



Hak cipta dan penggunaan kembali:

Lisensi ini mengizinkan setiap orang untuk mengubah, memperbaiki, dan membuat ciptaan turunan bukan untuk kepentingan komersial, selama anda mencantumkan nama penulis dan melisensikan ciptaan turunan dengan syarat yang serupa dengan ciptaan asli.

Copyright and reuse:

This license lets you remix, tweak, and build upon work non-commercially, as long as you credit the origin creator and license it on your new creations under the identical terms.

BAB II

TELAAH LITERATUR

2.1. Laporan Keuangan

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2017), dalam Standar Audit 200 disebutkan bahwa laporan keuangan adalah suatu representasi terstruktur atas informasi keuangan historis, termasuk catatan atas laporan keuangan terkait, yang dimaksudkan untuk mengomunikasikan sumber daya ekonomi atau kewajiban entitas pada suatu tanggal atau perubahan atasnya untuk suatu periode sesuai dengan suatu kerangka pelaporan keuangan.

Dalam Standar Akuntansi Keuangan (Ikatan Akuntan Indonesia, 2018), laporan keuangan adalah suatu penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas. Laporan keuangan diintensikan untuk memenuhi kebutuhan pengguna yang tidak dalam posisi dapat meminta laporan keuangan khusus untuk memenuhi kebutuhan informasi pengguna tersebut. Tujuan laporan keuangan adalah untuk memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas entitas yang bermanfaat bagi sebagian besar pengguna laporan keuangan dalam pembuatan keputusan ekonomis. Laporan keuangan juga menunjukkan hasil pertanggungjawaban manajemen atas penggunaan sumber daya yang dipercayakan kepada mereka. Dalam rangka mencapai tujuan tersebut, Ikatan Akuntan Indonesia (2018) menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan informasi mengenai entitas yang meliputi:

- a. Aset;

- b. Liabilitas;
- c. Ekuitas;
- d. Penghasilan dan beban, termasuk keuntungan dan kerugian;
- e. Kontribusi dari dan distribusi kepada pemilik dalam kapasitasnya sebagai pemilik; dan
- f. Arus kas.

Berdasarkan Undang-undang Republik Indonesia Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas pasal 66 ayat 2 disebutkan tentang hal-hal yang harus terkandung di dalam laporan keuangan yaitu:

- a. laporan keuangan yang terdiri atas sekurang-kurangnya neraca akhir tahun buku yang baru lampau dalam perbandingan dengan tahun buku sebelumnya, laporan laba rugi dari tahun buku yang bersangkutan, laporan arus kas, dan laporan perubahan ekuitas, serta catatan atas laporan keuangan tersebut;
- b. laporan mengenai kegiatan Perseroan;
- c. laporan pelaksanaan Tanggung Jawab Sosial dan Lingkungan;
- d. rincian masalah yang timbul selama tahun buku yang mempengaruhi kegiatan usaha Perseroan;
- e. laporan mengenai tugas pengawasan yang telah dilaksanakan oleh Dewan Komisaris selama tahun buku yang baru lampau;
- f. nama anggota Direksi dan anggota Dewan Komisaris;
- g. gaji dan tunjangan bagi anggota Direksi dan gaji atau honorarium dan tunjangan bagi anggota Dewan Komisaris Perseroan untuk tahun yang baru lampau.

Pada Undang-undang Republik Indonesia Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas pasal 66 ayat 3 disebutkan laporan keuangan harus disusun berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan. Komponen laporan keuangan lengkap menurut Ikatan Akuntan Indonesia dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) (2018) terdiri dari:

- a. laporan posisi keuangan pada akhir periode;
- b. laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain selama periode;
- c. laporan perubahan ekuitas selama periode;
- d. laporan arus kas selama periode;
- e. catatan atas laporan keuangan, berisi ringkasan kebijakan akuntansi yang signifikan dan informasi penjelasan lain.
- f. Laporan posisi keuangan pada awal periode terdekat sebelumnya ketika entitas menerapkan suatu kebijakan akuntansi secara retrospektif atau membuat penyajian kembali pos-pos laporan keuangan, atau ketika entitas mereklasifikasi pos-pos dalam laporan keuangannya.

Berdasarkan Weygandt *et al* (2019), pengguna informasi dari laporan keuangan dibagi menjadi 2 kelompok besar yaitu:

1. *Internal users*

Pengguna informasi laporan keuangan dari internal perusahaan adalah para *manager* yang merencanakan, mengatur, dan menjalankan bisnis. Mereka yang termasuk di dalamnya adalah manajer pemasaran, supervisi produksi, direktur keuangan, dan karyawan kantor.

2. *External users*

Pengguna eksternal adalah individu dan organisasi yang dari luar perusahaan yang menginginkan informasi keuangan perusahaan. Dua tipe pengguna eksternal yang paling umum adalah investor dan kreditur. Investor menggunakan informasi keuangan untuk membuat keputusan apakah akan dibeli, ditahan, atau dijual kepemilikan saham perusahaan tersebut. Kreditur menggunakan informasi keuangan perusahaan untuk mengevaluasi risiko dalam pemberian kepercayaan atau meminjamkan uang.

Berdasarkan UU RI Nomor 40 Tahun 2007 pasal 68 ayat 1, Direksi wajib menyerahkan laporan keuangan Perseroan kepada akuntan publik untuk diaudit apabila:

- a. kegiatan usaha Perseroan adalah menghimpun dan/ atau mengelola dana masyarakat;
- b. Perseroan menerbitkan surat pengakuan utang kepada masyarakat;
- c. Perseroan merupakan Perseroan Terbuka;
- d. Perseroan merupakan persero;
- e. Perseroan mempunyai aset dan/atau jumlah peredaran usaha dengan jumlah nilai paling sedikit Rp50.000.000.000,00 (lima puluh miliar rupiah); atau
- f. diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan.

Dalam hal laporan keuangan Perseroan diwajibkan diaudit oleh akuntan publik (UU Nomor 40 Tahun 2007). Dalam UU No. 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik menyatakan jasa audit atas informasi keuangan historis adalah perikatan asuransi yang diterapkan atas informasi keuangan historis yang bertujuan untuk memberikan keyakinan memadai atas kewajaran penyajian informasi keuangan

historis tersebut dan kesimpulannya dinyatakan dalam bentuk pernyataan positif. Informasi keuangan historis mencakup antara lain laporan keuangan, bagian dari suatu laporan keuangan, atau laporan yang dilampirkan dalam suatu laporan keuangan (UU Nomor 5 Tahun 2011).

Neraca akhir tahun buku yang baru lampau dalam perbandingan dengan tahun buku sebelumnya dan laporan laba rugi dari tahun buku yang bersangkutan tersebut bagi Perseroan yang wajib diaudit, harus disampaikan kepada Menteri sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan (UU RI Nomor 40 Tahun 2007 pasal 66 ayat 4).

2.2. Teori Keagenan dan Biaya Keagenan

Dalam bukunya, Godfrey, *et al* (2010) menyebutkan permintaan akan informasi keuangan dapat dikategorikan baik untuk tujuan kepengurusan atau untuk tujuan pengambil keputusan. Godfrey, *et al* (2010) menyatakan bahwa teori keagenan berfokus pada hubungan di mana kesejahteraan satu orang (misalnya Pemilik) dipercayakan kepada orang lain, yaitu agen (misalnya Manajer). Godfrey, *et al* (2010) menjelaskan bahwa permintaan akan informasi kepengurusan berkaitan dengan keinginan untuk:

- a. Memotivasi agen.
- b. Mendistribusikan risiko secara efisien.

Menurut Jensen dan Meckling (1976), hubungan keagenan diartikan sebagai kontrak di mana satu atau lebih orang (*principal*) yang mempekerjakan orang lain atau agen untuk melakukan beberapa layanan atas nama *principal* yang

melibatkan pendelegasian beberapa otoritas pengambilan keputusan kepada agen. Jika kedua pihak dalam hubungan tersebut adalah pemaksimalan utilitas, ada alasan kuat untuk meyakini bahwa agen tidak akan selalu bertindak demi kepentingan terbaik *principal*. *Principal* dapat membatasi divergensi kepentingannya dengan menetapkan insentif yang sesuai untuk agen dan dengan mengeluarkan biaya pemantauan yang dirancang untuk membatasi aktivitas menyimpang dari agen. Selain itu dalam beberapa situasi akan membayar agen untuk menggunakan sumber daya (*bonding costs*) untuk menjamin bahwa ia tidak akan mengambil tindakan tertentu yang akan membahayakan *principal* atau untuk memastikan bahwa *principal* akan diberi kompensasi jika ia memang mengambil tindakan tersebut.

Menurut Godfrey, *et al* (2010), permintaan akan informasi untuk tujuan pengambilan keputusan berkaitan dengan peran informasi dalam teori keputusan statistik. Informasi memiliki nilai apabila dapat meningkatkan alokasi sumber daya dan risiko dalam ekonomi. Ini dapat terjadi dengan mengurangi ketidakpastian.

Ketidakpastian dalam teori keagenan dapat diklasifikasikan sebagai *ex ante* dan *ex post*. Ketidakpastian *ex ante* (sebelum kejadian) ada pada saat keputusan sedang dibuat, seperti ketidakpastian terjadinya kejadian yang dapat dikendalikan yang akan mempengaruhi produksi atau ketidakpastian mengenai keahlian dari si manajer. Ketidakpastian *ex post* (setelah kejadian) ada pada saat keputusan telah dibuat dan hasilnya telah terealisasi. Ketidakpastian ini sama dengan ketidakpastian *ex ante* kecuali bahwa hal itu dapat dikurangi dengan laporan *ex post* tentang apa yang sebenarnya terjadi. Teori agensi berfokus pada dampak alternatif dari laporan *ex post* yang dapat memengaruhi ketidakpastian *ex post*.

Godfrey, *et al* (2010) melihat peran dari penetapan standar sebagai salah satu bentuk pengidentifikasian situasi di mana peningkatan kesejahteraan akan terjadi dari kebijakan yang berlaku terhadap pelaporan keuangan. Peningkatan kesejahteraan berkaitan dengan perbandingan dari dua kebijakan. Kebijakan A dapat lebih disukai dari kebijakan B bila di bawah manajer tersebut, setiap orang setidaknya sama-sama makmur dengan manajer sebelumnya. Kebijakan A juga akan lebih disukai daripada kebijakan B jika menghasilkan alokasi sumber daya dan risiko yang lebih efisien. Dengan demikian, di bawah pandangan ini, tampak bahwa konsekuensi ekonomi yang dirasakan dari standar akuntansi memainkan peranan penting.

Godfrey, *et al* (2010) menyebutkan, perusahaan memiliki insentif untuk mengungkapkan informasi secara sukarela, sebagaimana dibuktikan oleh tingkat pengungkapan sukarela yang signifikan oleh perusahaan-perusahaan yang terdaftar. Kemungkinan untuk melegitimasi persyaratan pelaporan juga berkaitan dengan efek '*free riders*'. Pada dasarnya, di mana biaya informasi marginal dianggap kurang dari kemungkinan manfaat marginal, pengguna akan menuntut peningkatan tingkat pengungkapan. Namun, pihak yang berkepentingan yang menanggung sedikit biaya pengungkapan memiliki insentif yang lebih besar untuk menuntut peningkatan tingkat pengungkapan, karenanya disebut '*free riders*'. Maka dari itu, ahli teori pasar modal menyatakan bahwa manajer memiliki banyak insentif sukarela memberikan informasi akuntansi kepada pihak-pihak di luar perusahaan. Ahli teori pasar modal tersebut juga menyatakan agar informasi tersebut diverifikasi oleh auditor independen.

Menurut Jensen & Meckling (1976), umumnya tidak mungkin bagi *principal* atau agen dengan *zero cost* untuk memastikan bahwa agen akan membuat keputusan yang optimal dari sudut pandang *principal*. Dalam sebagian besar hubungan keagenan, *principal* dan agen akan dikenakan *monitoring* dan *bonding cost* (non-uang atau uang), dan di samping itu akan ada beberapa perbedaan antara keputusan agen dan keputusan-keputusan yang akan memaksimalkan kesejahteraan *principal*. Pengurangan kesejahteraan yang dialami *principal* karena perbedaan ini juga merupakan biaya dari hubungan agensi, hal ini disebut *residual loss*. Jensen & Meckling (1976) mendefinisikan biaya agensi sebagai jumlah dari:

1. Biaya pemantauan (*monitoring*) yang dikeluarkan *principal*

Biaya yang muncul untuk mengawasi, mengukur, mengamati, dan mengontrol perilaku agen, contohnya: biaya audit

2. Biaya *bonding* yang dikeluarkan agen

Biaya yang justru ditanggung oleh agen untuk bisa mematuhi dan menetapkan mekanisme yang ingin menunjukkan bahwa agen telah berperilaku sesuai dengan kepentingan *principal*, contohnya: menunjuk anggota dari luar untuk dewan direksi atau hierarki manajemen.

3. *Residual loss*.

Biaya yang berupa menurunnya kesejahteraan *principal* sebagai akibat dari adanya perbedaan keputusan agen dan keputusan *principal*

2.3. Auditing

Arens *et al.* (2017), dalam bukunya menyebutkan pengertian dari audit yaitu *the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent person.* Audit adalah akumulasi dan evaluasi atas bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan dalam sudut koresponden antara informasi dan kriteria yang telah ditentukan. Audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.

Kewajiban untuk menyerahkan laporan keuangan kepada akuntan publik untuk diaudit timbul dari sifat Perseroan yang bersangkutan. Kewajiban untuk menyerahkan laporan keuangan kepada pengawasan ekstern dibenarkan dengan asumsi bahwa kepercayaan masyarakat tidak boleh dikecewakan. Demikian juga halnya dengan Perseroan yang untuk pembiayaannya mengharapkan dana dari pasar modal (UU Nomor 40 Tahun 2007).

Sesuai dengan UU Nomor 40 Tahun 2007, dijelaskan lebih rinci lagi pihak yang berhak untuk mengaudit laporan keuangan dalam Peraturan Otoritas Jasa Keuangan (POJK) Nomor 13/POJK.03/2017 bahwa Pihak yang Melaksanakan Kegiatan Jasa Keuangan wajib menggunakan AP dan KAP yang:

- a. Terdaftar pada Otoritas Jasa Keuangan (OJK); dan
- b. Memiliki kompetensi sesuai dengan kompleksitas usaha Pihak yang Melaksanakan Kegiatan Jasa Keuangan.

