

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Konsep Teoritis

2.1.1 Independensi Akuntan Publik

Auditing (Ardiyos, 86) adalah verifikasi data akuntansi (*accounting data*) untuk menentukan ketelitian dan kepercayaan atas laporan keuangan yang disajikan manajemen. Auditing dilaksanakan oleh seorang auditor atau akuntan publik. Pelaksanaan auditing yang telah diselesaikan oleh seorang auditor atau akuntan publik akan disajikan dalam bentuk laporan audit. Laporan audit akan memberikan kepastian dari sebuah laporan keuangan perusahaan. Kualitas dari laporan audit yang dihasilkan oleh akuntan publik sangat bergantung pada kompetensi dan independensi seorang akuntan publik.

Seorang akuntan publik yang ditugaskan untuk mengaudit laporan keuangan perusahaan harus perdoman pada standar auditing. Menurut Herry (2011: 1), standar auditing merupakan pedoman umum untuk membantu auditor dalam memenuhi tanggung jawab profesionalnya sehubungan dengan audit yang dilakukan atas laporan keuangan historis klien-nya.

Tujuan dilakukannya audit laporan keuangan oleh auditor, adalah untuk memberikan pendapat akuntan atas kelayakan penyajian laporan keuangan, berkenaan dengan posisi keuangan, hasil operasi dan arus uang dalam

hubungannya dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. (Tandiontong, 2016: 71)

Pada prakteknya, standar auditing yang berlaku untuk umum dan paling banyak digunakan adalah *Generally Accepted Auditing Standards* (GAAS). Menurut Arens, *et al.*, (2015: 38) standar auditing telah diorganisasikan bersama dengan 10 standar auditing yang berlaku umum (GAAS), yang dibagi menjadi 3 kategori: standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan.

Berdasarkan standar auditing yang berlaku umum terdapat suatu sikap yang harus dimiliki oleh seorang akuntan publik atau auditor, yaitu independensi. Sikap independen yang dimiliki akuntan publik dapat menghasilkan laporan audit yang objektif.

Menurut Halim (2015: 48) independensi merupakan suatu sikap mental yang dimiliki auditor untuk tidak memihak dalam melakukan audit.

Menurut Tandiontong (2016: 85) independensi mengacu pada sikap mental tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum.

Para auditor berusaha keras mempertahankan tingkat independensi yang tinggi demi menjaga kepercayaan para pemakai yang mengandalkan laporan mereka. Auditor yang mengeluarkan laporan mengenai laporan keuangan perusahaan sering kali disebut auditor independen. (Arens, *et al.*, 2015: 3)

Menurut Mayangsari dan Puspa (2013: 13) 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.

Menurut Kode Etik Insitut Akuntan Publik Indonesia (2008: 45-46) independensi yang diatur kode etik 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 skeptisme 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 skeptisme profesional dari anggota tim *assurance*, KAP, atau jaringan KAP.

Kode perilaku profesional AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) dan kode etik bagi perilaku profesional IESBA (*International Ethics Standard Board for Accountants*) dalam Arens, *et al.*, (2015: 102-103) mendefinisikan independensi sebagai hal yang terdiri dari 2 komponen: independensi dalam berpikir (*independence in mind*) mencerminkan pikiran auditor yang memungkinkan audit dilaksanakan dengan sikap yang tidak bias, dan

independensi dalam penampilan (*independence in appearance*) adalah hasil dari interpretasi lain atas independensi ini.

Menurut penelitian Pancawati Hardiningsih (2010: 63) independensi sangat penting bagi profesi akuntan publik karena:

- 1) Merupakan dasar bagi akuntan publik untuk merumuskan dan menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diperiksa. Laporan keuangan yang telah diperiksa tersebut akan menambah kredibilitasnya dan dapat diandalkan bagi pihak yang berkepentingan.
- 2) Karena profesi akuntan publik merupakan profesi yang memegang kepercayaan masyarakat. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi auditor ternyata berkurang dalam menilai kewajaran laporan keuangan yang disajikan manajemen.

Menurut Ahmad (2012) dalam penelitian Aziz, dkk., (2015: 145) menyatakan bahwa dalam rangka menjalankan perannya, sangat penting bagi auditor bersikap independen dari manajemen perusahaan. Independensi auditor penting karena merupakan jantung dari profesi audit.

2.1.2 Audit Fee

Audit *fee* diterima oleh seorang akuntan publik setelah ia menyelesaikan proses auditing atas laporan keuangan perusahaan. Tahap akhir dari sebuah proses auditing dilaporkan oleh seorang akuntan publik dalam bentuk laporan audit.

Menurut Ardiyos (401) *fees* adalah imbalan yang dipungut atas jasa-jasa yang diberikan oleh suatu badan atau perorangan. Komisi tersebut dihubungkan

dengan nilai moneter dari jasa-jasa tersebut. Menurut Mulyadi (2009: 63-64) dalam penelitian Waluyo dan Bambang (2015: 5) audit *fee* merupakan *fee* yang diterima oleh akuntan publik setelah melaksanakan pekerjaannya, besarnya tergantung dari resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan.

