainkan juga jasa non attestasi yang berupa jasa konsultasi manajemen dan perpajakan serta jasa akuntansi seperti jasa penyusunan laporan keuangan. Kusharyanti (2002:29) dalam Ana Wulandari (2013:21). Adanya dua jenis jasa yang diberikan oleh suatu KAP menjadikan independensi auditor terhadap kliennya dipertanyakan yang nantinya akan mempengaruhi kualitas audit. Pemberian jasa selain audit ini merupakan ancaman potensial bagi independensi auditor, karena manajemen dapat meningkatkan tekanan pada

auditor agar bersedia untuk mengeluarkan laporan yang dikehendaki oleh manajemen, yaitu wajar tanpa pengecualian. Barkes dan Simnet (1994) dalam Ana Wulandari (2013:21).

Pemberian jasa selain jasa audit berarti auditor telah terlibat dalam aktivitas manajemen klien. Jika pada saat dilakukan 35 pengujian laporan keuangan klien ditemukan kesalahan yang terkait dengan jasa yang diberikan auditor tersebut. Kemudian auditor tidak mau reputasinya buruk karena dianggap memberikan alternatif yang tidak baik bagi kliennya. Maka hal ini dapat mempengaruhi kualitas audit dari auditor tersebut.

2.2 Hasil Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1

Tinjauan atas Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Topik Penelitian	Hasil Penelitian
1	Soliyah Wulandari, Wiwik Utami Dan Awilin (2007)	Analisis Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Independensi Auditor Eksternal Menurut Persepsi Bankir.	Variabel Independen (X): Eksistensi Komite, Kondisi Keuangan Perusahaan Klien, Eksistensi Jasa Konsultasi Manajemen (<i>Management Advisory Services</i>), Tingkat Persaingan Antar Kantor Akuntan Publik, Lamanya Hubungan Antara Kantor Akuntan Publik dengan Kliennya (<i>Tenure Of The Audit Firm</i>)	Menganalisa Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Independensi Auditor Eksternal Menurut Persepsi Bankir.	Hasil penelitian membuktikan bahwa: a. Dalam persepsi bankir, eksistensi komite audit berpengaruh terhadap independensi auditor eksternal. b. Dalam persepsi bankir, kondisi keuangan perusahaan klien berpengaruh terhadap independensi auditor eksternal. c. Dalam persepsi bankir, eksistensi jasa konsultasi manajemen (<i>management advisory services</i>) dalam

			Variabel Dependen (Y): Independensi Auditor Eksternal.		suatu kantor akuntan publik berpengaruh terhadap independensi auditor eksternal. d. Dalam persepsi bankir, tingkat persaingan antar kantor akuntan publik berpengaruh terhadap independensi auditor eksternal. e. Dalam persepsi bankir, lamanya hubungan antara kantor akuntan publik dengan kliennya (<i>tenure of the audit firm</i>) berpengaruh terhadap independensi auditor eksternal.
2	Brilian Akbar Rakai A.W.S dan Andi Kartika (2015)	Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor di Jawa Tengah	Variabel Independen (X): Ikatan Keuangan dan Hubungan Usaha, Pemberian	Menganalisa Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Auditor di Jawa Tengah	Hasil penelitian membuktikan bahwa: a. Ikatan kepetingan keuangan dan hubungan usaha berpengaruh

			<p>Jasa Selain Jasa Audit, Lamanya Hubungan Audit dengan Klien, Persaingan KAP, Ukuran KAP, <i>Audit Fee</i></p> <p>Variabel Dependen (Y):</p> <p>Independensi Auditor.</p>		<p>negatif terhadap inde pendensi auditor.</p> <p>b. Pemberian jasa lain selain jasa audit berpengaruh negatif terhadap independensi auditor.</p> <p>c. Lamanya hubungan audit dengan klien berpengaruh secara negatif terhadap inde pendensi auditor.</p> <p>d. Persaingan antar kantor akuntan publik berpengaruh negatif terhadap Independensi Auditor.</p> <p>e. Ukuran besarnya kantor akuntan publik berpengaruh positif terhadap independensi auditor.</p> <p>f. <i>Audit fee</i> berpengaruh positif terhadap inde pendensi auditor.</p>
3	Marsella Diana Frederica	Pengaruh <i>Audit Fee</i> , Pemberian	Variabel Independen	Menganalisa Pengaruh <i>Audit</i>	Hasil penelitian membuktikan

