



Hak cipta dan penggunaan kembali:

Lisensi ini mengizinkan setiap orang untuk menggubah, 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

“Accounting is the information systems that identifies, records, and communicates the economic events of an organization to interested users” (Weygandt *et al.*, 2013), yang dapat diartikan bahwa akuntansi adalah sistem informasi yang mengidentifikasi, mencatat, dan mengkomunikasikan kejadian ekonomi dari suatu organisasi untuk pengguna laporan keuangan. Proses akuntansi yang dilakukan oleh perusahaan akan menghasilkan laporan keuangan.

Menurut Standar Akuntansi Keuangan (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014), laporan keuangan adalah suatu penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas. Agoes (2012) mendefinisikan laporan keuangan sebagai suatu penyajian data keuangan termasuk catatan yang menyertainya, bila ada, yang dimaksudkan untuk mengkomunikasikan sumber daya ekonomi (aset) dan/atau kewajiban suatu entitas pada saat tertentu atau perubahan atas aset dan/atau kewajiban selama satu periode tertentu sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum atau basis akuntansi komprehensif selain standar akuntansi yang berlaku umum.

Laporan keuangan dibuat oleh perusahaan untuk mencapai tujuan tertentu. Tujuan laporan keuangan (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014), adalah untuk memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas entitas yang bermanfaat bagi sebagian besar pengguna laporan keuangan dalam pembuatan keputusan ekonomik. Dalam rangka mencapai tujuan tersebut, laporan keuangan menyediakan 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.

Menurut Weygandt *et al.* (2015), laporan keuangan disusun untuk memenuhi kebutuhan pengguna laporan keuangan berdasarkan jenis keputusan yang akan dibuat oleh mereka. Ada 2 kelompok besar dari pengguna laporan keuangan yaitu pengguna internal dan eksternal.

(1) Pengguna Internal

Pengguna internal informasi akuntansi adalah *manager* yang merencanakan, menyelenggarakan, dan menjalankan bisnis. Pengguna internal ini termasuk manajer pemasaran, supervisi produksi, direktur keuangan, dan karyawan perusahaan.

(2) Pengguna Eksternal

Pengguna eksternal adalah individu dan organisasi di luar perusahaan yang membutuhkan informasi keuangan perusahaan. Dua jenis umum dari pengguna eksternal adalah investor dan kreditur. Investor (pemilik) menggunakan informasi akuntansi untuk membuat keputusan apakah akan membeli, menahan atau menjual kepemilikannya terhadap saham perusahaan. Kreditur (contohnya pemasok dan bank) menggunakan informasi akuntansi untuk mengevaluasi risiko pemberian kredit atau meminjamkan uang.

Sedangkan pengguna laporan keuangan menurut Standar Akuntansi Keuangan (2014), meliputi investor sekarang dan investor potensial, karyawan, pemberi pinjaman, pemasok, dan kreditur usaha lainnya, pelanggan, pemerintah serta lembaga-lembaganya, dan masyarakat. Mereka menggunakan laporan keuangan untuk memenuhi beberapa kebutuhan informasi yang berbeda. Beberapa kebutuhan ini meliputi:

(a) Investor

Penanam modal berisiko dan penasihat mereka berkepentingan dengan risiko yang melekat serta hasil pengembangan dari investasi yang mereka lakukan. Mereka membutuhkan informasi untuk membantu menentukan apakah harus membeli, menahan, atau menjual investasi tersebut. Pemegang saham juga tertarik pada informasi yang memungkinkan mereka untuk menilai kemampuan entitas untuk membayar dividen.

(b) Karyawan

Karyawan dan kelompok-kelompok yang mewakili tertarik pada informasi mengenai stabilitas dan profitabilitas entitas. Mereka juga tertarik pada informasi yang memungkinkan mereka untuk menilai kemampuan entitas dalam memberikan balas jasa, imbalan pascakerja, dan kesempatan kerja.

(c) Pemberi pinjaman

Pemberi pinjaman tertarik dengan informasi keuangan yang memungkinkan mereka untuk memutuskan apakah pinjaman serta bunganya dapat dibayar pada saat jatuh tempo.

(d) Pemasok dan kreditor usaha lainnya

Pemasok dan kreditor usaha lainnya tertarik dengan informasi yang memungkinkan mereka untuk memutuskan apakah jumlah yang terutang akan dibayar pada saat jatuh tempo. Kreditor usaha berkepentingan pada entitas dalam tenggang waktu yang lebih pendek daripada pemberi pinjaman kecuali jika sebagai pelanggan utama mereka bergantung pada kelangsungan hidup entitas.

(e) Pelanggan

Para pelanggan berkepentingan dengan informasi mengenai kelangsungan hidup entitas, terutama jika mereka terlibat perjanjian jangka panjang dengan, atau bergantung pada entitas.

(f) Pemerintah

Pemerintah dan berbagai lembaga yang berada di bawah kekuasaannya berkepentingan dengan alokasi sumber daya dan karena itu berkepentingan

dengan aktivitas entitas. Mereka juga membutuhkan informasi untuk mengatur aktivitas entitas, menetapkan kebijakan pajak, dan sebagai dasar untuk menyusun statistik pendapatan nasional dan statistik lainnya.

(g) Masyarakat

Perusahaan mempengaruhi anggota masyarakat dalam berbagai cara. Sebagai contoh, entitas dapat memberikan kontribusi berarti pada perekonomian nasional, termasuk jumlah orang yang dipekerjakan dan perlindungan kepada penanam modal domestik. Laporan keuangan dapat membantu masyarakat dengan menyediakan informasi kecenderungan (*trend*) dan perkembangan terakhir kemakmuran entitas serta rangkaian aktivitasnya.

Komponen laporan keuangan lengkap menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (2014) 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 (Ikatan Akuntan Indonesia, 2014).

2.2 Auditing

Menurut Agoes (2012), *auditing* adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembuktian dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. Arens *et al.* (2013), menyebutkan pengertian *audit* sebagai berikut:

Auditing is 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.

Definisi menurut Arens *et al.* tersebut berarti *audit* adalah proses akumulasi dan evaluasi dari bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang ditetapkan. *Audit* juga harus dilakukan oleh seorang yang kompeten dan independen. Mulyadi (2002) dalam Nida (2014) mendefinisikan *audit* sebagai pemeriksaan laporan keuangan yang bertujuan menilai kewajaran penyajian laporan yang bersifat material mengenai posisi keuangan.

Menurut Undang-undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas menyebutkan bahwa direksi wajib menyerahkan laporan keuangan perseroan kepada akuntan publik untuk di-*audit* 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 paling sedikit Rp. 50.000.000.000,00 (lima puluh miliar rupiah); atau
- f. Diwajibkan oleh peraturan perundang-undangan.

Menurut Agoes (2012), *audit* dapat dibedakan menurut jenis pemeriksaannya yaitu:

1. *Management Audit (Operational Audit)*

Operational Audit adalah suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut telah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis.

2. *Pemeriksaan Ketaatan (Compliance Audit)*

Compliance Audit adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah menaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan maupun pihak eksternal.

3. *Pemeriksaan Intern (Internal Audit)*

Pemeriksaan Intern adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian *internal audit* perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan.