Menurut Halim (2015: 108) ada beberapa cara dalam penentuan atau penetapan audit *fee*, yaitu :

- a) *Per diem basis*. Pada cara ini *fee* audit ditentukan dengan dasar waktu yang digunakan oleh tim auditor. Pertama kali *fee* per jam ditentukan, kemudian dikalikan dengan jumlah waktu/jam yang dihabiskan oleh tim. Tarif *fee* per jam untuk tiap tingkatan staf tentu dapat berbeda-beda.
- b) *Flat* atau kontrak *basis*. Pada cara ini *fee* audit dihitung sekaligus secara borongan tanpa memperhatikan waktu audit yang dihabiskan. Yang penting pekerjaan terselesaikan sesuai dengan aturan atau perjanjian.
- c) *Maksimum fee basis*. Cara ini merupakan gabungan dari kedua cara di atas. Pertama kali tentukan tarif per jam kemudian dikalikan dengan jumlah waktu tertentu tetapi dengan batasan maksimum. Hal ini dilakukan agar auditor tidak mengulur-ulur waktu sehingga menambah jam/waktu kerja.

Menurut Halim (2015: 108) besarnya *fee* audit ditentukan banyak faktor. Namun demikian pada dasarnya ada 4 faktor dominan yang menentukan besarnya *fee* audit, yaitu:

- 1) Karakteristik keuangan, seperti tingkat penghasilan, laba, aktiva, modal, dan lain-lain.
- 2) Lingkungan, seperti persaingan, pasar tenaga profesional, dan lain-lain.
- 3) Karakteristik operasi, seperti jenis industri, jumlah lokasi perusahaan, jumlah lini produk, dan lain-lain.
- 4) Kegiatan eksternal auditor, seperti pengalaman, tingkat koordinasi dengan internal auditor, dan lain-lain.

2.1.3 Jasa Non Audit (*non-audit service*)

Akuntan publik tidak hanya menyediakan jasa audit, tetapi juga menawarkan jasa non audit. Menurut Mayangsari dan Puspa (2013: 4-7) profesi akuntan publik atau auditor independen memberikan berbagai macam jasa bagi masyarakat, yang dapat digolongkan ke dalam 2 kelompok, yaitu:

- 1) Jasa penjaminan (*assurance services*). Jasa penjaminan adalah jasa profesional independen yang meningkatkan mutu informasi bagi pengambil keputusan. Salah satu jenis jasa penjaminan yang diberikan oleh profesi akuntan publik atau auditor independen adalah jasa astetasi.
- 2) Jasa bukan penjaminan (*non-assurance services*). Jasa bukan penjaminan adalah jasa yang diberikan oleh akuntan publik atau auditor independen yang didalamnya ia tidak memberikan suatu pendapat, keyakinan negatif, ringkasan temuan, atau bentuk lain keyakinan.

Menurut Arens, *et al.*, (2015: 11) KAP melakukan berbagai jasa lain yang umumnya berada di luar lingkup jasa *assurance*. Tiga contoh yang spesifik adalah: jasa akuntansi dan pembukuan, jasa pajak, dan jasa konsultasi manajemen.

Menurut Halim (2015: 21) ada 3 jenis jasa nonatestasi yang diberikan sutau kantor akuntan publik:

- 1) Jasa akuntansi. Jasa akuntansi dapat diberikan melalui aktivitas pencatatan, penjurnalan, posting, jurnal penyesuaian dan penyusunan laporan keuangan klien (jasa komplikasi) serta perancangan sistem akuntansi klien. Dalam memberikan jasa akuntansi, praktisi yang melakukan jasa tersebut bertindak sebagai akuntan perusahaan. Dalam memberikan jasa akuntansi, akuntan tidak menyatakan pendapat.
- 2) Jasa perpajakan. Jasa perpajakan meliputi pengisian surat laporan pajak, dan perencanaan pajak. Selain itu dapat juga bertindak sebagai penasehat dalam masalah perpajakan dan melakukan pembelaan bila perusahaan yang menerima jasa sedang mengalami permasalahan dengan kantor pajak.
- 3) Jasa konsultasi manajemen. Jasa konsultasi manajemen atau *management advisory services* (MAS) merupakan fungsi pemberian konsultasi dengan memberikan saran dan bantuan teknis kepada klien untuk peningkatan penggunaan kemampuan dan sumber daya untuk mencapai tujuan perusahaan klien. Akuntan publik, dengan kapasitasnya sebagai konsultan, tidak dibenarkan membuat ataupun menentukan keputusan manajemen.

Jasa bukan penjaminan (*non-assurance services*) dapat dikatakan jasa non audit. Jasa non audit yang diberikan oleh auditor adalah jasa akuntansi dan

pembukuan, jasa perpajakan, dan jasa konsultasi manajemen (Paramastri dan Dharma, 2016: 755).

