

BAB 2

LANDASAN TEORI DAN TINJAUAN KEPUSTAKAAN

2.1 Tinjauan Umum

2.1.1 Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik

Kantor Akuntan Publik, merupakan kumpulan para akuntan publik, yang berpraktek bersama-sama dibawah satu wadah partnership (Elder,Beasley,Arens, 2008). Peraturan Menteri Keuangan no.17 tahun 2008 yang mengatur jasa akuntan publik, menyatakan bahwa Kantor Akuntan Publik (KAP) dapat berbentuk badan usaha perseorangan (proprietorship) atau persekutuan perdata (general partnership). Kitab Undang Undang Hukum Perdata (pasal 1618 – 1652) tentang Persekutuan Perdata yaitu suatu perjanjian dimana dua orang atau lebih mengikatkan diri untuk memasukkan sesuatu ke dalam persekutuan dengan maksud untuk membagi keuntungan. Tanggung jawab sekutu sampai ke harta pribadi masing-masing, tanggung jawab adalah tanggung renteng (masing-masing untuk keseluruhan).

Di profesi akuntan publik dikenal KAP Kelompok besar atau sering disebut dengan Big 4 , dan non Big 4 maka KAP di Indonesia yang eraliansi dengan Big 4 juga disebut Big 4, dan yang lain disebut kelompok KAP sedang dan Kelompok KAP Kecil, sebenarnya pengelompokan ini bersifat informal dan lebih banyak diukur bukan dari jumlah penghasilannya tetapi dari jumlah auditornya. Berdasarkan data dari Departemen Keuangan per tahun 2008, jumlah KAP di Indonesia adalah 389 KAP, yang bila diukur berdasarkan jumlah auditornya adalah sebagai berikut :

- a. 4 KAP dengan jumlah professional staff diatas 400 orang
- b. 13 KAP dengan jumlah professional staff antara 100 – 400 orang
- c. 372 KAP dengan jumlah professional staff dibawah 100 orang

KAP Di Indonesia bekerja sama dengan Kantor Akuntan Publik Asing atau Organisasi Akuntan Asing. Berdasarkan Direktori IAPI (Institut Akuntan Publik Indonesia) tahun 2010, terdapat 47 KAP di Indonesia yang mempunyai kerja sama internasional. KAP International sangat berhati-hati menyusun jejaringnya, terutama untuk mengisolasi kasus litigasi (apabila terjadi) sehingga tidak ada satupun KAP Big 4 atau KAP International lainnya merupakan partnership tunggal. Mereka membentuk jejaring (*network*) yang di koordinasikan oleh suatu non-profit entity. Kerja sama ini meliputi *brand image, quality control, knowledge management training, global staff mobility* dan lain-lainnya. Bentuk kerja sama lainnya adalah dalam bentuk asosiasi, yang disebut Association of Independent

Accounting Firm (AIF), dimana masing masing KAP yang menjadi anggota dapat memilih sendiri manfaat apa yang diinginkan. Kerja sama internasional ini bagi KAP Indonesia dapat berpengaruh langsung kepada kualitas audit karena adanya *transfer of knowledge* atau hanya merupakan brand strategy saja. Ukuran KAP, jenis klien dan jenis hubungan internasionalnya akan membentuk karakteristik lingkungan kerja untuk masing-masing kelompok KAP, yang akan berperan dan berpengaruh pada kualitas audit.

a. Kelompok KAP Big 4

PricewaterhouseCooper, Deloitte, KPMG dan Ernst & Young mempunyai kepentingan bisnis di Indonesia, terutama untuk melayani global kliennya. KAP tersebut telah melakukan kerja sama dengan KAP Indonesia sejak tahun 1970-an (ketika itu masih disebut sebagai Big 9). Setelah berlakunya Undang undang Penanaman Modal Asing tahun 1972, klien KAP tersebut melakukan investasi di Indonesia. Sehingga sebenarnya mereka yang memilih dan menunjuk KAP Indonesia untuk mewakili eksistensi mereka di Indonesia. KAP Indonesia yang mewakili kehadiran Big 4 di Indonesia sebenarnya hampir tidak mempunyai pilihan selain mengikuti kebijakan global termasuk pengendalian mutu.

b. KAP Menengah

KAP Menengah dengan jumlah professional staff pada kisaran 100 – 400 staf , terdiri dari 13 KAP Kerja sama internasional yang dilakukan KAP ini juga beragam, bisa dalam bentuk Network dan AIF dan pengaruhnya terhadap kualitas audit juga berbeda-beda.

c. KAP Kecil

KAP yang masuk dalam kelompok ini terdiri dari 372 KAP,

Jumlah KAP	Kisaran Jumlah Partner	Kisaran Jumlah staff	Kisaran Jumlah klien
12	2-5	50 - 100	70 - 300
33	1-8	25 - 50	10 - 200
14	2 - 4	20 - 25	10 - 95
92	1 - 2	10 - 20	6 - 160
221	1 - 2	1 - 10	1 - 126

Sumber data : Departemen Keuangan

Dari seluruh KAP kecil tersebut, 32 KAP mempunyai kerjasama internasional dalam bentuk *Association of Independent Accounting Firm* dan hanya 15 KAP yang mempunyai klien diatas 100. Terdapat 40 KAP dengan jumlah klien pada kisaran 40 – 90. Selebihnya, KAP mempunyai klien rata-rata 20-30. Dari data tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa hanya sekitar 55 KAP (32 KAP yang memiliki kerjasama internasional ditambah 15 KAP yang memiliki klien diatas 100) yang tingkat kesibukannya atau beban kerjanya hampir sama dengan kelompok KAP Menengah.