	dan Malem Ukur Paridan (2015)	Jasa Konsultasi Manajemen, dan Lamanya Hubungan Penugasan Audit Terhadap Independensi Akuntan Publik (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik Jakarta)	(X): <i>Audit Fee</i> , Pemberian Jasa Konsultasi Manajemen, dan Lamanya Hubungan Penugasan Audit Variabel Dependen (Y): Independensi Akuntan Publik	<i>Fee</i> , Pemberian Jasa Konsultasi Manajemen, dan Lamanya Hubungan Penugasan Audit Terhadap Independensi Akuntan Publik (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik Jakarta)	bahwa: a. <i>Audit Fee</i> berpengaruh positif Terhadap Independensi Akuntan Publik. b. Pemberian Jasa Konsultasi Manajemen berpengaruh negatif Terhadap Independensi Akuntan Publik. c. Lamanya Hubungan Penugasan Audit berpengaruh negatif Terhadap Independensi Akuntan Publik.
4	Unggul J. Setyono (2016)	Analisis Faktor–faktor yang Berpengaruh Terhadap Independensi Auditor (Study Empiris Pada Kantor Akuntan Publik di Kota Semarang)	Variabel Independen (X): Ikatan Hubungan dengan Klien, Pemberian Jasa Lain, Lamanya Penugasan Audit (<i>Audit Tenure</i>), ,Ukuran KAP, <i>Audit Fee</i> ,	Menganalisa Faktor–faktor yang Berpengaruh Terhadap Independensi Auditor (Study Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Kota Semarang)	Hasil penelitian membuktikan bahwa: a. Terdapat pengaruh negatif variabel ikatan hubungan dengan klien terhadap independensi auditor. b. Terdapat pengaruh negatif pemberian jasa

			<p>Persaingan Antar KAP, Hubungan Keluarga, Pendidikan Auditor, Kompetensi Auditor.</p> <p>Variabel Dependen (Y):</p> <p>Independensi Auditor.</p>		<p>lain terhadap independensi auditor.</p> <p>c. Terdapat pengaruh negatif lamanya penugasan audit terhadap independensi auditor.</p> <p>d. Terdapat pengaruh positif ukuran kantor akuntan publik terhadap independensi auditor.</p> <p>e. Terdapat pengaruh negatif <i>Audit Fee</i> terhadap independensi auditor.</p> <p>f. Terdapat pengaruh negatif persaingan antar KAP terhadap independensi auditor.</p> <p>g. Terdapat pengaruh negatif hubungan keluarga terhadap independensi auditor.</p> <p>h. Terdapat pengaruh positif</p>
--	--	--	--	--	--

					<p>pendidikan auditor terhadap independensi auditor</p> <p>i. Terdapat pengaruh positif kompetensi auditor terhadap independensi auditor.</p>
5	Devy Paramastri dan Dharma Suputra. (2016)	Pengaruh <i>Audit Fee</i> , Jasa Non Audit, Ukuran KAP dan Lama Hubungan <i>Audit (Audit Tenure)</i> Terhadap Independensi Penampilan	<p>Variabel Independen (X):</p> <p><i>Audit Fee</i>, Jasa Non Audit, Ukuran Kap dan Lama Hubungan <i>Audit (Audit Tenure)</i></p> <p>Variabel Dependen (Y):</p> <p>Independensi Penampilan</p>	Menganalisa Pengaruh <i>Audit Fee</i> , Jasa Non Audit, Ukuran KAP dan Lama Hubungan <i>Audit (Audit Tenure)</i> Terhadap Independensi Penampilan	<p>Hasil penelitian membuktikan bahwa:</p> <p>a. <i>Audit Fee</i> secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik.</p> <p>b. Jasa non audit secara parsial berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik.</p> <p>c. Ukuran KAP secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi</p>

					penampilan akuntan publik. d. Lama hubungan audit (<i>Audit Tenue</i>) dengan klien secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik.
--	--	--	--	--	---