2.1.4 Lama Hubungan (*audit tenure*)

Lama hubungan dalam penelitian adalah lama hubungan audit yang dilaksanakan oleh auditor atas audit laporan keuangan perusahaan klien.

Audit tenure dalam penelitian Yanti, dkk., (2014: 134) adalah lamanya waktu auditor melakukan pekerjaan audit secara berturut-turut terhadap suatu klien yang diukur berdasarkan jumlah tahun. *Audit tenure* tergantung jangka waktu yang diambil oleh seorang akuntan publik dalam melaksanakan audit atas laporan keuangan perusahaan.

Ketentuan tentang pembatasan masa perikatan audit KAP dan akuntan publik serta komposisi KAP diatur dalam PMK No.17/PMK.01/2008 Pasal 3. Berdasarkan peraturan tersebut dapat disimpulkan hal sebagai berikut:

- 1) Batas waktu maksimal pemberian jasa audit (*tenure KAP*) oleh suatu KAP kepada perusahaan adalah 6 tahun berturut-turut. Setelah perusahaan menggunakan jasa suatu KAP selama 6 tahun berturut-turut, maka perusahaan tersebut wajib mengganti KAP untuk audit tahun berikutnya (rotasi KAP).
- 2) Batas waktu maksimal pemberian jasa audit oleh auditor (*tenure AP*) kepada perusahaan adalah 3 tahun berturut-turut. Setelah perusahaan menggunakan jasa seorang auditor selama 3 tahun berturut-turut, maka perusahaan tersebut wajib mengganti auditor untuk audit tahun berikutnya.

- 3) Perusahaan dapat menggunakan jasa KAP dan/atau auditor yang telah mencapai batas maksimal tersebut kembali setelah perusahaan diaudit oleh KAP dan/atau auditor lain selama satu tahun buku.
- 4) Peraturan perubahan komposisi akuntan publik pada suatu KAP berimplikasi pada kewajiban rotasi KAP. KAP yang berganti rekan (sehingga berganti nama) dan/atau melakukan perubahan komposisi akuntan publiknya, namun 50% atau lebih akuntan publiknya masih sama, dianggap sebagai KAP yang sama.

2.1.5 Akuntan Publik

Akuntan publik adalah akuntan yang bergerak dalam bidang akuntansi publik, yaitu menyerahkan rupa-rupa jasa akuntansi untuk organisasi bisnis ataupun nonbisnis (Sugiri dan Bogat, 2008: 7)

Menurut Yuwono (2011: 219) akuntan publik adalah akuntan yang telah memperoleh izin untuk memberikan jasa sesuai ketentuan yang berlaku, sedangkan kantor akuntan publik adalah badan usaha yang didirikan berdasarkan hukum Indonesia dan telah mendapatkan izin usaha dari pihak yang berwenang.

Menurut Undang-Undang No.5 tahun 2011 tentang akuntan publik, kantor akuntan publik (KAP) adalah badan usaha yang didirikan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan dan mendapatkan izin usaha berdasarkan Undang-Undang ini.

Menurut pasal 18 Undang-Undang No.5 tahun 2011, izin untuk membuka kantor akuntan publik (KAP) akan diberikan apabila pemohon memenuhi persyaratan sebagai berikut:

1. Izin usaha KAP diberikan oleh Menteri
2. Syarat mendapatkan izin usaha sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah sebagai berikut:
 - a. Mempunyai kantor atau tempat untuk menjalankan usaha yang berdomisili di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia;
 - b. Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak Badan untuk KAP yang berbentuk usaha persekutuan perdata dan firma atau Nomor Pokok Wajib Pajak Pribadi untuk KAP yang mempunyai kantor atau tempat untuk menjalankan usaha yang berdomisili di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia;
 - c. Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak Badan untuk KAP yang berbentuk usaha persekutuan perdata dan firma atau Nomor Pokok Wajib Pajak Pribadi untuk KAP yang berbentuk usaha perseorangan;
 - d. Mempunyai paling sedikit 2 (dua) orang tenaga profesional pemeriksa di bidang akuntansi;
 - e. Memiliki surat pernyataan dengan bermeterai cukup bagi bentuk usaha perseorangan, dengan mencantumkan paling sedikit:
 - 1) Alamat akuntan publik;
 - 2) Nama dan domisili kantor; dan
 - 3) Maksud dan tujuan pendirian kantor;

f. Memiliki akta pendirian yang dibuat oleh dan dihadapan notaris bagi bentuk usaha sebagaimana dimaksud dalam pasal 12 ayat (1) huruf b, huruf c, atau huruf d, yang paling sedikit mencantumkan:

- 1) Nama rekan;
- 2) Alamat rekan;
- 3) Bentuk usaha;
- 4) Nama dan domisili usaha;
- 5) Maksud dan tujuan pendirian kantor;
- 6) Hak dan kewajiban sebagai rekan; dan
- 7) Penyelesaian sengketa dalam hal terjadi perselisihan di antara rekan.