2.1.2 Regulasi akuntan publik dan KAP.

Pada awalnya, ketentuan mengenai praktek akuntan di Indonesia diatur dengan Undang-undang No. 34 tahun 1954 tentang pemakaian gelar akuntan yang mensyaratkan bahwa gelar akuntan hanya dapat dipakai oleh mereka yang telah menyelesaikan pendidikannya dari perguruan tinggi dan telah terdaftar pada Departemen Keuangan R.I. Sejak tahun 1986, praktik akuntan publik diatur lebih lanjut oleh Menteri Keuangan selaku regulator bagi profesi akuntan publik melalui Keputusan Menteri Keuangan (KMK) yang terus diperbaharui hingga saat ini, yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik.

Untuk dapat menjalankan profesinya sebagai akuntan publik di Indonesia, seorang akuntan harus lulus dalam ujian profesi yang dinamakan Ujian Sertifikasi Akuntan Publik (USAP) dan kepada lulusannya berhak memperoleh sebutan "CPA Indonesia yang disingkat dengan CPA" (sebelum tahun 2007 disebut "Bersertifikat Akuntan Publik" atau BAP). Sertifikat akan dikeluarkan oleh IAPI. Sertifikat akuntan publik tersebut merupakan salah satu persyaratan utama untuk mendapatkan izin praktik sebagai akuntan publik dari Departemen Keuangan.

Ketentuan mengenai akuntan publik di Indonesia diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik. Setiap akuntan publik wajib menjadi anggota Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), asosiasi profesi yang diakui oleh Pemerintah.

Akuntan yang mengajukan permohonan untuk menjadi akuntan publik harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:

- a. Memiliki nomor Register Negara untuk Akuntan.

- b. Memiliki Sertifikat Tanda Lulus Ujian Sertifikasi Akuntan Publik (USAP) yang diselenggarakan oleh IAPI.
- c. Apabila tanggal kelulusan USAP telah melewati masa 2 tahun, maka wajib menyerahkan bukti telah mengikuti Pendidikan Profesional Berkelanjutan (PPL) paling sedikit 60 Satuan Kredit PPL (SKP) dalam 2 tahun terakhir.
- d. Berpengalaman praktik di bidang audit umum atas laporan keuangan paling sedikit 1000 jam dalam 5 tahun terakhir dan paling sedikit 500 (lima ratus) jam diantaranya memimpin dan/atau mensupervisi perikatan audit umum, yang disahkan oleh Pemimpin/Pemimpin Rekan KAP.
- e. Berdomisili di wilayah Republik Indonesia yang dibuktikan dengan Kartu Tanda Penduduk (KTP) atau bukti lainnya.
- f. Memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP).
- g. Tidak pernah dikenakan sanksi pencabutan izin akuntan publik.
- h. Membuat Surat Permohonan, melengkapi formulir Permohonan Izin Akuntan Publik, membuat surat pernyataan tidak merangkap jabatan

Tujuan dari regulasi bagi Akuntan Publik dan KAP adalah untuk meningkatkan kualitas pelayanan publik terutama dalam bentuk kualitas audit melalui pengawasan dan pembinaan yang dilakukan oleh pemerintah. Oleh karenanya berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik, dibentuk Pusat Pembinaan dan Pengawasan Akuntan dan jasa Penilai (PPAJP) yang bertanggung jawab pada Menteri Keuangan.

Beberapa peraturan mendasar bagi praktek Akuntan Publik dan KAP diantaranya adalah :

a. Asosiasi profesi

Perubahan Asosiasi Profesi Akuntan Publik, yang sebelumnya setiap Akuntan Publik berhimpun dalam naungan Ikatan Akuntan Indonesia-Kompartemen Akuntan Publik (IAI-KAP) sekarang berada di bawah naungan Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). IAPI adalah kelanjutan dari IAI-KAP. Berubah ketika Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) melakukan perubahan keanggotaannya dalam Anggaran Dasar IAI. Yang semula keanggotaannya hanya bersifat individual kemudian diubah menjadi Individual dan Asosiasi. Dan saat itulah IAI-KAP merubah menjadi IAPI yang berbentuk badan hukum. Peraturan Menteri Keuangan No 17/PMK.01/2008, menyatakan bahwa asosiasi profesi yang diakui pemerintah adalah IAPI.

UNIVERSITAS INDONESIA

Keputusan ini merupakan suatu pengakuan pemerintah yang memberikan kejelasan kepada publik bahwa hanya IAPI yang berhak mengadakan Ujian Sertifikasi Akuntan Publik, menerbitkan standar profesi dan etika profesi, melakukan review mutu serta Pendidikan professional Berkelanjutan (PPL).

b. Rotasi akuntan publik dan KAP

Peraturan Menteri Keuangan tersebut mengatur mengenai pembatasan masa pemberian jasa bagi akuntan publik dan KAP. 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. Akuntan Publik dan KAP dapat menerima kembali penugasan audit umum untuk klien setelah 1 (satu) tahun buku tidak memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan klien tersebut.

