

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA**

#### **2.1 Review Hasil-Hasil Penelitian Terdahulu**

Sebuah penelitian yang dilakukan oleh penulis dibutuhkan adanya penelitian terdahulu yang digunakan sebagai bahan pertimbangan, perbandingan serta alat ukur atas hasil penelitian. Sehingga referensi tersebut diharapkan dapat menjadi pertimbangan keakuratan dan kejelasan penelitian yang dilakukan.

Akbar dan Kartika (2015) melakukan penelitian mengenai faktor – faktor yang mempengaruhi independensi auditor. Penelitian menggunakan metode penyampelan *purposive sampling*. Populasi penelitian ini adalah kantor akuntan publik di Jawa Tengah yang terdaftar di Otoritas Jasa Keuangan (OJK) pada 31 Desember 2015. Hasil menunjukkan ada hubungan positif signifikan antara variabel ikatan kepentingan keuangan dan bisnis hubungan dengan klien, ukuran perusahaan audit, dan ukuran *audit fee* yang diterima oleh perusahaan audit untuk independensi auditor, sementara jasa konsultasi manajemen, masa jabatan audit, dan persaingan audit telah ada signifikan mempengaruhi terhadap auditor.

Sukamdani (2016) melakukan penelitian mengenai pengaruh ukuran KAP, *audit fee*, hubungan dengan klien, komitmen profesional dan persaingan antar KAP terhadap independensi auditor. Penelitian ini membuktikan ukuran perusahaan akuntan publik, biaya audit, hubungan dengan klien, komitmen profesional memiliki pengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik secara individual. Tetapi persaingan perusahaan akuntan publik pada tingkat yang signifikan ( $> 0,05$ ) adalah sebaliknya. Uji regresi simlutan (F-test) menunjukkan bahwa semua variabel dependen memiliki pengaruh yang signifikan terhadap variabel dependen, koefisien determinasi ( $R^2$ ) berpengaruh oleh semua variabel independen yaitu 75,2% sedangkan sisanya 24,8% dipengaruhi oleh variabel lain tidak diperiksa dalam penelitian ini.

Waluyo dan Suryono (2015) melakukan penelitian mengenai kualitas audit, *audit fee*, dan profil kantor akuntan public terhadap independensi auditor. Populasi dan sampel penelitian meliputi seluruh staff auditor pada Kantor Akuntan Publik (KAP) yang terdaftar pada direktori Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) 2013. Teknik pengumpulan data menggunakan *purposive sampling* dan analisis yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda. Hasil menunjukkan bahwa kualitas audit berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor, hal ini mengindikasikan bahwa independensi auditor dapat dicapai apabila auditor memiliki kualitas audit yang baik. *Audit fee* berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor, hal tersebut diartikan bahwa semakin tinggi *audit fee* yang dimiliki oleh seorang auditor maka independensi yang dihasilkan juga semakin tinggi. Profil Kantor Akuntan Publik (KAP) berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor, hal ini menunjukkan bahwa semakin besar profil Kantor Akuntan Publik (KAP) maka semakin besar tingkat independensi yang dimiliki auditor.

Ma'rifatumbillahetal (2016) melakukan penelitian mengenai ukuran kantor akuntan publik, *audit fee* etika auditor terhadap kualitas audit. Metode yang digunakan adalah penelitian asosiatif. Populasi dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja pada kantor akuntan publik di Semarang. Data yang digunakan adalah data primer. Metode pengumpulan data yang digunakan adalah kuesioner. Hasil dari penelitian ini, ukuran kantor akuntan publik berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, biaya audit (*audit fee*) berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, etika auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Badjuri (2011) melakukan penelitian mengenai faktor – faktor yang berpengaruh terhadap kualitas audit auditor independensi pada kantor akuntan publik. Populasi dalam penelitian ini adalah auditor KAP di Jawa Tengah. Penentuan sampel penelitian ini menggunakan metode *purposive sampling* dengan kriteria auditor yang memiliki pengalaman minimal 2 tahun. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa independensi dan akuntabilitas berpengaruh terhadap kualitas audit. Sehingga semakin tinggi sikap independensi dan akuntabilitas yang dimiliki auditor maka akan meningkatkan kualitas audit.

Sedangkan pengalaman dan due professional care tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Penelitian yang dilakukan Onalopoet *al* (2017) mengenai *Effect of Audit Fees on Audit Quality : Evidence from Cement Manufacturing Companies in Nigeria* bertujuan untuk menguji pengaruh biaya audit terhadap kualitas audit di Nigeria dengan menggunakan sampel perusahaan semen yang terdaftar di Bursa Efek Nigeria. Penelitian ini menguji hubungan antara *audit fee*, *audit tenure*, ukuran klien, rasio leverage, dan kualitas audit. Data yang digunakan adalah data sekunder yang diambil dari laporan tahunan yang dari Bursa Efek Nigeria untuk periode enam tahun (2010 – 2015). Hasil menunjukkan bahwa *audit fee*, *audit tenure*, ukuran klien dan rasio leverage menunjukkan hubungan yang signifikan bersama dengan kualitas audit.

Listya dan Sukrisno (2014) meneliti tentang *Influence Of Auditor Independence, Audit Tenure, and Audit Fee On Audit Quality of Members of Capital Market Accountant Forum in Indonesia*. Tujuan penelitian ini untuk mengetahui pengaruh independensi auditor, *audit tenure*, dan *audit fee* terhadap kualitas audit. Data yang digunakan adalah data primer dengan penyebaran kuesioner di perusahaan audit yang terdaftar di Forum Akuntan Pasar Modal (FAPM) di Indonesia. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa independensi auditor, *audit tenure*, dan *audit fee* berpengaruh positif terhadap kualitas audit yang dihasilkan.