Berikut ini adalah penjelasan dari penelitian terdahulu beserta persamaan dan perbedaannya dengan penulis:

1. Soliyah Wulandari, Wiwik Utami dan Awilin (2007) yang meneliti Analisis Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Independensi Auditor Eksternal Menurut Persepsi Bankir. Berdasarkan hasil pengujian maka diperoleh kesimpulan bahwa 1). Menurut persepsi bankir, faktor komite audit dan jasa konsultasi manajemen (*management advisory services*) berpengaruh terhadap independensi auditor eksternal. 2). Menurut persepsi bankir, faktor kondisi keuangan klien, tingkat persaingan antar kantor akuntan publik dan lamanya hubungan antara kantor akuntan publik dengan kliennya (*tenure of the audit firm*) tidak berpengaruh terhadap independensi auditor eksternal.

Adapun persamaan dalam penelitian terdahulu dengan penelitian penulis yaitu terdapat pada variabel bebas nya mengenai *Audit Tenure* dan penelitian ini merupakan penelitian deskriptif, serta variabel terikatnya adalah Independensi. Perbedaan pada variabel bebas penelitian terdahulu mengenai Eksistensi Komite, Kondisi Keuangan Perusahaan Klien, Eksistensi Jasa Konsultasi Manajemen (*Management Advisory Services*), dan Tingkat Persaingan Antar Kantor Akuntan Publik. Sedangkan penelitian penulis mengenai Audit Fee dan Ukuran Kantor Akuntan Publik.

2. Brilian Akbar Rakai A.W.S dan Andi Kartika (2015) yang meneliti Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Independensi Auditor Di Jawa Tengah. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis satu (H1) dibuktikan bahwa Ikatan keuangan dan hubungan usaha berpengaruh positif signifikan terhadap independensi. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dua (H2) Pemberian jasa selain jasa audit memiliki arah hubungan positif tidak signifikan terhadap independensi. Hal ini mengindikasikan bahwa pemberian jasa selain jasa audit tidak mempengaruhi independensi; Berdasarkan hasil pengujian hipotesis tiga (H3) dibuktikan bahwa Lamanya hubungan audit dengan klien memiliki arah hubungan positif dan tidak signifikan terhadap independensi. Hal ini mengindikasikan bahwa lamanya hubungan audit dengan klien tidak mempengaruhi independensi. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis empat (H4) dibuktikan bahwa Persaingan antar KAP memiliki arah hubungan

positif tidak signifikan terhadap independensi. Hal ini mengindikasikan bahwa persaingan KAP tidak mempengaruhi independensi. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis lima (H5) dibuktikan bahwa Ukuran KAP berpengaruh positif signifikan terhadap independensi. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis enam (H6) dibuktikan bahwa *Audit fee* berpengaruh positif signifikan terhadap independensi.

Adapun persamaan dalam penelitian terdahulu dengan penelitian penulis memiliki banyak persamaan yaitu terdapat pada variabel bebas nya mengenai *Audit Fee*, *Audit Tenure* dan Ukuran KAP penelitian ini merupakan penelitian deskriptif, serta variabel terikatnya adalah Independensi. Perbedaan pada variabel bebas penelitian terdahulu mengenai ikatan keuangan, hubungan usaha, pemberian jasa selain jasa audit dan persaingan KAP.

