

BAB II

INDEPENDENSI AKUNTAN PUBLIK

2.1 Kantor Akuntan Publik

Kantor akuntan publik adalah suatu bentuk organisasi akuntan publik yang memperoleh ijin sesuai dengan perundang-undangan yang berusaha di bidang pemberian jasa profesional dalam praktek akuntan publik (SPAP, 2001). Kantor akuntan publik merupakan tempat penyediaan jasa oleh profesi akuntan publik bagi masyarakat berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik. Berdasarkan standar tersebut, kantor akuntan publik dapat menyediakan jasa atestasi berupa *auditing, examination, review* dan prosedur yang disepakati bersama, serta jasa non atestasi yang berupa jasa akuntansi, jasa perpajakan dan jasa konsultasi manajemen.

Suatu kantor akuntan publik dapat berbadan hukum perusahaan perseorangan atau persekutuan. Disamping itu juga terdapat Koperasi Jasa Audit (KJA) yang memberikan jasanya hanya kepada koperasi. Dalam suatu perusahaan yang berbentuk persekutuan, beberapa akuntan publik bergabung untuk menjalankan usahanya bersama-sama sebagai sekutu atau rekan. Mereka memberikan pelayanan audit dan jasa lain kepada pihak membutuhkan. Biasanya, para rekan mempekerjakan tenaga-tenaga profesional untuk membantu mereka. Para asisten ini biasanya adalah akuntan terdaftar atau para calon akuntan.

2.1.1 Hirarki Kantor Akuntan Publik

Umumnya, hirarki auditor dalam penugasan audit di dalam kantor akuntan publik adalah sebagai berikut: (Mulyadi & Kanaka, 1998:31)

a. Partner

Partner merupakan *top legal client relationship* dan menduduki jabatan tertinggi dalam penugasan audit, bertanggung jawab atas hubungan dengan klien, bertanggung jawab secara menyeluruh mengenai auditing. Partner menandatangani laporan audit dan *management letter*, dan bertanggung jawab terhadap penagihan *fee audit* klien. Partner biasanya telah memiliki pengalaman minimal 10 tahun.

b. Manajer

Manajer bertindak sebagai pengawas audit, bertugas untuk membantu auditor senior dalam merencanakan program dan waktu audit, mereview kertas kerja, laporan audit, serta *management letter*. Biasanya manajer melakukan pengawasan terhadap pekerjaan beberapa auditor senior. Pekerjaan manajer tidak dilakukan di kantor klien, melainkan di kantor auditor, dalam bentuk pengawasan terhadap pekerjaan yang dilaksanakan para auditor senior.

c. Auditor senior

Auditor senior bertugas untuk melaksanakan audit, bertanggung jawab untuk mengusahakan biaya audit dan waktu audit sesuai dengan rencana, bertugas untuk mengarahkan dan mereview

pekerjaan auditor yunior. Auditor senior biasanya akan menetap di kantor klien sepanjang prosedur audit dilaksanakan. Umumnya auditor senior melakukan audit terhadap satu objek pada saat tertentu.

d. Auditor Yunior

Auditor yunior melaksanakan prosedur audit secara rinci, membuat kertas kerja untuk mendokumentasikan pekerjaan audit yang telah dilaksanakan. Pekerjaan ini biasanya dipegang oleh auditor yang baru saja menyelesaikan pendidikan formalnya di universitas. Dalam melaksanakan pekerjaannya sebagai auditor yunior, seorang auditor harus belajar secara rici mengenai pekerjaan audit. Biasanya ia melaksanakan audit di berbagai jenis perusahaan. Ia harus banyak melakukan audit di lapangan dan di berbagai kota sehingga ia dapat memperoleh banyak pengalaman dalam menangani berbagai masalah audit. Auditor yunior sering juga disebut dengan asisten auditor.

2.1.2 Jenis Jasa yang dihasilkan oleh Kantor Akuntan Publik

Profesi akuntan publik menghasilkan berbagai macam jasa bagi masyarakat yang dapat digolongkan ke dalam 2 kelompok : jasa atestasi dan jasa non atestasi.

a. Jasa Atestasi

Jasa atestasi adalah suatu pernyataan pendapat atau pertimbangan orang yang independen dan kompeten tentang apakah asersi suatu entitas sesuai,

dalam semua hal yang signifikan, dengan kriteria yang telah ditetapkan. Asersi adalah pernyataan yang dibuat oleh satu pihak yang secara implisit dimaksudkan untuk digunakan oleh pihak lain (pihak ketiga). (Mulyadi & Kanaka, 1998:5). Jasa atestasi dibagi menjadi 4 jenis, yaitu:

1. Auditing

Jasa auditing mencakup perolehan dan penilaian bukti yang mendasari laporan keuangan historis suatu entitas yang berisi asersi yang dibuat oleh manajemen entitas tersebut. Atas dasar audit yang dilaksanakan terhadap laporan keuangan historis suatu entitas, auditor menyatakan suatu pendapat mengenai apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar, semua hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha entitas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berterima umum.

Dalam menghasilkan jasa auditing, auditor memberikan keyakinan positif atas asersi yang dibuat manajemen dalam laporan keuangan historis. Keyakinan tersebut menunjukkan tingkat kepastian yang dicapai dan yang ingin disampaikan oleh auditor bahwa kesimpulan yang dinyatakan dalam laporan keuangan adalah benar.