Penelitian yang dilakukan Chinwe dan Chinwuba (2012) mengenai *Auditors Independence, Auditors' Tenure and Audit Firm Size in Nigeria*. Tujuan penelitian ini untuk menguji secara empiris hubungan antar masa jabatan auditor, dan ukuran perusahaan audit independensi auditor. Statistik yang digunakan adalah regresi logistik biner. Sampel penelitian menggunakan survei *cross-sectional* yang digunakan untuk penelitian ini. Hasil penelitian ini menunjukkan masa kerja auditor tidak berpengaruh terhadap independensi dari auditor dan ukuran perusahaan audit tidak berpengaruh terhadap independensi auditor.

## 2.2 Landasan Teori

### 2.2.1 Teori Keagenan

Teori agensi atau teori keagenan adalah teori hubungan antara pihak yang memberikan wewenang (principal) dengan pihak menerima wewenang (agen) dalam bentuk sebuah kerja sama. Jensen dan Meckling (2009) dalam Winanto dan Widayat (2013) hubungan keagenan sebagai sebuah kontrak dimana satu atau lebih principal menyewa orang lain (agen), untuk melakukan beberapa jasa untuk kepentingan mereka dengan mendelegasikan beberapa wewenang untuk membuat keputusan kepada agen. Sedangkan Penelitian Ma'rifatumbillah *et al.*, (2016) berpendapat bahwa teori agensi menjelaskan tentang adanya konflik antara principal (*stakeholder*, pemilik perusahaan dan pemegang saham) dengan agen (manajer). Namun Hartadi (2012) dalam penelitiannya juga menjelaskan teori agensi juga menganggap bahwa sistem kontrak tertulis dan tidak tertulis yang rumit merupakan mekanisme disipliner yang efektif bagi individu yang berbeda khususnya pihak prinsipal dan agen dalam pengambilan keputusan. Tujuan utama dari teori agensi yaitu untuk menjelaskan bagaimana pihak – pihak yang melakukan hubungan kontrak dapat mendesain kontrak dengan tujuannya dapat meminimalisir biaya karena informasi yang tidak simetris dan kondisi ketidakpastian.

Herawaty (2008) dalam penelitiannya mengungkapkan bahwa dengan laporan keuangan yang dilaporkan oleh agen sebagai pertanggung jawaban kinerjanya, *principal* dapat menilai, mengukur, dan mengawasi sampai sejauh mana agen tersebut bekerja untuk meningkatkan kesejahteraan serta sebagai dasar pemberian kompensasi kepada agen. Lalu Waluyo dan Suryono (2015) teori keagenan untuk membantu auditor sebagai pihak ketiga dalam memahami konflik kepentingan yang muncul antara principal dan agent. Principal selaku investor bekerjasama dan menandatangani kontrak kerja dengan agen selaku manajer perusahaan untuk menginvestasikan keuangan mereka. Dengan demikian, adanya auditor yang independen diharapkan tidak terjadi kecurangan dalam membuat laporan keuangan oleh manajemen. Serta dapat mengevaluasi kinerja

manajer sehingga informasi yang dihasilkan relevan dan dapat bermanfaat dalam pengambilan keputusan investasi.

### 2.2.2 Pengertian Audit

Audit adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan – catatan pembukuan dan bukti – bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut (Agoes, 2014:4).

Mayangsari dan Wandanarum (2013) dan Messier, Glover dan Prawit (2014) auditing adalah suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan menilai bukti – bukti secara objektif, yang berkaitan dengan asersi – asersi untuk menentukan tingkat kesesuaian dengan kriteria yang telah ditetapkan hasilnya kepada pihak – pihak yang berkepentingan.

Mayangsari dan Wandanarum (2013:10-12) ada 2 jenis – jenis auditing (pemeriksaan) yaitu :

1) Di tinjau dari pelaksanaanya

a. *Internal Audit* (Pemeriksaan Intern)

Pemeriksaan intern adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh karyawan perusahaan yang bersangkutan yang disebut auditing intern, yang biasanya tidak terlibat dalam kegiatan pencatatan **akuntansi dan kegiatan operasi perusahaan.**

b. *External Audit* (Auditing Ekstren)

Pemeriksaan ekstren adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh pihak luar yang bukan merupakan karyawan perusahaan, yang berkedudukan bebas tidak memihak baik terhadap kliennya maupun terhadap pihak – pihak yang berkepentingan dengan kliennya (pemakai laporan keuangan)

c. *Governmental Audit* (Pemeriksaan Pemerintah)

Pemeriksaan pemerintah adalah audit yang dilakukan oleh auditor pemerintah (*governmental auditor*). Pada Departemen Keuangan terdapat

instansi yang bertugas antara lain sebagai auditor pengelolaan keuangan instansi pemerintah dan perusahaan – perusahaan negara, yaitu Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP).