3. Marsella Diana Frederica dan Malem Ukur Paridan (2015) yang meneliti Pengaruh *Audit Fee*, Pemberian Jasa Konsultasi Manajemen, dan Lamanya Hubungan Penugasan Audit Terhadap Independensi Akuntan Publik (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik Jakarta). Berdasarkan hasil pengujian hipotesis satu (H1) dibuktikan bahwa *Audit Fee* berpengaruh positif signifikan Terhadap Independensi Akuntan Publik. Hal ini menunjukkan bahwa semakin besar KAP menetapkan *Audit Fee* akan membuat sikap Independensi Auditor semakin tinggi, dikarenakan biaya biaya audit yang tinggi dan dapat menghasikan SDM yang berkualitas dan membuat proses audit yang lebih

baik. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dua (H2) Pemberian jasa konsultasi manajemen berpengaruh negatif terhadap independensi Akuntan publik. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis tiga (H3) dibuktikan bahwa Lamanya Hubungan Penugasan Audit berpengaruh negatif Terhadap Independensi Akuntan Publik.

Adapun persamaan dalam penelitian terdahulu dengan penelitian penulis yaitu terdapat pada variabel bebas nya mengenai *Audit Fee*, *Audit Tenure* dan penelitian ini merupakan penelitian deskriptif, serta variabel terikatnya adalah Independensi. Perbedaan pada variabel bebas penelitian terdahulu mengenai Pemberian Jasa Konsultasi Manajemen. Sedangkan penelitian penulis mengenai *Audit Tenure* dan Ukuran Kantor Akuntan Publik serta perbedaan objek penelitiannya dilaksanakan di KAP Jakarta.

4. Unggul J. Setyono (2016) yang meneliti Analisis Faktor-faktor Yang Berpengaruh Terhadap Independensi Auditor (Study Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Semarang). Berdasarkan hasil pengujian maka diperoleh kesimpulan bahwa variabel lamanya penugasan audit, ukuran KAP, *Audit Fee*, kompetensi auditor dan pendidikan auditor, secara parsial berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor. Hasil tersebut juga memperlihatkan bahwa kelima variabel bebas tersebut memberikan kontribusi sebesar 89 persen terhadap independensi auditor. Dari hasil pengujian yang sama juga diperoleh kesimpulan bahwa hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa

lain selain jasa audit, persaingan antar KAP dan hubungan keluarga dengan klien tidak berpengaruh terhadap independensi auditor. Hasil tersebut memberikan arahan bahwa tinggi rendahnya independensi seorang auditor secara parsial tidak disebabkan oleh tinggi rendahnya variabel hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lain selain jasa audit, persaingan antar KAP dan hubungan keluarga dengan klien.

Adapun persamaan dalam penelitian terdahulu dengan penelitian penulis memiliki banyak persamaan yaitu terdapat pada variabel bebas nya mengenai *Audit Fee*, *Audit Tenure* dan Ukuran KAP penelitian ini merupakan penelitian deskriptif, serta variabel terikatnya adalah Independensi. Perbedaan pada variabel bebas penelitian terdahulu mengenai pemberian jasa selain jasa audit dan persaingan KAP dan hubungan keluarga.

5. Devy Paramastri dan Dharma Suputra. (2016) yang meneliti Pengaruh *Audit Fee*, Jasa Non Audit, Ukuran KAP dan Lama Hubungan Audit (*Audit Tenure*) Terhadap Independensi Penampilan. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis satu (H1) dibuktikan bahwa *Audit Fee* berpengaruh positif terhadap independensi penampilan akuntan publik, yang dimana semakin besar *Audit Fee* yang diterima auditor maka semakin tinggi independensi penampilan auditor tersebut. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dua (H2) dibuktikan bahwa Jasa non audit berpengaruh negatif terhadap independensi penampilan akuntan publik. Ini dikarenakan semakin banyak layanan jasa non audit yang

diberikan maka semakin rendah independensi penampilan auditor. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis tiga (H3) dibuktikan bahwa Ukuran KAP berpengaruh positif terhadap independensi penampilan akuntan publik. Hal ini dikarenakan semakin besar ukuran KAP maka semakin tinggi independensi penampilan auditor tersebut. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis empat (H4) dibuktikan bahwa Lama hubungan audit dengan klien berpengaruh positif terhadap independensi penampilan akuntan publik, yang artinya bahwa semakin lama hubungan audit dengan klien maka semakin tinggi independensi penampilan auditor tersebut.