4. *Computer Audit*

Computer Audit adalah pemeriksaan oleh Kantor Akuntan Publik terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan *Electronic Data Processing (EDP) System*.

Proses *audit* harus dilaksanakan oleh seorang *auditor*. Agoes (2012) mendefinisikan *auditor* atau akuntan publik adalah akuntan yang memiliki izin dari Menteri Keuangan atau pejabat yang berwenang lainnya untuk menjalankan praktik akuntan publik. Sedangkan menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, akuntan publik adalah akuntan, yang sesuai dengan ketentuan undang-undang, terdaftar pada register negara dan mempunyai izin Menteri Keuangan untuk membuka kantor akuntan (swasta) yang bertugas memberikan layanan jasa akuntansi kepada masyarakat atas pembayaran tertentu.

Seorang *auditor* harus memenuhi prinsip dasar yang diatur oleh Kode Etik Profesi Akuntan Publik yang telah ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (2013) yang mewajibkan *auditor* untuk memenuhi 5 prinsip dasar yaitu:

1. Prinsip integritas

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

2. Prinsip 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.

3. Prinsip 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 dipersyaratkan secara berkesinambungan, sehingga klien atau pemberi kerja dapat menerima jasa profesional yang diberikan secara kompeten berdasarkan perkembangan terkini dalam praktik, 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.

4. Prinsip 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 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.

5. Prinsip perilaku profesional

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

Prinsip dasar mengenai kode etik digunakan sebagai kerangka konseptual yang wajib diterapkan ketika:

1. Mengidentifikasi ancaman (*threats*) terhadap kepatuhan atas prinsip-prinsip dasar;
2. Mengevaluasi seberapa signifikannya ancaman yang diidentifikasi (*threats identified*);
3. Melakukan pengamanan (*safeguards*) untuk mengeliminasi atau menekan ancaman (*threats*) ke tingkat yang dapat diterima (Tuanakotta, 2015).

Dalam melaksanakan pekerjaan *audit*, seorang *auditor* harus mentaati standar yang berlaku, yaitu *International Standards on Auditing - Audit of Historical Financial Information*, yang terbagi menjadi 6 bagian yaitu:

1. Prinsip dan tanggung jawab umum

Prinsip dan tanggung jawab umum mencakup mengenai tujuan keseluruhan *auditor* independen ketika melaksanakan *audit* atas laporan keuangan, tanggung jawab *auditor* dalam menyepakati syarat perikatan *audit* dengan manajemen, tanggung jawab *auditor* dalam memperhatikan prosedur pengendalian mutu untuk *audit* atas laporan keuangan, kewajiban *auditor* dalam menyusun dokumentasi *audit* untuk keperluan *audit* atas laporan keuangan. Selain itu *auditor* juga harus mempertimbangkan mengenai adanya kecurangan dan peraturan perundang-undangan dalam *audit* atas laporan keuangan. Dalam melakukan *audit*, seorang *auditor* juga harus bertanggung jawab untuk berkomunikasi dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan mengkomunikasikan mengenai defisiensi dalam pengendalian internal yang diidentifikasi oleh *auditor* dalam *audit* atas laporan keuangan.

2. Penilaian risiko dan respon terhadap risiko yang telah dinilai

Standar ini mencakup tanggung jawab *auditor* untuk merencanakan *audit*, mengidentifikasi dan menilai risiko kesalahan penyajian material dalam laporan keuangan, menerapkan konsep materialitas dalam perencanaan dan pelaksanaan *audit* atas laporan keuangan. *Auditor* juga bertanggung jawab untuk merancang dan menerapkan respon terhadap kesalahan penyajian material yang teridentifikasi dan mengevaluasi dampak kesalahan penyajian terhadap laporan keuangan. Untuk perusahaan yang menggunakan jasa lebih dari satu organisasi jasa, maka *auditor* bertanggung jawab untuk mendapatkan bukti *audit* yang cukup dan tepat.

3. Bukti *audit*

Standar ini menjelaskan mengenai hal yang merupakan bukti *audit* dan tanggung jawab *auditor* untuk merancang dan melaksanakan prosedur *audit* guna memperoleh bukti *audit* yang cukup dan tepat untuk memungkinkan penarikan kesimpulan memadai yang menjadi basis opini *auditor*. Standar ini juga menjelaskan mengenai prosedur yang digunakan untuk memperoleh bukti yaitu dengan konfirmasi eksternal, saldo awal, prosedur analitis, dan *sampling audit*. *Auditor* juga bertanggung jawab atas estimasi akuntansi, hubungan dan transaksi pihak berelasi, peristiwa kemudian, penggunaan asumsi kelangsungan usaha oleh manajemen dalam penyusunan laporan keuangan, serta tanggung jawab *auditor* untuk memperoleh representasi tertulis dari manajemen dan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.

4. Menggunakan pekerjaan pihak lain

Standar ini mencakup pertimbangan khusus yang berlaku untuk *audit* grup yang melibatkan *auditor* komponen, tanggung jawab *auditor* eksternal dalam hubungannya dengan pekerjaan *auditor* internal ketika *auditor* telah menentukan bahwa fungsi *auditor* internal kemungkinan relevan dengan *audit*, dan tanggung jawab *auditor* atas pekerjaan individu atau organisasi di bidang keahlian selain akuntansi atau *audit* ketika pekerjaan tersebut digunakan untuk membantu *auditor* dalam mendapatkan bukti *audit* yang cukup dan tepat.

5. Kesimpulan dan laporan *audit*

Standar ini mengatur tentang tanggung jawab *auditor* dalam merumuskan suatu opini atas laporan keuangan. Selain itu *auditor* juga bertanggung jawab untuk menerbitkan laporan yang tepat dalam kondisi ketika dalam merumuskan opini, *auditor* menyimpulkan bahwa modifikasi terhadap laporan keuangan diperlukan. Standar ini juga mengatur komunikasi tambahan dalam laporan *auditor* dan tanggung jawab *auditor* yang berkaitan dengan informasi komparatif dalam *audit* atas laporan keuangan, serta tanggung jawab *auditor* atas informasi lain dalam dokumen yang berisi laporan keuangan *audit*-an dan laporan *auditor* terkait.

6. Area Spesifik

Standar ini berkaitan dengan pertimbangan khusus atas penerapan kerangka bertujuan khusus dan standar *audit* atas laporan keuangan tunggal atau unsur, akun atau pos tertentu dalam laporan keuangan. Standar ini juga mengatur tanggung jawab *auditor* yang berkaitan dengan perikatan untuk melaporkan

ikhtisar laporan keuangan yang berasal dari laporan keuangan *audit*-an sesuai dengan standar *audit* oleh *auditor* yang sama.

2.3 Independensi Auditor

Menurut Mulyadi (2010) dalam Hidayah (2015), independensi adalah sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri *auditor* dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri *auditor* dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

Independensi yang diatur dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik mewajibkan setiap praktisi untuk bersikap sebagai berikut :

- a) Independensi dalam pemikiran. Independensi dalam 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 dalam penampilan. Independensi dalam penampilan merupakan sikap yang menghindari tindakan atau situasi yang dapat menyebabkan pihak 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

assurance, KAP, atau Jaringan KAP (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2013).