2) Ditinjau dari Objek yang Diaudit

a. Pemeriksaan Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)

Pemeriksaan laporan keuangan adalah pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor independen terhadap laporan keuangan yang disajikan oleh kliennya untuk menyatukan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

b. Pemeriksaan Kinerja (*Management Audit* atau *Operational Audit*)

Pemeriksaan kinerja merupakan penelaahan (*review*) secara sistematis kegiatan organisasi, atau bagian daripadanya, dalam hubungan dengan tujuan tertentu.

c. Pemeriksaan Kepatuhan atau Kesesuaian (*Compliance Audit*)

Pemeriksaan kepatuhan adalah pemeriksaan yang tujuannya untuk menentukan apakah yang diaudit (perusahaan klien atau satuan kerja pemerintah) sesuai dengan kondisi atau mengikuti prosedur – prosedur khusus atau peraturan – peraturan yang ditetapkan oleh pihak yang berwenang.

d. Auditing investigasi (*Investigation Audit / Forensic Audit / Fraud Audit*)

Pemeriksaan investigasi (*fraud examination*) adalah suatu metodologi untuk menyelesaikan dengan jelas permasalahan yang berkaitan dengan adanya indikasi tindak kecurangan dari awal sampai akhir.

Mayangsari dan Wandanarum (2013:12-13) menjelaskan tentang jenis – jenis auditor (Pemeriksa) ada 3 yaitu :

1) Pemeriksa Intern (*Internal Auditor*)

Pemeriksa intern adalah auditor yang berstatus karyawan pegawai dari perusahaan yang mereka periksa. Mereka terlibat dalam kegiatan penilaian yang independen yang disebut pemeriksaan intern yang dirancang untuk membantu manajemen organisasi dalam melaksanakan tugasnya secara efektif.

2) Pemeriksa Ekstern atau Auditor Independen (*External / Independent Auditor*)

Auditor independen adalah auditor yang memiliki kualifikasi untuk melaksanakan audit laporan keuangan, audit kepatuhan, dan audit operasional. Dua karakteristik auditor independen adalah (a) posisi mereka independen terhadap klien dalam melaksanakan pekerjaan audit dan melaporkan hasil auditing, dan (b) untuk berpraktik mereka harus memperoleh ijin sebagai akuntan publik.

3) Pemeriksa Pemerintah (*Governmental Auditor*)

Pemeriksa pemerintah adalah auditor profesional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit – unit organisasi atau entitas pemerintah atau pertanggungjawaban keuangan yang ditunjukkan kepada pemerintah.

Messier, Glover dan Prawit (2011:37) tentang pemeriksa forensik yaitu auditor yang dipekerjakan oleh perusahaan, instansi pemerintah, kantor akuntan publik, dan perusahaan jasa konsultasi dan investigasi. Mereka secara khusus dilatih dalam mendeteksi, menyelidiki dan mencegah kecurangan dan kejahatan. Tujuannya adalah untuk mencegah sebagai berikut :

- 1) Kecurangan bisnis atau karyawan.
- 2) Investigasi kejahatan
- 3) Perselisihan pemegang saham dan persekutuan
- 4) Kerugian ekonomi bisnis
- 5) Perselisihan pernikahan.

Arens *et al* (2014:170) juga menyatakan tujuan keseluruhan auditor, dalam melakukan audit atas laporan keuangan, adalah :

- a. Memperoleh keyakinan layak bahwa laporan keuangan secara keseluruhan telah bebas dari salah saji yang material, baik karena kecurangan atau kesalahan, sehingga memungkinkan auditor untuk menyatakan pendapat tentang apakah laporan keuangan disajikan secara wajar, dalam sebuah hal yang material, sesuai dengan kerangka kerja pelaporan keuangan yang berlaku; dan
- b. Melaporkan tentang laporan keuangan, dan berkomunikasi seperti yang disyaratkan oleh standar auditing, sesuai dengan temuan auditor.

### **2.2.3 Audit Fee**

Mulyadi (2011:63) *Audit fee* adalah *Fee* yang diterima oleh akuntan publik setelah melaksanakan jasa auditnya, besarnya tergantung dari resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan.

*Audit Fee* biasanya ditentukan pada awal kontrak antara auditor dengan pihak yang diperiksa sesuai dengan proses audit yang dilakukannya, dan jumlah staff yang dibutuhkan untuk proses audit.

Ketua Umum IAPI mengeluarkan surat keputusan No.024/IAPI/VII/2008 mengenai Kebijakan Penentuan Audit Fee yang masih berlaku sampai dengan saat ini dan menjadi acuan dalam menetapkan besaran audit fee. Tarif imbalan jasa harus menggambarkan remunerasi yang pantas bagi Anggota dan staffnya, dengan memperhatikan kualifikasi dan pengalaman masing – masing. Tarif harus ditetapkan dengan memperhitungkan: 1). Gaji yang pantas untuk menarik dan memperlakukan staf yang kompeten dan berkeahlian; 2). Imbalan lain di luar gaji; 3). Beban overhead, termasuk yang berkaitan dengan pelatihan dan pengembangan staf, serta riset dan pengembangan; 4). Jumlah jam tersedia untuk suatu periode tertentu untuk *staff professional* dan staf pendukung; dan 5). Marjin laba yang pantas. Tarif imbalan jasa per-jam yang ditetapkan berdasarkan



informasi di atas dapat ditetapkan untuk setiap staf atau untuk setiap kelompok staf (*Junior, Senior, Supervisor, Manager*) dan Partner.

Herawaty (2011) *fee* adalah sumber pendapatan bagi Akuntan Publik dan merupakan masalah yang dilematis. Tarigan dan Bangun (2013) juga mengatakan auditor mendapatkan *fee* dari perusahaan klien yang diaudit, dimana disatu posisi auditor harus bertindak independen dalam memberikan opininya tapi disisi lain auditor juga memperoleh imbalan atas jasa yang diberikan dari klien tempat auditor mengaudit.