Menurut UU No. 5 tahun 2011 terdapat persyaratan untuk menjadi Akuntan Publik, yaitu:

- a. Memiliki sertifikat tanda lulus ujian profesi Akuntan Publik yang sah;
- b. Berpengalaman praktik memberikan jasa audit dan jasa reviu atas informasi keuangan historis, serta jasa asurans lainnya;
- c. Berdomisili di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia;
- d. Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak;
- e. Tidak pernah dikenai sanksi administratif berupa pencabutan izin Akuntan Publik;
- f. Tidak pernah dipidana yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap karena melakukan tindak pidana kejahatan yang diancam dengan pidana penjara 5 tahun atau lebih;
- g. Menjadi anggota Asosiasi Profesi Akuntan Publik yang ditetapkan oleh Menteri;
- h. Tidak berada dalam pengampunan.

OJK mengeluarkan POJK Nomor 13/POJK.03/2017 yang di dalamnya terdapat syarat permohonan pendaftaran Akuntan Publik (AP) dan Kantor Akuntan Publik (KAP). Sebelum memberikan jasa kepada Pihak yang Melaksanakan Kegiatan Jasa Keuangan, AP dan KAP wajib terlebih dahulu terdaftar pada OJK. Permohonan pendaftaran AP dan/atau KAP disampaikan kepada OJK dengan memenuhi persyaratan paling kurang:

- a. Memiliki izin yang masih berlaku dari Menteri;
- b. Tidak pernah dikenakan sanksi administratif berupa Pembatalan Surat Tanda Terdaftar (STTD) dari OJK atau otoritas sebelumnya; dan

- c. Tidak pernah melakukan perbuatan tercela dan/atau dihukum karena terbukti melakukan tindak pidana di bidang keuangan serta tidak tercantum dalam daftar kredit atau pembiayaan macet.

Di dalam POJK Nomor 13/POJK.03/2017 juga disebutkan bagi Akuntan Publik, selain memenuhi persyaratan tersebut, ditambahkan persyaratan:

- a. Tidak memiliki rangkap jabatan;
- b. Berkedudukan sebagai Rekan Akuntan Publik pada KAP persekutuan atau pemimpin KAP perseorangan yang terdaftar pada Otoritas Jasa Keuangan;
- c. Memiliki kompetensi dan pengetahuan di bidang jasa keuangan dan industri yang menggunakan jasa Akuntan Publik.

Pihak yang Melaksanakan Kegiatan Jasa Keuangan adalah pihak yang melaksanakan kegiatan jasa keuangan di sektor Perbankan, Pasar Modal, dan/atau Industri Keuangan Non-Bank yang diatur dan diawasi oleh OJK sebagaimana dimaksud dalam UU mengenai OJK.

Di dalam Standar Audit (SA) 200, Institut Akuntan Publik Indonesia (2017) menyebutkan bahwa dalam menjalankan tugas audit, tujuan keseluruhan auditor adalah

1. Memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan, dan oleh karena itu memungkinkan auditor untuk menyatakan suatu opini tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan suatu kerangka pelaporan keuangan yang berlaku; dan

2. Melaporkan atas laporan keuangan dan mengomunikasikannya sebagaimana ditentukan oleh SA berdasarkan temuan auditor.

Dalam UU Nomor 5 Tahun 2011 disebutkan Akuntan Publik memberikan jasa asurans, yang meliputi:

- a. Jasa audit atas informasi keuangan historis;
- b. Jasa reviu atas informasi keuangan historis; dan
- c. Jasa asurans lainnya.

Weygandt, *et al* (2019) jasa atestasi adalah tipe jasa asurans yang di mana Kantor Akuntan Publik (KAP) mengeluarkan laporan tentang sebuah masalah pokok atau asersi yang dibuat oleh pihak lain. Jasa atestasi dibagi menjadi 5 kategori:

1. Audit atas laporan keuangan historis
2. Audit atas pengendalian internal terhadap pelaporan keuangan
3. Reviu atas laporan keuangan historis
4. Jasa atestasi pada teknologi informasi
5. Jasa atestasi lain yang dapat diterapkan dalam masalah pokok yang luas.

Auditor dapat memiliki tanggung jawab komunikasi dan pelaporan lain tertentu kepada pengguna laporan keuangan, manajemen, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola atau pihak-pihak di luar entitas, sehubungan dengan hal-hal yang timbul dari audit.

Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) menyebutkan bahwa auditor harus memenuhi ketentuan kode etik yang relevan, termasuk ketentuan yang berkaitan dengan independensi, sehubungan dengan perikatan audit atas laporan keuangan.

Kode Etik menetapkan prinsip dasar etika profesi yang relevan bagi auditor ketika melaksanakan suatu audit atas laporan keuangan dan menyediakan suatu kerangka konseptual untuk menerapkan prinsip dasar tersebut. Prinsip-prinsip dasar yang harus dipenuhi oleh auditor menurut Kode Etik adalah sebagai berikut:

a. Integritas

Setiap praktisi harus tegas dan jujur dalam menjalin hubungan profesional dan hubungan bisnis dalam melaksanakan pekerjaannya.

b. Objektivitas

Setiap praktisi tidak boleh membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak (*undue influence*) dari pihak-pihak lain memengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya.

c. Kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian profesional (*professional competence and due care*)

Setiap praktisi wajib memelihara pengetahuan dan keahlian profesionalnya pada suatu tingkatan yang diprasyarkan secara kesinambungan, sehingga klien atau pemberi kerja dapat menerima jasa profesional yang diberikan secara kompeten berdasarkan perkembangan terkini dalam praktisi, perundang-undangan, dan metode pelaksanaan pekerjaan. Setiap praktisi harus bertindak secara profesional dan sesuai dengan standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya.

d. Kerahasiaan

Setiap praktisi wajib menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan profesional dan hubungan bisnisnya, serta tidak boleh

mengungkapkan informasi tersebut kepada pihak ketiga tanpa persetujuan dari klien atau pemberi kerja, kecuali jika terdapat kewajiban untuk mengungkapkan informasi sesuai dengan ketentuan hukum atau peraturan lainnya yang berlaku. Informasi rahasia yang diperoleh dari hubungan profesional dan hubungan bisnis tidak boleh digunakan oleh praktisi untuk keuntungan pribadinya atau pihak ketiga.

e. Perilaku profesional

Setiap praktisi wajib mematuhi hukum dan peraturan yang berlaku dan harus menghindari semua tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.

Dalam menjalankan pemeriksaan, Kantor Akuntan Publik harus berpedoman pada SPAP, khususnya Standar Audit, Standar Pengendalian Mutu, Kode Etik Institut Akuntan Publik Indonesia. Menurut Arens, *et al* (2017), cara paling efisien dan efektif dalam melaksanakan audit adalah dengan memperoleh beberapa kombinasi dari asurans untuk setiap pembagian transaksi dan saldo akhir dari setiap akun terkait. Untuk setiap pembagian transaksi, beberapa tujuan audit harus tercapai sebelum auditor dapat memutuskan bahwa semua transaksi sudah dicatat dengan sesuai. Hal ini disebut dengan tujuan audit terkait dengan transaksi (*transaction-related audit objectives*). Tujuan audit juga harus tercapai untuk setiap saldo akun, hal ini disebut dengan tujuan audit yang terkait dengan saldo (*balance-related audit objectives*). Selain itu, tujuan audit yang terkait dengan pengungkapan dan penyajian informasi dalam laporan keuangan juga harus tercapai, hal ini disebut tujuan audit yang terkait penyajian dan pengungkapan laporan keuangan

(*presentation and disclosure-related audit objectives*). Pemenuhan dari ketiga tujuan audit ini dijelaskan melalui asersi manajemen oleh manajemen perusahaan.

Menurut Arens, *et al* (2017), asersi manajemen menggambarkan representasi oleh manajemen tentang kelas-kelas transaksi dan akun terkait serta pengungkapan dalam laporan keuangan. Asersi manajemen sangat berkaitan dengan standar akuntansi perusahaan sebagai kriteria yang digunakan manajemen untuk mencatat dan mengungkapkan informasi akuntansi di dalam laporan keuangan. Standar audit internasional dan standar audit *AICPA* membagi asersi menjadi tiga kategori yaitu:

1. Asersi tentang pembagian transaksi dan kejadian yang terjadi selama periode audit
 - a. Keterjadian (*Occurrence*)

Asersi keterjadian berfokus pada apakah transaksi yang tercatat di dalam laporan keuangan benar-benar terjadi selama periode akuntansi.
 - b. Kelengkapan (*Completeness*)

Asersi kelengkapan berfokus pada apakah seluruh transaksi yang seharusnya tercatat sudah dicatat di dalam laporan keuangan.
 - c. Ketepatan (*Accuracy*)

Asersi ketepatan berfokus pada apakah transaksi sudah dicatat pada jumlah yang benar.
 - d. Klasifikasi (*Classification*)

Asersi klasifikasi berfokus pada apakah transaksi sudah tercatat pada akun yang sesuai.

e. Pisah batas (*Cut-off*)

Asersi *cut-off* berfokus pada apakah transaksi sudah dicatat pada periode akuntansi yang sesuai.

2. Asersi tentang saldo akun di akhir periode

a. Keberadaan (*Existence*)

Asersi keberadaan berfokus pada apakah aset, liabilitas, dan kepentingan ekuitas yang termasuk di dalam neraca benar-benar ada pada tanggal neraca.

b. Kelengkapan (*Completeness*)

Asersi kelengkapan berfokus pada apakah seluruh akun dan saldo yang seharusnya disajikan di dalam laporan keuangan benar-benar termasuk di dalamnya.

c. Valuasi dan lokasi (*Valuation and allocation*)

Asersi valuasi dan alokasi berfokus pada apakah aset, liabilitas, dan kepentingan ekuitas sudah disajikan dalam jumlah yang tepat di dalam laporan keuangan.

d. Hak dan kewajiban (*Rights and obligations*)

Asersi hak dan kewajiban berfokus pada apakah aset merupakan hak perusahaan dan apakah liabilitas menjadi tanggung jawab perusahaan pada tanggal yang ditentukan.

3. Asersi tentang penyajian dan pengungkapan

a. Keterjadian dan Hak dan Kewajiban (*Occurrence and Rights and Obligations*)

Asersi ini berfokus pada apakah pengungkapan kejadian telah dilakukan dan hak dan tanggung jawab perusahaan.

b. Kelengkapan (*Completeness*)

Asersi kelengkapan berfokus pada apakah semua pengungkapan sudah termasuk di dalam laporan keuangan.

c. Ketepatan dan valuasi (*Accuracy and Valuation*)

Asersi ketepatan dan valuasi berfokus pada apakah laporan keuangan sudah disajikan dalam hal material dan pada jumlah yang sesuai.

d. Pengelompokan dan kemampuan untuk dipahami (*Classification and Understandability*)

Asersi ini berhubungan dengan apakah saldo telah dikelompokkan dengan benar.

Dalam melaksanakan audit, terdapat empat tahap yang harus dilalui menurut Arens, *et al* (2017), yaitu:

1. Merencanakan dan mendesain sebuah pendekatan audit berdasarkan prosedur penilaian risiko.

Terdapat tiga aspek penting dalam merencanakan dan mendesain sebuah pendekatan audit, yaitu memahami entitas dan lingkup bisnisnya, memahami pengendalian internal dan menilai risiko pengendaliannya, serta menilai risiko salah saji material.

2. Melaksanakan uji pengendalian dan uji substantif dari transaksi-transaksi yang terjadi.

Uji pengendalian adalah sebuah prosedur untuk menguji keefektifan sebuah pengendalian dalam perusahaan. Sementara uji substantif dari transaksi-transaksi adalah sebuah kegiatan mengevaluasi pencatatan transaksi oleh klien dengan memverifikasi nilai moneter dari transaksi-transaksi tersebut.

3. Melaksanakan prosedur analitis dan uji detail dari saldo-saldo.

Prosedur analitis terdiri dari evaluasi informasi keuangan melalui analisis hubungan yang masuk akal antara data keuangan dan data non-keuangan. Sementara uji detail dari saldo-saldo merupakan prosedur spesifik yang bertujuan untuk menguji salah saji keuangan pada saldo dalam laporan keuangan.

4. Menyelesaikan audit dan menerbitkan laporan audit.

Setelah auditor menyelesaikan seluruh prosedur untuk masing-masing tujuan audit dan masing-masing akun dalam laporan keuangan, sangat perlu untuk menggabungkan seluruh informasi yang didapat menjadi sebuah kesimpulan menyeluruh.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia dalam Standar Audit (SA) 315 (2017) menyebutkan bahwa auditor harus mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan material pada laporan keuangan dan asersi untuk golongan transaksi, saldo akun, dan pengungkapan, untuk menyediakan suatu basis bagi perancangan dan pelaksanaan prosedur audit lanjutan. Maka dari itu, auditor harus mengidentifikasi risiko sepanjang proses pemerolehan pemahaman tentang entitas dan lingkungannya, termasuk pengendalian yang berkaitan dengan risiko. Selain itu auditor harus menilai dan mengidentifikasi risiko, serta mengevaluasi apakah risiko

tersebut berkaitan secara lebih pervasif terhadap laporan keuangan secara keseluruhan dan secara potensial mempengaruhi banyak asersi. Auditor harus menghubungkan risiko yang diidentifikasi dengan apa yang bisa menjadi salah pada tingkat asersi, dengan memperhitungkan pengendalian yang hendak diuji oleh auditor. Auditor juga harus mempertimbangkan kemungkinan kesalahan penyajian, termasuk kemungkinan kesalahan penyajian multipel, dan mempertimbangkan apakah potensi kesalahan penyajian tersebut dapat mengakibatkan suatu kesalahan penyajian material.

Untuk memutuskan pemberian opini atas hasil audit yang telah dilakukan, diperlukan bukti-bukti audit yang menjadi dasar dalam penentuannya. Menurut Arens, *et al* (2017), Akuntan Publik paling sering menghadapi beberapa keputusan untuk menentukan tipe bukti audit yang sesuai dan berapa jumlah bukti yang dibutuhkan. Beberapa keputusan tersebut adalah:

1. Prosedur audit seperti apa yang digunakan

Prosedur audit merupakan sekumpulan petunjuk yang menjelaskan cara mendapatkan bukti audit selama pelaksanaan audit.

2. Berapa ukuran sampel yang harus dipilih untuk prosedur tersebut

Sampling adalah penerapan prosedur audit terhadap kurang dari 100% unsur dalam suatu populasi audit yang relevan sedemikian rupa sehingga semua unit *sampling* memiliki peluang yang sama untuk dipilih untuk memberikan basis memadai bagi auditor untuk menarik kesimpulan tentang populasi secara keseluruhan (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2017). Menurut Arens, *et al*

(2017), dalam melaksanakan prosedur *sampling*, auditor harus melakukan tiga fase berikut:

- i. Merencanakan sampel
- ii. Memilih sampel dan melaksanakan uji
- iii. Mengevaluasi hasil

Dalam praktiknya, *sampling* dibagi menjadi dua kategori yaitu:

a. *Sampling* statistik

Sampling statistik adalah suatu pendekatan *sampling* yang memiliki karakteristik sebagai berikut:

- i. Pemilihan unsur-unsur sampel dilaksanakan secara acak
- ii. Penggunaan teori probabilitas untuk menilai hasil sampel, termasuk untuk mengukur risiko *sampling*

b. *Sampling* non-statistik

Sampling non-statistik adalah pendekatan *sampling* yang tidak memiliki karakteristik seperti *sampling* statistik (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2017).