Kode Etik Profesi Akuntan Publik Seksi 290 yang menjelaskan mengenai “Independensi dalam Perikatan *Assurance*” memberikan beberapa contoh situasi yang dapat menimbulkan ancaman terhadap independensi diantaranya:

a. Kepentingan Keuangan

Kepentingan keuangan pada klien *assurance* 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, reksadana, *unit trust*, atau instrumen perantara sejenis lainnya), atau (ii) kepentingan keuangan dari suatu pihak yang memiliki kendali atas kepentingan keuangan atau memiliki kemampuan untuk mempengaruhi keputusan investasi.

b. Hubungan bisnis yang dekat dengan klien *assurance*

Hubungan yang dekat antara anggota tim *assurance* atau KAP dengan klien *assurance* 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.

Contoh dari hubungan tersebut adalah memiliki kepentingan keuangan yang material dalam suatu usaha patungan (*joint venture*) dengan klien *assurance* maupun pemilik pengendali, direktur, pejabat, atau personel lainnya yang melakukan fungsi manajerial senior.

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

Hubungan keluarga dan hubungan pribadi yang terjadi antara anggota tim *assurance* 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. Keterkaitan 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:

- (a) Lamanya personel tersebut sebagai anggota tim *assurance*;
- (b) Peran personel tersebut dalam tim *assurance*;
- (c) Struktur KAP; dan
- (d) Sifat perikatan *assurance*.

h. Pemberian jasa professional 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*, (a) 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, (b) Menentukan suatu pilihan rekomendasi yang harus diterapkan dari sejumlah usulan rekomendasi yang diberikan oleh KAP atau Jaringan KAP, (c) Melaksanakan fungsi manajemen dengan melaporkan hal-hal yang relevan kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola perusahaan.

i. Imbalan jasa professional

Ancaman kepentingan pribadi dapat terjadi ketika proporsi jumlah imbalan jasa profesional yang diperoleh dari suatu klien *assurance* demikian signifikan dibandingkan dengan jumlah keseluruhan imbalan jasa 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 keramah-tamahan lainnya

Ancaman kepentingan pribadi dan ancaman kedekatan dapat terjadi ketika anggota tim *assurance*, KAP, atau Jaringan KAP menerima hadiah atau bentuk keramah-tamahan 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 keramah-tamahan lainnya tersebut secara jelas tidak signifikan. Oleh karena itu, satu-satunya tindakan yang tepat adalah dengan menolak untuk menerima hadiah atau bentuk keramah-tamahan lainnya tersebut (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2013).

Menurut Standar Audit 220 (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2013) tentang “Pengendalian Mutu untuk Audit Atas Laporan Keuangan”, menyatakan bahwa rekan perikatan harus menarik kesimpulan atas kepatuhan terhadap ketentuan independensi yang berlaku dalam perikatan *audit*. Dalam melakukan hal tersebut, rekan perikatan harus:

- a. Memperoleh informasi yang relevan dari KAP, dan jika relevan, KAP jejaring, untuk mengidentifikasi dan mengevaluasi kondisi dan hubungan yang menciptakan ancaman terhadap independensi;
- b. Mengevaluasi informasi tentang pelanggaran yang teridentifikasi, jika ada, terhadap kebijakan dan prosedur independensi KAP untuk menentukan apakah

pelanggaran tersebut menciptakan ancaman terhadap independensi bagi perikatan audit; dan

- c. Melakukan tindakan yang tepat untuk menghilangkan ancaman atau menguranginya ke tingkat yang dapat diterima dengan menerapkan pencegahan, atau apabila dipandang tepat, menarik diri dari perikatan audit, ketika penarikan diri dimungkinkan oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Rekan perikatan harus melaporkan dengan segera kepada KAP setiap ketidakmampuan dalam menyelesaikan hal tersebut agar dapat dilakukan tindakan yang tepat.

Kepercayaan masyarakat umum atas independensi sikap *auditor* independen sangat penting bagi perkembangan profesi akuntan publik. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi *auditor* ternyata berkurang, bahkan kepercayaan masyarakat juga dapat menurun disebabkan oleh keadaan yang oleh mereka yang berpikiran sehat (*reasonable*) dianggap dapat memengaruhi sikap independen tersebut. Untuk menjadi independen, *auditor* harus secara intelektual jujur. Untuk diakui pihak lain sebagai orang yang independen, ia harus bebas dari setiap kewajiban terhadap kliennya dan tidak mempunyai suatu kepentingan dengan kliennya, apakah itu manajemen perusahaan atau pemilik perusahaan (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2013).

Selain menurut Standar Audit, Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011 dalam pasal 28, juga mengatur mengenai independensi seorang *auditor*, yang berbunyi:

- (1) Dalam memberikan jasa asurans, Akuntan Publik dan KAP wajib menjaga independensi serta bebas dari benturan kepentingan.
- (2) Benturan kepentingan sebagaimana dimaksud 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.
- (3) Ketentuan lebih lanjut mengenai benturan kepentingan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) diatur dalam Peraturan Menteri setelah berkonsultasi dengan Komite Profesi Akuntan Publik.

Pasal 3 yang dimaksud dalam Undang-undang No. 5 tahun 2011 tentang akuntan publik adalah jenis jasa yang dapat diberikan oleh akuntan publik yaitu:

- (1) 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
- (2) Jasa asurans sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dapat diberikan oleh akuntan publik.

(3) Selain jasa asuransi sebagaimana dimaksud pada ayat (1), akuntan publik dapat memberikan jasa lainnya yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen sesuai dengan ketentuan perundang-undangan.

Menurut Arens *et al.* (2013), terdapat beberapa cara yang dapat dilakukan untuk menjaga independensi dan integritas *audit*, yaitu:

1. Perlindungan kertas kerja

Ada tiga hal terkait dengan kertas kerja *auditor*, yaitu integritas *audit*, keuntungan pribadi, dan kerahasiaan klien. Tidak semua aspek dari kerahasiaan kertas kerja terkait semata-mata dengan independensi, tapi juga menolak akses dari pihak yang tidak berkepentingan terhadap kertas kerja dan menghindari ancaman terhadap integritas *audit* adalah elemen-elemen penting untuk menjaga independensi dan objektivitas.

- a. Integritas *audit*. Akses untuk meng-*audit* kertas kerja akan memberikan pegawai dan klien sebuah kesempatan untuk mengubah informasi di dalam kertas atau mencampuri data uji. Pengetahuan dari aspek-aspek terperinci dari program *audit*, misalnya kapan pengujian akan dilakukan dan hal-hal apa saja dari pengujian atau area yang menjadi target, dapat membuat seseorang melemahkan integritas *audit*-nya.
- b. Keuntungan Pribadi. Aktivitas yang tidak dapat diterima seperti praktik *insider trading* juga menjadi perhatian penting. Para *auditor* tidak boleh menggunakan informasi rahasia dari klien untuk keuntungan pribadi atau pihak ketiga (Pasal 140 dari kode etik).

c. Kerahasiaan Klien. Selama proses pemeriksaan, para *auditor* mendapatkan sejumlah informasi rahasia termasuk gaji pegawai, harga produk, rencana periklanan, dan data biaya produksi. Jika para *auditor* mengungkapkan informasi kepada pihak luar, atau kepada pegawai dari klien yang tidak semestinya mendapatkan informasi tersebut, maka hubungan mereka dengan manajemen bisa menjadi sangat genting.