Peraturan mengenai rotasi untuk Akuntan Publik dan KAP, sebenarnya untuk pertamakalinya diberlakukan sejak tahun 2002 melalui Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002 yang dirubah dengan KMK No. 359/KMK.06/2003 tentang Jasa Akuntan Publik merupakan KMK yang banyak mengundang perhatian dan pro-kontra dari para akuntan praktisi .

Pada prakteknya peraturan mengenai rotasi Akuntan Publik dan KAP menjadi tidak efektif, bahkan hanya merupakan peraturan belaka (rotasi semu). Hal ini disebabkan karena adanya pengaturan berikut ini di Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik.:

- i. 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 audit rotasi bila :
 - a. KAP yang melakukan perubahan komposisi Akuntan Publik yang mengakibatkan jumlah Akuntan Publiknya 50% (lima puluh perseratus) 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 .
 - b. Pendirian atau perubahan nama KAP yang komposisi Akuntan Publiknya 50% (lima puluh perseratus) 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.

- ii. Peraturan tersebut diatas dimanfaatkan oleh KAP untuk melakukan perubahan komposisi partnernya baik melalui merger maupun internal rekrutmen, sehingga jumlah partner barunya lebih dari 50% dibanding dengan partner lamanya. Sesuai dengan pasal –pasal seperti tersebut diatas, KAP tersebut bukan merupakan kelanjutan KAP asal, sehingga pembatasan penyelenggaraan audit umum atas laporan keuangan tidak diberlakukan.

Oleh karena itu Rotasi audit yang diwacanakan akan berpengaruh positif pada kualitas audit tidak terbukti.

2.1.3 Profesional standar dan etika profesi

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) merupakan patokan resmi para auditor Indonesia dalam berpraktek. Norma-norma dalam SPAP menjadi acuan dalam penentuan standar utama dalam pekerjaan auditor.

Hal yang paling ditekankan dalam SPAP adalah betapa esensialnya kepentingan publik yang harus dilindungi serta sifat independensi dan kejujuran seorang auditor dalam berprofesi. Namun, sulit untuk menentukan fungsi dan etika pengauditan yang secara teknik dapat mendeteksi jika ada penyelewengan pada sistem pemerintahan baik untuk penyusunan anggaran maupun aktivitas keuangan lainnya.

Pengawasan kepatuhan dan penilaian pelaksanaan kode etik Profesi akuntan Publik serta SPAP oleh akuntan publik dilaksanakan oleh Badan Review Mutu. Fungsi dari Badan Review Mutu profesi ini secara garis besar adalah mengawasi kepatuhan dan melakukan penilaian pelaksanaan Kode Etik Profesi Akuntan Publik dan SPAP oleh akuntan publik. Dewan Kehormatan Profesi menangani pengaduan dari masyarakat menyangkut pelanggaran akuntan publik terhadap Kode Etik Profesi Akuntan Publik atau SPAP. Kemudian jika menemukan pelanggaran Kode Etik Profesi Akuntan Publik, Dewan ini berwenang untuk menetapkan sanksi kepada akuntan publik yang melanggar dan jika ada keberatan atas putusan sanksi yang dijatuhkan oleh Dewan Kehormatan Profesi, dapat mengajukan banding kepada Dewan Pengawas Profesi.

2.2 Agency Theory

Jensen dan Meckling (1976) memandang hubungan manajemen dan pemilik dalam kerangka hubungan keagenan. Dalam hubungan keagenan, terjadi kontrak antara satu pihak, yaitu pemilik, dengan pihak lain, yaitu agen. Dalam kontrak, agen terikat untuk melakukan beberapa jasa bagi pemilik berdasarkan pendelegasian wewenang dari pemilik kepada agen untuk mengambil keputusan bisnis bagi kepentingan pemilik. Karena kepentingan kedua pihak tersebut tidak selalu sejalan, maka sering terjadi benturan kepentingan antara pemilik (prinsipal) dengan pihak yang diserahi untuk mengelola perusahaan (agen).

Dalam konteks keagenan, baik prinsipal maupun agen diasumsikan sebagai aktor ekonomi yang rasional dan bertindak semata-mata berdasarkan motivasi kepentingan pribadi (*self interest*). Dalam kenyataannya, manajer tidak selalu bertindak sesuai keinginan *shareholders*. Salah satu penyebabnya adalah *moral hazard*. Yang dimaksud dengan *moral hazard* ialah adanya keinginan manajer bertindak untuk kepentingan pribadi sehingga tidak sesuai dengan kontrak keagenan, dimana manajer seharusnya bertindak untuk kepentingan pemegang saham. Manajer dapat melakukan *moral hazard* karena kondisi asimetri informasi antara manajemen dengan pemegang saham, yang lebih menguntungkan bagi pemegang saham.

Dalam konteks keagenan tersebut, dibutuhkan pihak ketiga yang independen sebagai mediator antara prinsipal dan agen. Pihak ketiga ini berfungsi memonitor perilaku manajer sebagai agen dan memastikan bahwa agen bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal. Auditor adalah pihak yang dianggap mampu menjembatani kepentingan pihak prinsipal (*shareholders*) dengan pihak manajer dalam mengelola keuangan perusahaan. Auditor melakukan fungsi *monitoring* untuk mengawasi pekerjaan manajer melalui laporan keuangan yang dibuat oleh manajer sebagai bentuk pertanggungjawabannya pada pemegang saham. Tugas auditor adalah memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan berdasarkan standar akuntansi yang berlaku umum, disamping pertimbangan profesional auditor akan kelangsungan hidup perusahaan di masa datang.