Adapun persamaan dalam penelitian terdahulu dengan penelitian penulis memiliki banyak persamaan yaitu terdapat pada variabel bebas nya mengenai *Audit Fee*, *Audit Tenure* dan Ukuran KAP, penelitian ini merupakan penelitian deskriptif, serta variabel terikatnya adalah Independensi. Perbedaan pada variabel bebas penelitian terdahulu mengenai Jasa non audit.

2.3 Kerangka Pemikiran

2.3.1 Pengaruh *Audit Fee* terhadap Independensi Auditor

Audit fee merupakan pendapatan yang hasilnya bervariasi karena tergantung dari beberapa faktor dalam penugasan audit, seperti ukuran perusahaan klien, kompleksitas jasa audit yang dihadapi auditor, risiko audit yang dihadapi auditor serta nama Kantor Akuntan Publik yang melaksanakan jasa audit (Nugrahani dan Sabeni, 2013). Auditor akan bersikap profesional dan sesuai dengan kode etik akuntansi

apabila prosedur audit yang direncanakan, SDM yang berkualitas, dan program pelaksanaan.

. *Fee* audit adalah biaya yang dikeluarkan oleh suatu entitas untuk membayar audit tahunan dan review laporan keuangan terbaru dalam fiskal yang disesuaikan dengan penugasan resiko, kompleksitas layanan yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melakukan seperti layanan, biaya terkait struktur Kantor Akuntan Publik dan pertimbangan profesional lainnya. *Fee* audit yang lebih tinggi akan meningkatkan sikap independensi seorang auditor terjaga dibandingkan dengan *fee* audit yang lebih kecil. Terdapat insentif bagi auditor untuk melakukan apapun untuk menjaga kliennya agar tidak ganti auditor karena kehilangan klien berarti kehilangan *fee* audit dimasa mendatang. Dengan adanya biaya lain ini maka sikap independensi seorang auditor terjaga, sehingga klien atau pihak lain yang berkepentingan percaya kepada KAP atau auditor tersebut. (Gammal,2012)

Besarnya *audit fee* berpengaruh positif terhadap independensi auditor (Ika dan Wibowo,2011, Dahlan dkk, 2012, Putri dkk, 2012,Cahyadi, 2013, John et. al., 2013, dan Abu Bakaret. al., 2009 dalam Brilian Akbar Rakai A.W.S dan Andi Kartika 2015). Hal ini dikarenakan bahwa Kantor Akuntan Publik akan cenderung membuat prosedur audit yang lebih baik, SDM yang lebih berkualitas, dan prosedur audit yang lebih lama. Dengan dipertimbangkannya biaya audit, maka secara logika auditor akan bertindak sesuai dengan etika profesi yang berlaku dengan kinerja auditor akan

semakin baik, hal inilah yang mendasari bahwa besarnya *audit fee* akan meningkatkan independensi auditor.

2.3.2 Pengaruh *Audit Tenure* terhadap Independensi Auditor

Penugasan lebih dari 6 (enam) tahun dianggap dapat mempengaruhi independensi akuntan publik atau auditor karena dapat menimbulkan hubungan tertutup, sehingga kantor akuntan lebih memperhatikan kepentingan klien, dan kurang ketat dalam melaksanakan prosedur audit, sebaliknya penugasan audit yang lama kemungkinan dapat pula meningkatkan independensi karena akuntan publik atau auditor sudah familier, sehingga pekerjaan dapat dilaksanakan dengan efisien dan lebih tahan terhadap tekanan klien (Supriyono, 2008 : 6 dalam Devy Paramastri dan Dharma Suputra, 2016 dalam Devy Paramastri dan Dharma Suputra, 2016).