2. Pengecualian dari kerahasiaan

Ada dua pengecualian penting dari persyaratan kerahasiaan, yaitu:

- a. Kewajiban hukum. Secara hukum, informasi baru disebut informasi khusus jika proses hukum tersebut tidak bisa memaksa seseorang menyediakan informasi itu, bahkan jika ada pemanggilan tertulis dari pengadilan. Informasi yang dikomunikasikan dari seorang klien kepada pengacara atau dari pasien kepada dokter adalah rahasia. Informasi yang didapat akuntan publik dari klien bukanlah merupakan hak istimewa. Jika kertas kerja dibutuhkan atau diminta oleh pihak regulator yang menjalankan otoritasnya yang sah, maka pihak manajemen dari klien harus segera diberitahu karena klien mungkin hendak menolaknya, tapi *auditor* tidak boleh menghalangi proses hukumnya.
- b. *Review* Sejawat. Ketika KAP melakukan *review* sejawat dari kerja pengaudit-an KAP lain, sebagai bagian dari program penjaminan kualitas, adalah hal yang wajar untuk menguji beberapa set kertas kerja. Jika *review* sejawat dilakukan oleh anggota profesional lain, izin dari klien untuk melakukan pengujian kertas kerja tidaklah dibutuhkan.

3. Pengunduran Diri

Terlepas dari aturan yang dibuat badan-badan profesi, adalah penting bagi *auditor* untuk menjaga hubungan yang tidak bias dengan manajemen dan berbagai pihak yang terpengaruh dengan apa yang menjadi tanggung jawab dari *auditor* itu. Dalam setiap kontrak kerja, *auditor* tidak boleh menyepelekan penilaian profesionalnya terhadap penilaian orang lain. Walaupun tekanan terhadap objektivitas dan integritas *auditor* amatlah sering dialami, bekerja dalam jangka waktu lama di dalam komunitas keuangan membutuhkan ketahanan terhadap tekanan itu. Jika konflik sangat besar sehingga mempengaruhi objektivitas seorang *auditor*, maka dipandang perlu bagi *auditor* untuk mengundurkan diri dari kontrak kerja itu.

Menurut Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan Nomor KEP-86/BL/2011 tentang Independensi Akuntan yang Memberikan Jasa di Pasar Modal, bahwa dalam memberikan jasa profesional, khususnya dalam memberikan opini, Akuntan wajib mempertahankan sikap independen. Akuntan tidak independen apabila selama periode *audit* dan selama periode penugasan profesionalnya, baik Akuntan, Kantor Akuntan Publik, maupun orang dalam Kantor Akuntan Publik:

- a. Mempunyai kepentingan keuangan langsung atau tidak langsung yang material kepada klien, seperti:
 - (1) Investasi pada klien; atau
 - (2) Kepentingan keuangan lain pada klien yang dapat menimbulkan benturan kepentingan.

- b. Mempunyai hubungan pekerjaan dengan klien, seperti:
- (1) Merangkap sebagai karyawan kunci pada klien;
 - (2) Memiliki anggota keluarga dekat yang bekerja pada klien sebagai karyawan kunci dalam bidang akuntansi atau keuangan;
 - (3) Mempunyai mantan rekan atau karyawan profesional dari kantor akuntan publik yang bekerja pada klien sebagai karyawan kunci dalam bidang akuntansi atau keuangan, kecuali setelah lebih dari satu tahun tidak bekerja lagi pada kantor akuntan publik yang bersangkutan; atau
 - (4) Mempunyai rekan atau karyawan profesional dari kantor akuntan publik yang sebelumnya pernah bekerja pada klien sebagai karyawan kunci dalam bidang akuntansi atau keuangan, kecuali yang bersangkutan tidak ikut melaksanakan *audit* terhadap klien tersebut dalam periode *audit*.
- c. Mempunyai hubungan usaha secara langsung atau tidak langsung yang material dengan klien, atau dengan karyawan kunci yang bekerja pada klien, atau dengan pemegang saham utama klien. Hubungan usaha dalam butir ini tidak termasuk hubungan usaha dalam hal akuntan, kantor akuntan publik, atau orang dalam kantor akuntan publik memberikan jasa *audit*, *review*, atestasi lainnya, dan/ atau non atestasi kepada klien, atau merupakan konsumen dari produk barang atau jasa klien dalam rangka menunjang kegiatan rutin.
- d. Memberikan jasa non atestasi kepada klien seperti:
- (1) Pembukuan atau jasa lain yang berhubungan dengan catatan akuntansi klien atau laporan keuangan;
 - (2) Desain sistem informasi keuangan dan implementasi;

- (3) *Audit* internal;
- (4) Konsultasi manajemen;
- (5) Konsultasi sumber daya manusia;
- (6) Penasihat keuangan;
- (7) Jasa perpajakan, kecuali telah memperoleh persetujuan terlebih dahulu dari komite *audit*.

Persetujuan komite *audit* tersebut tidak termasuk jasa perpajakan untuk mewakili klien di dalam maupun di luar pengadilan perpajakan dan/ atau bertindak untuk atas nama klien dalam perhitungan pelaporan perpajakan; atau

- (8) Jasa-jasa lain yang dapat menimbulkan benturan kepentingan.
- e. Memberikan jasa atau produk kepada klien dengan dasar *fee* kontijen atau menerima *fee* kontijen atau komisi dari klien, kecuali *fee* kontijen ditetapkan oleh pengadilan sebagai hasil penyelesaian hukum, temuan badan pengatur dan/ atau perpajakan
 - f. Memiliki sengketa hukum dengan klien.

Menurut Undang-undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik, dalam memberikan jasa asurans, akuntan publik dan Kantor Akuntan Publik wajib menjaga independensi serta bebas dari benturan kepentingan. Apabila akuntan publik atau Kantor Akuntan Publik melakukan pelanggaran terhadap ketentuan tersebut, maka menteri yang berwenang dapat mengenakan sanksi administratif kepada akuntan publik, Kantor Akuntan Publik dan/ atau cabang KAP yang berupa:

- a. rekomendasi untuk melakukan kewajiban tertentu;
- b. peringatan tertulis;
- c. pembatasan pemberian jasa kepada suatu jenis entitas tertentu;
- d. pembatasan pemberian jasa tertentu;
- e. pembekuan izin;
- f. pencabutan izin; dan/ atau
- g. denda.

Denda sebagaimana dimaksud dapat diberikan tersendiri atau bersamaan dengan pengenaan sanksi administratif lainnya.

2.4 Pemberian *Non-audit Services*

Menurut Arens *et al.* (2011), jasa yang diberikan oleh *auditor* dapat dikelompokkan menjadi beberapa kelompok seperti:

1. Jasa *Assurance* adalah jasa profesional independen yang meningkatkan kualitas informasi bagi para pengambil keputusan. Jasa ini dianggap penting karena penyedia jasa *assurance* bersifat independen dan dianggap tidak bias berkenaan dengan informasi yang diperiksa. Individu-individu yang bertanggung jawab membuat keputusan bisnis memerlukan jasa *assurance* untuk membantu meningkatkan keandalan dan relevansi informasi yang digunakan sebagai dasar keputusannya.