Dalam melakukan pemilihan sampel, menurut Agoes (2017) terdapat tiga metode yang sering digunakan yaitu:

a. *Random/ judgement sampling*

Pemilihan sampel diambil dengan cara acak dengan menggunakan *judgement* Akuntan Publik. Salah satu caranya misalnya, melakukan tes transaksi atas pengeluaran kas dengan menentukan bahwa transaksi di atas

Rp 5.000.000 harus di-*vouching* dan ditambah dengan 2 transaksi di bawah Rp 5.000.000 di setiap bulan berikutnya .

b. *Block sampling*

Dalam hal ini, auditor memilih transaksi di bulan tertentu sebagai sampel, misalnya Januari, Juni, dan Desember.

c. *Statistical sampling*

Pemilihan sampel dilakukan secara ilmiah, sehingga sampel yang diambil benar-benar *representative*.

3. *Item* apa saja yang akan dipilih dari populasi

Akuntan Publik dapat memilih *item* apa saja yang akan diambil dari populasi sebagai sampel. Ada beberapa cara dalam keputusan pengambilannya, seperti pilih 50 sampel yang memiliki nilai transaksi paling tinggi dari 1.000 transaksi yang ada, atau pilih secara acak 50 sampel dari 1.000 transaksi, atau dapat juga menggunakan kombinasi dari cara-cara yang ada.

4. Pemilihan waktu untuk menjalankan prosedur tersebut

Dalam melaksanakan perikatan audit untuk satu tahun buku biasanya auditor membutuhkan waktu beberapa minggu untuk menyelesaikannya. Terkadang, penentuan waktu pelaksanaan prosedur juga dipengaruhi oleh permintaan klien atas tenggat waktu tertentu. Maka dari itu penentuan *timing* pelaksanaan audit menjadi salah satu keputusan besar yang harus dihadapi oleh Akuntan Publik.

Saat melaksanakan prosedur audit, Akuntan Publik dapat memilih jenis-jenis bukti yang cukup dan dapat membangun sebuah opini. Akuntan Publik dapat

memilih lebih dari satu jenis bukti untuk setiap prosedur audit. Menurut Arens, *et al* (2017), jenis-jenis bukti audit tersebut adalah:

1. Pemeriksaan fisik (*Physical examination*)

Pemeriksaan fisik adalah sebuah pemeriksaan dan penghitungan fisik untuk *tangible assets*. Digunakan untuk menguji apakah jumlah *tangible assets* yang dicatat oleh manajemen benar ada keberadaannya pada situasi yang sebenarnya. *Physical examination* memiliki beberapa penyebutan, pemeriksaan fisik untuk akun kas disebut *cash count*, sedangkan pemeriksaan fisik untuk akun persediaan disebut sebagai *stock opname*. Pemeriksaan fisik juga dapat dilakukan untuk akun aset tetap. Bukti audit dengan pemeriksaan fisik digunakan untuk memenuhi asersi keberadaan (*existence*).

2. Konfirmasi (*Confirmation*)

Konfirmasi adalah sebuah pengujian dengan cara mengirimkan surat, baik dalam bentuk selebar surat atau secara elektronik dalam bentuk *e-mail*, kepada pihak ketiga untuk memverifikasi keakuratan jumlah saldo yang ditanyakan Akuntan Publik atas suatu akun. Menurut Pangestika (2020) ada dua macam konfirmasi yaitu konfirmasi positif dan negatif. Untuk konfirmasi positif mewajibkan pihak ketiga untuk membalas atau menuliskan data atau informasi yang diminta oleh auditor. Untuk konfirmasi negatif, pihak ketiga tidak perlu menjawab surat konfirmasi apabila informasi yang tertulis sudah benar tetapi jika salah, maka pihak ketiga wajib menjawab dengan menuliskan data yang benar. Konfirmasi digunakan untuk memenuhi asersi ketepatan (*accuracy*) dan valuasi (*valuation*).

3. Inspeksi (*Inspection*)

Inspeksi adalah sebuah pemeriksaan yang dilakukan Akuntan Publik pada catatan-catatan dan dokumen-dokumen yang dimiliki oleh klien untuk memperkuat informasi yang harus ada dalam laporan keuangan. Terdapat dua metode untuk melakukan inspeksi yaitu:

a. *Vouching*

Metode di mana dari saldo tercatat di laporan keuangan, Akuntan Publik menelusuri keberadaan atas nilai itu dengan memeriksa *general ledger*, lalu periksa dokumen atau fisik dari akun tersebut.

b. *Tracing*

Metode di mana Akuntan Publik mengusut transaksi melalui dokumen yang diterima sampai ke jurnal pengakuannya dengan tujuan untuk menguji kelengkapan.

Inspeksi dapat dilakukan pada hampir seluruh akun. Inspeksi digunakan untuk memenuhi asersi keterjadian (*occurrence*), kelengkapan (*completeness*), ketepatan (*accuracy*), klasifikasi (*classification*), dan pisah batas (*cut-off*).

4. Prosedur analitis (*Analytical procedures*)

Prosedur analitis adalah sebuah evaluasi informasi keuangan melalui analisis hubungan yang masuk akal atas data keuangan dengan data non-keuangan.

Untuk melaksanakan prosedur analitis, Akuntan Publik harus memahami kondisi bisnis dan industri klien, menilai kemampuan klien untuk melanjutkan bisnis, dan menunjukkan kemungkinan salah saji pada laporan keuangan. Prosedur analitis dapat digunakan pada akun *sales* dan *expense*. Dalam

melakukan prosedur analitis, auditor biasanya akan membandingkan data dari klien dengan:

- a. Data industri
- b. Data periode sebelumnya yang serupa
- c. Hasil yang diharapkan oleh klien
- d. Hasil yang diharapkan oleh auditor
- e. Hasil yang diharapkan dengan menggunakan data non keuangan

Prosedur analitis digunakan untuk memenuhi asersi ketepatan (*accuracy*) dan valuasi (*valuation*).

5. Wawancara dengan klien (*Inquiries of the client*)

Wawancara adalah suatu kegiatan untuk memperoleh informasi, baik secara lisan ataupun tulisan, dari pertanyaan-pertanyaan yang diajukan Akuntan Publik kepada klien. Wawancara ini dapat dilakukan untuk seluruh akun, namun karena informasi ini berasal dari klien akan memunculkan bias pada informasi yang diberikan. Wawancara ini dapat digunakan untuk memenuhi seluruh asersi.

6. Penghitungan kembali (*Recalculation*)

Rekalkulasi adalah suatu kegiatan untuk memeriksa keakuratan klien dalam melakukan perhitungan dengan cara menghitung kembali. Kegiatan rekalkulasi dapat dilakukan salah satunya untuk akun deposito. Auditor melakukan penghitungan kembali atas bunga deposito, apakah akurasi dan cara penghitungan yang dilakukan manajemen perusahaan sudah benar. Rekalkulasi digunakan untuk memenuhi asersi ketepatan (*accuracy*).

7. Pelaksanaan kembali (*Reperformance*)

Pelaksanaan kembali sebuah pengujian yang dilakukan oleh Akuntan Publik untuk menguji prosedur akuntansi atau pengendalian yang dilaksanakan klien dengan cara menjadi bagian dari sistem pengendali internal dan akuntansi perusahaan. *Reperformance* dapat digunakan untuk memenuhi asersi keterjadian (*occurrence*) dan keberadaan (*existence*).

8. Observasi (*Observation*)

Observasi adalah mengamati proses dan prosedur yang dilaksanakan oleh klien. Observasi dapat digunakan untuk melakukan uji atas pengendalian internal dan juga untuk akun aset tetap. Observasi digunakan untuk memenuhi asersi keterjadian (*occurrence*) dan keberadaan (*existence*).

Institut Akuntan Publik Indonesia dalam SA 200 (2017) juga disebutkan bahwa tujuan suatu audit adalah untuk meningkatkan tingkat keyakinan pengguna laporan keuangan yang dituju. Hal ini dicapai melalui pernyataan suatu opini oleh auditor. Opini yang dinyatakan oleh auditor adalah tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Namun, bentuk opini auditor akan bergantung pada kerangka pelaporan keuangan yang berlaku dan peraturan perundang-undangan atau regulasi yang berlaku. Kebanyakan kerangka pelaporan keuangan berisi ketentuan tentang penyajian laporan keuangan: oleh karena itu, bagi kerangka tersebut, penyajian laporan keuangan yang sesuai dengan kerangka laporan keuangan yang berlaku juga mencakup penyajian. Jika kerangka pelaporan keuangan merupakan satu kerangka penyajian wajar, sebagaimana halnya dalam

laporan keuangan bertujuan umum, opini menurut SA adalah tentang apakah laporan keuangan disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material. Jika kerangka pelaporan keuangan merupakan suatu kerangka kepatuhan, opini menurut SA adalah apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka tersebut. Kecuali secara khusus dinyatakan lain, pengacauan pada opini auditor dalam SA mencakup kedua bentuk opini tersebut.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2017) dalam SA 700, disebutkan auditor harus merumuskan suatu opini apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal material sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku. Untuk merumuskan opini tersebut, auditor harus menyimpulkan apakah auditor telah memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan. Kesimpulan tersebut harus memperhitungkan:

- a. Kesimpulan auditor, berdasarkan SA 300 (2017), apakah bukti audit yang dan tepat telah diperoleh.
- b. Kesimpulan auditor, berdasarkan SA 450 (2017), apakah kesalahan penyajian yang tidak dikoreksi adalah material, baik secara individual maupun secara kolektif.
- c. Mengevaluasi hal-hal berikut ini:
 1. Apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan ketentuan dalam kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.

2. Apakah dari sudut pandang ketentuan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku:
 - i. Laporan keuangan mengungkapkan kebijakan akuntansi signifikan yang dipilih dan diterapkan secara memadai;
 - ii. Kebijakan akuntansi yang dipilih dan diterapkan konsisten dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku dan sudah tepat;
 - iii. Estimasi akuntansi yang dibuat oleh manajemen adalah wajar;
 - iv. Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan adalah relevan, dapat diandalkan, dapat diperbandingkan, dan dapat dipahami;
 - v. Laporan keuangan menyediakan pengungkapan yang memadai untuk memungkinkan pengguna laporan keuangan yang dituju memahami pengaruh transaksi dan peristiwa material terhadap informasi yang disampaikan dalam laporan keuangan;
 - vi. Terminologi yang digunakan dalam laporan keuangan, termasuk judul setiap laporan keuangan, sudah tepat.
3. Apakah laporan keuangan mencapai penyajian wajar harus mencakup pertimbangan-pertimbangan sebagai berikut:
 - i. Penyajian, struktur, dan isi laporan keuangan secara keseluruhan;
 - ii. Apakah laporan keuangan, termasuk catatan atas laporan keuangan terkait, mencerminkan transaksi dan peristiwa yang mendasarinya dengan suatu cara yang mencapai penyajian wajar.
4. Apakah laporan keuangan merujuk secara memadai pada, atau menjelaskan, kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.

Menurut Agoes (2017), pada akhir dari suatu pemeriksaan umum, Kantor Akuntan Publik akan memberikan suatu laporan yang terdiri dari:

a. Lembaran opini

Di dalam lembaran opini terdapat pendapat dari Akuntan Publik mengenai kewajaran dari penyajian laporan keuangan yang disusun oleh manajemen perusahaan.

b. Laporan keuangan

Laporan keuangannya terdiri dari:

i. Neraca

ii. Laporan laba rugi

iii. Laporan perubahan ekuitas

iv. Laporan arus kas

v. Catatan atas laporan keuangan

vi. Informasi tambahan mengenai perincian pos-pos yang penting seperti perincian piutang, aktiva tetap, utang, beban umum dan administrasi serta beban penjualan.

Ketentuan dalam merumuskan suatu opini dan melaporkan laporan keuangan diatur oleh Institut Akuntan Publik Indonesia dalam Standar Audit (SA) 700 (2017). Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2017), harus dalam bentuk tertulis. Bagian-bagian laporan auditor tanpa modifikasian terdiri dari bagian:

a. Laporan Auditor untuk Audit yang Dilaksanakan Berdasarkan Standar Audit

Laporan auditor harus memiliki sebuah judul yang mengindikasikan secara jelas bahwa laporan tersebut adalah laporan auditor independen.

b. Pihak yang Dituju

Laporan auditor harus ditunjukkan kepada pihak sebagaimana yang diharuskan menurut ketentuan perikatan.

c. Paragraf Pendahuluan

Paragraf pendahuluan dalam laporan auditor harus:

1. Mengidentifikasi entitas auditan;
2. Menyatakan bahwa laporan keuangan telah diaudit;
3. Mengidentifikasi judul setiap laporan yang menjadi bagian dari laporan keuangan;
4. Merujuk pada ikhtisar kebijakan akuntansi signifikan dan informasi penjelasan lainnya;
5. Menyebutkan tanggal atau periode yang dicakup oleh setiap laporan yang menjadi bagian dari laporan keuangan.

d. Tanggung Jawab Manajemen atas Laporan Keuangan

Bagian dari laporan auditor ini menjelaskan tanggung jawab pihak-pihak dalam organisasi yang bertanggung jawab atas penyusunan laporan keuangan.

e. Tanggung Jawab Auditor

Laporan auditor harus menyatakan bahwa tanggung jawab auditor adalah untuk menyatakan suatu pendapat atas laporan keuangan berdasarkan audit.

f. Opini Auditor

Bagian ini menyatakan opini dari audit atas laporan keuangan.

g. Tanggung Jawab Pelaporan Lainnya

Dalam beberapa yurisdiksi, auditor dapat memiliki tanggung jawab tambahan untuk melaporkan hal-hal lain, selain tanggung jawab melaporkan tentang laporan keuangan berdasarkan SA. Sebagai contoh, auditor dapat diminta untuk melaporkan hal-hal tertentu jika hal-hal tersebut menjadi perhatian auditor selama pelaksanaan audit atas laporan keuangan. Tanggung jawab pelaporan lain tersebut dicantumkan dalam suatu bagian terpisah dalam laporan auditor untuk membedakannya secara jelas dari tanggung jawab auditor menurut SA untuk melaporkan tentang laporan keuangan.

h. Tanda Tangan Auditor

Tanda tangan auditor dilakukan dalam nama rekan yang telah memiliki izin untuk berpraktik sebagai Akuntan Publik. Selain itu, laporan auditor harus mencantumkan nama KAP, nama rekan yang menandatangani laporan auditor, nomor registrasi/izin KAP, nomor registrasi/izin rekan yang menandatangani laporan auditor, dan alamat KAP.

i. Tanggal Laporan Auditor

Tanggal laporan auditor adalah tanggal ketika prosedur audit telah secara substansial selesai dilaksanakan dan kesimpulan berdasarkan bukti audit yang cukup dan tepat telah ditarik.

j. Alamat Auditor

Laporan auditor harus menyebutkan lokasi dalam yurisdiksi tempat auditor berpraktik.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2017) dalam SA 705, dijelaskan mengenai bentuk dan isi laporan auditor ketika opini dimodifikasi.