3. Ketentuan lebih lanjut mengenai persyaratan dan tata cara perizinan dimaksud pada ayat (2) diatur dalam Peraturan Menteri

Pada tahun 2014 Menteri Keuangan mengeluarkan peraturan No.25/PMK.01/2014 tentang akuntan beregister Negara. Pasal 2 ayat (3) dalam peraturan tersebut dikatakan bahwa untuk terdaftar dalam Register Negara Akuntan, seseorang harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:

- a. Lulusan pendidikan profesi akuntansi atau lulus ujian sertifikasi akuntan profesional;
- b. Berpengalaman di bidang akuntansi; dan
- c. Sebagai anggota Asosiasi Profesi Akuntan.

Menurut Undang-Undang No.5 tahun 2011 dalam pasal 6 ayat (1), dikatakan bahwa untuk mendapatkan izin menjadi akuntan publik, seseorang harus memenuhi syarat sebagai berikut:

- a. Memiliki sertifikat tanda lulus ujian profesi akuntan publik yang sah;
- b. Berpengalaman praktik memberikan jasa sebagaimana dimaksud dalam pasal 3;
- c. Berdomisili di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia;
- d. Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak;
- e. Tidak pernah dikenai sanksi administratif berupa pencabutan izin akuntan publik
- f. Tidak pernah dipidana yang telah mempunyai kekuatan hukum tetap karena melakukan tindak pidana kejahatan yang diancam dengan pidana penjara 5 (lima) tahun atau lebih;
- g. Menjadi anggota Asosiasi Profesi Akuntan Publik yang ditetapkan oleh Menteri; dan
- h. Tidak berada dalam pengampunan.

Menurut Arens, *et al.*, (2015:12-15) akuntan publik melakukan 3 jenis utama audit:

1. Audit operasional

Audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Sebagai contoh, auditor mungkin mengevaluasi efisiensi dan akurasi pemrosesan transaksi penggajian dengan sistem computer yang baru dipasang.

2. Audit ketaatan (*compliance audit*)

Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi.

3. Audit laporan keuangan (*financial statement audit*)

Audit laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu.

Menurut Halim (2015: 20) jasa yang diberikan oleh para staf profesional suatu kantor akuntan publik dapat diklasifikasikan menjadi dua, yaitu: jasa astetasi dan jasa non astetasi.

Menurut Mayangsari dan Puspa (2013: 5) auditing merupakan bentuk pemberian jasa penjaminan yang paling banyak dilakukan oleh profesi akuntan publik atau auditor independen dibandingkan dengan jasa penjaminan lainnya.

Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) Nomor 2 yang dikeluarkan oleh Financial Accounting Standard Boards (FASB) menyatakan bahwa relevansi dan reliabilitas merupakan dua kualifikasi utama yang membuat informasi akuntansi (laporan keuangan) dapat berguna bagi pengambil keputusan. Melihat hal itu, perusahaan memerlukan jasa akuntan publik untuk dapat meningkatkan kualitas laporannya dan menyakinkan pihak eksternal.

Profesi akuntan publik bertanggung jawab untuk menaikkan tingkat keandalan laporan keuangan perusahaan-perusahaan sehingga masyarakat

keuangan memperoleh informasi keuangan yang andal sebagai dasar untuk memutuskan alokasi sumber-sumber ekonomi (Yuwono, 2011: 218)

Menurut Halim (2015: 64) manfaat ekonomis audit yaitu: meningkatkan kredibilitas perusahaan, meningkatkan efisiensi dan kejujuran, meningkatkan efisiensi operasional perusahaan, dan mendorong efisiensi pasar modal.

Akuntan publik dalam menjalankan proses audit dipandu oleh standar auditing yang berlaku umum (GAAS). Menurut Hery (2011: 1) standar auditing yang berlaku umum (GAAS) dapat dibagi menjadi 3 kategori berikut:

a) Standar Umum

1. Audit harus dilakukan oleh orang yang sudah mengikuti pelatihan dan memiliki kecapakan teknis yang memadai sebagai seorang auditor.
2. Auditor harus mempertahankan sikap mental yang independen dalam semua hal yang berhubungan dengan audit.
3. Auditor harus menerapkan kemahiran profesional dalam melaksanakan audit dan menyusun laporan.

b) Standar Pekerjaan Lapangan

1. Auditor harus merencanakan pekerjaan secara memadai dan mengawasi semua asisten sebagaimana mestinya.
2. Auditor harus memperoleh pemahaman yang cukup mengenai entitas serta lingkungannya, termasuk pengendalian internal, untuk menilai risiko salah saji yang material dalam laporan keuangan karena kesalahan atau kecurangan, dan selanjutnya untuk merancang sifat, waktu, serta luas prosedur audit.