Salah satu kategori jasa *assurance* yang diberikan oleh akuntan publik adalah jasa attestasi. Jasa attestasi (*attestation service*) adalah jenis jasa

assurance dimana KAP mengeluarkan laporan tentang reliabilitas suatu asersi yang disiapkan pihak lain. Jasa atestasi dibagi menjadi lima kategori, yaitu:

a. *Audit* atas laporan keuangan historis.

Dalam suatu *audit* atas laporan keuangan historis, manajemen menegaskan bahwa laporan itu telah dinyatakan wajar sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi internasional. *Audit* atas laporan keuangan ini adalah suatu bentuk jasa atestasi di mana *auditor* mengeluarkan laporan tertulis yang menyatakan pendapat tentang apakah laporan keuangan tersebut telah dinyatakan secara wajar sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. *Audit* ini merupakan jasa *assurance* yang paling umum diberikan oleh KAP.

b. *Audit* mengenai pengendalian internal atas pelaporan keuangan.

Dalam *audit* pengendalian internal atas pelaporan keuangan, manajemen menegaskan bahwa pengendalian internal telah dikembangkan dan diimplementasikan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan oleh manajemen.

c. Telaah (*review*) laporan keuangan historis.

Untuk *review* atas laporan keuangan historis, manajemen menegaskan bahwa laporan tersebut telah dinyatakan secara wajar sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum, sama seperti *audit*. Akuntan publik hanya memberikan tingkat kepastian yang moderat atau sedang terhadap *review* atas laporan keuangan jika dibandingkan dengan tingkat kepastian yang tinggi untuk *audit*, sehingga lebih sedikit bukti

yang diperlukan. Sebuah *review* sering kali telah dianggap memadai untuk memenuhi kebutuhan pengguna laporan keuangan. Jasa ini dapat diberikan oleh KAP dengan *fee* yang jauh lebih rendah daripada *audit* karena lebih sedikit bukti yang diperlukan. Banyak perusahaan nonpublik menggunakan opsi attestasi ini untuk memberikan kepastian yang moderat atas laporannya tanpa harus menanggung biaya *audit*.

d. Jasa attestasi mengenai teknologi informasi.

Untuk jasa attestasi mengenai teknologi informasi, manajemen mengeluarkan berbagai asersi tentang reliabilitas dan keamanan informasi elektronik. Pertumbuhan teknologi Internet dan perdagangan elektronik (*e-commerce*) telah menciptakan permintaan akan jenis-jenis *assurance* ini. Banyak fungsi bisnis, seperti pemesanan dan pembayaran, sekarang dilakukan melalui Internet atau secara langsung antarkomputer dengan menggunakan *Electronic Data Interchange (EDI)*. Oleh karena transaksi dan informasi dipakai bersama secara *online* dan *real-time*, para pelaku bisnis meminta kepastian yang lebih tinggi lagi mengenai informasi, transaksi, dan sistem pengamanan yang melindunginya. *Webtrust* dan *SysTrust* adalah jasa-jasa attestasi yang dikembangkan untuk memenuhi kebutuhan akan *assurance* ini.

e. Jasa attestasi lain yang dapat diterapkan pada berbagai permasalahan.

Akuntan publik memberikan banyak jasa attestasi lainnya, yang kebanyakan merupakan perluasan alami dari *audit* atas laporan keuangan historis, karena pemakai menginginkan kepastian yang independen

menyangkut jenis-jenis informasi lainnya. Sebagai contoh ketika sebuah bank meminjamkan dana kepada suatu perusahaan, perjanjian atas pinjaman tersebut mungkin mengharuskan perusahaan untuk memperoleh keyakinan atas kepatuhan perusahaan atas ketentuan peminjaman dana.

2. Jasa *Assurance* Lainnya

Sebagian besar jasa *assurance* lain yang diberikan akuntan publik tidak memenuhi definisi jasa attestasi, tetapi akuntan tetap harus independen dan harus memberikan kepastian tentang informasi yang digunakan oleh pengambil keputusan. Jasa-jasa *assurance* ini berbeda dengan jasa attestasi karena akuntan publik tidak diharuskan mengeluarkan laporan tertulis, dan kepastian itu tidak harus mengenai reliabilitas asersi pihak lain tentang ketaatan pada kriteria tertentu. Penugasan jasa *assurance* lain ini berfokus pada peningkatan mutu informasi bagi pengambil keputusan, sama seperti jasa attestasi. Contohnya penilaian atas tanggung jawab dan keberlangsungan suatu perusahaan, *mystery shopping*, menilai risiko dari akumulasi, distribusi, dan penyimpanan informasi digital, dan jasa lainnya.

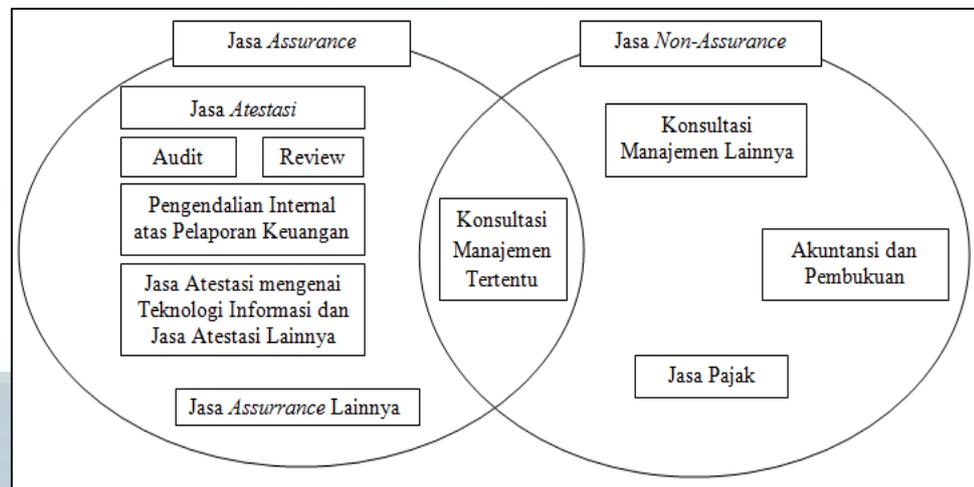
3. Jasa-jasa Non-*assurance* yang diberikan Akuntan Publik

KAP melakukan berbagai jasa lain yang umumnya berada di luar lingkup jasa *assurance*. Tiga contoh yang spesifik adalah:

- a. Jasa akuntansi dan pembukuan
- b. Jasa pajak
- c. Jasa konsultasi manajemen.

Gambar 2.1

Hubungan Jasa Assurance, Jasa Atestasi, dan Jasa Non-assurance.