Bentuk dan isi laporan auditor ketika opini modifikasi adalah sebagai berikut:

a. Basis untuk Paragraf Modifikasi

Ketika auditor memodifikasi opini atas laporan keuangan, auditor harus, sebagai tambahan terhadap unsur tertentu yang diharuskan oleh SA 700 (2017), mencantumkan suatu paragraf dalam laporan auditor yang menyediakan suatu penjelasan tentang hal-hal yang menyebabkan modifikasi tersebut. Auditor harus menempatkan paragraf tersebut persis sebelum paragraf opini dalam laporan auditor dan menggunakan sub judul “Basis untuk Opini Wajar dengan Pengecualian”, “Basis untuk Opini Tidak Wajar”, atau “Basis untuk Opini Tidak Menyatakan Pendapat”, sesuai dengan kondisinya.

b. Paragraf Opini

Paragraf opini menyatakan pendapat auditor mengenai laporan keuangan yang diaudit.

c. Penjelasan Tanggung Jawab Auditor ketika Auditor Menyatakan Suatu Opini Wajar dengan Pengecualian atau Opini Tidak Wajar

Ketika auditor menyatakan suatu opini wajar dengan pengecualian atau opini tidak wajar, auditor harus mengubah penjelasan dalam paragraf Tanggung Jawab Auditor yang menyatakan bahwa auditor percaya bahwa bukti audit yang diperoleh auditor adalah cukup dan tepat untuk menyediakan suatu basis bagi opini modifikasian.

d. Penjelasan Tanggung Jawab Auditor ketika Auditor Menyatakan Suatu Opini Tidak Menyatakan Pendapat

Ketika auditor menyatakan suatu opini tidak menyatakan pendapat karena ketidakmampuan auditor untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat, auditor harus mengubah paragraf pendahuluan dalam laporan auditor untuk menyatakan bahwa auditor ditugaskan untuk mengaudit laporan keuangan. Auditor juga harus mengubah penjelasan tentang tanggung jawab auditor dan ruang lingkup audit dalam paragraf Tanggung Jawab Auditor untuk menyatakan sebagai berikut: “Tanggung jawab kami adalah untuk menyatakan suatu opini atas laporan keuangan tersebut berdasarkan pelaksanaan audit yang sesuai dengan Standar Audit yang diterapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia. Namun, karena hal yang dijelaskan dalam paragraf Basis untuk Opini Tidak Menyatakan Pendapat, kami tidak memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk menyediakan suatu basis bagi opini audit”.

Di dalam lembaran opini terdapat pendapat dari Akuntan Publik mengenai kewajaran laporan keuangan yang disusun oleh manajemen perusahaan. Bentuk-bentuk opini menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2017) dalam Standar Audit 700 dan Standar Audit 705 yaitu:

a. Opini tanpa modifikasian

Auditor menyatakan opini tanpa modifikasian bila auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.

b. Opini modifikasian

1. Opini wajar dengan pengecualian

Auditor menyatakan opini wajar dengan pengecualian ketika:

- i. Auditor, setelah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat, menyimpulkan bahwa kesalahan penyajian, baik secara individual maupun secara agregasi, adalah material, tetapi tidak pervasif, terhadap laporan keuangan.
- ii. Auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup tepat yang mendasari opini, tetapi auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan dampak kesalahan penyajian yang tidak terdeteksi terhadap laporan keuangan, jika ada, dapat bersifat material, tetapi tidak pervasif.

2. Opini tidak wajar

Auditor harus menyatakan opini tidak wajar ketika auditor, setelah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat, menyimpulkan bahwa kesalahan penyajian, baik secara individual maupun secara agregasi, adalah material dan pervasif terhadap laporan keuangan.

3. Opini tidak menyatakan pendapat

Auditor tidak boleh menyatakan pendapat apabila ketika auditor tidak memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat yang mendasari opini, dan auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan dampak kesalahan penyajian yang tidak terdeteksi terhadap laporan keuangan, jika ada, dapat bersifat material dan pervasif.

2.4. Independensi Penampilan Auditor

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik, anggota dalam praktik publik harus independen dalam fakta dan dalam penampilan ketika memberikan jasa audit dan jasa atestasi lainnya. Independensi yang diatur dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik mewajibkan setiap praktisi untuk bersikap sebagai berikut:

a. Independensi pemikiran

Independensi pemikiran merupakan sikap mental yang memungkinkan pernyataan pemikiran yang tidak dipengaruhi oleh hal-hal yang dapat mengganggu pertimbangan profesional, yang memungkinkan seorang individu untuk memiliki integritas dan bertindak secara objektif, serta menerapkan skeptisisme profesional.

b. Independensi penampilan

Independensi penampilan merupakan sikap yang menghindari tindakan atau situasi yang dapat menyebabkan pika ketiga (pihak yang rasional dan memiliki pengetahuan mengenai semua informasi yang relevan, termasuk pencegahan yang diterapkan) meragukan integritas, objektivitas, atau skeptisisme profesional dari anggota tim asuransi, KAP, atau jaringan KAP.

Menurut *American Institute of Certified Public Accountant* (2015), *A member in public practice shall be independent in the performance of professional services as required by standards promulgated by bodies designated by Council.* Seorang anggota dalam praktik publik harus independen dalam kinerja layanan profesional sebagaimana disyaratkan oleh standar yang diumumkan oleh badan

yang ditunjuk oleh Dewan (American Institute of Certified Public Accountant, 2015).

Disebutkan di dalam UU No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik, dalam memberikan jasa asurans, Akuntan Publik dan KAP wajib menjaga independensi serta bebas dari benturan kepentingan. Benturan kepentingan meliputi antara lain, apabila:

- a. Akuntan Publik atau Pihak Terasosiasi mempunyai kepentingan keuangan atau memiliki kendali yang signifikan pada klien atau memperoleh manfaat ekonomis dari klien;
- b. Akuntan Publik atau Pihak Terasosiasi memiliki hubungan kekeluargaan dengan pimpinan, direksi, pengurus, atau orang yang menduduki posisi kunci di bidang keuangan dan/atau akuntansi pada klien; dan/atau
- c. Akuntan Publik memberikan jasa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) dan jasa lainnya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3) dalam periode yang sama atau untuk tahun buku yang sama.

Ketentuan lebih lanjut mengenai benturan kepentingan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) diatur dalam Peraturan Menteri setelah berkonsultasi dengan Komite Profesi Akuntan Publik.

Kode Etik Profesi Akuntan Publik yang dikeluarkan Institut Akuntan Publik Indonesia dan berlaku di Indonesia diadopsi dari *Handbook of Code Ethics for Professional Accountants* yang diterbitkan oleh *International Ethics Standards Board for Accountant (IESBA)*. IESBA merupakan dewan pengaturan standar

independen yang merupakan bagian dari *International Federation of Accountants (IFAC)*.

Dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik Seksi 290 oleh IAPI (2018) menjelaskan mengenai “Independensi dalam Perikatan *Assurance*” juga memberikan beberapa contoh situasi yang dapat menimbulkan ancaman terhadap independensi, di antaranya:

a. Kepentingan keuangan

Kepentingan keuangan pada klien asuransi dapat menimbulkan ancaman kepentingan pribadi. Pertimbangan mengenai beragamnya kepentingan keuangan harus dilakukan dalam mengevaluasi jenis kepentingan keuangan, yang dapat diklasifikasikan sebagai berikut:

- i. Kepentingan keuangan dari suatu pihak yang tidak memiliki kendali atas medium investasi atau kepentingan keuangan yang dimiliki (contohnya seperti reksa dana, *unit trust*, atau instrumen perantara jenis lainnya).
- ii. Kepentingan keuangan dari suatu pihak yang memiliki kendali atas kepentingan keuangan atau memiliki kemampuan untuk mempengaruhi keputusan investasi.

b. Hubungan yang dekat dengan klien *assurance*

Hubungan yang dekat antara anggota tim *Assurances* atau KAP dengan klien *Assurances* maupun manajemennya, atau antara KAP atau Jaringan KAP dengan klien audit laporan keuangan, akan melibatkan kepentingan keuangan yang bersifat komersial atau bersifat umum, serta dapat menimbulkan ancaman kepentingan pribadi dan ancaman intimidasi.

c. Hubungan keluarga dan hubungan pribadi dengan klien *assurance*

Hubungan keluarga dan hubungan pribadi yang terjadi antara anggota tim *Assurances* dengan karyawan tertentu, direktur, atau pejabat klien *assurance* dapat menimbulkan ancaman kepentingan pribadi, ancaman kedekatan, atau ancaman intimidasi.

d. Personel KAP yang bergabung dengan klien *assurance*

Independensi anggota tim *assurance* atau KAP dapat terancam ketika direktur, pejabat, atau karyawan klien *assurance* yang dalam kedudukannya memiliki pengaruh langsung dan signifikan atas informasi hal pokok dari perikatan *assurance*, pernah menjadi anggota tim *assurance* atau rekan KAP. Situasi tersebut dapat menimbulkan ancaman terhadap kepentingan pribadi, ancaman kedekatan atau ancaman intimidasi, terutama ketika hubungan yang signifikan tetap terjadi antara individu tersebut dengan KAP tempatnya bekerja sebelumnya.

e. Personel klien *assurance* yang bergabung dengan KAP

Ancaman kepentingan pribadi, ancaman telaah pribadi, dan ancaman kedekatan dapat terjadi ketika mantan pejabat, direktur, atau karyawan klien *assurance* bergabung dengan KAP dan menjadi bagian dari tim *assurance*, sebagai contoh, ketika anggota tim *assurance* harus menerbitkan laporan *assurance* atas informasi hal pokok atau elemen laporan keuangan yang sebelumnya menjadi tanggung jawab mantan personel tersebut.

f. Rangkap jabatan personel KAP sebagai direktur atau pejabat klien *assurance*

Ketika rekan atau karyawan KAP juga merupakan direktur atau pejabat klien *assurance*, ancaman telaah pribadi atau ancaman kepentingan pribadi yang dapat terjadi demikian signifikan, sehingga tidak ada satu pun pencegahan yang dapat mengurangi ancaman tersebut ke tingkat yang dapat diterima. Oleh karena itu, satu-satunya tindakan yang tepat agar KAP tetap dapat melaksanakan perikatannya adalah dengan menolak untuk menerima atau melanjutkan pelaksanaan, atau bahkan mengundurkan diri dari perikatan *assurance*.

- g. Keterikatan yang cukup lama antara personel senior KAP dengan klien *assurance*

Ancaman kedekatan dapat terjadi ketika personel senior yang sama digunakan dalam perikatan *assurance* untuk suatu periode yang cukup lama. Signifikansi setiap ancaman yang terjadi akan tergantung dari faktor-faktor sebagai berikut:

- i. Lamanya personel tersebut sebagai anggota tim *assurance*
 - ii. Peran personel tersebut dalam tim *assurance*
 - iii. Struktur KAP
 - iv. Sifat perikatan *assurance*
- h. Pemberian jasa profesional selain jasa *assurance* kepada klien *assurance*

Pemberian jasa profesional selain jasa *assurance* dapat menimbulkan ancaman terhadap independensi anggota tim *assurance*, KAP, atau Jaringan KAP, terutama hal-hal yang dapat memberikan kesan sebagai suatu ancaman (*perceived threats*). Pada umumnya, kegiatan-kegiatan di bawah ini dapat menimbulkan ancaman kepentingan pribadi atau ancaman telaah pribadi yang

demikian signifikan sehingga satu-satunya tindakan yang tepat adalah dengan menghindari kegiatan tersebut atau menolak untuk menerima atau melanjutkan perikatan *assurance*. Kegiatan-kegiatannya adalah:

1. Memberikan persetujuan, melaksanakan, atau menyelesaikan suatu transaksi, atau mewakili klien *assurance* dalam melaksanakan suatu kewenangan atau bahkan memiliki kewenangan untuk mewakili klien *assurance* dalam melaksanakan kewenangan tersebut.
 2. Menentukan suatu pilihan rekomendasi yang harus diterapkan dari sejumlah usulan rekomendasi yang diberikan oleh KAP atau Jaringan KAP
 3. Melaksanakan fungsi manajemen dengan melaporkan hal-hal yang relevan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola perusahaan.
- i. Audit *fee* profesional

Ancaman kepentingan pribadi dapat terjadi ketika proporsi jumlah Audit *fee* profesional yang diperoleh dari suatu klien *assurance* demikian signifikan dibandingkan dengan jumlah keseluruhan Audit *fee* yang diperoleh oleh KAP atau Jaringan KAP, yang menyebabkan ketergantungan KAP atau Jaringan KAP pada suatu klien atau suatu grup klien *assurance* atau kekhawatiran atas hilangnya klien atau grup klien *assurance* tersebut.

- j. Penerimaan hadiah atau bentuk keramahtamahan lainnya

Ancaman kepentingan pribadi dan ancaman kedekatan dapat terjadi ketika anggota tim *assurance*, KAP, atau Jaringan KAP menerima hadiah atau bentuk keramahtamahan lainnya dari klien *assurance*. Ancaman tersebut demikian

signifikan, sehingga tidak ada satu pun pencegahan yang dapat mengurangi ancaman tersebut ke tingkat yang dapat diterima, kecuali jika nilai hadiah atau bentuk keramahtamahan lainnya tersebut secara jelas tidak signifikan. Oleh karena itu, satu-satunya tindakan yang tepat adalah dengan menolak untuk menerima hadiah atau bentuk keramahtamahan lainnya tersebut.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2017) dalam Surat Pengendalian Mutu Nomor 1 (SPM 1) disebutkan bahwa setiap KAP harus menetapkan kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai bahwa KAP dan personilnya telah mematuhi ketentuan etika profesi yang berlaku. Kebijakan dan prosedur tersebut harus memungkinkan KAP untuk:

- a. Mengomunikasikan ketentuan independensi kepada personil KAP dan jika relevan, kepada pihak lain yang juga diwajibkan untuk mematuhi ketentuan independensi; dan
- b. Mengidentifikasi dan mengevaluasi kondisi dan hubungan yang menciptakan ancaman terhadap independensi, serta melakukan tindakan pencegahan yang tepat untuk menghilangkan ancaman tersebut atau menguranginya ke tingkat yang dapat diterima, atau jika dipandang tepat, mengundurkan diri dari perikatan selama tindakan tersebut diperkenankan hukum dan peraturan yang berlaku.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2017) dalam Surat Pengendalian Mutu Nomor 1 (SPM 1) disebutkan bahwa kebijakan dan prosedur tersebut harus mengatur hal-hal sebagai berikut:

- a. Setiap rekan perikatan harus memberikan informasi yang relevan kepada KAP mengenai perikatannya, termasuk lingkup perikatan, untuk memungkinkan KAP mengevaluasi dampak perikatan tersebut secara keseluruhan terhadap ketentuan independensi;
- b. Setiap personil KAP harus segera memberitahukan kepada KAP mengenai kondisi dan hubungan yang dapat menciptakan ancaman terhadap independensi, sehingga tindakan pencegahan yang tepat dapat dilakukan; dan
- c. Informasi yang relevan harus dikumpulkan dan dikomunikasikan kepada personil KAP yang tepat agar:
 1. KAP dan personilnya dapat menentukan terpenuhi tidaknya ketentuan independensi;
 2. KAP dapat memelihara dan memutakhirkan data yang terkait dengan independensi; dan
 3. KAP dapat mengambil tindakan pencegahan yang tepat atas ancaman terhadap independensi yang tidak dapat dihilangkan atau dikurangi ke tingkat yang dapat diterima.