Berdasarkan IAPI (2016) dalam Peraturan Pengurus Nomor 2 Tahun 2016 Tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan, *audit fee* adalah imbalan yang diterima oleh Akuntan Publik dari entitas kliennya sehubungan dengan pemberian jasa audit.

Berdasarkan surat keputusan ketua umum Institut Akuntan Publik Indonesia No: Kep.024/IAPI/VII/2008 bahwa dalam menetapkan *audit fee*, akuntan publik harus mempertimbangkan hal – hal sebagai berikut :

- 1) Kebutuhan klien
- 2) Tugas dan tanggung jawab menurut hukum
- 3) Independensi
- 4) Tingkat keahlian dan tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan yang dilakukan, serta tingkat kompleksitas pekerjaan.
- 5) Banyaknya waktu yang diperlukan secara efektif digunakan oleh akuntan publik dan stafnya untuk menyelesaikan pekerjaan
- 6) Basis penetapan *fee* yang disepakati

Agoes (2012:55) Besarnya *fee* anggota dapat bervariasi tergantung antara lain : risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut.

Selanjutnya Agoes (2012:55) membagi struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya, macam *audit fee* sebagai berikut :

1) *Fee* Kontinjen (Penetapan)

*Fee* kontinjen adalah *fee* yang ditetapkan untuk pelaksanaan suatu jasa profesional tanpa adanya *fee* yang akan dibebankan, kecuali ada temuan atau hasil tertentu dimana jumlah *fee* tergantung pada temuan atau hasil tertentu tersebut. *Fee* dianggap tidak kontinjen jika ditetapkan oleh pengadilan atau badan pengatur atau dalam hal perpajakan, jika dasar penetapan adalah hasil penyelesaian hukum atau temuan badan pengatur. Anggota KAP tidak diperkenankan untuk menetapkan *fee* kontinjen apabila penetapan tersebut dapat mengurangi independensi.

2) *Fee* Refeal (Rujukan)

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

SPAP (2011:89) mengungkapkan bahwa adanya 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 ada suatu klien atau grup klien *assurance* atau kekhawatiran hilangnya klien atau grup klien *assurance* tersebut.

Indikator untuk mengukur *audit fee* menurut Agoes (2014) adalah sebagai berikut:

1) Risiko penugasan

Besar kecilnya *audit fee* yang diterima oleh auditor dipengaruhi oleh risiko audit dari kliennya.

2) Kompleksitas jasa yang diberikan

*Audit fee* yang diterima oleh auditor, disesuaikan dengan tinggi rendahnya kompleksitas tugas yang akan dikerjakannya. Semakin tinggi tingkat kompleksitasnya maka akan semakin tinggi *audit fee* yang akan diterima oleh auditor.

3) Tingkat keahlian jasa yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut

Auditor yang memiliki tingkat keahlian yang semakin tinggi akan lebih mudah untuk mendeteksi kecurangan-kecurangan pada laporan keuangan kliennya.

- 4) Struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya Auditor mendapatkan *fee*-nya disesuaikan dengan struktur biaya pada masing-masing KAP. Hal ini dikarenakan untuk menjaga auditor agar tidak terjadi perang tarif.

#### **2.2.4 *Audit Tenure***

Agung Rai (2011:120) menyatakan hubungan auditor dan *auditee* dalam menentukan dan mengembangkan kriteria audit cukup penting, namun auditor harus menyadari pengaruh negatifnya. Independensi akan semakin lama semakin hilang jika auditor banyak terlibat hubungan pribadi dengan klien, karena hal tersebut dapat mempengaruhi auditor dalam memberikan opini terhadap kliennya.

Fini (2015) Menyatakan ketika auditor memiliki jangka waktu hubungan yang lama dengan kliennya, hal ini akan mendorong pemahaman yang lebih atas kondisi keuangan klien dan oleh karena itu mereka akan dapat mendeteksi masalah.

Rustiarini dan Sugiarti (2013) juga menyatakan dalam penelitiannya seorang auditor yang memiliki penugasan cukup lama dengan perusahaan klien akan mendorong terciptanya pengetahuan bisnis sehingga memungkinkan auditor untuk merancang program audit yang efektif dan laporan keuangan audit yang berkualitas tinggi.

Peraturan mengenai perikatan audit telah diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik. Dalam peraturan Menteri Keuangan tersebut terdapat pokok – pokok penyempurnaan mengenai pembatasan masa pemberian jasa bagi akuntan, terdapat pada perubahan sebelumnya Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002 yang mengatur tentang Jasa Akuntan Publik sebagaimana telah dirubah Keputusan Menteri Keuangan Nomor 359/KMK.06/2003 menyatakan KAP dapat memberikan jasa audit umum paling lama 5 (lima) tahun buku berturut – turut kemudian pasal 3

Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 diubah menjadi 6 (enam) tahun buku berturut – turut.

Fierdha *et al* (2015) mengungkapkan masa perikatan antara auditor dari KAP dengan *auditee* yang sama menjadi fokus dari banyak perdebatan, salah satunya yaitu perusahaan yang mengalami dilema dalam mengambil keputusan apakah akan mengganti auditor KAP setelah mengalami beberapa periode waktu atau untuk membangun dan mempertahankan hubungan.