Penggunaan auditor eksternal yang independen untuk memverifikasi data-data akuntansi yang dilaporkan oleh manajemen merupakan mekanisme yang didorong oleh pasar, dengan tujuan untuk mengurangi *agency cost* (Jensen dan Meckling, 1976; Watts dan Zimmerman, 1986). Auditor diharapkan oleh pemegang saham dapat menekan kemungkinan

terjadinya *moral hazard* pada manajemen, sehingga akan mengurangi *agency cost* bagi pemegang saham.

Gavious (2007) mengatakan bahwa masalah keagenan auditor bersumber pada mekanisme kelembagaan, dimana auditor ditunjuk oleh pihak manajemen untuk melakukan audit bagi kepentingan pemegang saham, namun jasa audit dibayar oleh manajemen. Hal ini menciptakan benturan kepentingan yang tidak bisa dihindari auditor. Mekanisme kelembagaan ini menimbulkan ketergantungan auditor kepada kliennya, sehingga auditor mungkin merasa kehilangan independensinya dan harus mematuhi berbagai keinginan klien, dengan harapan perikatan auditnya dimasa depan tidak terputus.

Dilain pihak, auditor memiliki kepentingan yang alami untuk mempertahankan pendapatan jasa auditnya (dan bahkan kalau bisa meningkatkan) dengan memenuhi keinginan klien audit, terutama klien jangka panjang. Hal ini dilakukan dalam rangka menjamin kelanjutan perikatan audit. Insentif untuk bekerja sama dengan manajemen yang curang berasal dari ketergantungan ekonomi tersebut. Jadi dalam kepentingan ekonomi, perikatan audit jangka panjang akan membuat kedekatan dan loyalitas antara auditor dan klien. Hal ini akan menurunkan obyektifitas audit dan menurunkan independensi auditor. Masalah yang perlu diperhatikan adalah jika auditor yang sekarang dipertahankan dimasa depan dalam jangka waktu lama, maka kemungkinan besar, auditor tersebut akan menjadi nyaman. Akibatnya dalam jangka panjang obyektifitas audit akan terganggu.

Peran dan tanggung jawab auditor saat ini dirasakan semakin luas, sesuai dengan perkembangan kemajuan dunia usaha, sehingga mendapat perhatian yang besar dari pemerintah. Peran dan tanggung jawab ini semakin jelas terlihat seiring dengan perkembangan pasar modal yang mengharuskan perusahaan publik untuk menyajikan laporan keuangan yang telah diaudit terhadap perusahaan yang akan *go public*.

Guy dan Sullivan (1988) menyatakan bahwa peran dan tanggung jawab auditor mencakup beberapa hal sebagai berikut:

- a. Tanggung jawab mendeteksi dan melaporkan kekeliruan serta ketidakwajaran (*irregularities*) laporan keuangan, terutama yang mengarah pada indikasi adanya kecurangan (*fraud*) oleh manajemen.
- b. Tanggung jawab mengkomunikasikan informasi resiko-resiko bisnis klien kepada pemakai laporan keuangan.
- c. Tanggung jawab menilai dan menentukan tindakan melanggar hukum dari klien.

d. Tanggung jawab meningkatkan kualitas audit dan efektifitas audit.

Keberadaan entitas bisnis merupakan ciri dari sebuah lingkungan ekonomi, yang dalam jangka panjang bertujuan untuk mempertahankan kelangsungan hidup usahanya berdasarkan asumsi *going concern*. Kelangsungan usaha selalu dihubungkan dengan kemampuan manajemen dalam mengelola perusahaan agar dapat bertahan hidup dalam waktu yang tidak terbatas. Ketika kondisi ekonomi merupakan sesuatu yang tidak pasti, para investor mengharapkan auditor memberikan *early warning signal* akan kemungkinan kegagalan keuangan perusahaan. Opini audit atas laporan keuangan menjadi salah satu pertimbangan yang penting bagi investor dalam mengambil keputusan berinvestasi. Oleh karena itu, auditor sangat diandalkan dalam memberikan informasi yang akuntabel dan handal bagi investor.

Auditor juga bertanggungjawab untuk menilai apakah terdapat ketidakpastian yang tinggi atas kemampuan perusahaan untuk mempertahankan kelangsungan hidup perusahaan (*going concern*) dalam periode waktu tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan audit (SPAP seksi 341, 2001).

Masalah timbul ketika banyak terjadi kegagalan audit (*audit failures*) menyangkut opini *going concern* (Mayangsari, 2003). Beberapa penyebabnya antara lain, masalah *self-fulfilling prophecy* yang mengakibatkan auditor enggan mengungkapkan status *going concern* yang muncul ketika auditor khawatir bahwa opini *going concern* yang dikeluarkan justru dapat mempercepat kegagalan perusahaan yang bermasalah. Meskipun demikian, opini *going concern* harus diungkapkan dengan harapan dapat segera mempercepat upaya penyelamatan perusahaan yang bermasalah.