3. Auditor harus memperoleh cukup bukti audit yang tepat dengan melakukan prosedur audit agar memiliki dasar yang layak untuk memberikan pendapat menyangkut laporan keuangan yang diaudit.

c) Standar Pelaporan

1. Auditor dalam laporan auditnya harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.
2. Auditor dalam laporan auditnya harus mengidentifikasi mengenai keadaan di mana prinsip akuntansi tidak secara konsisten diikuti selama periode berjalan dibandingkan dengan periode sebelumnya.
3. Jika auditor menetapkan bahwa pengungkapan secara informatif belum memadai, auditor harus menyatakannya dalam laporan audit.
4. Auditor dalam laporan auditnya harus menyatakan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan, atau menyatakan bahwa suatu pendapat tidak dapat diberikan. Jika auditor tidak dapat memberikan suatu pendapat, auditor harus menyebutkan alasan-alasan yang mendasarinya dalam laporan auditor. Dalam semua kasus, jika nama seorang auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, auditor ini harus secara jelas (dalam laporan auditor) menunjukkan sifat pekerjaannya, jika ada, serta tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor bersangkutan.

Akuntan publik yang menyediakan jasa audit juga harus memperhentikan kualitas audit. Menurut Tandiontong (2016: 168) kualitas audit dapat diukur dari :

- 1) Independensi. Independensi praktisi berhubungan dengan kemampuan praktisi individual untuk mempertahankan perilaku yang tepat atau pantas di dalam perencanaan program auditnya, mempertahankan kinerjanya ketika melakukan pemverifikasian, dan menyiapkan laporan. Sebaliknya, independensi profesi berhubungan dengan citra auditor sebagai sebuah kelompok.
- 2) Kompetensi. Kompetensi berhubungan dengan keahlian, pengetahuan, dan pengalaman sehingga auditor yang kompeten adalah auditor yang memiliki pengetahuan, pelatihan, keterampilan, dan pengalaman yang memadai agar bisa berhasil menyelesaikan pekerjaan auditnya.

Menurut Halim (2015: 102) ada 2 langkah yang dilakukan untuk menentukan kompetensi dalam melaksanakan audit, yaitu:

- 1) Mengidentifikasi tim audit yang diperlukan. Identifikasi tim audit yang diperlukan dilakukan melalui pemahaman sekilas mengenai karakteristik bisnis dan sistem informasi klien. Sebagai contoh, klien yang bergerak dalam bisnis modal ventura dan mengolah datanya dengan sistem informasi terkomputerisasi penuh maka tim audit yang dibentuk harus terdiri dari beberapa orang yang kompeten dalam hal itu.
- 2) Mempertimbangan perlunya konsultasi dan tenaga spesialis. Seandainya perlu, tim audit dapat didukung dengan menggunakan spesialis maupun mengadakan konsultasi dengan orang yang ahli dalam bidang tertentu yang terkait dalam pelaksanaan audit. Sebagai contoh, klien bergerak dalam industri pertambangan emas maka auditor pasti akan membutuhkan

seorang ahli geologis untuk menilai kandungan emas di daerah yang menjadi wewenang klien. Sebelum menggunakan spesialis, auditor diharapkan memenuhi kualifikasi profesional, reputasi, dan objektivitas spesialis.

Standar pekerjaan lapangan kedua yang dilihat berdasarkan standar auditing yang berlaku umum (GAAS) mewajibkan seorang auditor merencanakan pekerjaan secara memadai dan mengawasi asistennya. Menurut Hery (2011: 72) untuk dapat membuat perencanaan audit secara memadai, auditor harus memiliki pengetahuan tentang bisnis kliennya agar dapat memahami kejadian, transaksi, dan praktik yang mempunyai pengaruh signifikan terhadap laporan keuangan klien.

Menurut Halim (2015: 109-120) dikemukakan ada 6 langkah yang dilakukan dalam perencanaan audit, yaitu:

- 1) Menghimpun pemahaman bisnis klien dan industri klien

Penghimpunan pemahaman bisnis dan industri klien dilakukan dengan tujuan untuk mendukung perencanaan audit yang dilakukan auditor. Pemahaman kejadian, transaksi, dan praktik yang berpengaruh signifikan atas laporan keuangan harus dihimpun oleh auditor. Pemahaman tersebut akan digunakan untuk merencanakan lingkup audit, memperkirakan masalah-masalah yang mungkin timbul, dan menentukan atau memodifikasi prosedur audit yang direncanakan.

2) Melakukan prosedur analitis

Prosedur analitis adalah pengevaluasian informasi keuangan yang dibuat dengan mempelajari hubungan-hubungan yang masuk akal antara data keuangan dan data non keuangan. Dalam standar auditing seksi 329 paragraf 6 dikemukakan bahwa prosedur analitis dalam perencanaan audit harus ditujukan untuk:

- Meningkatkan pemahaman auditor atas bisnis klien dan transaksi atau peristiwa yang terjadi sejak tanggal audit terakhir, dan
- Mengidentifikasi bidang audit yang kemungkinan mencerminkan risiko tertentu yang bersangkutan dengan audit. Jadi, tujuan prosedur ini adalah untuk mengidentifikasi hal-hal seperti adanya transaksi dan peristiwa yang tidak biasa, jumlah, rasio serta tren yang dapat menunjukkan masalah yang berhubungan dengan laporan keuangan dan perencanaan audit.