2. Pemeriksaan (*Examination*)

Istilah pemeriksaan digunakan untuk jasa lain yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik yang berupa pernyataan suatu pendapat tentang kesesuaian asersi yang dibuat oleh pihak lain dengan kriteria yang telah ditetapkan. Contoh jasa pemeriksaan profesi akuntan publik adalah

pemeriksaan terhadap informasi keuangan prospektif dan pemeriksaan untuk menentukan kesesuaian pengendalian intern suatu entitas dengan kriteria yang ditetapkan oleh instansi pemerintah atau badan pengatur. Pemeriksaan oleh profesi akuntan publik selain terhadap laporan keuangan historis disebut dengan istilah pemeriksaan dan akuntan publik yang menghasilkan jasa pemeriksaan tersebut disebut dengan praktisi.

3. *Review*

Jasa *review* terutama berupa permintaan keterangan dan prosedur analitis terhadap informasi keuangan entitas dengan tujuan untuk memberikan keyakinan negatif atas asersi yang terkandung dalam informasi keuangan tersebut. Dalam menghasilkan jasa audit dan pemeriksaan, akuntan publik melaksanakan berbagai prosedur berikut: inspeksi, observasi, konfirmasi, permintaan keterangan, pengusutan (*tracing*), pemeriksaan bukti pendukung (*vouching*), pelaksanaan ulang (*reperforming*), dan analisis.

Dengan hanya melaksanakan dua prosedur (permintaan keterangan dan prosedur analisis) dalam jasa *review*, akuntan publik memberikan keyakinan negatif atas asersi yang dibuat oleh manajemen, sehingga tingkat keyakinan yang diberikan lebih rendah dibandingkan dengan tingkat yang diberikan dalam jasa auditing dan pemeriksaan karena lingkup prosedur yang digunakan dalam pengumpulan bukti lebih sempit.

4. Prosedur yang disepakati bersama (*Agreed-upon procedures*)

Jasa attestasi atas asersi manajemen dapat dilaksanakan oleh akuntan publik berdasarkan prosedur yang disepakati antara klien dengan akuntan publik. Lingkup pekerjaan yang dilaksanakan oleh akuntan publik dalam menghasilkan jasa attestasi dengan prosedur yang disepakati lebih sempit dibandingkan dengan auditing dan pemeriksaan. Sebagai contoh, klien dan akuntan dapat bersepakat bahwa prosedur tertentu akan diterapkan terhadap unsur atau akun tertentu dalam suatu laporan keuangan, bukan terhadap semua unsur laporan keuangan. Untuk tipe jasa ini, akuntan publik dapat menerbitkan suatu “ringkasan temuan” atau suatu keyakinan negatif seperti yang dihasilkan dalam jasa *review*.

b. Jasa Non attestasi

Jasa non attestasi adalah jasa yang dihasilkan oleh akuntan publik yang didalamnya ia tidak memberikan suatu pendapat, keyakinan negatif, ringkasan temuan, atau bentuk keyakinan yang lain (Mulyadi & Kanaka, 1998:6). Meskipun demikian, jasa ini dilakukan oleh kantor akuntan publik yang menyelenggarakan audit. Tipe-tipe dari jasa non attestasi yang dilakukan oleh kantor akuntan publik meliputi : jasa perpajakan, jasa konsultasi manajemen, dan jasa akuntansi akan dibahas lebih lanjut pada bagian 2.2.3.2

2.1.3 Definisi akuntan publik

Definisi akuntan publik menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (1991:32) adalah akuntan yang sesuai dengan ketentuan undang-undang terdaftar pada register negara dan mempunyai ijin dari menteri keuangan untuk membuka kantor akuntan (swasta) yang bertugas memberikan pelayanan jasa akuntansi kepada masyarakat atas pembayaran tertentu.

Penggunaan gelar akuntan terdaftar di Indonesia diatur oleh undang-undang No.34 tahun 1954. Untuk menjadi seorang akuntan publik, seseorang yang sudah mempunyai gelar sarjana ekonomi harus mengikuti Ujian Negara Akuntansi (UNA) untuk tingkatan UNA Dasar dan UNA Profesi, kemudian untuk memperoleh nomor register negara dan sertifikatnya yang bersangkutan harus mendaftarkan diri ke Departemen Keuangan. Untuk memperoleh ijin sebagai akuntan publik terdaftar seorang akuntan terdaftar harus memiliki pengalaman kerja pada kantor akuntan publik atau BPKP paling sedikit 3 tahun, harus mengikuti pendidikan lanjutan dan memenuhi persyaratan perijinan untuk mempertahankan ijin praktek dari Menteri Keuangan.

Auditor independen atau akuntan publik adalah auditor profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat kliennya (Mulyadi & Kanaka, 1998:27). Audit tersebut terutama ditujukan untuk memenuhi kebutuhan para pemakai informasi keuangan seperti: kreditur, investor, calon kreditur, calon investor, dan instansi pemerintah (terutama instansi

pajak). Selain itu Mulyadi (1998) juga mengemukakan bahwa akuntan publik adalah akuntan yang berpraktek dalam kantor akuntan publik, yang menyediakan berbagai jasa yang diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (auditing, atestasi, akuntansi dan review, dan jasa konsultasi).

Profesi auditor independen mempunyai ciri yang berbeda dengan profesi lain (seperti profesi dokter dan pengacara). Profesi dokter dan pengacara dalam menjalankan keahliannya memperoleh honorarium dari kliennya, dan mereka berpihak kepada kliennya. Profesi auditor independen memperoleh honorarium dari kliennya dalam menjalankan keahliannya, namun auditor independen harus independen, tidak memihak kepada kliennya. Pihak yang memanfaatkan jasa auditor independen terutama adalah pihak selain kliennya. Oleh karena itu, independensi auditor dalam melaksanakan keahliannya merupakan hal yang pokok, meskipun auditor tersebut dibayar oleh kliennya atas jasa yang diberikan.