Sumber : Arens *et al.* (2011)

Menurut Peraturan Menteri Keuangan No.17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik, pasal 2 yang berbunyi:

- (1) Bidang jasa Akuntan Publik dan KAP adalah atestasi, yang meliputi:
 - a. jasa *audit* umum atas laporan keuangan;
 - b. jasa pemeriksaan atas laporan keuangan prospektif;
 - c. jasa pemeriksaan atas pelaporan informasi keuangan proforma;
 - d. jasa reviu atas laporan keuangan; dan
 - e. jasa atestasi lainnya sebagaimana tercantum dalam SPAP.
- (2) Jasa sebagaimana dimaksud pada ayat (1) hanya dapat diberikan oleh Akuntan Publik.
- (3) Selain jasa sebagaimana yang dimaksud pada ayat (1), Akuntan Publik dan KAP dapat memberikan jasa *audit* lainnya dan jasa yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, manajemen, kompilasi, perpajakan, dan konsultasi

sesuai dengan kompetensi Akuntan Publik dan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Menurut Etika Profesi Akuntan Publik Seksi 290 yang mengatur mengenai “Independensi dalam Perikatan *Assurance*” terdapat beberapa contoh pemberian *non-audit services* yang dapat mempengaruhi independensi *auditor* diantaranya:

- a. Penyiapan catatan akuntansi dan laporan keuangan
- b. Pemberian jasa penilaian kepada klien *audit* laporan keuangan
- c. Pemberian jasa *audit* internal kepada klien *audit* laporan keuangan
- d. Pemberian jasa sistem informasi teknologi informasi kepada klien *audit* laporan keuangan
- e. Penugasan personel KAP atau Jaringan KAP yang bersifat sementara pada klien *audit* laporan keuangan
- f. Pemberian jasa penunjang litigasi kepada klien *audit* laporan keuangan
- g. Pemberian jasa perekrutan manajemen senior kepada klien *assurance*
- h. Pemberian jasa keuangan korporat kepada klien *assurance* (Ikatan Akuntan Publik Indonesia, 2013).

2.5 Pengaruh Pemberian *Non-audit Services* terhadap Independensi *auditor*

Pemberian *non-audit services* dapat menurunkan independensi karena kemungkinan *auditor* yang memberikan *non-audit services* juga memiliki kendali langsung terhadap laporan keuangan klien yang akan di-*audit*, sehingga

menyebabkan *auditor* menjadi tidak independen ketika melakukan *audit*. Pemberian *non-audit services* juga dapat memungkinkan *auditor* untuk melakukan pengambilan keputusan bagi kliennya sehingga tidak independen dalam melakukan *audit*. Aditama dan Utama (2012), menyatakan hasil penelitiannya menunjukkan bahwa pemberian *non-audit services* berpengaruh signifikan terhadap independensi *auditor*, yang mengindikasikan kantor akuntan publik yang memberikan jasa berupa saran-saran kepada klien, cenderung memihak kepada kepentingan kliennya sehingga kehilangan sikap independensinya. Penelitian yang dilakukan oleh Ika dan Wibowo (2011), menunjukkan bahwa pemberian *non-audit services* memiliki pengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik. Hal ini dikarenakan bahwa tugas utama KAP adalah sebagai *auditor*, namun dengan keberadaan bidang kerja KAP lain misalnya sebagai konsultan manajemen atau keuangan, maka KAP nampaknya tidak lagi bisa dianggap sebagai lembaga independen. Karena jika KAP memberikan *non-audit services* maka KAP menjadi *partner* kerja sehingga pemisahan sebagai *auditor* dan klien akan menjadi kabur dan independensinya semakin berkurang.

Penelitian yang dilakukan oleh Nida (2014), menyebutkan bahwa pemberian *non-audit services* berpengaruh negatif pada independensi *auditor*. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa semakin tinggi pemberian jasa selain *audit* maka semakin rendah independensi *auditor* dalam meng-*audit* laporan keuangan. Sebaliknya, apabila semakin rendah pemberian jasa selain *audit* maka semakin tinggi independensi *auditor* dalam meng-*audit* laporan keuangan. Hal ini

disebabkan karena dengan adanya pemberian *non-audit services*, *auditor* cenderung sulit memberikan opini yang adil. Hal tersebut dikarenakan jasa tambahan yang diberikan oleh kantor akuntan publik akan menciptakan hubungan kerja antara *auditor* dan klien yang terlalu dekat. Ebimobowei (2011) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa klien yang menunjuk *auditor* untuk menyediakan jasa *non-audit* dapat mengganggu independensi *auditor*. *Auditor* tersebut memiliki insentif berstandar pasar untuk tetap bersikap independen, namun independensi dapat terganggu ketika jasa *non-audit* diberikan kepada klien, dan merupakan hal yang beralasan ketika jasa pemberian *non-audit* benar-benar menurunkan independensi.

H₁ : Pemberian *Non-audit Services* berpengaruh pada independensi *auditor*.

2.6 Audit Fee

Fee secara umum dapat didefinisikan sebagai imbalan yang dipungut atas jasa-jasa yang diberikan oleh suatu badan atau perorangan. Komisi tersebut dihubungkan dengan nilai moneter dari jasa-jasa tersebut. Komisi profesional berlaku untuk tugas akuntansi, perpajakan dan hukum (Ardiyos, 2013:205). Sukrisno Agoes (2012) dalam bukunya yang berjudul *Auditing – Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik*, menyebutkan pengertian *audit fee* sebagai besarnya biaya yang tergantung antara lain risiko pada penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya.

Dalam Surat Keputusan Ketua Umum Institut Akuntan Publik Indonesia Nomor KEP.024/IAPI/VII/2008 tentang Kebijakan Penentuan *Fee* Audit dinyatakan bahwa dalam menetapkan imbal jasa (*fee*) *audit*, akuntan publik harus memperhatikan tahapan-tahapan *audit* dan mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut:

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

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (2013), dalam Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 290 tentang Independensi dalam Perikatan *Assurance*, diatur mengenai Imbalan Jasa Profesional yang menyatakan bahwa ancaman kepentingan pribadi dapat terjadi ketika proporsi jumlah imbalan jasa profesional yang diperoleh dari suatu klien *assurance* demikian signifikan dibandingkan dengan jumlah keseluruhan imbalan jasa 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.

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

- (a) Mendiskusikan besaran dan sifat imbalan jasa profesional dengan pihak klien *assurance* yang bertanggung jawab atas kelola perusahaan, seperti komite *audit*;
- (b) Mengambil langkah-langkah yang diperlukan untuk mengurangi ketergantungan KAP atau Jaringan KAP pada suatu klien *assurance*;
- (c) Melakukan penelaahan eksternal atas pengendalian mutu; dan
- (d) Melakukan konsultasi dengan pihak ketiga, seperti badan pengatur profesi atau Praktisi lainnya (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2013).

2.7 Pengaruh *Audit Fee* terhadap Independensi Auditor

Jumlah *fee* yang diterima oleh suatu kantor akuntan publik sebaiknya tidak melebihi persentase total perputaran uang dalam kantor akuntan publik tersebut, karena *fee* yang terlalu signifikan yang diterima oleh kantor akuntan publik berhubungan dengan tingginya risiko hilangnya independensi *auditor*. Selain itu, Kantor Akuntan Publik yang menerima *audit fee* yang jumlahnya signifikan merasa tergantung pada klien, karena ia akan kehilangan sebagian besar pendapatannya apabila ia kehilangan klien tersebut, sehingga auditor tersebut akan cenderung untuk memenuhi permintaan kliennya (Yanthi *et al.* 2012). Jumlah

audit fee yang signifikan dapat mempengaruhi independensi penampilan akuntan publik, karena *fee* yang signifikan dapat membuat Kantor Akuntan Publik menjadi segan untuk menentang kehendak klien. Seorang *auditor* seharusnya melakukan *audit* bukan hanya untuk kepentingan klien yang membayar *fee*, tetapi juga untuk pihak ketiga, yaitu pengguna laporan keuangan, yang memiliki kepentingan atas laporan keuangan yang di-*audit* (Aditama dan Utama, 2015).