3) Melakukan penilaian awal terhadap materialitas

Materialitas merupakan suatu konsep yang sangat penting dalam audit laporan keuangan karena materialitas mendasari penerapan standar auditing, khususnya standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan. Materialitas adalah besarnya kelalaian atau pernyataan yang salah pada informasi akuntansi yang dapat menimbulkan kesalahan dalam pengambilan keputusan.

4) Menilai risiko audit

Risiko audit adalah risiko yang tidak diketahuinya kesalahan yang dapat mengubah pendapat auditor atas suatu laporan keuangan yang diaudit.

Risiko audit terdiri atas 3 komponen, yaitu:

- Risiko bawaan (*inherent risk*)

Risiko bawaan adalah kerentanan atau mudah tidaknya suatu akun mengalami salah saji material dengan asumsi tidak ada kebijakan dan prosedur struktur pengendalian intern yang terkait. Auditor tidak dapat mempengaruhi atau mengubah risiko bawaan. Risiko bawaan bervariasi untuk setiap asersi.

- Risiko pengendalian (*control risk*)

Risiko pengendalian adalah risiko bahwa suatu salah saji material yang dapat terjadi dalam suatu asersi tidak dapat dideteksi ataupun dicegah secara tepat pada waktunya oleh berbagai kebijakan dan prosedur struktur pengendalian intern satuan usaha. Risiko pengendalian merupakan fungsi dari efektivitas struktur pengendalian intern. Semakin efektif struktur pengendalian intern, semakin kecil risiko pengendalian.

- Risiko deteksi (*detection risk*)

Risiko deteksi merupakan risiko bahwa auditor tidak dapat mendeteksi salah saji material yang terdapat dalam suatu asersi. Risiko deteksi merupakan fungsi efektivitas prosedur audit dan penerapannya oleh auditor.

5) Mengembangkan strategi audit pendahuluan untuk asersi yang signifikan

Ada 2 alternatif strategi audit, yaitu:

➤ *Primarily substantive approach*

Pada strategi ini, auditor lebih mengutamakan pengujian substantif daripada pengujian pengendalian dalam strategi ini. Auditor relatif lebih sedikit melakukan prosedur untuk memperoleh pemahaman mengenai struktur pengendalian intern klien. Strategi ini lebih banyak dipakai dalam audit yang pertama kali daripada audit atas klien lama.

➤ *Lower assessed level of control risk approach*

Pada strategi ini, auditor lebih mengutamakan pengujian pengendalian daripada pengujian substantif. Hal ini bukan berarti auditor sama sekali tidak melakukan pengujian substantif, auditor tetap melakukan pengujian substantif meskipun tidak seintensif pada *Primarily substantive approach*. Auditor lebih banyak melakukan prosedur untuk memperoleh pemahaman mengenai struktur pengendalian intern klien.

6) Menghimpun pemahaman struktur pengendalian intern klien

Standar pekerjaan lapangan kedua mengatakan bahwa pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan. Oleh karena itu, auditor harus melaksanakan prosedur audit yang antara lain meliputi prosedur untuk memperoleh pemahaman struktur pengendalian intern.

Menurut Hery (2011: 49) setelah menyelesaikan semua prosedur, auditor harus menggabungkan informasi yang diperoleh guna mencapai kesimpulan menyeluruh tentang apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Proses yang subjektif ini sangat mengandalkan pada pertimbangan profesional auditor. Apabila audit telah selesai dilakukan, akuntan publik harus menerbitkan laporan audit untuk melengkapi laporan keuangan yang dipublikasikan oleh klien.

Menurut Tandiontong (2016: 87) ada 4 kategori pokok laporan audit atau astetasi lainnya, yaitu: (1) laporang audit yang didasarkan kepada laporan keuangan historis yang disiapkan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum; (2) laporan audit khusus yang didasarkan kepada audit atas akun-akun tertentu, prosedur audit yang disetujui atau basis akuntansi selain prinsip akuntansi yang berlaku umum; (3) laporan astetasi didasarkan kepada pelaksanaan penugasan atestasi; dan (4) laporan yang didasarkan kepada pelaksanaan penugasan *review*.

2.2 Penelitian Terdahulu

Penelitian yang dilakukan oleh Ferraria Novitasari dengan judul “Faktor-faktor yang mempengaruhi independensi auditor” pada tahun 2015. Hasil penelitian ini menyimpulkan pemberian jasa lain selain jasa audit dan ukuran KAP berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi auditor. Sedangkan, lama hubungan audit dengan klien dan persaingan antar kantor akuntan publik berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor.