Selanjutnya Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2017) dalam Surat Pengendalian Mutu Nomor 1 (SPM 1) disebutkan bahwa setiap KAP harus menetapkan kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai bahwa pelanggaran atas ketentuan independensi dapat diketahui dan untuk memungkinkan KAP menentukan tindakan pencegahan yang tepat dalam menangani pelanggaran tersebut. Kebijakan dan prosedur tersebut harus mengatur hal-hal sebagai berikut:

- a. Setiap personil KAP harus segera memberitahukan kepada KAP mengenai setiap pelanggaran terhadap independensi yang diketahuinya;
- b. KAP segera mengomunikasikan pelanggaran atas kebijakan dan prosedur yang teridentifikasi kepada:
 1. Setiap Rekan perikatan, yang bersama dengan KAP harus menangani pelanggaran tersebut; dan
 2. Setiap individu lain yang relevan dalam KAP (dan jika relevan, jaringan KAP), serta pihak lain yang juga diwajibkan untuk mematuhi ketentuan independensi, yang harus melakukan tindakan yang tepat sehubungan dengan pelanggaran tersebut; dan
- c. Rekan perikatan dan individu yang dirujuk dalam poin b.2 segera mengomunikasikan kepada KAP mengenai tindakan yang akan dilakukan untuk menyelesaikan pelanggaran tersebut, agar KAP dapat menentukan perlu tidaknya menentukan tindakan selanjutnya.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2017) dalam Surat Pengendalian Mutu Nomor 1 (SPM 1) disebutkan bahwa sekurang-kurangnya sekali dalam setahun, KAP harus memperoleh konfirmasi tertulis mengenai kepatuhan terhadap kebijakan dan prosedur independensi dari personil KAP. Setiap KAP harus menetapkan kebijakan dan prosedur yang mengatur hal-hal sebagai berikut:

- a. Menetapkan kriteria untuk menentukan perlu tidaknya dilakukan tindakan pencegahan untuk mengurangi ancaman kedekatan ke tingkat yang dapat

diterima ketika anggota tim perikatan yang senior yang sama telah ditugaskan untuk waktu yang cukup lama dalam perikatan asurans; dan

- b. Mengharuskan rotasi rekan perikatan, dan jika relevan, individu dalam KAP yang bertanggung jawab atas penelaahan pengendalian mutu perikatan, serta pihak lain yang juga diwajibkan untuk mematuhi ketentuan rotasi, setelah melaksanakan perikatan selama satu periode tertentu sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Kode Etik.

Ada beberapa faktor yang dapat mempengaruhi independensi penampilan auditor, beberapa di antaranya adalah ikatan kepentingan keuangan, pemberian jasa lain selain audit, etika profesi, kompetisi antar KAP, dan audit *fee*.

2.5. Ikatan Kepentingan Keuangan

Dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2018), disebutkan arti dari kepentingan keuangan adalah suatu kepentingan dalam bentuk kepemilikan saham atau instrumen ekuitas lain dari suatu entitas, surat utang, pinjaman, atau instrumen utang lain dari suatu entitas, termasuk hak dan kewajiban dalam memperoleh suatu kepentingan dan turunannya yang terkait langsung dengan kepentingan tersebut.

Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik menyebutkan setiap *CPA* yang bekerja pada entitas bisnis tidak boleh secara sadar terlibat dalam setiap bisnis, pekerjaan, atau kegiatan apa pun yang mengurangi atau mungkin mengurangi integritas, objektivitas, atau reputasi yang baik dari profesi dan sebagai hasilnya akan tidak sesuai dengan prinsip dasar etika

profesi. Kepatuhan terhadap prinsip dasar etika profesi mungkin berpotensi terancam oleh berbagai keadaan dan hubungan. Berbagai ancaman terbagi atas satu atau lebih kategori berikut ini:

- a. Kepentingan pribadi;
- b. Telaah pribadi;
- c. Advokasi;
- d. Kedekatan; dan
- e. Intimidasi.

Beberapa contoh keadaan yang dapat menimbulkan berbagai ancaman kepentingan pribadi bagi setiap *CPA* yang bekerja pada entitas bisnis meliputi:

- a. Memiliki ikatan kepentingan keuangan, atau menerima suatu pinjaman atau jaminan dari entitas yang mempekerjakannya tersebut;
- b. Terlibat dalam pengaturan kompensasi insentif yang ditawarkan oleh entitas yang mempekerjakannya tersebut;
- c. Penggunaan aset perusahaan untuk kepentingan pribadi secara tidak pantas;
- d. Bertanggung jawab terhadap keamanan pekerjaan;
- e. Tekanan komersial dari luar entitas yang mempekerjakannya tersebut.

Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) menyebutkan *CPA* yang bekerja pada entitas bisnis mungkin memiliki berbagai kepentingan keuangan termasuk kepentingan keuangan yang timbul dari program kompensasi atau insentif, atau mungkin mengetahui berbagai kepentingan keuangan dari anggota keluarga inti atau anggota keluarga dekatnya, yang dalam keadaan tertentu dapat menimbulkan berbagai ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi. Misalnya,

ancaman kepentingan pribadi terhadap kepatuhan terhadap prinsip objektivitas atau kerahasiaan dapat timbul melalui motif dan kesempatan untuk memanipulasi informasi yang sensitif terhadap harga untuk memperoleh keuntungan yang bersifat keuangan. Beberapa contoh keadaan yang dapat menimbulkan berbagai ancaman kepentingan pribadi termasuk situasi ketika *CPA* yang bekerja pada entitas bisnis atau anggota keluarga inti atau anggota keluarga dekatnya:

- a. Memiliki kepentingan keuangan langsung atau tidak langsung pada entitas pemberi kerja tersebut dan nilai dari kepentingan keuangan tersebut dapat dipengaruhi secara langsung oleh keputusan yang dibuat oleh *CPA* tersebut;
- b. Apakah berhak untuk mendapatkan bonus yang dikaitkan dengan laba dan nilai dari bonus tersebut dapat dipengaruhi langsung oleh keputusan yang dibuat oleh *CPA* tersebut;
- c. Memiliki hak secara langsung atau tidak langsung atas bonus kepemilikan saham yang ditangguhkan atau opsi saham pada entitas pemberi kerja tersebut, yang nilainya dapat dipengaruhi oleh keputusan yang dibuat oleh *CPA* tersebut;
- d. Berpartisipasi dalam program kompensasi yang memberikan berbagai insentif atas pencapaian target kinerja atau upaya dukungan untuk memaksimalkan nilai saham dari entitas pemberi kerja tersebut, misalnya, melalui partisipasi pada program insentif jangka panjang yang dikaitkan dengan pencapaian kinerja tertentu.

Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) menyebutkan kepemilikan kepentingan keuangan pada klien audit dapat menimbulkan ancaman kepentingan pribadi. Keberadaan dan signifikansi dari ancaman tersebut bergantung pada:

- a. Peran dari orang yang memiliki suatu kepentingan keuangan;
- b. Apakah kepentingan keuangan tersebut bersifat langsung atau tidak langsung;
- c. Materialistis dari kepentingan keuangan tersebut.

Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) menyebutkan bahwa kepentingan keuangan dapat dimiliki melalui perantara (misalnya, sarana investasi kolektif atau dana perwalian). Penentuan apakah kepentingan keuangan tersebut bersifat langsung atau tidak langsung bergantung pada apakah pemilik manfaat (*beneficial owner*) memiliki pengendalian atas sarana investasi atau kemampuan untuk memengaruhi keputusan investasi.

Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) menyebutkan jika rekan lain dari Kantor tempat rekan perikatan audit berpraktik dalam kaitannya dengan perikatan audit tersebut, atau anggota keluarga intinya, memiliki suatu kepentingan keuangan langsung atau tidak langsung yang material pada klien audit tersebut, maka ancaman kepentingan pribadi timbul sangat signifikan sehingga tidak terdapat berbagai pengamanan yang dapat mengurangi ancaman tersebut sampai pada suatu tingkat yang dapat diterima. Oleh karena itu, baik rekan lain tersebut maupun anggota keluarga intinya tidak boleh memiliki kepentingan keuangan yang material pada klien audit.

Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) menyebutkan jika rekan lain dan karyawan manajerial yang melakukan jasa non-audit kepada klien audit tersebut, kecuali keterlibatannya minimal, atau anggota keluarga intinya, memiliki kepentingan keuangan langsung atau kepentingan keuangan tidak langsung yang material pada klien audit, maka ancaman kepentingan pribadi timbul secara

signifikan sehingga tidak ada berbagai pengamanan yang dapat mengurangi ancaman tersebut sampai pada suatu tingkat yang dapat diterima. Oleh karena itu, baik personel-personel tersebut maupun setiap anggota keluarga intinya tidak boleh memiliki kepentingan keuangan pada suatu klien audit.

Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) menyebutkan kepemilikan kepentingan keuangan pada klien audit oleh salah satu anggota keluarga inti dari:

- a. Seorang rekan yang berlokasi pada divisi tempat rekan perikatan melakukan praktisi yang berhubungan dengan perikatan audit; atau
- b. Seorang rekan atau karyawan manajerial yang melakukan jasa non-audit kepada klien audit tersebut;

dianggap tidak mengurangi independensi jika kepentingan keuangan yang diterima oleh anggota keluarga inti tersebut merupakan haknya sebagai karyawan (misalnya, melalui program pensiun atau opsi saham) serta, ketika diperlukan, berbagai pengamanan diterapkan untuk menghilangkan atau mengurangi setiap ancaman terhadap independensi sampai pada suatu tingkat yang dapat diterima. Namun, jika anggota-anggota keluarga intinya tersebut memiliki atau memperoleh hak untuk melepas kepentingan keuangan atau, dalam kasus suatu opsi saham, hak untuk menggunakan opsi tersebut, maka kepentingan keuangan tersebut harus dilepaskan atau dibatalkan sesegera mungkin.

Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) menyebutkan suatu ancaman kepentingan pribadi dapat muncul jika suatu Kantor, atau salah satu personel dalam tim audit, atau anggota keluarga inti dari personel dalam tim audit, memiliki suatu kepentingan keuangan pada suatu entitas dan klien audit juga memiliki kepentingan

keuangan yang sama pada entitas tersebut. Namun, independensi dianggap tidak berkurang jika kepentingan tersebut tidak material dan klien audit tersebut tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap entitas tersebut. Jika kepentingan keuangan tersebut material bagi pihak mana pun, dan klien audit memiliki pengaruh signifikan terhadap entitas tersebut, maka tidak ada pengamanan yang dapat mengurangi ancaman tersebut sampai pada suatu tingkat yang dapat diterima. Oleh karena itu, Kantor tersebut tidak boleh memiliki kepentingan seperti itu dan setiap individu yang memiliki kepentingan seperti itu harus, sebelum menjadi bagian dari personel dari tim audit, untuk:

- a. Melepas kepentingan tersebut, atau
- b. Melepas sebagian dari kepentingan tersebut hingga kepentingan yang tersisa tidak lagi material.

Menurut Mulyadi (2014), ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien dapat mempengaruhi independensi penampilan auditor serta dapat menimbulkan kesan orang ketiga bahwa objektivitas auditor tidak dapat dipertahankan. Jika akuntan publik memiliki hubungan sosial dengan klien, maka akuntan publik akan mengeluarkan opini yang tidak independen. Hal ini dikarenakan akuntan publik tersebut tidak mau usahanya dengan klien mendapat opini yang buruk yang akan membuat usahanya menjadi tidak baik di mata investor dan masyarakat. Sehingga akuntan publik akan mengeluarkan opini yang salah walaupun harus kehilangan independensinya sebagai akuntan publik.

Selama melaksanakan perikatan audit, auditor harus menghindari ikatan kepentingan keuangan dengan kliennya. Bentuk ikatan kepentingan keuangan

tersebut dapat berupa hubungan usaha, hubungan investasi, hubungan utang piutang yang besar yang cukup besar, hubungan kepemilikan saham, dan peran Akuntan Publik dalam perusahaan klien sebagai karyawan dengan jabatan penting. Ikatan kepentingan keuangan harus dihindari oleh auditor untuk menjauhi pengaruh pihak lain terhadap auditor sehingga objektivitas auditor tetap terjaga. Dengan menjauhi ikatan kepentingan keuangan selama melaksanakan perikatan audit menunjukkan bahwa auditor melaksanakan perikatan audit sesuai dengan standar profesional dan kode etik yang berlaku sehingga profesionalitas dari auditor tetap terjaga. Dengan menghindari ikatan kepentingan keuangan menunjukkan bahwa auditor harus melaksanakan perikatan audit dengan jujur, serta auditor sadar bahwa ia harus profesional dalam melayani kepentingan bersama karena auditor dipercaya masyarakat untuk melaksanakan jasa audit tersebut. Dengan semakin menghindari ikatan kepentingan keuangan selama perikatan audit akan menjauhkan pemikiran pihak ketiga yang meragukan integritas, objektivitas, dan skeptisisme profesional auditor tersebut sehingga independensi penampilan auditor tersebut semakin meningkat.

Hasil penelitian sebelumnya oleh Soegiastuti (2015), Laurensius (2016), dan Darmayanthi (2017) menunjukkan ikatan kepentingan keuangan berpengaruh negatif terhadap independensi penampilan auditor. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis alternatif yang diajukan adalah:

Ha₁: Ikatan kepentingan keuangan berpengaruh negatif terhadap independensi penampilan auditor.

2.6. Pemberian Jasa Lain Selain Audit

Dalam Undang-undang No.5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik, Akuntan Publik dapat memberikan jasa asurans, yang meliputi:

- a. Jasa audit atas informasi keuangan historis;
- b. Jasa reviu atas informasi keuangan historis; dan
- c. Jasa asurans lainnya.