Herawaty (2011) menyatakan bahwa seorang auditor yang telah melakukan penugasan audit lebih dari 5 (lima) tahun memiliki pengaruh negatif terhadap independensi auditor, karena semakin lama hubungan auditor dengan klien memiliki ikatan emosional yang cukup kuat sehingga dapat mempengaruhi independensi nya dan berdampak pada opini yang dikeluarkan oleh auditor.

Indikator *audit tenure* dapat diukur dengan dengan 3 indikator yaitu :

- 1) Lamanya Kantor Akuntan Publik melakukan perikatan audit dengan klien.
- 2) Lamanya Kantor Akuntan Publik melakukan pergantian audit dengan klien.
- 3) Lamanya Akuntan Publik Atau Auditor memiliki kedekatan emosional.

### 2.2.5 Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP)

Arens *et al* (2011:34) Penggolongan ukuran besar kecilnya Kantor Akuntan Publik, dikatakan besar Kantor Akuntan Publik tersebut berfalsifikasi atau mempunyai cabang dan klien perusahaan – perusahaan besar mempunyai tenaga profesional diatas 25 orang. Kantor Akuntan Publik dikatakan kecil jika tidak berfalsifikasi, tidak mempunyai kantor cabang dan kliennya perusahaan kecil dan jumlah profesionalnya kurang 25 orang.

Kantor Akuntan Publik (KAP), merupakan suatu bentuk organisasi akuntan publik yang memperoleh izin sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang bergerak di bidang pemberian jasa profesional dalam praktik akuntan publik (Agoes, 2012:65).

Berdasarkan penelitian Akbar dan Kartika (2015) menyatakan Kantor Akuntan Publik yang besar lebih independen dibandingkan dengan Kantor Akuntan Publik yang lebih kecil, alasannya bahwa kantor akuntan publik yang besar hilang satu klien tidak begitu mempengaruhi terhadap pendapatnya, tetapi bagi Kantor Akuntan Publik yang lebih kecil hilangnya satu klien adalah sangat berarti karena kliennya biasanya lebih sedikit jadi bisa berdampak terganggunya independensi auditor.

Choi *et al* (2010) dalam Ma'rifatumbillah (2016) juga menyatakan Kantor Akuntan Publik besar kurang merespon tekanan klien untuk memperlancar pelaporan dibandingkan Kantor Akuntan Publik yang lebih kecil dan cenderung tidak mau berkompromi atas kualitas audit, sehingga Kantor Akuntan Publik besar mampu memberi kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan Kantor Akuntan Publik yang lebih kecil.

Waluyo dan Suryono (2015) indikator ukuran kantor akuntan publik dapat diukur dengan 3 indikator yaitu :

- 1) Kantor akuntan publik besar, yang telah mengaudit badan usaha go publik
- 2) Kantor akuntan publik kecil, yang belum pernah melaksanakan audit pada badan usaha go publik.

### 3) Reputasi Kantor Akuntan Publik.

#### 2.2.6 Independensi

Independensi merupakan terjemahan kata *independence* yang berasal dari Bahasa Inggris, yang artinya “dalam keadaan independen”, adapun arti kata independen bermakna “tidak tergantung atau dikendalikan oleh (orang lain atau benda), tidak mendasarkan pada diri orang lain, bertindak atau berpikir sesuai dengan kehendak hati, bebas dari pengendalian orang lain, tidak dipengaruhi oleh orang lain Arens *etal* (2008:111).

Yossi (2012) mengatakan independensi secara umum dapat diartikan sebagai sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan dan tidak bergantung pada pihak lain. Sikap tidak memihak (*independen*) kepada siapapun sangat dibutuhkan dalam melakukan pemeriksaan yang dibuat oleh manajemen disuatu perusahaan. Sikap jujur juga harus diperlihatkan oleh seorang auditor, sikap jujur tidak hanya diperlihatkan kepada pihak manajemen saja tetapi kepada pihak ke-3 sekalipun seperti pengguna laporan keuangan, kreditor, pemilik maupun calon pemilik.

Agoes (2012:34) *Independen* bagi akuntan publik (*external auditor*) dan *internal auditor* ada (3) jenis independensi :

- 1) *Independent in Appearance* (independensi dilihat dari penampilannya di struktur organisasi perusahaan). *In appearance*, akuntan publik adalah independen karena merupakan pihak di luar perusahaan sedangkan internal auditor tidak independen karena merupakan pegawai perusahaan.
- 2) *Independent In Fact* (independensi dalam kenyataan/ dalam menjalankan tugasnya). *In fact*, akuntan publik seharusnya independen, sepanjang dalam menjalankan tugasnya memberikan jasa profesional, bisa menjaga integritas dan selalu menaati kode etik, Profesi akuntan publik dan standar profesional akuntan publik. Jika demikian, akuntan publik *in-fact* tidak independen. *In fact*, internal auditor bisa independen jika dalam menjalankan tugasnya selalu mematuhi kode etik internal auditor dan *professional practise framework of internal auditor*, jika tidak demikian internal auditor *in fact* tidak independen.

3) *Independent In Mind* (independensi dalam pikiran) misalnya seorang auditor mendapatkan temuan audit yang memiliki indikasi pelanggaran atau korupsi atau yang memerlukan *audit adjustment* yang material. Kemudian dia berpikir untuk menggunakan *audit findings* tersebut untuk memeras *auditee*. Walaupun baru dipikirkan, belum dilaksanakan, *in-mind auditor* sudah kehilangan independensinya. Hal ini berlaku baik untuk akuntan publik maupun internal auditor.