Penelitian yang dilakukan Desak Ruric Pradnya Paramitha Nida dengan judul “Pengaruh persaingan, pemberian jasa lain, dan sifat *Machiavellian*” pada tahun 2014. Berdasarkan hasil penelitian, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa Persaingan antar kantor akuntan publik memiliki pengaruh positif dan signifikan pada independensi auditor. Pemberian jasa selain audit dan sifat Machiavellian berpengaruh negatif dan signifikan pada independensi auditor.

Penelitian yang dilakukan I.D.A.A. Devy Paramastri dan I.D.G. Dharma Suputra dengan judul “Pengaruh audit fee, jasa non audit, ukuran KAP, dan lama hubungan audit terhadap independensi penampilan” pada tahun 2016. Pada penelitian ini dapat ditarik kesimpulan bahwa audit *fee* berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik. Jasa non audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik. Ukuran KAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik. Lama hubungan audit dengan klien berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik.

Penelitian yang dilakukan Ardiani Ika S. dan R. Satria Wibowo dengan judul “Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi independensi penampilan akuntan publik” pada tahun 2011. Berdasarkan hasil penelitian dapat diperoleh kesimpulan bahwa ikatan kepentingan keuangan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi auditor. Pemberian jasa lain selain jasa audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi auditor. Lama hubungan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi auditor. Persaingan antar KAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi

auditor. Ukuran KAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor. Audit *fee* berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor.

Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu

No	Nama dan Tahun Penelitian	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1	F. Novitasari (2015)	Variabel Independen: pemberian jasa-jasa lain, lama hubungan audit dengan klien, ukuran KAP, dan persaingan antar KAP. Variabel Dependen: independensi auditor.	(1) pemberian jasa lain selain jasa audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi auditor. (2) lama hubungan audit dengan klien berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor. (3) ukuran kantor akuntan publik berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi auditor. (4) persaingan antar kantor akuntan publik berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor.
2	D. R. P. P. Nida (2014)	Variabel independen: persaingan antar KAP, pemberian jasa selain audit, dan sifat <i>Machiavellian</i> . Variabel dependen: independensi auditor.	(1) Persaingan antar kantor akuntan publik memiliki pengaruh positif dan signifikan pada independensi auditor. (2) Pemberian jasa selain audit dan sifat <i>Machiavellian</i> berpengaruh negatif dan signifikan pada independensi auditor.
3	Paramastri dan Suputra (2016)	Variabel independen: audit <i>fee</i> , jasa non audit, ukuran KAP, dan lama hubungan audit. Variabel dependen: independensi penampilan akuntan publik.	(1) Audit <i>fee</i> berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik. (2) Jasa non audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik. (3) Ukuran KAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik. (4) Lama hubungan audit dengan klien berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi penampilan akuntan publik.
4	Ardiani Ika S. dan	Variabel independen:	Ikatan kepentingan keuangan, pemberian jasa lain

	<p>Ricky Satria Wibowo (2011)</p>	<p>Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien, pemberian jasa lain selain jasa audit lamanya hubungan atau penugasan audit persaingan antar KAP, ukuran KAP, dan audit <i>fee</i>.</p> <p>Variabel dependen: independensi penampilan akuntan publik.</p>	<p>selain jasa audit, lama hubungan atau penugasan audit, persaingan antar KAP, ukuran KAP dan audit <i>fee</i> secara parsial memiliki pengaruh yang signifikan terhadap independensi auditor.</p>
--	-----------------------------------	---	---

2.3 Kerangka Pemikiran

Variabel penelitian ini terdiri dari dua variabel yaitu variabel independen dan variabel dependen. Variabel independen berupa audit *fee*, jasa non audit dan lama hubungan sedangkan variabel dependen berupa independensi akuntan publik.

2.3.1 Hubungan Audit *Fee* dan Independensi Akuntan Publik

Faktor yang mempengaruhi independensi akuntan publik dalam melaksanakan tugasnya salah satunya adalah faktor audit *fee*. Banyak akuntan publik yang tergoyah sikap independen karena ditawarkan oleh tinggi atau rendahnya audit *fee* yang diberikan oleh klien.