2.2 Independensi Akuntan Publik

2.2.1 Pengertian Independensi Akuntan Publik

Dalam Standar Umum yang kedua dikatakan “Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.” Standar ini mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Dengan demikian ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun, sebab bagaimanapun

sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak yang sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya (SPAP, 2001).

Webster's dalam Supriyono (1988), mendefinisikan independensi sebagai berikut: kata independen adalah tidak memihak atau tidak tunduk pada pengaruh. Sedangkan istilah independensi didefinisikan sesuai Rule 1.01 sebagai berikut: independensi adalah suatu gambaran integritas profesional individual.

American Institute Certified Public Accountants (AICPA) menjelaskan independensi sebagai suatu sikap pikiran. Brown, atas dasar beberapa pengertian tersebut lebih lanjut memberi definisi independensi sebagai kepercayaan masyarakat terhadap obyektivitas, bebas dari pengaruh pihak lain, sedangkan definisi independensi akuntan publik adalah memberikan kredibilitas pada pernyataannya terhadap laporan keuangan. Mulyadi (1997:36) memberikan definisi independensi secara lebih jelas, independensi berarti bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain.

Scott (1982:42) dalam Supriyono (1988) menyatakan bahwa independensi secara tradisional didefinisikan oleh profesi sebagai kemampuan untuk bertindak dengan integritas dan obyektivitas.

Atas dasar beberapa definisi tersebut diatas dapat ditarik kesimpulan mengenai independensi akuntan publik sebagai berikut:

1. Kepercayaan masyarakat terhadap integritas, obyektivitas dan kebebasan akuntan publik dari pengaruh pihak lain.
2. Kemampuan akuntan publik meningkatkan kredibilitas pernyataannya terhadap laporan keuangan yang diperiksa.
3. Suatu sikap pikiran dan sikap mental akuntan publik yang jujur dan ahli, serta tindakan yang bebas dari bujukan, pengaruh, dan pengendalian pihak lain dalam melaksanakan perencanaan, pemeriksaan, penilaian, dan pelaporan hasil pemeriksaannya.

2.2.2 Arti Penting Independensi Akuntan Publik

Independensi akuntan publik merupakan salah satu karakter yang sangat penting dalam melaksanakan audit karena independensi adalah tulang punggung akuntan publik. Dalam melaksanakan pemeriksaan akuntansi, akuntan publik memperoleh kepercayaan dari klien dan para pemakai laporan keuangan untuk membuktikan kewajaran laporan keuangan yang disusun dan disajikan oleh klien. Klien dapat mempunyai kepentingan yang berbeda, bahkan mungkin bertentangan dengan para pemakai laporan keuangan. Demikian pula, kepentingan pemakai laporan keuangan yang satu mungkin berbeda dengan pemakai lainnya. Oleh karena itu, dalam memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa, akuntan publik harus bersikap independen terhadap kepentingan

klien, para pemakai laporan keuangan, maupun terhadap kepentingan akuntan publik itu sendiri.

Akuntan publik harus memenuhi kewajiban profesionalnya, yaitu bersikap independen, meskipun hal ini mungkin bertentangan atau mengingkari kehendak kliennya dan dapat berakibat akuntan publik tersebut tidak digunakan kembali oleh kliennya. Independensi merupakan martabat profesi akuntan publik yang secara berkesinambungan harus dipertahankan.

Independensi akuntan publik mempunyai arti penting sebagai berikut (Supriyono, 1998:20)

1. Independensi merupakan syarat yang sangat penting bagi profesi akuntan publik untuk menilai kewajaran informasi yang disajikan oleh manajemen kepada pemakai informasi.
2. Independensi diperlukan oleh akuntan publik untuk memperoleh kepercayaan dari klien dan masyarakat, khususnya para pemakai laporan keuangan, jika akuntan publik tidak independen maka pendapat yang dia berikan tidak mempunyai arti atau tidak mempunyai nilai.
3. Independensi diperlukan agar dapat menambah kredibilitas laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen.
4. Independensi merupakan martabat penting akuntan publik yang secara berkesinambungan perlu dipertahankan.

2.2.3 Aspek Independensi Akuntan Publik

Independensi akuntan publik mencakup 3 aspek, yaitu:

- I. Independensi dalam kenyataan atau *independence in fact* adalah kemampuan auditor untuk bersikap jujur dan obyektif dalam mempertimbangkan berbagai fakta yang ditemuinya dalam penugasan audit. Independensi dalam kenyataan bersumber dari dalam diri auditor sendiri. Independensi dalam kenyataan akan ada apabila pada kenyataannya auditor mampu mempertahankan sikap yang tidak memihak sepanjang pelaksanaan auditnya, sehingga menghasilkan pendapat yang sesuai dengan kriteria yang ditetapkan dan dapat diterima umum.
- II. Independensi penampilan atau *perceived independence* atau *independence in appearance*, yaitu independensi yang ditinjau dari sudut pandang pihak lain yang mengetahui informasi yang bersangkutan dengan diri auditor.

Seorang auditor yang mengaudit laporan keuangan perusahaan yang dipimpin oleh ayahnya, kemungkinan dapat mempertahankan independensi dalam kenyataan (*independence in fact*) karena ia benar-benar jujur dalam mengemukakan hasil auditnya. Namun dipandang dari pihak pemakai laporan audit yang mengetahui fakta bahwa auditor tersebut mempunyai hubungan istimewa dengan pemimpin perusahaan yang diauditnya, independensi auditor tersebut pantas untuk diragukan.