Auditor independen tidak perlu secara satu per satu menghubungkan tujuan audit dengan prosedur audit. Beberapa audit dapat dikaitkan dengan lebih dari satu tujuan audit. Di lain pihak, kombinasi berbagai prosedur audit dibutuhkan untuk mencapai satu tujuan audit. PSA No.1 (SA Seksi 161) mengatur hubungan standar auditing dengan standar pengendalian mutu sebagai berikut : Auditor independen bertanggung jawab untuk memenuhi standar auditing yang ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia dalam penugasan audit. Kantor akuntan publik juga harus mematuhi standar auditing yang diterapkan Institut Akuntan Publik Indonesia dalam pelaksanaan audit. Oleh karena itu, kantor akuntan publik harus memuat kebijakan dan prosedur pengendalian mutu untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian penugasan audit dengan standar auditing yang ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia.

Sifat dan luasnya kebijakan dan prosedur pengendalian mutu yang ditetapkan oleh kantor akuntan publik, tingkat otonomi yang diberikan kepada karyawan dan kantor – kantor cabangnya, sifat praktik, organisasi kantornya, serta pertimbangan biaya manfaat. Lihat SPM seksi 100 (PSPM No. 01) Sistem Pengendalian Mutu Kantor Akuntan Publik (Agoes 2012:32).

William *et al* (2014:24) Jika seorang auditor tidak dianggap independen terhadap kliennya, tampaknya tidak mungkin bahwa seorang pengguna laporan keuangan akan banyak mengandalkan pada pekerjaan CPA. Aturan 101 merupakan pernyataan yang sangat umum mengenai independensi auditor dan terkait hanya pada jasa atestasi, termasuk audit.

Independensi dianggap terganggu jika :

A. Selama periode perikatan profesional, anggota yang cakupan :

- 1) Telah atau berkomitmen untuk memperoleh kepentingan keuangan langsung atau kepentingan keuangan tak langsung.
- 2) Dulu merupakan perwalian satu persekutuan atau pelaksana atau administrator suatu keadan jika persekutuan atau keadaan tersebut telah atau berkomitmen untuk memperoleh kepentingan keuangan langsung atau kepentingan keuangan tidak langsung yang material dalam klien.
- 3) Memiliki investasi bersama yang erat yang material bagi anggota cakupan.
- 4) Kecuali secara khusus diizinkan dalam interpretasi 101-5, memiliki pinjaman dari atau pada klien, pegawai atau komisaris klien, atau individu yang memiliki 10 persen atau lebih dari sekuritas ekuitas beredar atau komisaris klien atau kepentingan kepemilikan lainnya.

B. Selama periode perikatan profesional, seorang partner atau pegawai profesional KAP, keluarga dekatnya, atau kelompoknya yang bertindak bersama memiliki lebih dari 5 persen sekuritas ekuitas klien yang beredar atau kepentingan kepemilikan lainnya.

C. Selama periode yang dicakupi oleh laporan keuangan atau selama periode perikatan profesional, suatu KAP, seorang partner, atau pegawai profesional KAP secara bersamaan terasosiasi dengan klien sebagai.

- 1) Komisaris, manajemen, atau pegawai, atau kapasitas lain yang serupa dengan anggota manajemen.
- 2) Promotor, penjamin, atau perwalian hak suara; atau
- 3) Perwalian untuk dana pensiun atau pembagian laba klien.

Namun berbeda ketika auditor sudah menjankan tugasnya sebagai pihak ketiga dilapangan, terkadang independensi auditor terganggu dengan adanya tekanan dari klien. Dalam menjalankan tugasnya sebagai pihak ketiga yang independen auditor seringkali mengalami suatu konflik kepentingan dalam manajemen (Zam dan Rahayu, 2015).

Independensi auditor sangat penting untuk perusahaan yang diaudit yang nantinya akan dipakai untuk kepentingan masyarakat luas laporan keuangannya, karena itu kompetensi tidaklah cukup, independensi auditor sangat diperlukan



untuk membuat suatu keputusan suatu opini yang dapat dipertanggung jawabkan laporan auditnya. Ketika seorang auditor tingkat independensinya sudah terganggu maka laporan auditnya juga patut dipertanyakan. Tetapi dalam kondisi dilapangan auditor seringkali menemui kesulitan dalam mempertahankan sikap independensinya yang dimana dari pihak klien pun mencoba membujuk atau berkompromi dengan auditor yang ditugaskan diperusahaanya. Maka dari itu sikap independensi ini seringkali oleh hal – hal semacam tawaran fee yang lumayan besar, hubungan antara klien dengan auditor.

Independensi KAP harus merumuskan kebijakan dan prosedur untuk memberikan keyakinan memadai bahwa, pada setiap tingkat organisasi, semua personel mempertahankan independensi sebagai mana diatur oleh Kode Etik Profesi Akuntan Publik. Secara rinci, Kode Etik Profesi Akuntan Publik No.100, *Independensi, Integritas, dan Objektivitas* memuat contoh – contoh penerapan yang berlaku umum untuk akuntan publik.