Selain jasa asurans sebagaimana yang dimaksud, Akuntan Publik dapat memberikan jasa lainnya yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Menurut Menteri Keuangan Republik Indonesia (2017) dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 154 PMK.01 (2017), dalam memberikan jasa asurans, Akuntan Publik dan KAP wajib menjaga independensi serta bebas dari benturan kepentingan. Benturan kepentingan sebagaimana yang dimaksud, apabila Akuntan Publik memberikan jasa asuransi dan jasa non-asurans dalam periode atau tahun buku yang sama. Menurut Aditama (2015), hal ini mungkin disebabkan oleh beberapa alasan, yaitu: kantor akuntan yang memberikan saran-saran kepada klien cenderung memihak kepada kepentingan kliennya sehingga kehilangan independensi di dalam melaksanakan tugas audit, kantor akuntan publik merasa bahwa dengan memberikan jasa selain audit tersebut harga dirinya dipertaruhkan untuk keberhasilan kliennya, sehingga cenderung tidak independen di dalam melaksanakan tugas audit. Pemberian jasa selain audit mungkin mengharuskan kantor akuntan membuat keputusan tertentu untuk kliennya sehingga posisi akuntan publik menjadi tidak independen di dalam melaksanakan tugas audit dan kantor

akuntan publik yang melaksanakan pemberian jasa selain audit mungkin mempunyai hubungan yang sangat erat dengan manajemen klien sehingga kemungkinan kurang independen di dalam melaksanakan tugas audit. Menurut Menteri Keuangan Republik Indonesia (2017), jasa non-asurans sebagaimana dimaksud berupa:

- a. Jasa pembukuan atau jasa lain yang berhubungan dengan catatan akuntansi klien atau laporan keuangan untuk periode atau tahun buku yang sama
- b. Jasa sistem teknologi informasi keuangan untuk periode atau tahun buku yang sama
- c. Jasa konsultasi manajemen yang berkaitan dengan pelaporan keuangan untuk tahun buku atau periode yang sama (Menteri Keuangan Republik Indonesia, 2017).

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2018), tidak semua perikatan yang dilakukan oleh praktisi merupakan perikatan asurans. Perikatan lain yang sering dilakukan dan tidak memenuhi definisi tipe perikatan asurans dan tidak dijelaskan dalam Kerangka untuk Perikatan Asurans meliputi:

- a. Perikatan yang dicakup dalam Standar Jasa Terkait (SJT), seperti perikatan prosedur yang disepakati dan perikatan kompilasi atas informasi keuangan atau informasi lainnya.
- b. Penyusunan surat pemberitahuan pajak yang di dalamnya tidak ada kesimpulan (yang memberikan suatu keyakinan) yang dinyatakan.
- c. Perikatan jasa konsultasi (atau jasa *advisory*), seperti jasa konsultasi manajemen dan jasa konsultasi perpajakan.

Menurut Mulyadi (2014), jasa non-audit adalah jasa yang dihasilkan oleh Akuntan Publik yang di dalamnya memberikan suatu pendapat, ringkasan temuan, atau bentuk lain keyakinan. Kantor Akuntan Publik selain memberikan jasa audit juga memberikan jasa lain, misalnya jasa perpajakan, jasa konsultasi manajemen, serta jasa akuntansi dan pembukuan.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik menyebutkan, KAP pada umumnya memberikan berbagai jasa non-asurans kepada klien auditnya sesuai dengan kompetensi dan keahliannya. Namun, pemberian jasa non-asurans tersebut dapat menimbulkan berbagai ancaman terhadap independensi Kantor tersebut atau personel dalam tim audit. Berbagai ancaman yang timbul tersebut pada umumnya adalah ancaman telaah pribadi, kepentingan pribadi, dan advokasi.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik menyebutkan, sebelum memutuskan untuk menerima perikatan jasa non-asurans kepada klien audit, Kantor harus menentukan apakah ketika memberikan jasa tersebut akan timbul suatu ancaman terhadap independensi. Dalam pengevaluasian signifikansi dari setiap ancaman yang timbul akibat jasa non-asurans tertentu, tim audit harus memberikan perhatian pada setiap ancaman yang diyakininya timbul akibat dari pemberian jasa non-asurans yang terkait lainnya. Jika ancaman yang timbul tidak dapat diturunkan sampai pada suatu tingkat yang dapat diterima dengan menerapkan berbagai pengamanan, maka jasa non-asurans tersebut tidak dapat diberikan oleh Kantor tersebut.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik menyebutkan ketika suatu jasa non-asurans telah diberikan kepada klien audit selama atau setelah periode yang tercakup dalam laporan keuangan tetapi sebelum tim audit mulai melakukan jasa audit dan jasa non-asurans tersebut tidak diizinkan selama periode perikatan audit, KAP harus mengevaluasi setiap ancaman terhadap independensi yang timbul dari pemberian jasa non-asurans tersebut. Jika suatu ancaman tidak berada pada suatu tingkat yang dapat diterima, perikatan audit diterima hanya jika berbagai pengamanan telah diterapkan untuk menghilangkan atau mengurangi setiap ancaman sampai dengan pada suatu tingkat yang dapat diterima. Contoh-contoh dari berbagai pengamanan tersebut termasuk:

- a. Tidak menugaskan personel yang terlibat dalam pelaksanaan jasa non-asurans sebagai personel dalam tim audit tersebut;
- b. Menugaskan Akuntan Publik untuk menelaah kembali pekerjaan audit dan non-asurans tersebut secara memadai; atau
- c. Menugaskan Kantor lain untuk mengevaluasi hasil dari jasa non-asurans tersebut atau menugaskan Kantor lain untuk mengerjakan ulang jasa non-asurans tersebut selama diperlukan untuk memungkinkan Kantor lain tersebut mengambil tanggung jawab atas jasa tersebut.

Akuntan Publik dapat memberikan jasa lain selain audit seperti jasa konsultasi manajemen, konsultasi perpajakan, dan administrasi pembukuan. Dalam memberikan jasa-jasa tersebut, Akuntan Publik akan memberikannya sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik yang berlaku, seperti tidak memberikannya bersamaan dengan penugasan klien audit karena dapat

mempengaruhi objektivitasnya dalam memeriksa laporan keuangan. Auditor sadar bahwa ia harus bersikap jujur dan profesional dalam melaksanakan tugasnya. Dengan mengikuti SPAP dan Kode Etik dalam pelaksanaan tugas auditnya menunjukkan suatu bentuk sikap kehati-hatian dari seorang auditor. Maka dengan semakin meningkatnya pemberian jasa lain selain audit, auditor akan melaksanakannya sesuai dengan standar profesional yang berlaku sehingga menjauhkan pemikiran pihak ketiga yang meragukan integritas, objektivitas, dan skeptisisme profesional dari auditor tersebut. Maka dengan semakin meningkatnya pemberian jasa lain selain audit, maka independensi penampilan auditor akan semakin meningkat. Hasil penelitian sebelumnya oleh Soegiastuti (2015), Paramastri (2016), Laurensius (2016), dan Nida (2014) menunjukkan pemberian jasa lain selain audit berpengaruh negatif terhadap independensi penampilan auditor. Sementara itu, hasil penelitian Aditama (2015) menunjukkan bahwa pemberian jasa lain selain audit berpengaruh positif terhadap independensi auditor. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis alternatif yang diajukan adalah:

Ha₂: Pemberian jasa lain selain audit berpengaruh positif terhadap independensi penampilan auditor.

2.7. Etika Profesi

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik menyebutkan, setiap Akuntan Publik atau CPA harus mematuhi prinsip dasar etika profesi berikut ini:

- a. Integritas, yaitu bersikap tegas dan jujur dalam semua hubungan profesional dan hubungan bisnis;
- b. Objektivitas, yaitu tidak membiarkan bias, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak semestinya dari pihak lain, yang dapat memengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya;
- c. Kompetensi Profesional dan Sikap Cermat Kehati-hatian, yaitu memiliki pengetahuan dan keahlian profesional pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa klien atau pemberi kerja menerima jasa profesional yang kompeten berdasarkan perkembangan praktisi, peraturan, dan metode pelaksanaan pekerjaan, serta bertindak sungguh-sungguh dan sesuai dengan metode pelaksanaan pekerjaan dan standar operasi yang berlaku;
- d. Kerahasiaan, yaitu menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan profesional dan hubungan bisnis dengan tidak mengungkapkan informasi tersebut kepada pihak ketiga tanpa adanya persetujuan dari klien atau pemberi kerja; kecuali terdapat kewajiban hukum atau hak profesional untuk mengungkapkan, serta tak menggunakan atau hak profesional untuk mengungkapkan, serta tidak menggunakan informasi tersebut untuk keuntungan pribadinya atau pihak ketiga;
- e. Perilaku Profesional, yaitu mematuhi peraturan perundang-undangan yang berlaku dan menghindari perilaku apa pun yang mengurangi kepercayaan kepada profesi.

Di dalam Undang-undang Republik Indonesia No. 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik disebutkan bahwa Akuntan Publik dalam memberikan jasanya wajib:

- a. Melalui KAP;
- b. Mematuhi dan melaksanakan SPAP dan kode etik profesi, serta peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan jasa yang diberikan; dan
- c. Membuat kertas kerja dan bertanggung jawab atas kertas kerja tersebut.

Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik bagian Keputusan Dewan Pengurus IAPI pasal 3 disebutkan bahwa Kode Etik Profesi Akuntan Publik ini merupakan ketentuan minimal, dalam hal terdapat ketentuan peraturan perundang-undangan yang mengatur lebih ketat terkait dengan etika profesi Akuntan Publik dan berlaku bagi Anggota maka Kode Etik Akuntan Publik memberlakukan ketentuan yang lebih ketat tersebut.

Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik menyebutkan, ancaman terhadap kepatuhan Akuntan Publik atau *CPA* pada prinsip dasar etika profesi dapat terjadi dalam situasi tertentu ketika Akuntan Publik atau *CPA* melaksanakan pekerjaannya. Karena beragamnya situasi tersebut, tidak mungkin untuk menjelaskan semua situasi yang menimbulkan ancaman-ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi, serta menjelaskan tindakan yang sesuai. Selain itu, sifat berbagai perikatan dan berbagai penugasan kerja mungkin berbeda-beda, sehingga dapat menimbulkan ancaman-ancaman yang berbeda-beda dan memerlukan berbagai pengamanan yang berbeda-beda.

Oleh sebab itu, Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik menetapkan suatu kerangka konseptual yang mengharuskan setiap Akuntan Publik atau *CPA* untuk mengidentifikasi, mengevaluasi, dan mengatasi berbagai ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi. Pendekatan kerangka konseptual membantu setiap Akuntan Publik atau *CPA* dalam mematuhi berbagai ketentuan etika dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik dan memenuhi tanggung jawabnya pada saat bertindak untuk kepentingan publik. Pendekatan ini mengakomodasi beragam keadaan yang dapat menimbulkan berbagai ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi dan untuk mencegah setiap Akuntan Publik atau *CPA* berkesimpulan bahwa pada saat situasi tertentu diperbolehkan untuk melakukan suatu tindakan ketika tidak ada larangan spesifik.

Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik menyebutkan, ketika Akuntan Publik atau *CPA* mengidentifikasi berbagai ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi dan, berdasarkan suatu pengevaluasian terhadap ancaman berbagai ancaman tersebut, menetapkan bahwa berbagai ancaman tersebut tidak berada pada suatu tingkat yang dapat diterima, maka Akuntan Publik atau *CPA* tersebut harus menentukan apakah tersedia berbagai pengamanan yang tepat dan dapat diterapkan untuk menghilangkan atau mengurangi berbagai ancaman tersebut sampai pada suatu tingkat yang dapat diterima. Dalam membuat penetapan tersebut, Akuntan Publik atau *CPA* harus menggunakan pertimbangan profesional dan mempertimbangkan apakah pihak ketiga yang memiliki informasi yang memadai dan rasional, dengan

mempertimbangkan seluruh fakta dan keadaan yang tersedia bagi Akuntan Publik atau *CPA* tersebut pada saat itu, akan menyimpulkan bahwa berbagai ancaman tersebut akan dapat dihilangkan atau dikurangi sampai pada suatu tingkat yang dapat diterima, sehingga kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi tidak dikurangi.

Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik menyebutkan, setiap Akuntan Publik atau *CPA* harus mengevaluasi setiap ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi ketika Akuntan Publik atau *CPA* tersebut mengetahui, atau secara memadai dianggap mengetahui, adanya berbagai keadaan atau berbagai hubungan yang dapat mengurangi kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi tersebut. Setiap akuntan publik atau *CPA* harus mempertimbangkan faktor-faktor kualitatif dan kuantitatif ketika mengevaluasi signifikansi dari suatu ancaman. Pada saat menerapkan kerangka konseptual tersebut, setiap Akuntan Publik atau *CPA* mungkin menemui berbagai situasi ketika berbagai ancaman tidak dapat dihilangkan atau dikurangi sampai pada suatu tingkat yang dapat diterima, baik karena ancaman tersebut terlalu signifikan atau karena berbagai pengamanan yang tepat tidak tersedia atau tidak dapat diterapkan.

Institut Akuntan Publik Indonesia (2018) dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik Seksi 290 dan 291 berisi ketentuan-ketentuan yang harus dipatuhi oleh setiap Akuntan Publik atau *CPA* ketika mengidentifikasi suatu pelanggaran terhadap ketentuan independensi dalam Kode Etik. Ketika Akuntan Publik atau *CPA* mengidentifikasi suatu pelanggaran terhadap setiap ketentuan lain pada Kode Etik ini, Akuntan Publik atau *CPA* tersebut harus mengevaluasi signifikansi pelanggaran tersebut dan dampaknya terhadap kemampuan Akuntan Publik atau

CPA tersebut untuk mematuhi prinsip dasar etika profesi. Setiap Akuntan Publik atau *CPA* harus sesegera mungkin melakukan berbagai tindakan untuk mengatasi berbagai dampak pelanggaran tersebut. Setiap Akuntan Publik atau *CPA* harus menentukan apakah harus melaporkan pelanggaran tersebut, misalnya kepada pihak yang terkena dampak pelanggaran tersebut, IAPI, regulator, atau otoritas pengawasan terkait.

Dalam pelaksanaannya, IAPI memiliki Standar Pengendalian Mutu (SPM) 1 yang mewajibkan setiap KAP menetapkan kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai bahwa KAP dan personilnya telah mematuhi ketentuan etika profesi yang berlaku. Setiap KAP diwajibkan menetapkan kebijakan dan prosedur yang dirancang untuk memberikan keyakinan memadai bahwa KAP dan personilnya, serta jika relevan, kepada pihak lain yang juga diwajibkan untuk mematuhi ketentuan independensi (termasuk personil Jaringan KAP), untuk menjaga independensinya sesuai dengan ketentuan etika profesi yang berlaku.