Faktor-faktor yang dianggap dapat mempengaruhi independensi penampilan akuntan publik adalah sebagai berikut:

A. Ikatan kepentingan keuangan dan hubungan usaha dengan klien.

Akuntan publik harus bebas dari ikatan keuangan dan hubungan usaha dengan klien yang diperiksa, jika tidak akan mengakibatkan rusaknya independensi akuntan publik. *Code of Professional Ethics* (rule 101- *independence*) menyatakan bahwa:

Seorang anggota kantor akuntan publik yang bertindak sebagai partner atau pemegang saham tidak boleh menyatakan suatu pendapat terhadap laporan keuangan suatu perusahaan, kecuali ia atau kantornya independen dalam hubungan dengan perusahaan tersebut (Charmichal & Willingham, 1987:42)

Selanjutnya aturan tersebut menyatakan bahwa independensi akuntan publik akan dianggap lemah bila:

1. selama periode perjanjian kerja atau saat menyatakan pendapatnya, akuntan publik atau kantor akuntan publik akan dianggap lemah bila:
 - a (1). memiliki atau telah sanggup memiliki keuangan langsung atau tidak langsung yang material di dalam perusahaan yang diperiksanya
 - (2). sebagai *trustee* atau eksekutor atau administrator dari satu atau beberapa *estate* yang memiliki kepentingan keuangan langsung atau tidak langsung yang material dan dalam perusahaan yang diperiksanya

- b. memiliki investasi bersama dalam bisnis dengan perusahaan yang diperiksanya atau dengan karyawan penting, direktur atau pemegang saham utama perusahaan yang diperiksanya yang jumlahnya material dalam hubungan dengan kekayaan bersih kantornya
- c. memiliki hutang atau piutang pada perusahaan yang diperiksanya atau karyawan penting atau pemegang saham utama. Hutang dan piutang ini tidak mencakup hutang atau piutang akuntan pemeriksa atau kantor akuntannya kepada lembaga keuangan yang diperiksanya. Jika utang piutang tersebut lewat prosedur, jangka waktu dan syarat yang normal.
1. hutang yang diperoleh akuntan atau kantor akuntan yang tidak material dihubungkan dengan kekayaan bersih peminjam.
 2. hipotek rumah
 3. hutang lain yang dijamin, kecuali hutang yang dijamin oleh kantor akuntan pemeriksa yang tidak cukup jaminannya.
2. di dalam periode laporan keuangan, selama periode kontrak kerja pemeriksaan atau saat menyatakan pendapat, akuntan publik atau kantor akuntannya:
- a. bertindak sebagai promotor, penjamin emisi surat berharga, direktur atau karyawan penting atau dalam kedudukan setara dengan anggota manajemen atau karyawan penting perusahaan yang diperiksa.

b. sebagai *trustee* dana pensiun atau *profit sharing trust* perusahaan yang diperiksanya.

B. Pemberian jasa-jasa lain selain jasa audit

Semakin meningkatnya peranan akuntansi pada dunia bisnis mendorong manajemen perusahaan meminta jasa-jasa lain selain jasa audit dari kantor akuntan publik, seperti : jasa akuntansi, jasa konsultasi manajemen dan jasa perpajakan. Permintaan tersebut timbul karena manajemen memandang bahwa dari pemeriksaan tersebut akuntan publik dapat mengetahui masalah-masalah dan kesulitan-kesulitan yang dihadapi manajemen sehingga diharapkan masalah dan kesulitan tersebut dapat dipecahkan dengan tepat dan segera. Dapat pula terjadi sebaliknya, suatu kantor akuntan semula hanya memberikan jasa selain jasa audit pada klien tertentu, tetapi karena hubungan yang sudah terjalin tersebut selanjutnya kantor akuntan yang bersangkutan diminta untuk mengaudit klien. Pemberian jasa lain selain jasa audit kepada klien yang diaudit menimbulkan pertanyaan yang mendasar mengenai apakah akuntan publik tersebut dapat mempertahankan independensinya.

Jasa lain selain jasa audit dapat digolongkan menjadi tiga kelompok besar yaitu: (Supriyono, 1988:42-46)

1. Jasa akuntansi

Timbul dua pandangan yang berbeda mengenai pengaruh pemberian jasa akuntansi terhadap independensi akuntan publik. Pandangan pertama mengatakan bahwa pemberian jasa akuntansi, asalkan memenuhi syarat-syarat tertentu, dapat membantu akuntan publik tetap mempertahankan independensi. Pandangan kedua berpendapat bahwa pemberian jasa akuntan merusak independensi.

AICPA mengikuti pandangan yang pertama. Masalah pemberian jasa akuntansi ini oleh AICPA diatur dalam interpretasi *Rule 101-3* Pemberian jasa akuntansi. Para anggota AICPA pada kantor akuntan publik seringkali diminta untuk memberikan jasa pembukuan atau pengolahan data secara manual atau otomatis (komputerisasi) pada klien yang tidak cukup besar untuk dapat mempekerjakan staf akuntansi internal yang memadai.

Jika seorang anggota melaksanakan jasa pembukuan secara manual atau otomatis, kemungkinan akan menimbulkan pertanyaan apakah pemberian jasa tersebut akan merusak independensi pemeriksaan akuntan dan menyebabkan pemeriksaan tersebut kurang melaksanakan *review* terhadap akurasi mekanikal. Seharusnya para anggota, cukup ahli dan berpengalaman untuk menerapkan teknik-teknik pengawasan mekanikal yang akurat, agar hasil-hasil fungsi pencatatan atau penyelenggaraan pembukuannya tidak berpengaruh pada penerapan teknik-teknik pemeriksaan.