Dalam prakteknya auditor mungkin mendapat penugasan audit tahunan untuk periode waktu yang sangat lama. Untuk melakukan proses audit yang efektif dan efisien, maka auditor harus memahami beberapa hal pokok, antara lain: ruang lingkup dan karakteristik bisnis klien, sistem informasi akuntansi serta mengetahui siapa yang menjadi karyawan inti atau karyawan kunci dalam perusahaan klien. Selain itu, auditor akan bekerja berdasarkan asumsi bahwa kliennya adalah sebuah perusahaan yang mempunyai peluang bisnis yang baik di masa datang, sehingga akan terus mempekerjakan para karyawan inti/kunci tersebut. Untuk menguji asumsi tentang potensi bisnis di masa depan, auditor memandang perlu untuk melakukan identifikasi terhadap bisnis dan karakteristik klien yang bersangkutan.

Namun demikian, auditor tetap harus mempertimbangkan resiko litigasi dan reputasi yang muncul dalam memaksimalkan profitabilitasnya. Kegagalan audit dapat berakibat peneraan sanksi terhadap auditor oleh regulator dan akan merusak reputasi auditor. Dalam hal ini regulator berperan sebagai pelindung kepentingan publik dengan mengeluarkan kebijakan/regulasi.

2.3 Teori Kontrak (*Contracting Theory*)

Teori kontrak menegaskan bahwa perusahaan merupakan kumpulan kontrak-kontrak antara pemasok dan konsumen dari faktor-faktor produksi (*nexus of contract*). Contoh kontrak tersebut adalah kontrak antara manajemen dengan pemilik perusahaan atau pemegang saham, kontrak antara manajemen dengan karyawan, pemasok dan kreditur.

Stewardship hypothesis menyatakan bahwa manager yang bertindak selaku pemangku kepentingan pemilik, akan selalu mengutamakan kepentingan pemilik dalam proses pengambilan keputusan bisnis. Dengan demikian, hipotesis tersebut mengatakan bahwa secara logis manager perusahaan akan mencari auditor yang menjaga kepentingan investor, sehingga saham perusahaannya senantiasa direspon positif oleh investor. Manager akan berusaha untuk memilih auditor yang dapat membangun *image* manager sebagai *the good steward*.

Namun dilain pihak terdapat argumen berlawanan tentang perilaku manager yaitu *moral hazard hypothesis*. Menurut hipotesis ini, manager mempunyai kecenderungan untuk memaksimalkan tingkat kesejahteraannya dengan mengorbankan tingkat kesejahteraan pemilik, yang dimungkinkan karena kondisi asimetri informasi yang menguntungkan manager. Dengan demikian, manager cenderung memilih auditor yang memberi keleluasaan pada manager untuk memilih prosedur akuntansi yang disukai manager, namun sekaligus juga bersedia memberi opini audit yang menguntungkan.

2.4 Pengertian Akuntan Publik

Menurut Peraturan Menteri Keuangan No.17/PMK.01/2008 Tanggal 5 Februari 2008, yang dimaksud dengan Akuntan Publik adalah Akuntan yang telah memperoleh izin dari Menteri untuk memberikan jasa sebagaimana diatur dalam Keputusan Menteri ini.

Seseorang baru dapat menjadi Akuntan Publik jika telah melewati proses pendidikan dan sertifikasi terlebih dahulu. Pendidikan yang disyaratkan untuk dapat menjadi seorang

Akuntan Publik adalah sarjana Strata-1 Akuntansi, Fakultas Ekonomi yang kemudian dilanjutkan dengan Pendidikan Profesi Akuntan (PPAk). Sementara itu, untuk proses sertifikasi diwajibkan untuk lulus Ujian Sertifikasi Akuntan Publik (USAP) yang diselenggarakan oleh IAPI.

2.5 Audit atas Laporan Keuangan

Menurut Boynton *et al* (2002), akuntan publik menyediakan 4 *level of assurance* yang berbeda bila dikaitkan dengan penugasan (*engagement*), yaitu: (i) audit; (ii) *review*; (iii) *agreed-upon procedures*; dan (iv) *no assurance*. Tingkat keyakinan (*assurance*) yang diberikan oleh jasa *review* dan *compilation* lebih rendah dibandingkan jasa audit.

Definisi *audit* menurut Mulyadi (2002:9) adalah:

”suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

Tujuan audit laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material tentang: (i) posisi keuangan; (ii) hasil usaha, (iii) perubahan ekuitas dan (iv) arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (SPAP, 2001).

Paragraf terpenting dalam laporan audit berisi pendapat auditor tentang kewajaran laporan keuangan yang diaudit. Pendapat auditor yang tertuang dalam laporan audit merupakan media yang dipakai oleh auditor dalam berkomunikasi dengan masyarakat pengguna (*user*). Auditor memberikan pernyataan profesional tentang keyakinan positif (*positif assurance*) atas laporan keuangan historis yang dibuat oleh manajemen. Keyakinan (*assurance*) tersebut menunjukkan tingkat kepastian yang dipakai dan ingin disampaikan oleh auditor tentang kewajaran laporan keuangan. (Mulyadi, 2002).

2.6 Kualitas Audit

Watts dan Zimmerman (1986) menyatakan bahwa kualitas jasa audit ditentukan dari setidaknya dua hal utama. Pertama, peluang auditor untuk menemukan penyimpangan, dan kedua, kemauan auditor untuk mengungkapkannya. Berdasarkan argumen tersebut, kualitas audit lebih cenderung ditentukan oleh kapabilitas auditor (terkait juga dengan teknologi

audit yang digunakannya) dan independensi auditor. Kedua hal inilah sebenarnya yang dipandang sebagai nilai auditor di mata publik.