Darmayanthi dan Gede (2017) menyebutkan bahwa etika dapat didefinisikan sebagai serangkaian prinsip atau nilai moral yang dimiliki oleh setiap orang. Etika berkaitan erat dengan prinsip-prinsip yang memandu perilaku manusia. Etika merupakan pembelajaran tentang norma-norma dan nilai-nilai berkaitan dengan salah dan benar, baik dan buruk, apa harus kita lakukan dan tindakan apa yang dihindari.

Auditor melaksanakan tugas perikatannya dengan menaati peraturan perundang-undangan dengan penuh pengabdian, kesadaran, dan tanggung jawab.

Auditor akan bersikap dan berperilaku sesuai dengan Kode Etik Profesi Akuntan Publik. Dengan berperilaku dan bersikap sesuai dengan Kode Etik Profesi Akuntan Publik, auditor akan semakin meningkatkan kompetensi dan sikap *due care* selama perikatan audit. Auditor juga akan semakin profesional karena menaati standar akuntan publik yang berlaku, dan juga akan semakin berintegritas karena bersikap jujur dalam menjalankan tugasnya. Auditor juga akan bersikap dan berperilaku sesuai dengan kode etik yang berlaku terhadap auditan. Auditor akan menjauhi pengaruh dari pihak lain sehingga akan semakin objektif. Auditor juga akan bersikap dan berperilaku sesuai dengan kode etik yang berlaku terhadap masyarakat. Auditor sadar bahwa ia diberi kepercayaan oleh masyarakat untuk mengaudit laporan keuangan klien, sehingga ia harus bersikap profesional dalam melayani kepentingan umum, bukan kepentingan pihak tertentu. Dengan semakin meningkatkan etika profesi dalam perikatan audit, auditor akan semakin meningkatkan sikap objektivitas, profesionalitas, kompetensi, *due care*, dan integritas. Dengan semakin meningkatnya sikap objektivitas, profesionalitas, kompetensi, *due care*, dan integritas akan semakin menjauhi pemikiran pihak ketiga yang meragukan independensi dari seorang auditor. Dengan semakin berkurangnya pemikiran pihak ketiga terhadap independensi dari seorang auditor, maka independensi penampilan auditor akan semakin meningkat. Hasil penelitian sebelumnya oleh Darmayanthi (2017) menunjukkan etika profesi berpengaruh positif terhadap independensi penampilan auditor. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis alternatif yang diajukan adalah:

Ha3: Etika profesi berpengaruh positif terhadap independensi penampilan auditor.

2.8. Kompetisi antar KAP

Kompetisi adalah suatu proses sosial antar dua atau lebih kelompok dan organisasi yang bersaing untuk berbuat sesuatu dalam mencapai kemenangan (Sukamdani, 2016). Menurut Sukamdani (2016), kompetisi antar KAP dapat diidentifikasi sebagai perubahan penting yang terjadi pada lingkungan pelayanan jasa audit yang ditandai dengan adanya kantor akuntan lain yang memasuki *market audit* untuk mengambil manfaat dari kesempatan yang ada. Menurut Laurensius (2016), tingkat kompetisi dalam pasar audit adalah tingkat persaingan antar kantor akuntan yang satu dengan kantor akuntan lainnya karena semakin banyaknya anggota profesi akuntan publik. Menurut Sogiastuti (2015), semakin banyak anggota profesi akuntan publik, mengakibatkan kompetisi antar kantor akuntan yang satu dengan kantor akuntan yang lain semakin tajam.

Persaingan antar KAP saat ini didominasi oleh empat Kantor Akuntan Publik dunia atau biasa disebut dengan *The Big Four*. Menurut Kenton (2018), *The Big Four* adalah empat kantor akuntan terbesar yang diukur dari pendapatan. Yang termasuk dalam *The Big Four* adalah Deloitte, Ernst&Young, PwC, dan KPMG. *The Big Four* memiliki KAP anggota di Indonesia, KAP anggota tersebut adalah KAP Imelda dan Rekan yang merupakan anggota Deloitte di Indonesia, KAP Purwantono Sungkoro dan Surja yang merupakan anggota Ernst& Young di Indonesia, KAP Tanudiredja Wibisana Rintis dan Rekan yang merupakan anggota

PwC di Indonesia, dan KAP Siddharta Widjaja dan Rekan yang merupakan anggota KPMG di Indonesia. Selain menyediakan jasa audit, *The Big Four* melayani jasa pajak, konsultasi manajemen, valuasi, *market research*, asuransi, dan jasa konsultan hukum.

Berdasarkan informasi yang dirilis IAPI (2020), jumlah Kantor Akuntan Publik di Indonesia sebanyak 639 kantor dengan jumlah anggota pemegang izin Akuntan Publik di Indonesia adalah sebanyak 1.363 orang. Sementara itu, jumlah Kantor Akuntan Publik yang terdaftar di Badan Pemeriksaan Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI) sebanyak 210 kantor. Namun terdapat peraturan yang mengatur penentuan klien audit. Menurut Otoritas Jasa Keuangan, hanya Akuntan Publik yang terdaftar di Otoritas Jasa Keuangan saja yang dapat mengaudit Perusahaan Terbuka (PT). Menurut Otoritas Jasa Keuangan (2017), hanya perusahaan yang terdaftar di Otoritas Jasa Keuangan saja yang dapat mengaudit perusahaan yang melaksanakan kegiatan jasa keuangan seperti jasa perbankan, pasar modal, dan industri keuangan non-bank. Menurut Otoritas Jasa Keuangan (2020) terdapat 292 Kantor Akuntan Publik dan 835 Akuntan Publik yang terdaftar di Otoritas Jasa Keuangan.

Menurut Laurensius (2016), semakin banyak anggota profesi akuntan publik mengakibatkan persaingan antara kantor akuntan yang satu dengan kantor akuntan yang lainnya semakin tajam. Persaingan yang tajam antar KAP kemungkinan mempunyai pengaruh yang besar terhadap independensi akuntan publik. Persaingan yang tajam dapat mengakibatkan solidaritas profesional yang rendah, sehingga untuk mempertahankan auditan agar tidak berpindah meminta

jasa ke kantor akuntan lain, kantor akuntan cenderung tunduk pada manajemen auditan.

Berdasarkan UU Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011, KAP dibagi menjadi empat bentuk usaha yaitu:

a. Perseorangan

KAP yang berbentuk usaha perseorangan hanya dapat didirikan dan dikelola oleh 1 orang Akuntan Publik berkewarganegaraan Indonesia.

b. Persekutuan perdata

KAP berbentuk persekutuan perdata hanya dapat didirikan dan dikelola jika paling sedikit dua per tiga dari seluruh Rekan merupakan Akuntan Publik.

c. Firma

KAP berbentuk firma hanya dapat didirikan dan dikelola jika paling sedikit dua per tiga dari seluruh Rekan merupakan Akuntan Publik.

d. Bentuk usaha lain yang sesuai dengan karakteristik profesi Akuntan Publik, yang diatur dalam Undang-undang.

Bentuk usaha lain yang dimaksud adalah sebagai bentuk usaha KAP yang menunjukkan adanya independensi dan tanggung jawab yang melekat pada Akuntan Publik, contohnya *Limited Liability Partnership* dan *Profesional Limited Liability Company*. KAP bentuk usaha lain yang sesuai dengan karakteristik profesi Akuntan Publik hanya dapat didirikan dan dikelola jika paling sedikit dua per tiga dari seluruh Rekan merupakan Akuntan Publik. Selain itu, KAP bentuk ini hanya dapat dipimpin oleh Akuntan Publik berkewarganegaraan Indonesia yang

merupakan Rekan pada KAP yang bersangkutan dan berdomisili sesuai dengan domisili KAP (Republik Indonesia, 2011).

Di dalam UU Nomor 5 tahun 2011 juga disebutkan mengenai ketentuan pendirian dan pengelolaan KAP di Indonesia. KAP yang berbentuk usaha perseorangan hanya dapat didirikan dan dikelola oleh 1 orang Akuntan Publik berkewarganegaraan Indonesia. KAP yang berbentuk usaha persekutuan perdata, firma, dan bentuk usaha lain yang sesuai dengan karakteristik profesi Akuntan Publik yang diatur dalam Undang-Undang hanya dapat didirikan dan dikelola jika paling sedikit $\frac{2}{3}$ dari seluruh Rekan merupakan Akuntan Publik dan hanya dapat dipimpin oleh Akuntan Publik yang berkewarganegaraan Indonesia yang merupakan Rekan pada KAP yang bersangkutan dan berdomisili sesuai dengan domisili KAP. Dalam hal terdapat Rekan yang berkewarganegaraan asing pada KAP, jumlah Rekan yang berkewarganegaraan asing pada KAP paling banyak $\frac{1}{5}$ dari seluruh Rekan pada KAP.

Di dalam UU Nomor 5 tahun 2011 disebutkan bahwa izin usaha KAP diberikan oleh Menteri. Syarat untuk mendapat izin usaha adalah sebagai berikut:

- a. Mempunyai kantor atau tempat untuk menjalankan usaha yang berdomisili di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia;
- b. Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak Badan untuk KAP yang berbentuk usaha persekutuan perdata dan firma atau Nomor Pokok Wajib Pajak Pribadi untuk KAP yang berbentuk usaha perseorangan;
- c. Mempunyai paling sedikit 2 orang tenaga kerja profesional pemeriksa di bidang akuntansi;

- d. Memiliki rancangan sistem pengendalian mutu;
- e. Membuat surat pernyataan dengan bermeterai cukup bagi bentuk usaha perseorangan, dengan mencantumkan paling sedikit:
 - i. Alamat Akuntan Publik;
 - ii. Nama dan domisili kantor;
 - iii. Maksud dan tujuan pendirian kantor.
- f. Memiliki akta pendirian yang dibuat oleh dan dihadapan notaris bagi bentuk usaha persekutuan perdata, firma, dan bentuk usaha lainnya, yang paling sedikit mencantumkan:
 - i. Nama Rekan
 - ii. Alamat Rekan
 - iii. Bentuk usaha
 - iv. Nama dan domisili usaha
 - v. Maksud dan tujuan pendirian kantor
 - vi. Hak dan kewajiban sebagai Rekan
 - vii. Penyelesaian sengketa dalam hal terjadi perselisihan di antara Rekan.

Menurut Sukamdani (2016), semakin banyaknya anggota profesi akuntan publik mengakibatkan persaingan antar kantor akuntan yang satu dengan kantor akuntan yang lainnya menjadi semakin tajam. Tajamnya persaingan antar KAP kemungkinan mempunyai pengaruh yang besar terhadap independensi suatu KAP. Hal ini disebabkan karena KAP khawatir akan kehilangan kliennya. KAP akan dihadapkan pada dua pilihan yaitu kehilangan kliennya karena klien mencari kantor akuntan lain, atau mengeluarkan opininya sesuai dengan kemauan klien.

Menurut Nida (2014), persaingan merupakan faktor yang mempengaruhi independensi auditor karena apabila akuntan sebagai penyedia jasa tidak dapat memenuhi permintaan dari kliennya, maka kemungkinan klien tersebut berpindah pada kantor akuntan lainnya. Hal ini semakin memosisikan kantor akuntan untuk tetap berpegang teguh pada aturan yang berlaku namun kehilangan kliennya atau tetap mempertahankan kliennya walaupun melanggar standar profesi yang berlaku.

Semakin meningkatnya persaingan antar KAP terjadi karena jumlah anggota profesi auditor yang terus bertambah. Semakin tingginya tingkat kompetisi antar KAP akan membuat usaha KAP untuk mendapatkan klien baru dan mempertahankan klien yang ada menjadi semakin tinggi. Kompetisi yang tajam antar KAP merupakan hal biasa. Dengan adanya kompetisi ini, Kantor Akuntan Publik akan meningkatkan citra kantor kepada publik dengan cara meningkatkan objektivitas dan profesionalitasnya. Kantor Akuntan Publik akan menjauhi kondisi-kondisi yang dapat mengancam independensinya. KAP akan mempekerjakan auditor yang memiliki tingkat keahlian tinggi. KAP juga akan bersikap jujur dan profesional dalam memberikan jasanya sehingga semakin meningkatkan sikap kehati-hatiannya karena tugas tersebut merupakan kepercayaan yang diberikan untuk melayani kepentingan umum. Maka dengan semakin meningkatnya kompetisi antar KAP akan semakin menjauhi sikap-sikap, kondisi-kondisi, serta fakta-fakta yang dapat memengaruhi pemikiran pihak ketiga yang meragukan objektivitas, profesionalitas, dan skeptisisme profesional dari auditor serta Kantor Akuntan Publik tersebut sehingga independensi penampilan auditor akan semakin meningkat.

Dalam penelitian sebelumnya oleh Nida (2014) menyebutkan kompetisi antar KAP memiliki pengaruh positif terhadap independensi penampilan auditor. Pada penelitian Soegiastuti (2015) menyatakan kompetisi antar KAP berpengaruh negatif terhadap independensi penampilan auditor. Pada penelitian Sukamdani (2016) dan Laurensius (2016) menyatakan kompetisi antar KAP tidak berpengaruh terhadap independensi penampilan auditor. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis alternatif yang diajukan adalah:

Ha₄: Kompetisi antar KAP berpengaruh positif terhadap independensi penampilan auditor.