Meskipun demikian, anggota yang memberikan jasa akuntansi untuk klien harus memenuhi syarat-syarat berikut ini, agar dapat mempertahankan penampilan bahwa dia pada dasarnya bukan karyawan klien dan oleh karenanya dipandang kehilangan independensinya dari pandangan para pengamat:

- a. akuntan publik yang bersangkutan tidak boleh mempunyai suatu hubungan atau kombinasi hubungan dengan klien atau konflik kepentingan tertentu yang dapat merusak integritas dan obyektivitasnya.
- b. akuntan publik yang bersangkutan tidak dibenarkan berperan sebagai karyawan atau sebagai manajemen yang mengarahkan kegiatan suatu perusahaan. Sebagai contoh, akuntan publik tidak boleh melaksanakan transaksi sebagai penyimpan atau penjaga aktiva atau menjalankan wewenang atas nama klien. Klien harus menyiapkan dokumen-dokumen sumber semua transaksi secara cukup terinci untuk mengidentifikasi secara jelas sifat dan jumlah transaksi tersebut, dan menyelenggarakan pengawasan akuntansi terhadap data yang diolah oleh akuntan publik, misalnya pengawasan jumlah perhitungan dan kelengkapan dokumen. Akuntan publik tidak boleh mengadakan perubahan data dasar tersebut tanpa persetujuan klien.
- c. akuntan publik dalam melaksanakan pemeriksaan terhadap laporan keuangan yang disusun dari buku-buku dan catatan yang dibuat

secara keseluruhan atau sebagian, harus sesuai dengan norma pemeriksaan akuntan yang diterima umum. Fakta bahwa akuntan publik telah mengolah atau menyusun sendiri catatan-catatan tertentu, tidak mengeliminasi perlunya membuat tes-tes pemeriksaan yang cukup.

2. Jasa perpajakan

Pemberian jasa perpajakan oleh kantor akuntan kepada klien memegang peranan penting di dalam membentuk total pendapatan kantor akuntan. Hasil penelitian AICPA menunjukkan keadaan yang lebih ekstrim, rata-rata pendapatan suatu kantor akuntan berasal dari sumber: (1) jasa perpajakan 30%, (2) jasa audit 22%, (3) jasa konsultasi manajemen 12%, (4) jasa lain-lainnya yang meliputi antara lain jasa kompilasi dan review, pembukuan dan pengolahan data sebesar 46%. (Howard, 1982:644).

Untuk meningkatkan kemampuan pemberian jasa perpajakan, kantor akuntan publik seringkali merekrut tenaga ahli perpajakan sebagai staf kantor akuntan.

AICPA tidak mengatur secara khusus mengenai pengaruh pemberian jasa perpajakan kepada klien audit terhadap independensi akuntan publik. Oleh karena itu, akuntan publik dalam pemberian jasa perpajakan ini menghadapi dua kepentingan yang saling bertentangan. Perangkapan fungsi konsultan perpajakan dan fungsi pemeriksaan kewajaran laporan keuangan menimbulkan pertanyaan yang mendasar:

Dapatkah akuntan publik yang membela kliennya dalam masalah perpajakan bertindak independen kepada pemerintah.

3. Jasa konsultasi manajemen

Suatu kantor akuntan publik yang melaksanakan audit mungkin sekaligus memberikan jasa konsultasi manajemen kepada klien yang diperiksa. Jasa tersebut diperlukan oleh manajemen karena dua hal. Pertama, manajemen percaya bahwa akuntan publik ahli dalam memberikan nasehat yang sangat berguna untuk memecahkan masalah manajemen sehingga bermanfaat bagi manajemen dalam mencapai keberhasilan tujuan. Kedua, akuntan publik adalah pihak luar yang independen atau tidak memihak kepada bagian-bagian yang ada pada organisasi klien.

C. Persaingan antar kantor akuntan publik

Persaingan yang tajam antar kantor akuntan publik kemungkinan mempunyai pengaruh yang besar terhadap independensi penampilan akuntan publik. Persaingan yang tajam dapat mengakibatkan solidaritas profesional yang rendah, sehingga untuk mempertahankan klien agar tidak berpindah meminta jasa ke kantor akuntan publik yang lain, kantor akuntan publik cenderung tunduk pada tekanan klien (Mautz dalam Supriyono, 1998:41). Di lain pihak, ada yang berpendapat bahwa persaingan antar kantor akuntan publik berpengaruh relatif kecil terhadap independensi akuntan publik. Hal ini dikarenakan kantor

akuntan publik dalam melaksanakan pemeriksaan akuntan menggunakan prinsip-prinsip akuntansi dan norma-norma pemeriksaan akuntan yang sama (Arens, 1989:174). Jadi, ada perbedaan pendapat yang saling bertentangan mengenai persaingan antar kantor akuntan publik ini terhadap independensi akuntan publik.

D. Ukuran kantor akuntan publik

Untuk menentukan ukuran kantor akuntan publik dapat digunakan berbagai variabel sebagai ukuran pengganti (Supriyono, 1988:58). AICPA menggolongkan kantor akuntan ke dalam kantor akuntan besar dan kecil. Kantor akuntan besar adalah kantor akuntan yang berafiliasi, sedang kantor akuntan kecil adalah kantor akuntan yang tidak berafiliasi.

Kantor akuntan besar lebih independen dibandingkan kantor akuntan yang kecil, dengan alasan bahwa untuk kantor akuntan besar, hilangnya satu klien tidak begitu berpengaruh pada pendapatannya, dan kantor akuntan besar biasanya mempunyai departemen audit yang terpisah dengan departemen yang memberikan jasa lain kepada klien, sehingga dapat mengurangi akibat terhadap independensi akuntan publik (Hertley & Ross dalam Supriyono, 1988:6).