Salah satu ukuran yang dipercaya publik terkait kualitas audit suatu KAP adalah reputasi/nama besar KAP di pasar (Dopuch dan Simunic, 1982). Seringkali kualitas tersebut erat kaitannya dengan skala auditor (Firth dan Liao Tan, 1998). De Angelo (1981) menyatakan bahwa kualitas audit dipengaruhi oleh skala auditor. Bahkan studi dari Watts dan Zimmerman (1986) lebih memperjelas bahwa skala auditor merupakan proksi dari kualitas audit. Argumennya adalah karena KAP berskala besar memiliki keuntungan komparatif dalam memonitor kinerja masing-masing auditor secara individual. Hal ini dapat disebabkan antara lain karena adanya *peer review* reguler antar auditor, penggunaan teknologi pendukung audit dan banyaknya jumlah auditor yang kompeten.

Li Dang (2004) berpendapat bahwa spesialisasi auditor dalam industri tertentu di Amerika Serikat berhubungan positif dengan kualitas audit, diukur dengan penilaian kepatuhan auditor terhadap *General Acceptance on Auditing Standards* (GAAS). Auditor yang memiliki banyak klien dalam industri yang sama akan memiliki pemahaman yang lebih dalam tentang risiko audit spesifik yang mewakili industri tersebut. Namun di lain pihak, auditor tersebut akan membutuhkan keahlian yang lebih spesifik dibandingkan auditor pada umumnya.

Deis dan Giroux (1994) mengukur kualitas audit dari hasil revidu pengendalian mutu yang dilakukan oleh Divisi Audit Badan Pendidikan Texas. Mereka melakukan penelitian tentang aspek-aspek yang dianggap mempunyai hubungan dengan kualitas audit dan memperoleh hasil tentang 4 aspek yang berhubungan, yaitu: (i) lamanya auditor telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan (*tenure*), semakin lama seorang auditor telah melakukan audit pada klien yang sama maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin rendah; (ii) jumlah klien, semakin banyak jumlah klien maka kualitas audit akan semakin baik, karena auditor dengan jumlah klien yang banyak akan berusaha menjaga reputasinya; (iii) kesehatan keuangan klien, semakin sehat kondisi keuangan klien, maka klien tersebut cenderung untuk menekan auditor agar tidak mengikuti standar audit; dan (iv) *review* oleh pihak ketiga, kualitas audit akan meningkat jika auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan direview oleh pihak ketiga yang dapat mengenakan sanksi jika hasilnya terbukti jelek.

Francis (2004) mengatakan bahwa untuk mengukur kualitas audit, dapat juga dilakukan dengan melihat hasil audit. Ada dua hasil audit yang dapat diobservasi yaitu laporan audit dan laporan keuangan.

Ukuran yang dapat diobservasi dalam laporan audit adalah kecenderungan auditor mengeluarkan opini *going concern* untuk perusahaan bangkrut. DeFond *et al.* (2002) menyatakan bahwa untuk mengeluarkan opini *going concern*, auditor harus mengevaluasi kinerja perusahaan secara obyektif dan bertahan dari tekanan klien agar mengeluarkan opini wajar tanpa syarat. Hal ini berarti ada hubungan antara opini *going concern* dengan independensi auditor yang akan berpengaruh terhadap kualitas audit.

Ukuran yang dapat diobservasi dalam laporan keuangan adalah kualitas laba. Nilai angka laba yang dilaporkan dapat dikelola sesuai dengan tujuan manajemen yaitu tujuan "*opportunistic*" atau "*efficienc*". *Efficienc motives* dari *earnings management* adalah memberikan pilihan dan fleksibilitas kepada manajemen tentang kebijakan akuntansi untuk kepentingan pemegang saham, yang akan memaksimalkan nilai perusahaan. Salah satu caranya melindungi diri dan perusahaannya dalam menghadapi keadaan yang tidak diinginkan seperti kerugian bagi pihak-pihak yang terlibat dalam kontrak dengan perusahaan (menghindari pelanggaran *debt covenant*). Sedangkan *opportunistic motives* dari *earnings management* adalah memberikan pilihan dan fleksibilitas kepada manajemen tentang kebijakan akuntansi untuk memaksimalkan utilitas manajemen.

Terkait dengan *opportunistic motives* dari manajer, kualitas audit seringkali dikaitkan dengan kualitas laba yang dilaporkan. Jika kualitas audit yang dihasilkan sifatnya "*poor*" maka laba yang disajikan dalam laporan keuangan yang diaudit akan cenderung mengandung akun-akun yang tidak terlalu tepat menggambarkan hasil operasi serta kondisi keuangan perusahaan (Chen *et al.*, 2004).

2.7 Keahlian/Kompetensi Auditor dan Kualitas Audit

Standar umum pertama (SA seksi 210 dalam SPAP 2001) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor, sedangkan standar umum ketiga (SA seksi 230 dalam SPAP, 2001) menyebutkan bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalitasnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*).