Penelitian yang dilakukan oleh (Dahlan dkk., 2011) menyebutkan bahwa lama hubungan audit dengan klien berpengaruh pada independensi akuntan publik.

2.3.3 Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik terhadap Independensi Auditor

Soekrisno (2012:44) dalam Pratama (2014) mendefinisikan Kantor Akuntan Publik (KAP) sebagai salah satu bentuk organisasi akuntan publik yang memperoleh ijin sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berusaha dibidang pemberi jasa professional dalam praktik akuntan publik. Berdasarkan ukurannya, KAP dibedakan menjadi dua, yaitu KAP *big four* dan KAP *non-big four*. KAP *big four*

terdiri dari Deloitte, PricewaterhouseCoopers (PwC), Ernst & Young, dan KPMG (www.accountingtoday.com). KAP *non-big four* adalah KAP lainnya selain keempat KAP big four. KAP big four memiliki afiliasi di Indonesia.

Berdasarkan IAPI (2015) dalam Direktori KAP, Deloitte berafiliasi dengan KAP Osman Bing Satrio & Eny dan PwC berafiliasi dengan KAP Tanudireja, Wibisana & Rekan. Sedangkan Ernst & Young berafiliasi dengan KAP Purwanto, Suherman & Surja, dan KPMG berafiliasi dengan KAP Siddharta Widjaja & Rekan.