Pernyataan tersebut didukung oleh hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Hanif dan Putri (2014) yang menunjukkan bahwa semakin besar *audit fee* yang diterima oleh KAP maka semakin tinggi risiko atas hilangnya independensi *auditor*. Aditama dan Utama (2015) yang juga meneliti mengenai *audit fee* menyimpulkan bahwa *audit fee* mempengaruhi independensi *auditor* karena *fee* yang signifikan dapat membuat Kantor Akuntan Publik menjadi segan untuk menentang kehendak klien. Penelitian yang dilakukan oleh Yanthi *et al.* (2012) menunjukkan bahwa *audit fee* yang besar membuat KAP merasa bergantung kepada klien sehingga takut kehilangan klien dan cenderung tidak independen.

H₂: *Audit Fee* berpengaruh pada independensi *auditor*.

2.8 Persaingan Antar Kantor Akuntan Publik

Menurut Agoes (2012), Kantor Akuntan Publik adalah suatu bentuk organisasi akuntan publik yang memperoleh izin sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berusaha di bidang pemberian jasa profesional dalam praktik akuntan publik. Kamus Besar Bahasa Indonesia mendefinisikan persaingan

sebagai usaha memperlihatkan keunggulan masing-masing yang dilakukan oleh perseorangan (perusahaan, negara) pada bidang perdagangan, produksi, persenjataan, dan sebagainya.

Sesuai dengan PMK 17/2008, terdapat dua struktur organisasi bagi Kantor Akuntan Publik yaitu:

- a. Perusahaan perorangan (*Proprietorship*), hanya kantor dengan pemilik tunggal yang dapat beroperasi dalam bentuk ini. Semua kantor dengan pemilik tunggal diorganisasikan sebagai perusahaan perorangan (*proprietorship*).
- b. Persekutuan (*Partnership*), bentuk organisasi ini sama seperti perusahaan perorangan, kecuali bahwa bentuk ini menyangkut banyak pemilik.

Menurut Arens, *et al.* (2013), ukuran Kantor Akuntan Publik dibagi menjadi empat kategori:

1. Kantor Akuntan Publik Internasional *The Big Four*

Terdapat empat kantor akuntan publik terbesar yang disebut sebagai kantor akuntan publik internasional dan mempunyai julukan *The Big Four*. Masing-masing memiliki kantor di setiap kota besar di Amerika Serikat dan di banyak kota besar di seluruh dunia termasuk di Indonesia. Sesuai dengan ketentuan yang berlaku di Indonesia, pengelompokan data Kantor Akuntan Publik yang berafiliasi dengan *The Big Four* yaitu (www.ojk.go.id):

- a. KAP Purwantono, Suherman & Surja berafiliasi dengan *Ernst & Young*;
- b. KAP Osman Bing Satrio & Eny berafiliasi dengan *Deloitte Touche Tohmatsu*;

- c. KAP Siddharta Widjaja & Rekan yang berafiliasi dengan *Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG)*;
 - d. KAP Tanudiredja, Wibisana & Rekan berafiliasi dengan *PricewaterhouseCooper*.
2. Kantor Akuntan Publik Nasional

Kantor Akuntan Publik ini memberikan pelayanan yang sama dengan *The Big Four* dan melancarkan persaingan langsung dengan mereka dalam hal menarik klien. Selain itu, mereka memiliki hubungan dengan Kantor Akuntan Publik di luar negeri sehingga memiliki potensi internasional. Belakangan ini, makin banyak Kantor Akuntan Publik jenis ini yang juga diwakili di Indonesia.
 3. Kantor Akuntan Publik Lokal dan Regional

Sebagian Kantor Akuntan Publik di Indonesia merupakan Kantor Akuntan Publik lokal dan regional dan terpusat di Pulau Jawa. Beberapa diantaranya hanya melayani klien di dalam jangkauan areanya dan membuka cabang di daerah lain. Kantor Akuntan Publik ini pun bersaing dengan Kantor Akuntan Publik lain dalam menarik klien termasuk dengan Kantor Akuntan Publik internasional dan nasional.
 4. Kantor Akuntan Publik Lokal Kecil

Sebagian besar Kantor Akuntan Publik di Indonesia mempunyai kurang dari 25 tenaga kerja profesional dalam satu Kantor Akuntan Publik. Mereka memberikan jasa *audit* dan pelayanan yang berhubungan dengan hal tersebut,

terutama bagi badan organisasi kecil dan organisasi nirlaba, meskipun terdapat pula diantaranya melayani yang telah *go public*.

2.9 Pengaruh Persaingan Antar Kantor Akuntan Publik terhadap Independensi Auditor

Meningkatnya jumlah badan usaha di Indonesia mengakibatkan banyaknya permintaan akan jasa audit. Untuk dapat memenuhi permintaan tersebut, maka banyak berdiri kantor akuntan publik. Meningkatnya jumlah Kantor Akuntan Publik mengakibatkan persaingan antar Kantor Akuntan Publik meningkat. Meningkatnya persaingan yang terjadi akan menyebabkan auditor mempertahankan kliennya agar tidak pindah ke kantor akuntan publik lainnya dan cenderung melakukan tindakan yang dapat menurunkan independensi dari akuntan publik tersebut, dengan cenderung tunduk pada tekanan klien.

Penelitian Ika dan Wibowo (2011), menyatakan bahwa, persaingan antar Kantor Akuntan Publik berpengaruh signifikan positif terhadap independensi akuntan publik. Hal ini menjelaskan bahwa persaingan yang semakin besar pada Kantor Akuntan Publik, akan memacu pada pemenuhan kualitas SDM dan kualitas *audit* yang lebih baik. Hal ini berarti pula bahwa Kantor Akuntan Publik akan semakin menjaga independensinya agar penilaian mengenai Kantor Akuntan Publik tersebut sebagai Kantor Akuntan Publik yang profesional dan memiliki ranking yang tinggi tetap terjaga.

Hasil penelitian Yanthi, Sudarma, dan Achsin (2012) menyatakan bahwa persaingan kantor akuntan publik memberi pengaruh yang negatif terhadap

independensi akuntan publik. Hal ini dikarenakan persaingan yang tajam akan mengakibatkan solidaritas profesional akuntan publik menurun sehingga akan mempertahankan klien agar tidak pindah kantor akuntan publik lain dengan cara memberi pelayanan yang “baik” termasuk menurunkan independensinya atas intervensi klien.

H₃: Persaingan antar Kantor Akuntan Publik berpengaruh pada independensi *auditor*.

2.10 Audit Tenure

Tenure adalah masa perikatan *audit* antara Kantor Akuntan Publik dan klien terkait jasa *audit* yang telah disepakati sebelumnya. *Tenure* biasanya dikaitkan dengan pengaruhnya terhadap independensi *auditor*. Hubungan yang panjang antara Kantor Akuntan Publik dan klien berpotensi untuk menimbulkan kedekatan antara mereka, hal tersebut dapat menghalangi independensi *auditor* dan mengurangi kualitas audit (Al- Thuneibat *et al.*, 2011). Setiap anggota tim *assurance* dan Kantor Akuntan Publik wajib menjaga independensinya terhadap klien *assurance* selama periode perikatan *assurance*. Periode perikatan tersebut dimulai sejak tim *assurance* mulai melaksanakan perikatan dan berakhir ketika laporan *assurance* diterbitkan, kecuali jika perikatan tersebut merupakan perikatan yang berulang (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2013).