Berdasarkan model Libby (1993) pada diagram 3.1 dibawah, auditor membutuhkan pengetahuan terutama melalui instruksi dan pengalaman. Instruksi dalam diterima secara formal maupun informal di kampus dan melalui pendidikan profesional berkelanjutan, dan cukup bervariasi baik isi dan gaya. Individual juga dapat belajar dari praktik mengerjakan tugas dan menerima *feedback* penilaiannya. *Feedback* di audit berasal dari penelaah dan lingkungan (Bonner dan Pennington, 1991), dimana kuantitas dan kualitas praktik dan *feedback* bervariasi. Praktik dan *feedback* tersebut merupakan bagian dari pengalaman.

2.7.1 Instruksi

Pendidikan Profesional Berkelanjutan (PPL) adalah salah satu bentuk dari instruksi yang dimaksud dalam diagram 3.1. Marchesi (2000) menyampaikan bahwa dalam rangka mempertahankan kualifikasi izin Akuntan Publik di Indonesia, Malaysia, Philipina, Singapura dan Thailand, Akuntan Publik diwajibkan mempertahankan kualitas dengan meng *up-to-date* pengetahuan melalui PPL sejumlah satuan kredit tertentu.

2.7.2 Pengalaman

Libby dan Frederick (1990) menemukan hasil bahwa semakin berpengalaman auditor maka: (i) semakin mempunyai pengetahuan lengkap tentang kesalahan laporan keuangan dengan menghasilkan kuantitas yang lebih banyak tentang penjelasan temuan audit yang akurat, (ii) semakin mempunyai penjelasan akurat tentang tingkat terjadinya kesalahan, yang dapat memberikan pilihan penjelasan yang umum tentang temuan audit; (iii) semakin dapat mengkategorikan pengetahuannya untuk dimensi yang berbeda dan membuat gradasi kesalahan dalam setiap kategori.

Shelton (1999) menyatakan bahwa tujuan penting adanya program pelatihan ialah untuk membantu auditor yang kurang berpengalaman dan mengabaikan informasi tidak relevan dan dapat lebih fokus pada informasi yang relevan dalam memberikan pendapat auditor.

Ashton (1991) menemukan hasil bahwa perbedaan pengetahuan auditor tentang dampak kesalahan terkait tingkat pengalaman, tidak dapat dijelaskan oleh perbedaan lamanya pengalaman audit atau pengalaman spesifik industri atau jumlah klien di industri.

Riset sebelumnya menyatakan bahwa semakin berpengalaman auditor, maka (i) semakin tahu banyak kesalahan, (ii) semakin akurat pengetahuan kesalahan, (iii) semakin

tahu kesalahan yang umum, (iv) fitur kesalahan terkait kausalitas relatif dapat diatasi. Tubbs (1992) secara konsisten menemukan bahwa semakin berpengalaman maka akan mampu menemukan kesalahan yang lebih banyak dan sedikit kesalahan dalam mengaudit.

2.7.3 Kemampuan

Hal lain yang dianggap merupakan determinan penting dari keahlian adalah kemampuan menyelesaikan masalah. Bonner dan Lewis (1990) menyatakan bahwa keahlian membutuhkan pengetahuan dan kemampuan menyelesaikan masalah dimana dampak keduanya dapat lebih menjelaskan variasi kinerja auditor daripada hanya dari berapa tahun pengalaman auditnya. Kemampuan dasar sebagai auditor independen di Indonesia ialah telah memiliki izin profesi sebagai Akuntan Publik.

2.7.4. Pengetahuan

Di model Libby (1993), kemampuan, instruksi dan pengalaman mempengaruhi akuisisi pengetahuan, kemudian pengetahuan dan kemampuan berkombinasi menentukan kinerja keahlian. Riset sebelumnya menunjukkan hubungan antara pengetahuan dan kinerja penugasan analisis rasio (Bonner dan Lewis, 1990) yaitu bahwa pengetahuan mengenai spesifikasi tugas dapat meningkatkan kinerja auditor berpengalaman, walaupun hanya dalam penetapan risiko analitis.

2.8 Independensi dan Kualitas Audit

Dalam SPAP (2001) dinyatakan bahwa segala hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dan sikap mental yang baik harus dipertahankan oleh auditor. Ketentuan yang dimuat dalam Pernyataan Standar Audit (PSA) No. 04 (SA Seksi 220) mengharuskan auditor bersikap independen. Artinya auditor tidak boleh mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Dalam hal ini dibedakan antara auditor yang berpraktik sebagai auditor intern dengan auditor eksternal (Akuntan Publik). Dengan demikian, auditor tidak dibenarkan untuk memihak kepada kepentingan siapapun. Tanpa independensi, bagaimanapun sempurnanya keahlian teknis yang dimiliki seorang auditor, ia akan kehilangan sikap untuk tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapat yang didasari kompetensinya.

Dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik 2008 seksi 290 tentang independensi dalam perikatan *Assurance* 290.8 dinyatakan bahwa:

”(a)independensi dalam pemikiran merupakan sikap mental yang memungkinkan pernyataan pemikiran yang tidak dipengaruhi oleh hal-hal yang dapat mengganggu pertimbangan professional, yang memungkinkan seorang individu untuk memiliki integritas dan dan bertindak secara objektif, serta menerapkan skeptisisme professional (b) 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 professional dari anggota tim assurance, KAP, atau Jaringan KAP”

Selanjutnya dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik (2008) seksi 110 dan seksi 120 tentang Integritas dan Objektivitas dinyatakan bahwa:

“prinsip integritas mewajibkan setiap Praktisi untuk tegas, jujur, dan adil dalam hubungan profesioanal dan hubungan bisnisnya” dan “Prinsip Objektivitas mengharuskan Praktisi untuk tidak membiarkan subjektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak dari pihak-pihak lain mmengaruhi pertimbangan professional atau pertimbangan bisnisnya”

Independensi auditor merupakan dasar kepercayaan masyarakat pada profesi akuntan publik dan merupakan salah satu faktor yang sangat penting untuk menilai mutu jasa audit. Independensi auditor dan kualitas audit ini yang menjadi fokus usaha Pemerintah dalam melakukan pembinaan dan pengawasan melalui Pusat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai, Sekretariat Jenderal, Departemen Keuangan.

Independensi auditor relevan untuk menilai kehandalan laporan auditor (kualitas audit) karena memiliki beberapa implikasi penting, yaitu:

1. Implikasi politis. Independensi auditor akan meningkatkan kredibilitas laporan keuangan publik dan menambah nilai dimata beberapa kelompok pemegang saham.
2. Implikasi langsung bagi profesi. Bertindak independen adalah cara terbaik untuk mendemonstrasikan kepada regulator dan publik bahwa auditor telah melakukan tugasnya sesuai dengan prinsip etika, seperti: objektivitas (auditor mempunyai kemampuan untuk tidak bias) dan integritas (auditor mengeluarkan opini sesuai dengan bukti-bukti yang ditemukan pada proses audit

2.9 Tenur, Independensi Auditor dan Kualitas Audit

Menurut DeAngelo (1981), dengan panjangnya jangka waktu dan kesinambungan penugasan audit, konsumen jasa audit (seperti pemegang saham, pemegang obligasi, manajer, karyawan, agen-agen pemerintah dan pengguna lainnya) mendapatkan manfaat karena mereka dapat menghemat biaya yang berkaitan dengan evaluasi kualitas audit.

Dua argumen utama yang mendukung adanya hubungan negatif antara lamanya tenur audit dengan kualitas audit. Pertama, erosi independensi yang mungkin muncul akibat tumbuhnya hubungan pribadi antara auditor dengan kliennya. Mautz dan Sharaf (1961) menyatakan bahwa auditor harus menyadari berbagai tekanan yang bermaksud mempengaruhi perilakunya dan sedikit demi sedikit akan mengurangi independensinya. Kedua, berkurangnya kapabilitas auditor untuk bersikap kritis karena sudah terlalu familiar dengan timbulnya kepuasan, kurangnya inovasi, kurang kuatnya prosedur audit dan munculnya percaya diri berlebihan terhadap klien cenderung muncul pada auditor setelah hubungan yang lama dengan klien (Carey dan Simnett, 2006).

Kontra argumen dari pengaruh negatif lamanya penugasan terhadap kualitas audit menyatakan bahwa hubungan antara lamanya tenur dengan klien dapat meningkatkan kualitas audit dengan berbagai argumen. Pertama, biaya audit yang tinggi (termasuk diantaranya kegagalan audit) diasosiasikan dengan periode awal dari tenur (Carcello dan Nagy, 2004). Kedua, pengetahuan tentang klien dan industri yang diperoleh setelah audit berulang-ulang akan meningkat, sehingga meningkatkan kualitas audit. (Ghosh dan Moon, 2005). Ketiga, rotasi audit akan menyebabkan kemungkinan terjadinya *opinion shopping* (klien cenderung memilih auditor yang memberi opini bagus, dan semakin lama tenur audit maka akan mengurangi kemungkinan terjadinya *opinion shopping* (Barbadillo *et al.*, 2006).

2.10 Jumlah Klien (*Audit Capacity*) dan Kualitas Audit

Audit Capacity Stress adalah tekanan terhadap auditor (AP) sehubungan dengan banyaknya klien audit umum yang harus ditanganinya. Hansen *et al* (2007) menyatakan bahwa *audit capacity stress* juga berkaitan dengan bertambahnya klien baru yang berasal dari dibubarkannya Anderson. Blouin *Et Al* (2005) dan NyBerg (2005) juga menyatakan hal yang serupa berkaitan dengan bubarnya Anderson. Konsekuensi yang mungkin timbul dari *audit capacity stress* adalah turunnya kualitas audit dan juga berdampak pada menurunnya kualitas laba (Hansen *et. al*, 2007).

2.11 Ukuran KAP dan Kualitas Audit

Ukuran yang dipercaya publik berpengaruh terhadap kualitas audit suatu KAP adalah reputasi/nama besar KAP (Dopuch dan Simunic, 1982). Selain itu, kualitas audit juga sering dikaitkan dengan skala auditor (Firth dan Liau Tan, 1998), yang mencakup empat faktor, yaitu:

1. Jumlah dan ragam klien yang ditangani oleh suatu klien,
2. Ragam jasa yang ditawarkan,
3. Luas cakupan geografis pelayanan jasa yang disediakan, termasuk afiliasi internasional,
4. Jumlah staf audit.

De Angelo (1981) dan Watts dan Zimmerman (1986) berpendapat bahwa ukuran auditor akan mempengaruhi kualitas audit. Dari argumen tersebut dapat diperkirakan bahwa ukuran KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