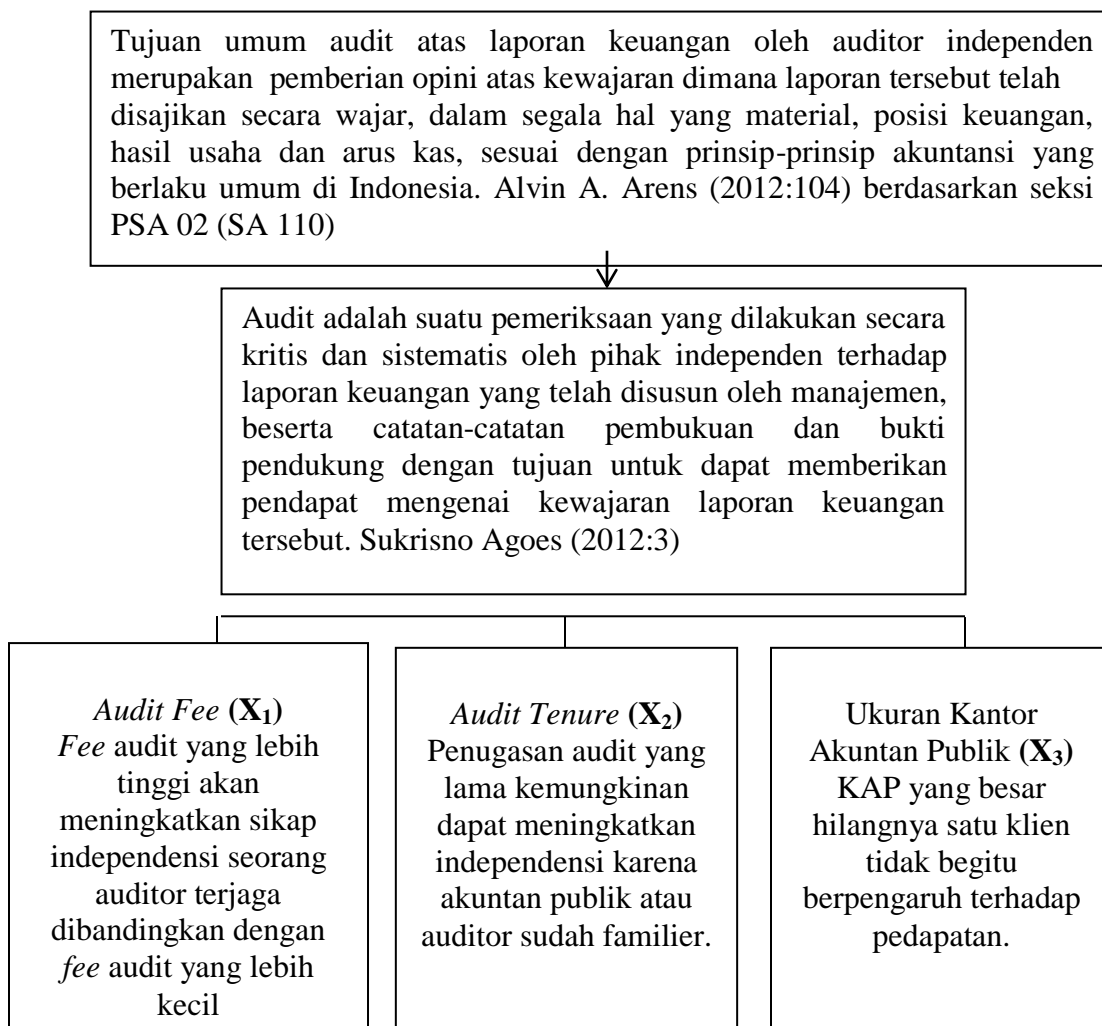
Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 pasal 16, badan usaha KAP dapat berbentuk perseorangan atau persekutuan. Pada umumnya tingkatan auditor dalam penugasan audit di dalam kantor akuntan publik dibagi menjadi empat tingkatan, yaitu (Sunyoto, 2014: 31-32): partner, manajer, auditor senior, dan auditor junior. Ada empat kelebihan skala auditor, yaitu (Firth & Liao Tan, 1998 dalam Pratama, 2014): (1) besarnya jumlah dan ragam klien yang ditangani KAP; (2) banyaknya ragam jasa yang ditawarkan; (3) luasnya cakupan geografis, termasuk adanya afiliasi internasional; dan (4) banyaknya jumlah staf audit dalam suatu KAP.