E. *Audit Fee*

Profesi akuntan publik mempunyai ciri yang berbeda dengan profesi lain seperti profesi pengacara atau dokter. Perbedaan tersebut

terletak pada siapa yang memperoleh manfaat. Profesi pengacara atau dokter di dalam menjalankan tugas menerima *fee* dari klien, mereka berpihak kepada kliennya dan yang memperoleh manfaat dari pekerjaan tersebut adalah kliennya. Sedangkan profesi akuntan publik juga memperoleh *fee* dari klien di dalam menjalankan keahliannya tetapi akuntan publik harus independen, tidak memihak kepada kliennya. Karena yang memanfaatkan hasil pemeriksaannya terutama adalah pihak lain selain kliennya, oleh karena itu independensi akuntan publik di dalam melaksanakan keahliannya merupakan hal yang pokok, meskipun akuntan tersebut dibayar oleh kliennya karena jasa yang diberikan tersebut (Mulyadi, 1990:21)

Independensi akuntan publik akan diragukan bila menerima *fee* selain dari yang telah ditentukan dalam kontrak kerja. Dalam aturan 302-*contingency fee*, *code profesional ethics* AICPA melarang pemberian jasa dengan *fee* bersyarat (*contingent fee*). Misal: auditor akan memperoleh *fee* sebesar 20 juta jika ia memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian pada hasil laporan keuangan yang diauditnya.

Independence in fact dan *in appearance* perlu dipertanyakan bila *fee* yang diterima dari seorang klien merupakan bagian yang signifikan dari keseluruhan pendapatan kantor akuntan publik tersebut.

Alasan-alasan yang mendasari berbagai pihak berpendapat bahwa audit *fee* besar mengurangi independensi adalah:

1. Kantor akuntan publik yang menerima *fee* besar merasa tergantung pada klien meskipun pendapat klien mungkin tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang diterima umum atau mengakibatkan akuntan pemeriksa tidak dapat melaksanakan norma pemeriksaan akuntansi secukupnya.
2. Kantor akuntan publik yang menerima *audit fee* besar dari seorang klien takut kehilangan klien tersebut karena akan kehilangan sebagian besar pendapatan, sehingga kantor akuntan tersebut cenderung tidak independen.
3. Kantor akuntan publik cenderung memberikan *counterpart fee* yang besar kepada salah satu atau beberapa pejabat kunci klien yang diaudit, meskipun hal ini dilarang oleh kode etik, sehingga tindakan ini cenderung menimbulkan hubungan tidak independen dengan klien (Supriyono, 1988:60)

Namun demikian dengan *audit fee* besar, mungkin akuntan publik dapat lebih independen karena dengan *audit fee* yang besar dapat tersedia dana untuk penelitian dan penerapan prosedur-prosedur audit yang lebih luas dan seksama.

- III. Independensi dipandang dari sudut keahlian (*independence in competence*), yang berarti seseorang dapat mempertimbangkan fakta dengan baik jika ia mempunyai keahlian mengenai audit atas fakta

tersebut. Seorang auditor yang tidak menguasai pengetahuan mengenai bisnis asuransi, tidak akan dapat mempertimbangkan dengan obyektif informasi yang tercantum dalam laporan keuangan perusahaan asuransi. Auditor tersebut tidak mempunyai independensi bukan karena tidak adanya kejujuran dalam dirinya, melainkan karena tidak adanya keahlian mengenai objek yang diauditnya. Kompetensi auditor menentukan independen atau tidaknya auditor tersebut dalam mempertimbangkan fakta yang diauditnya (Mulyadi & Kanaka, 1998:49)

2.3 Jasa Konsultasi Manajemen

Jasa konsultasi manajemen merupakan bagian dari jasa profesional yang diberikan oleh kantor akuntan publik. Untuk jenis jasa ini, fungsi akuntan publik adalah mengembangkan temuan, kesimpulan, atau rekomendasi untuk dipertimbangkan dan diputuskan oleh klien.

Jasa kepada manajemen yang dapat diberikan oleh suatu kantor akuntan publik misalnya: jasa penyusunan dan analisis terhadap sistem akuntansi dan sistem komputer, sistem penyusunan dan pelaporan anggaran, pengendalian persediaan, studi kelayakan, rekrutmen staf atau karyawan, *review operasional* dan *improvement study*, pemberian bantuan dalam proses perencanaan strategik dan definisi persyaratan yang harus dipenuhi oleh suatu sistem informasi.

Pelaksanaan terhadap jasa-jasa tersebut diatas tidak akan mempengaruhi independensi akuntan publik apabila akuntan publik dalam kapasitasnya

sebagai konsultasn tidak membuat keputusan terhadap manajemen perusahaan.

2.3.1 Definisi jasa konsultasi manajemen.

Boynton, Johnson, and Kell mendefinisikan Jasa Konsultasi Manajemen (Management Advisory Services/MAS) sebagai konsultasi manajemen yang berfungsi memberikan saran dan bantuan teknis kepada klien untuk memperbaiki penggunaan kemampuan dan sumber daya mereka dalam usaha pencapaian tujuan. Dalam melaksanakan jasa konsultasi manajemen para praktisi menggunakan keahlian teknis, pendidikan, observasi, dan pengalaman mereka untuk memberikan saran dan bantuan teknis untuk klien. Dalam kapasitas ini, seharusnya kantor akuntan publik tidak membuat keputusan manajemen (Kell, 1995:20).

Akuntan dapat dikontrak untuk memberikan pendapat sebagai seorang ahli mengenai suatu hal tertentu seperti penggunaan prinsip akuntan, undang-undang pajak, dan teknologi pemrosesan data-data keuangan. Akuntan publik dengan kapasitasnya sebagai konsultan, tidak dibenarkan membuat ataupun menentukan keputusan manajemen (Abdul Halim, 1997:17).