Agoes (2012:18). Kantor akuntan publik juga harus mematuhi standar auditing yang diterapkan Institut Akuntan Publik Indonesia dalam pelaksanaan audit. Oleh karena itu, kantor akuntan publik harus memuat kebijakan dan prosedur pengendalian mutu untuk memberikan keyakinan memadai tentang kesesuaian penugasan audit dengan standar auditing yang ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia. Sifat dan luasnya kebijakan dan prosedur pengendalian mutu yang ditetapkan oleh kantor akuntan publik, tingkat otonomi yang diberikan kepada karyawan dan kantor – kantor cabangnya, sifat praktik, organisasi kantornya, serta pertimbangan biaya manfaat. Lihat SPM seksi 100 (PSPM No. 01) Sistem Pengendalian Mutu Kantor Akuntan Publik. Hal ini berlaku baik untuk akuntan publik maupun internal auditor.

Independensi sulit diketahui oleh masyarakat, oleh karena itu masyarakat cenderung sulit mengetahui apakah seorang auditor yang dari suatu kantor akuntan publik yang kecil bisa dipertahankan sikap independensinya. Rusaknya kepercayaan terhadap kantor akuntan publik akan mencederai kantor akuntan publik lainnya juga. Oleh karena itu penelitian ini dilakukan untuk mengetahui hubungan yang mempengaruhi independensi seorang auditor.

Agoes (2014) indikator independensi auditor diukur menggunakan empat indikator yaitu :

1) Status organisasi

Seorang auditor dapat dikatakan independen apabila auditor dalam melakukan pemeriksaan yang dilakukan di perusahaan klien auditor mendapatkan keleluasaan dalam menyelesaikan tanggung jawab pemeriksaan yang diberikan. PSA 1 (SA 110) revisi, menyatakan bahwa, auditor memiliki tanggung jawab untuk merencanakan dan menjalankan audit untuk memperoleh keyakinan yang memadai mengenai apakah laporan keuangan telah bebas dari salah saji material, yang disebabkan oleh kesalahan atau pun kecurangan.

2) Objektivitas

Seorang auditor dituntut dalam menjalankan tugasnya untuk bersikap profesional dan jujur terhadap diri sendiri dan yakin bahwa hasil dari pemeriksaan yang telah dilakukan berdasarkan fakta yang ditemukan dilapangan serta bebas dari pengaruh pihak luar.

3) Bebas dari pengaruh (tidak memihak)

Auditor dituntut memiliki sikap mental bebas dalam arti tidak dipengaruhi oleh siapapun dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya sebagai auditor, selama bertugas auditor seharusnya menghindari keadaan yang dapat menyebabkan pihak lain meragukan independensinya.

4) Tidak dikendalikan pihak lain

Sebagai seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya tidak dapat dikendalikan oleh pihak lain yang dapat mempengaruhi independensi auditor yang akan mengakibatkan tidak dapat dipercayanya hasil laporan audit yang telah diselesaikan oleh auditor.

## **2.3 Hubungan Antar Variabel Penelitian**

### **2.3.1 *Audit Fee* Berpengaruh Terhadap Independensi Auditor**

Besarnya jasa audit (*audit fee*) yang didapatkan oleh seorang auditor dapat mempengaruhi independensi seorang auditor. Auditor yang berkualitas tinggi akan mendapatkan *audit fee* yang tinggi pula, begitupun sebaliknya. Semakin tinggi klien memberikan *audit fee* kepada auditor semakin besar hilangnya sikap independensi auditor semakin tinggi.

*Accountant International Study Group* (1996) Dalam penelitian Simatupang (2014) (1) Kantor Akuntan Publik yang menerima *audit fee* yang besar merasa tergantung pada klien, meskipun laporan keuangan klien mungkin tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum; (2) Kantor Akuntan Publik yang menerima *audit fee* yang besar dari seorang klien takut kehilangan klien tersebut, karena akan kehilangan sebagian besar pendapatannya, sehingga perilaku mereka cenderung tidak independen.

H<sub>1</sub>: *Audit Fee* Berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor.

### **2.3.2 *Audit Tenure* Berpengaruh Terhadap Independensi Auditor**

Lamanya hubungan atau penugasan audit dengan klien (*audit tenure*) dapat juga mempengaruhi independensi auditor, karena semakin lama hubungan auditor dengan klien akan menyebabkan timbulnya ikatan emosional yang cukup kuat sehingga bisa mempengaruhi sikap independensi auditor. *Tenure audit* didefinisikan sebagai jumlah tahun suatu KAP atau seorang auditor mengaudit suatu perusahaan. Lamanya hubungan atau penugasan audit yang dilakukan oleh auditor akan terganggu sikap independensi auditor tersebut. Hubungan auditor dengan perusahaan klien yang lama ini berpotensi menjadikan auditor merasa puas pada apa yang dilakukan seperti mengaudit yang kurang tegas dan terlalu tergantung pada pernyataan manajemen sehingga independensi semakin sulit untuk ditegakkan.

Agung Rai (2011:120) menyatakan hubungan auditor dan *auditee* dalam menentukan dan mengembangkan kriteria audit cukup penting, namun auditor harus menyadari pengaruh negatifnya. Independensi akan semakin lama semakin

hilang jika auditor banyak terlibat hubungan pribadi dengan klien, karena hal tersebut dapat mempengaruhi auditor dalam memberikan opini terhadap kliennya.

H<sub>2</sub> : *Audit Tenure* berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor.

### **2.3.3 Ukuran Kantor Akuntan Publik Terhadap Independensi Auditor**

Penelitian Akbar dan Kartika (2015) menyatakan Kantor Akuntan Publik yang besar lebih independen dibandingkan dengan Kantor Akuntan Publik yang lebih kecil, alasannya bahwa kantor akuntan publik yang besar hilang satu klien tidak begitu mempengaruhi terhadap pendapatnya, tetapi bagi Kantor Akuntan Publik yang lebih kecil hilangnya satu klien adalah sangat berarti karena kliennya biasanya lebih sedikit jadi bias berdampak terganggunya independensi auditor.