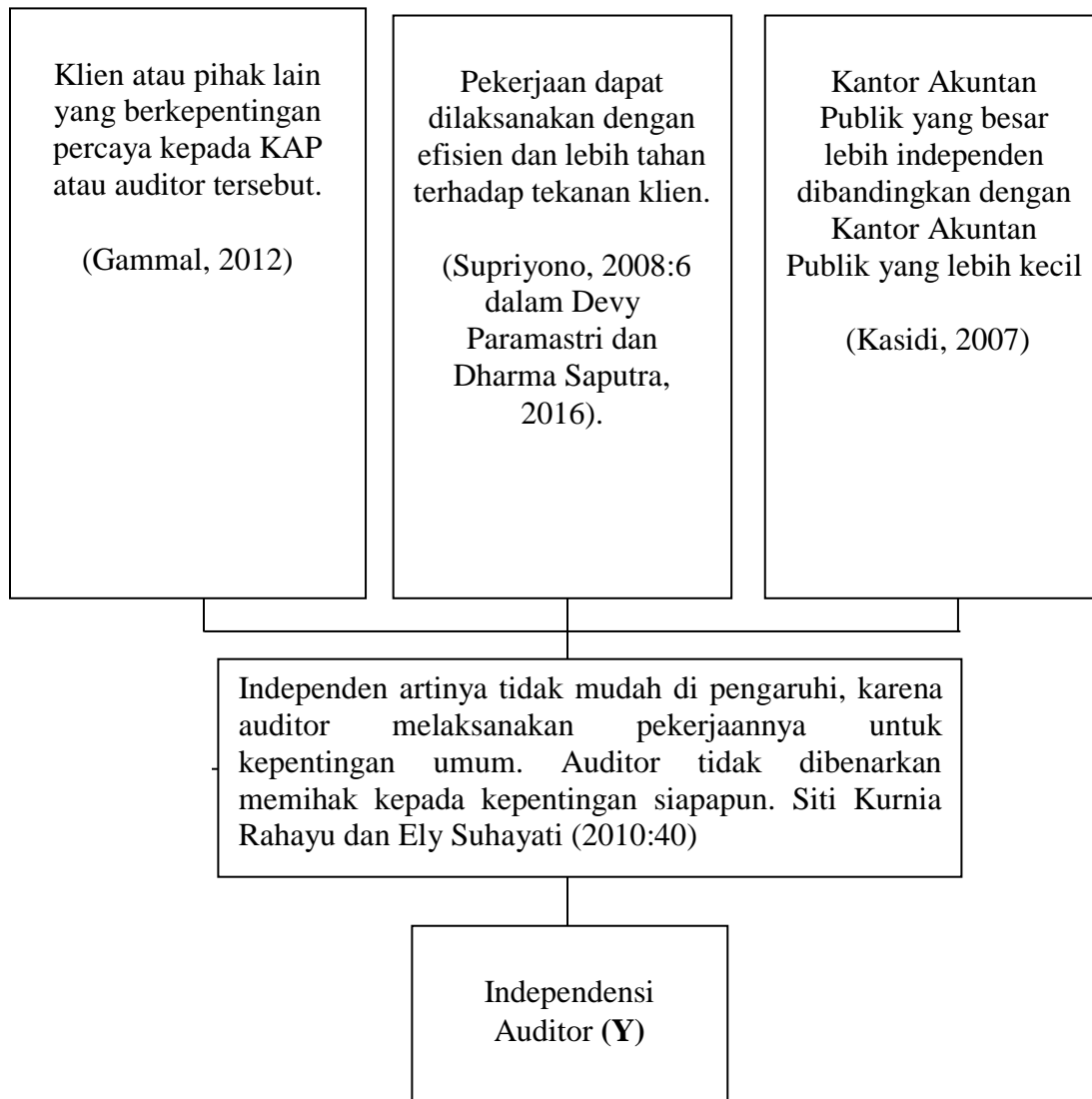
Menurut Kasidi (2007) Kantor Akuntan Publik yang besar lebih independen dibandingkan dengan Kantor Akuntan Publik yang lebih kecil, alasannya bahwa Kantor Akuntan Publik yang besar hilangnya satu klien tidak begitu berpengaruh terhadap pendapatannya, sedangkan kantor akuntan publik yang kecil hilangnya satu klien adalah sangat berarti karena kliennya sedikit.

Penelitian yang dilakukan oleh Widodo (2002) menunjukkan bahwa semakin besar Kantor Akuntan Publik, maka independensi Kantor Akuntan Publik tersebut akan semakin besar karena Kantor Akuntan Publik yang besar memiliki sumber daya manusia yang lebih baik dalam kualitas dan kuantitasnya.

Berdasarkan kerangka pemikiran tersebut maka gambar kerangka pemikiran ini adalah sebagai berikut:

Gambar 2.2
Kerangka Pemikiran





2.4 Hipotesis Penelitian

Menurut Sugiyono (2017:64), hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, di mana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan 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 empirik.

Berdasarkan kerangka pemikiran di atas, penulis mengajukan hipotesis sebagai berikut:

1. H1 : Terdapat pengaruh *audit fee* terhadap independensi auditor.
2. H2 : Terdapat pengaruh *audit tenure* terhadap independensi auditor.
3. H3 : Terdapat pengaruh ukuran Kantor Akuntan Publik terhadap independensi auditor.
4. H4 : Terdapat pengaruh *audit fee*, *audit tenure* dan ukuran Kantor Akuntan Publik terhadap independensi auditor.