Standar Profesional Akuntan Publik mendefinisikan jasa konsultasi sebagai jasa profesional yang disediakan dengan memadukan kemahiran teknis, pendidikan, pengamatan, pengalaman, dan pengetahuan praktisi mengenai proses konsultasi (SPAP, 2001:15000.2).

2.3.2 Pengaruh jasa konsultasi manajemen terhadap Independensi.

Pemberian jasa konsultasi manajemen kepada klien yang kemudian diauditnya menimbulkan masalah yang berhubungan dengan independensi akuntan publik yang bersangkutan. Apakah akuntan publik tersebut tidak rusak independensi sikap mental dan penampilannya jika dia semula menyusun sistem akuntansi dan sistem komputer kemudian menggunakan keluaran sistem tersebut untuk pemeriksaannya? Jika ternyata sistem atau nasehatnya ternyata tidak efektif, apakah akuntan pemeriksa tersebut akan dapat menilai sistem dan nasehat tersebut sejujur dan setegas jikalau sistem dan nasehat tersebut diberikan oleh pihak lain? Pertanyaan-pertanyaan tersebut bagi para pemakai laporan keuangan yang diperiksa akuntan publik mungkin dapat menimbulkan kesan bahwa penampilan akuntan publik tidak independen karena:

- (1) Akuntan publik yang memberikan saran-saran kepada klien cenderung memihak kepada kepentingan kliennya sehingga kehilangan independensi di dalam melaksanakan pekerjaan audit
- (2) Akuntan publik merasa bahwa dengan pemberian jasa konsultasi manajemen berarti harga dirinya dipertaruhkan untuk keberhasilan kliennya, sehingga cenderung tidak independen di dalam melaksanakan pemeriksaan
- (3) Pemberian jasa konsultasi manajemen mungkin mengharuskan akuntan publik membuat keputusan tertentu untuk kliennya sehingga

posisi akuntan publik menjadi tidak independen di dalam melaksanakan pemeriksaan,

- (4) Pemberian jasa konsultasi manajemen oleh akuntan publik mungkin akan menimbulkan hubungan yang sangat erat dengan manajemen klien sehingga hal ini akan mengakibatkan akuntan publik kurang independen dalam melaksanakan pemeriksaan (Supriyono, 1988:46).

Dalam hubungan dengan pemberian jasa konsultasi manajemen ini,

SEC dalam tahun 1978 mengeluarkan peraturan yang mengharuskan perusahaan *go public* mengungkapkannya secara terinci pemberian jasa profesional selain jasa pemeriksaan akuntan oleh akuntan publik yang memeriksa perusahaan tersebut selama periode akuntansi yang diperiksa.

Informasi yang harus diungkapkan meliputi:

- a. suatu daftar semua jasa profesional yang diberikan oleh akuntan pemeriksa.
- b. persentase total *fee* jasa bukan audit terhadap *fee* audit setahun.
- c. persentase *fee* jasa bukan audit secara individual terhadap *fee* audit setahun (untuk jasa bukan audit yang secara individual besarnya *fee* diatas 3% dari *fee* jasa audit)
- d. jika dewan komisaris (di USA adalah dewan direktur) atau komite audit mempunyai wewenang untuk mengesahkan semua jasa profesional yang diberikan oleh akuntan publik, maka dewan komisaris atau komite audit harus mempertimbangkan kemungkinan rusaknya independensi akibat pemberian semua jasa profesional (Taylor, 1982:75).

Untuk mengatasi keragu-raguan beberapa jenis pemberian jasa termasuk ke dalam jasa audit atau bukan audit, pada akhir tahun 1978 SEC menentukan jasa tertentu termasuk jasa audit atau bukan audit.

Termasuk jasa audit:

1. *Review* sistem pengendalian internal jika jasa tersebut dilaksanakan dalam hubungan dengan pemeriksaan laporan keuangan.
2. *Review* terbatas terhadap informasi keuangan, termasuk *review* terhadap laporan kuartalan atau laporan interim lainnya untuk pemegang saham.
3. *Review* kesesuaian dengan anggaran dasar perusahaan, jika jasa ini dilaksanakan dalam hubungannya dengan pemeriksaan laporan keuangan (Supriyono, 1988:47)

Termasuk ke dalam jasa bukan audit:

1. Jasa pengendalian internal untuk tujuan perancangan sistem dan prosedur.
2. *Review* terhadap atau bantuan dalam penyusunan studi kelayakan atau terbatas pada tujuan peramalan dan proyeksi (Taylor, 1982:75)

Berbeda dengan SEC, AICPA memandang bahwa pemberian jasa konsultan manajemen yang dilakukan oleh kantor akuntan publik pada klien yang sama tidak merusak independensi akuntan publik dalam pemeriksaannya, asalkan jasa tersebut terbatas sebagai penasehat manajemen dan bukan sebagai pembuat keputusan.

Pada umumnya, akuntan publik tidak mau melepaskan pemberian jasa konsultasi manajemen pada klien yang sekaligus dia periksa karena beberapa hal:

- (1) *fee* jasa manajemen ini cukup penting dalam membentuk total pendapatan suatu kantor akuntan publik.
- (2) sebagian besar jasa konsultasi manajemen diberikan kepada klien audit. Penelitian di USA menunjukkan bahwa 90% jasa konsultasi diberikan oleh akuntan publik kepada klien audit (Theodorus,, 1979:301)

Semakin besar suatu kantor akuntan maka semakin besar jasa bukan audit yang diberikan.