2.3.2 Hubungan Jasa Non Audit dan Independensi Akuntan Publik

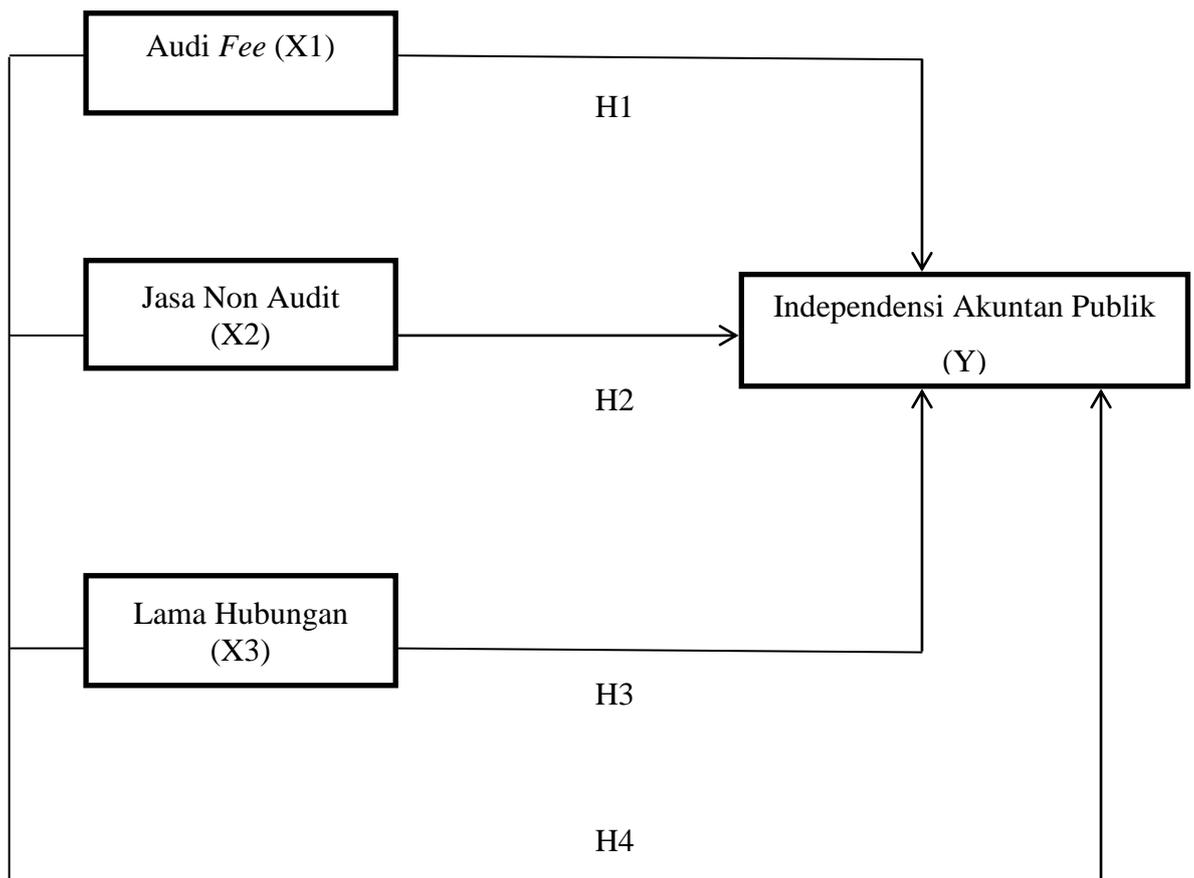
Faktor lain yang mempengaruhi independensi akuntan publik adalah jasa non audit. Akuntan publik dalam profesi dapat menawarkan jasa lain selain audit seperti jasa akuntansi, jasa perpajakan dan jasa konsultasi manajemen. Akuntan publik yang dapat melaksanakan jasa non audit, seringkali melupakan batasan dalam melaksanakan tugasnya, hal ini dapat membuat sikap independen akuntan publik dilupakan.

2.3.3 Hubungan Lama Hubungan dan Independensi Akuntan Publik

Faktor lain yang mempengaruhi independensi akuntan publik adalah lama hubungan. Hubungan yang tercipta antara akuntan publik dan klien dalam proses

audit adalah hubungan yang bersifat profesional. Akan tetapi, lamanya hubungan yang tercipta antara akuntan publik dan klien dapat berubah sifat menjadi personal. Akuntan publik dan klien merasa sudah dekat dan saling kenal antara satu sama lain akibat lama hubungan yang mereka jalin selama proses pelaksanaan audit.

Berdasarkan landasan teori, tujuan penelitian dan hasil penelitian sebelumnya serta permasalahan yang telah dikemukakan, maka sebagai dasar untuk merumuskan hipotesis, berikut disajikan kerangka pemikiran yang dituangkan dalam model penelitian.



Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran

2.4 Hipotesis

Hipotesis merupakan pernyataan sementara mengenai suatu hal yang harus diuji terlebih dahulu kebenarannya. Hipotesis dapat muncul karena untuk menduga suatu kejadian tertentu dalam suatu bentuk persoalan yang dianalisis dengan menggunakan analisis regresi. Jadi dalam konsep penelitian sebuah hipotesis sangatlah diperlukan, karena hal ini akan mengarahkan peneliti kepada rumusan masalah yang dalam penelitian tersebut akan dicari jawabannya.

Berdasarkan latar belakang yang dikemukakan di atas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- H1 : Audit *fee* berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi akuntan publik.
- H2 : Jasa non audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi akuntan publik.
- H3 : Lama hubungan berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi akuntan publik.
- H4 : Audit *fee*, jasa non audit dan lama hubungan secara bersama-sama berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi akuntan publik.