Nurina (2010) dalam Kono dan Yutteta (2013) Ukuran KAP menunjukkan kemampuan auditor untuk bersikap independen dan melaksanakan audit secara profesional. KAP big four merupakan auditor yang memiliki keahlian dan reputasi yang tinggi dibanding dengan auditor KAP non-big four. Auditor big four diharapkan lebih bisa mengungkap salah saji material antara pihak manajemen dan pemegang saham. Selain itu, auditor dalam kelompok KAP big four cenderung memiliki auditor yang lebih berpengalaman yang pada gilirannya memiliki kemampuan dalam membatasi besarnya manajemen laba suatu perusahaan.

H<sub>3</sub> : Ukuran Kantor Akuntan Publik Berpengaruh Positif dan Signifikan Terhadap Independensi Auditor.

### **2.3.4 Pengaruh *Audit Fee*, *Audit Tenure*, dan Ukuran Kantor Akuntan Publik Terhadap Independensi Auditor**

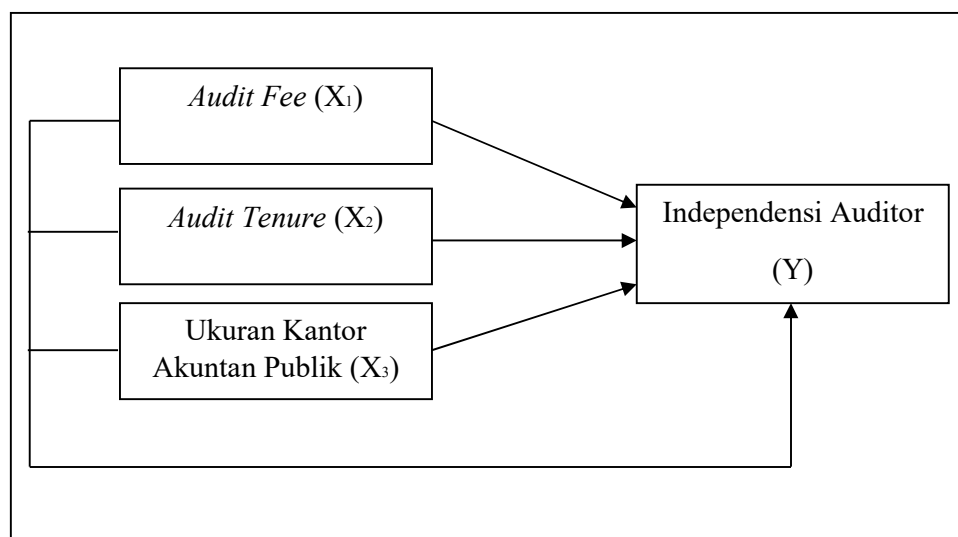
Auditor haruslah mempertahankan sikap independensi yang tinggi dalam melaksanakan pekerjaannya agar mampu melaporkan setiap pelanggaran yang terdapat dalam laporan keuangan yang didapatkan melalui bukti – bukti yang telah ditemukan oleh auditor. Dalam melaksanakan tugasnya auditor besarnya jasa audit (*audit fee*) yang didapatkan oleh seorang auditor dapat mempengaruhi independensi seorang auditor. Auditor yang berkualitas tinggi akan mendapatkan

audit fee yang tinggi pula, begitupun sebaliknya. Semakin tinggi klien memberikan audit fee kepada auditor semakin besar hilangnya sikap independensi auditor semakin tinggi. Lamanya hubungan atau penugasan audit dengan klien (*audit tenure*) dapat juga mempengaruhi independensi auditor, karena semakin lama hubungan auditor dengan klien akan menyebabkan timbulnya ikatan emosional yang cukup kuat sehingga bisa mempengaruhi sikap independensi auditor.

Penelitian Akbar dan Kartika (2015) menyatakan Kantor Akuntan Publik yang besar lebih independen dibandingkan dengan Kantor Akuntan Publik yang lebih kecil, alasannya bahwa kantor akuntan publik yang besar hilang satu klien tidak begitu mempengaruhi terhadap pendapatnya, tetapi bagi Kantor Akuntan Publik yang lebih kecil hilangnya satu klien adalah sangat berarti karena kliennya biasanya lebih sedikit jadi bias berdampak terganggunya independensi auditor.

H<sub>4</sub> : *Audit Fee*, *Audit Tenure*, dan Ukuran Kantor Akuntan Publik Berpengaruh Positif dan Signifikan Terhadap Independensi Auditor.

**2.3. Kerangka Konseptual Penelitian** Berdasarkan teori yang telah dikemukakan sebelumnya, maka peneliti menentukan kerangka pemikiran yang sesuai dengan teori tersebut sebagai berikut



**Gambar 2.1.** Kerangka Konseptual Penelitian

Variable Audit Fee (X1) berpengaruh terhadap variable Independensi Auditor (Y) variable Audit Tenure (X2) berpengaruh terhadap variable Independensi Auditor (Y), variable Ukuran Kantor Akuntan Publik (X3) berpengaruh terhadap Independensi Auditor (Y) dan variable Audit Fee, Audit Tenure ,Ukuran Kantor Akuntan Publik berpengaruh terhadap Independensi Auditor