2.9. Audit Fee

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2016) dalam Peraturan Pengurus Nomor 2 Tahun 2016 tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan, audit *fee* atau imbalan jasa audit adalah imbalan yang diterima oleh Akuntan Publik dari entitas kliennya sehubungan dengan pemberian jasa audit. Anggota yang memberikan Audit harus mematuhi kode etik, SPAP dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dalam melakukan pemberian Audit Anggota harus melakukan tahapan sebagai berikut:

- a. Penerimaan klien dan evaluasi hubungan keberlanjutan dengan klien, termasuk pemenuhan persyaratan prakondisi suatu audit, yang dituangkan dalam Surat Perikatan;
- b. Menyusun strategi dan rencana audit, termasuk:

- i. Melakukan penilaian risiko kesalahan penyajian material pada laporan keuangan;
 - ii. Menentukan respons atas risiko kesalahan penyajian material pada laporan keuangan yang teridentifikasi.
- c. Melaksanakan prosedur sebagai respons atas penilaian risiko kesalahan penyajian material;
 - d. Mengevaluasi hasil pelaksanaan prosedur dan memformulasi simpulan dalam bentuk opini auditor independen;
 - e. Mendokumentasikan seluruh tahapan audit dalam dokumentasi audit secara cukup dan memadai.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2016), dalam melaksanakan audit, Anggota yang bertindak sebagai Pemimpin Rekan dan/atau Rekan Akuntan Publik pada KAP harus menugaskan Tim Perikatan dengan kompetensi dan waktu yang memadai untuk melaksanakan Audit yang sesuai dengan Kode Etik, SPAP, dan ketentuan perundang-undangan. Ketika memberikan Audit, Akuntan Publik/KAP berhak untuk mendapatkan imbalan jasa berdasarkan kesepakatan antara Akuntan Publik dengan entitas kliennya yang tertuang dalam Surat Perikatan.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2016), pemimpin Rekan dan/atau Rekan Akuntan Publik pada KAP harus menetapkan kebijakan sebagai dasar untuk menghitung besarnya Imbalan Jasa. Kebijakan yang dimaksud dapat mencakup:

- a. Besaran tarif Imbalan Jasa standar per jam (*hourly charge out rate*) untuk masing-masing tingkatan staf auditor;

- b. Kebijakan penentuan harga untuk penentuan harga yang berbeda dari tarif Imbalan Jasa standar; dan
- c. Metode penentuan jumlah keseluruhan Imbalan Jasa yang akan ditagihkan kepada entitas yang dituangkan dalam suatu Surat Perikatan.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2016), metode penentuan jumlah keseluruhan audit *fee* dapat menggunakan:

- a. Jumlah keseluruhan yang bersifat *lumpsum*;

Dalam menentukan keseluruhan audit *fee* yang bersifat *lumpsum*, anggota dapat menggunakan perkiraan jam kerja tim perikatan yang dianggarkan untuk mengerjakan pekerjaan audit mulai dari tahap pra perikatan hingga penyelesaian pelaporan. Anggota harus mampu memperkirakan jam kerja tim perikatan yang cukup dan memadai untuk memastikan bahwa tim perikatan mampu menjalankan serangkaian prosedur dengan memperhatikan kecukupan prosedur audit dan pemenuhan ketentuan SPAP serta Kode Etik yang berlaku. Anggota tidak dibenarkan untuk mengurangi kecukupan prosedur audit semata-mata untuk mengurangi jumlah jam kerja tim perikatan yang dibutuhkan dengan tujuan untuk menurunkan tarif keseluruhan audit *fee*. Anggota harus mampu memperhitungkan biaya-biaya lainnya yang diperlukan untuk melaksanakan pekerjaan audit ke dalam tarif keseluruhan audit *fee* seperti biaya transportasi, akomodasi atau *out-of-pocket* lainnya, kecuali diperjanjikan atau disepakati lain dengan klien.

- b. Jumlah yang ditentukan berdasarkan realisasi penggunaan jam kerja personil atau komposit Tim Perikatan;

Dalam menentukan keseluruhan audit *fee* dengan metode ini, anggota harus mampu menyusun perkiraan jam kerja masing-masing personil atau komposit tim perikatan yang diproyeksikan mendekati realisasi penggunaan jam kerja sesungguhnya agar memberikan gambaran atau proyeksi tarif keseluruhan audit *fee*. Anggota harus menjaga catatan realisasi jam kerja personil yang telah disepakati dengan klien sebagai dasar untuk menentukan tarif keseluruhan audit *fee*. Anggota harus memastikan kecukupan prosedur audit yang dilaksanakan untuk setiap pekerjaan dan tidak melakukan prosedur yang tidak semestinya sesuai ketentuan dalam SPAP serta Kode Etik yang berlaku, semata-mata untuk meningkatkan penggunaan realisasi jam kerja personil atau tim perikatan.

- c. Jumlah yang ditentukan berdasarkan realisasi penggunaan jam kerja personil atau komposit Tim Perikatan dengan ditentukan jumlah minimal dan/ atau maksimal sesuai pagu anggaran dari entitas klien.

Dalam menentukan keseluruhan audit *fee* dengan metode ini, anggota selain harus menyusun perkiraan penggunaan jam kerja personil dengan memperhatikan kecukupan prosedur minimal yang harus dilakukan dalam melaksanakan pekerjaan audit juga harus memperkirakan penambahan jam kerja yang disebabkan penambahan cakupan prosedur yang mungkin dilakukan sesuai SPAP dan Kode Etik yang berlaku. Anggota harus menjaga catatan realisasi penggunaan jam kerja yang telah disepakati dengan klien sebagai dasar untuk menentukan tarif keseluruhan audit *fee* dengan nilai maksimal sesuai pagu maksimal yang telah ditetapkan.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2016), dalam rangka meningkatkan kualitas jasa audit, Institut menetapkan indikator batas bawah Tarif Penagihan sebagai suatu indikator terpenuhinya Imbalan Jasa yang memadai sehingga memungkinkan Anggota mampu melaksanakan Audit. Indikator batas bawah Imbalan Jasa per jam (*minimum hourly charge-out rates*) ditetapkan berdasarkan klasifikasi jenjang, sebagai berikut:

Tabel 2. 1.
Indikator Batas Bawah Tarif Penagihan (*Billing Rate*)

Kategori Wilayah	Junior Auditor	Senior Auditor	Supervisor	Manajer	Partner
Jabodetabek	100.000	150.000	300.000	700.000	1.500.000
Luar Jabodetabek	70.000	125.000	200.000	500.000	1.200.000

Sumber: IAPI (2016)

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2016), nilai tersebut sebagai indikator minimal dapat digunakan sebagai acuan dalam penentuan imbalan jasa. Sesuai kondisi dan karakteristik yang berbeda-beda, Anggota dapat menentukan nilai imbalan jasa per jam yang lebih tinggi dari nilai yang sudah ditetapkan pada Tabel 2.1. Dalam hal Anggota menetapkan nilai imbalan jasa per jam di bawah nilai indikator batas bawah yang telah ditetapkan, maka hal ini berpotensi bahwa jumlah imbalan jasa yang ditetapkan tersebut tidak mencukupi untuk melaksanakan prosedur audit yang memadai sesuai Kode Etik, SPAP, dan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2016), indikator batas bawah Tarif Penagihan dapat digunakan oleh:

- a. Anggota yang bertindak sebagai Pemimpin Rekan dan/atau Rekan Akuntan Publik pada KAP sebagai acuan dalam menentukan kebijakan Imbalan Jasa yang berlaku di internal kantor dan/atau pada saat menentukan nilai Imbalan Jasa;
- b. Pihak lain sebagai pengguna jasa Akuntan Publik dalam rangka menentukan anggaran biaya Audit dan pemenuhan ketentuan SPAP dan kode etik yang berlaku oleh Akuntan Publik;
- c. Regulator yang berkepentingan terhadap pelaporan keuangan suatu entitas dalam rangka mendorong peningkatan tata kelola pelaporan keuangan yang lebih baik;
- d. Regulator profesi Akuntan Publik dalam melakukan pembinaan dan pengawasan profesi Akuntan Publik;
- e. Institut sebagai indikator awal pemenuhan mutu suatu perikatan Audit pada saat melakukan reuiu mutu bagi Anggota.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2016), dalam menetapkan audit *fee*, Anggota harus mempertimbangkan:

1. Kebutuhan klien dan ruang lingkup pekerjaan
2. Waktu yang dibutuhkan dalam setiap tahapan audit
3. Tugas dan tanggung jawab menurut hukum (*statutory duties*)
4. Tingkat keahlian (*level of expertise*) dan tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan yang dilakukan
5. Tingkat kompleksitas pekerjaan

6. Jumlah personel dan banyaknya waktu yang diperlukan dan secara efektif digunakan oleh Anggota dan stafnya untuk menyelesaikan pekerjaan
7. Sistem Pengendalian Mutu Kantor
8. Basis penetapan audit *fee* yang disepakati

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2016), 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.

1. Dalam hal imbalan jasa tidak dikaitkan dengan banyaknya waktu pekerjaan, Anggota harus menyampaikan Surat Perikatan (*Engagement Letter*) yang setidaknya memuat:
 - a. Tujuan, lingkup pekerjaan serta pendekatan dan metodologinya; dan
 - b. Basis penetapan dan besaran imbalan jasa (atau estimasi besaran imbalan jasa) serta cara dan/atau termin pembayarannya.
2. Anggota agar selalu memelihara dokumentasi lengkap mengenai proses perhitungan dan penentuan imbalan jasa; dan
3. Anggota agar selalu menjaga agar basis pengenaan imbalan jasa yang disepakati konsisten dengan praktisi yang lazim berlaku.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2016), imbalan jasa audit harus mencerminkan secara wajar pekerjaan yang dilakukan untuk klien dan seluruh faktor yang dipertimbangkan. Anggota tidak diperkenankan menetapkan imbalan jasa berbasis kontijensi baik langsung atau tidak langsung. Sebelum perikatan

disepakati, Anggota sudah harus menjelaskan kepada klien, basis pengenaan imbalan jasa, cara, dan termin pembayaran, dan total imbalan jasa yang akan dikenakan. Dalam hal kemungkinan besar imbalan jasa akan meningkat secara substansial di masa yang akan datang, klien harus sudah diberitahukan sebelumnya dan alasan kenaikan imbalan jasa.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2016), imbalan jasa atas pekerjaan pertama yang diberikan kepada klien tidak boleh didiskon sebagai audit *fee* pengenalan, dengan maksud untuk mengenakan imbalan jasa lebih tinggi atau pemberian jasa lainnya di masa datang. Anggota harus dapat menunjukkan bahwa pekerjaannya dilakukan secara profesional dan memenuhi persyaratan kualitas yang ditetapkan, dan memenuhi kebutuhan klien. Anggota dimungkinkan untuk mengenakan imbalan jasa minimum sepanjang imbalan jasa tersebut menutup biaya pokok dan tidak mengurangi kecukupan prosedur dalam pelaksanaan audit sesuai SPAP dan Kode Etik.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2016), untuk mempertahankan independensinya, Anggota sudah harus menerima imbalan jasa atas pekerjaan yang telah dilakukan pada periode sebelumnya, sebelum memulai pekerjaan untuk periode berikutnya. 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. Anggota tidak diperkenankan menerima perintah apabila klien belum membayar lunas kewajiban kepada auditor terdahulu.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2016), tarif imbalan jasa (*charge-out rate*) harus menggambarkan remunerasi yang pantas bagi Anggota dan stafnya, dengan memperhatikan kualifikasi dan pengalaman masing-masing. Tarif imbalan jasa harus ditetapkan dengan memperhitungkan:

- a. Gaji yang pantas untuk menarik dan mempertahankan staf yang kompeten dan berkeahlian;
- b. Imbalan lain di luar 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. Margin laba yang pantas.

Menurut Aditama (2015) Salah satu faktor yang dapat mempengaruhi independensi adalah audit *fee*, di mana ketepatan informasi dari laporan keuangan yang dihasilkan auditor tergantung pada kualitas auditor. Dalam hal ini diasumsikan bahwa auditor yang berkualitas lebih tinggi akan mengenakan *fee* audit yang lebih tinggi pula. Profesi Akuntan publik sebagai pemeriksa atau penilai laporan keuangan melaksanakan audit bukan hanya untuk kepentingan klien yang membayar *fee* saja, melainkan juga untuk pihak ketiga atau masyarakat yang memiliki kepentingan terhadap laporan keuangan yang diaudit.

Semakin tinggi tingkat kompleksitas audit dan risiko audit akan membutuhkan struktur biaya audit yang tinggi. Semakin besar ukuran KAP juga akan membawa dampak pada semakin meningkatnya struktur biaya karena KAP

memperkerjakan auditor dengan tingkat kompetensi yang tinggi serta akan meningkatkan prosedur pengendalian kualitas auditnya. Semakin besarnya struktur biaya KAP akan membuat biaya audit semakin meningkat. Dengan terpenuhinya hal itu maka auditor dapat melakukan penelitian yang lebih luas dan penerapan prosedur audit yang lebih seksama seperti menerpakan teknologi informasi atau memperoleh sampel pemeriksaan yang lebih luas sehingga auditor dapat memberikan jasa audit dengan maksimal. Dengan ini pun auditor sadar kalau ia harus profesional dalam pelaksanaan audit. Tingkat kinerja auditor dalam mengaudit perusahaan klien tidak boleh berdasarkan pada besar audit *fee* karena ia sadar bahwa ia diberi kepercayaan untuk memeriksa laporan keuangan klien demi melayani kepentingan umum. Auditor harus tetap menjaga integritasnya sebagai pemegang kepercayaan kepentingan umum. Meningkatnya sikap profesional dan integritas auditor pun akan berdampak pada meningkatnya kepercayaan publik akan kinerja audit auditor sehingga pandangan pihak ketiga yang meragukan profesionalitas dan integritas auditor akan semakin berkurang. Maka dari itu, semakin tingginya audit *fee* maka independensi penampilan auditor juga semakin tinggi.

Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Aditama (2015) menunjukkan bahwa audit *fee* berpengaruh signifikan terhadap independensi penampilan auditor. Soegiastuti (2015), Sukamdani (2016), Paramastri (2016) menunjukkan audit *fee* berpengaruh positif terhadap independensi penampilan auditor. Dalam penelitian Laurensius (2016) dan Darmayanthi (2017) menunjukkan audit *fee* berpengaruh

negatif terhadap independensi penampilan auditor. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis alternatif yang diajukan adalah:

Ha₅: Audit *fee* berpengaruh positif terhadap independensi penampilan auditor.

Banyak faktor yang mempengaruhi independensi penampilan auditor, di antaranya ikatan kepentingan keuangan, pemberian jasa lain selain audit, etika profesi, kompetisi antar KAP, dan audit *fee*. Penelitian yang dilakukan oleh Darmayanthi (2017) menyatakan bahwa ikatan kepentingan keuangan, *fee* audit, dan sifat *machiavellian*, dan pemahaman etika berpengaruh simultan terhadap independensi penampilan auditor. Penelitian Paramastri (2016) menyatakan bahwa audit *fee*, ukuran KAP, lama hubungan audit dengan klien, dan jasa lain selain audit berpengaruh simultan terhadap independensi penampilan akuntan publik. Dalam penelitian Sukamdani (2016) menyatakan bahwa ukuran KAP, audit *fee*, hubungan dengan klien, komitmen profesional, dan kompetisi antar KAP berpengaruh simultan signifikan terhadap independensi penampilan auditor. Penelitian Soegiastuti (2015) menunjukkan ikatan dan hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lain selain audit, lamanya hubungan audit, persaingan antar KAP, pelayanan dari klien, hubungan sosial, ukuran kantor akuntan publik, dan audit *fee* berpengaruh simultan terhadap independensi penampilan auditor. Penelitian Laurensius (2016) menyatakan ikatan kepentingan keuangan KAP dengan auditan, komite audit, jasa konsultasi manajemen, lama KAP memberikan jasa kepada auditan, dan besaran nilai audit *fee* berpengaruh simultan terhadap independensi

penampilan auditor. Penelitian Nida (2014) menunjukkan kompetisi antar KAP, pemberian jasa selain audit dan sifat *machiavellian* berpengaruh simultan terhadap independensi penampilan auditor.

2.10. Model Penelitian

Gambar 2. 1
Model Penelitian