Dalam perikatan *assurance* yang berulang, berakhirnya periode perikatan *assurance* ditentukan oleh terjadinya lebih dari satu peristiwa di bawah ini:

- 1) salah satu pihak yang mengadakan perikatan memberitahukan berakhirnya hubungan profesional di antara mereka, atau
- 2) ketika laporan *assurance* final diterbitkan (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2013).

Peraturan Menteri Keuangan No. 17 Tahun 2008 mengatur mengenai pembatasan masa pemberian jasa sebagai berikut:

1. Pemberian jasa *audit* umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan oleh KAP paling lama untuk 6 (enam) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang Akuntan Publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut.
2. Akuntan Publik dapat menerima kembali penugasan *audit* umum untuk klien setelah 1 (satu) tahun buku tidak memberikan jasa *audit* umum atas laporan keuangan klien tersebut.
3. Jasa *audit* umum atas laporan keuangan dapat diberikan kembali kepada klien yang sama melalui KAP setelah 1 (satu) tahun buku tidak diberikan melalui KAP tersebut.
4. Dalam hal KAP yang telah menyelenggarakan *audit* umum atas laporan keuangan dari suatu entitas melakukan perubahan komposisi Akuntan Publiknya, maka terhadap KAP tersebut tetap diberlakukan ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1).
5. KAP yang melakukan perubahan komposisi Akuntan Publik yang mengakibatkan jumlah Akuntan Publiknya 50% (lima puluh per seratus) atau lebih berasal dari KAP yang telah menyelenggarakan *audit* umum atas

laporan keuangan dari suatu entitas, diberlakukan sebagai kelanjutan KAP asal Akuntan Publik yang bersangkutan dan tetap diberlakukan pembatasan penyelenggaraan *audit* umum atas laporan keuangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1).

6. Pendirian atau perubahan nama KAP yang komposisi Akuntan Publiknya 50% (lima puluh per seratus) atau lebih berasal dari KAP yang telah menyelenggarakan *audit* umum atas laporan keuangan dari suatu entitas, diberlakukan sebagai kelanjutan KAP asal Akuntan Publik yang bersangkutan dan tetap diberlakukan pembatasan penyelenggaraan *audit* umum atas laporan keuangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1).

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik akuntan publik juga mengatur mengenai pembatasan masa pemberian jasa akuntan publik, pasal 11 peraturan tersebut berbunyi:

1. Pemberian jasa *audit* atas informasi keuangan historis terhadap suatu entitas oleh seorang akuntan publik dibatasi paling lama untuk 5 (lima) tahun berturut-turut.
2. Entitas sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terdiri atas:
 - a. Industri di sektor pasar modal;
 - b. Bank umum;
 - c. Dana pensiun;
 - d. Perusahaan asuransi/ reasuransi; atau
 - e. Badan Usaha Milik Negara;

3. Pembatasan pemberian jasa *audit* atas informasi keuangan historis sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) juga berlaku bagi akuntan publik yang merupakan pihak terasosiasi.
4. Akuntan publik dapat memberikan kembali jasa *audit* atas informasi keuangan historis terhadap entitas sebagaimana dimaksud pada ayat (1) setelah 2 (dua) tahun buku berturut-turut tidak memberikan jasa tersebut.

2.11 Pengaruh *Audit Tenure* terhadap Independensi Auditor

Lamanya penugasan *audit* pada klien yang sama dapat menimbulkan ikatan emosional yang cukup kuat diantara auditor dan klien. Hal tersebut membuat auditor cenderung mengikuti keinginan klien meskipun harus melanggar standar *audit* untuk memberikan opini yang diinginkan klien, atau membuat opini yang tidak sesuai dengan kondisi klien. Penelitian Aditama dan Utama (2015), Prakoso dan Ghozali (2012), Ika dan Wibowo (2011), dan Hanif dan Putri (2014) menunjukkan bahwa *audit tenure* berpengaruh terhadap independensi *auditor*. Hal tersebut dikarenakan hubungan yang lama antara *auditor* dengan klien membuat *auditor* merasa mempunyai hubungan yang erat yang lebih dari rekan kerja atau bahkan menganggap kliennya sebagai keluarga. Hal tersebut membuat *auditor* cenderung mengikuti keinginan klien meskipun *auditor* harus melanggar standar *audit* untuk dapat memberikan opini yang diinginkan oleh klien. Penugasan *auditor* dengan jangka waktu yang lama pada klien yang sama mempunyai pengaruh negatif terhadap independensi, karena akuntan publik tersebut cepat

merasa puas, kurang inovasi, dan kurang ketat dalam menjalankan prosedur *audit* (Clarke *et al.*, 2003 dalam Ika dan Wibowo, 2011).

H₄: *Audit Tenure* berpengaruh pada independensi *auditor*.

2.12 Pengaruh Pemberian *Non-audit Services*, *Fee Audit*, Persaingan Antar Kantor Akuntan Publik, dan *Audit Tenure* terhadap Independensi *Auditor*.

Banyak variabel yang dapat mempengaruhi independensi seorang *auditor*, diantaranya *Non-audit Services*, *Audit Fee*, Persaingan antar Kantor Akuntan Publik, dan *Audit Tenure*. Penelitian yang dilakukan oleh Ika dan Wibowo (2011) menyatakan bahwa variabel ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lain selain jasa *audit*, lamanya hubungan atau penugasan *audit*, persaingan antar Kantor Akuntan Publik, ukuran Kantor Akuntan Publik dan *audit fee* secara bersama-sama berpengaruh terhadap independensi *auditor*. Penelitian yang dilakukan oleh Yanthi *et al.*, menyatakan bahwa ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, persaingan antar Kantor Akuntan Publik, ukuran Kantor Akuntan Publik dan *audit fee* secara bersama-sama mempunyai pengaruh negatif terhadap independensi *auditor*. Penelitian yang juga dilakukan oleh Ghozali dan Prakoso (2012) menyatakan bahwa ukuran KAP, lama hubungan *audit* dan *fee audit* berpengaruh terhadap independensi *auditor* secara simultan. Aditama dan Utama (2015) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa variabel *audit fee*, *non-audit services*, dan

audit tenure berpengaruh terhadap independensi *auditor*. Penelitian Hanif dan Putri (2014) menunjukkan bahwa *audit fee*, jasa selain *audit*, profil Kantor Akuntan Publik, dan lamanya hubungan *audit* dengan klien berpengaruh terhadap independensi *auditor*.

2.12 Model Penelitian

Berdasarkan teori yang telah dijelaskan, maka model penelitian ini adalah Pemberian *Non-audit Services* (X1), *Audit Fee* (X2), Persaingan Antar Kantor Akuntan Publik (X3), *Audit Tenure* (X4), berpengaruh terhadap Independensi *Auditor* (Y).

Gambar 2.2

Model Penelitian