2.3.3 Standar Jasa Konsultasi Manajemen

Standar umum untuk akuntan sebagai praktisi yang harus ditetapkan dalam setiap perikatannya adalah sebagai berikut: (SPAP, 2001)

- Kecakapan profesional.

Setiap perikatan jasa profesional hanya dapat diterima apabila akuntan publik sebagai praktisi yakin bahwa perikatan tersebut dapat diselesaikan dengan kompeten dan bertanggungjawab.

- Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama

Dalam setiap pelaksanaan jasa profesional, kemahiran profesional praktisi harus digunakan dengan cermat dan seksama.

- Perencanaan dan supervisi

Dalam setiap perikatan jasa profesional, harus digunakan perencanaan dan supervisi yang memadai.

- Data yang relevan dan memadai

Setiap pekerjaan jasa profesional praktisi harus didapatkan data relevan dalam jumlah yang memadai sehingga kesimpulan atau rekomendasi yang berhubungan dengan semua jasa profesional selalu berdasarkan pada pertimbangan yang rasional.

Standar umum tambahan untuk semua jasa konsultasi yang ditetapkan karena kekhususan sifat jasa konsultasi, yaitu kesepakatan dengan klien yang dapat menjadi pembatas bagi praktisi dalam pelaksanaan tugasnya yaitu:

- Kepentingan klien

Dalam setiap perikatan, praktisi harus melayani kepentingan klien untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan dalam kesepakatan dengan klien, dengan tetap mempertahankan integritas dan obyektivitas.

- Kesepakatan dengan klien

Dalam setiap perikatannya, praktisi harus mencapai kesepakatan, baik secara lisan maupun tertulis dengan klien, mengenai tanggung jawab masing-masing pihak dan sifat, lingkup dan keterbatasan jasa yang akan disediakan, dan mengubah kesepakatan tersebut apabila terjadi perubahan signifikan selama masa perikatan.

- Komunikasi dengan klien

Praktisi harus memberitahu klien tentang adanya: benturan kepentingan, keraguan signifikan yang berkaitan dengan lingkup dan manfaat suatu perikatan, temuan dan kejadian signifikan selama periode perikatan.

Pertimbangan profesional harus selalu digunakan dalam penerapan standar jasa konsultasi terutama untuk hal-hal yang khusus, sebab perikatan dengan klien, baik secara lisan maupun tertulis dapat menjadi kendala bagi pelaksanaan suatu jasa.

2.4 Klien (Pemakai Jasa)

Secara umum klien adalah pemberi kerja (orang atau badan), yang mempekerjakan atau menugaskan seseorang atau lebih anggota IAI KAP tempat anggota bekerja untuk melaksanakan jasa profesional. Istilah pemberi kerja untuk tujuan ini tidak termasuk orang atau badan yang mempekerjakan anggota.

Menurut Arens (2000:9),

Client are any person or entity, other than the member's employer, that engages a member or a member's firm to perform professional services.

(Klien adalah orang atau sekelompok orang atau satuan usaha yang menerima jasa seorang anggota atau perusahaannya, yang berkecimpung dalam praktek akuntan publik, untuk mendapatkan pelayanan profesional).

2.5 Persepsi

Setiap individu dapat mempunyai persepsi yang berbeda terhadap situasi yang sama karena setiap individu menangkap suatu rangsangan obyek melalui sensasi, yaitu aliran informasi dari panca indera. Tetapi masing-masing individu juga menangkap, menyusun dan menafsirkan informasi tersebut dengan caranya sendiri.

Ada kecenderungan individu untuk membenarkan pendapat sendiri, meskipun apa yang dilihat individu tersebut belum tentu sama dengan fakta sebenarnya. Gejala yang ada ini seringkali dikaitkan dengan persepsi.

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia persepsi didefinisikan sebagai (1995): Tanggapan (penerimaan) langsung seseorang atas sesuatu atau merupakan proses seseorang mengetahui beberapa hal melalui panca inderanya. Jadi, persepsi dapat diartikan sebagai proses kognitif yang dialami oleh setiap orang dalam memahami setiap informasi tentang lingkungannya, melalui panca inderanya.

Persepsi adalah proses menerima, menyeleksi, mengorganisasikan, mengartikan, menguji, dan memberikan reaksi kepada rangsangan panca indera atau data (Pareek, 1996:13)

Persepsi merupakan proses dalam diri seseorang dalam memilih, mengorganisasikan, dan menginterpretasikan stimuli untuk memberikan gambaran yang padu dan berarti tentang lingkungannya (Assael, 1995:86)

Sedang definisi persepsi menurut Rahmi Desriani (1993:14)

1. Persepsi adalah proses seseorang individu memilih, berorganisasi, menafsirkan masukan-masukan informasi untuk menciptakan sebuah gambaran yang bermakna.

2. Persepsi adalah proses menerima, menyeleksi, mengorganisasikan, mengartikan, menguji dan memberikan reaksi kepada rangsangan panca indera atau data.

Menurut Kotler (1990), persepsi adalah proses seorang individu memilih, merumuskan, dan menafsirkan masukan-masukan informasi untuk menciptakan sebuah gambaran yang bermakna baginya.

Konsumen dapat mempunyai persepsi yang berbeda terhadap obyek yang sama karena 3 proses berikut: (Kotler, 1994:40)

1. Penerimaan rangsangan secara selektif (*selective exposure*), merupakan proses penerimaan rangsangan yang telah diseleksi dan disaring informasinya.
2. Perubahan makna informasi (*selective distortion*), merupakan proses penyesuaian informasi yang diterima dengan kondisi mental pada saat itu, sehingga informasi tersebut disesuaikan dengan pengertiannya.
3. Mengingat secara selektif (*selective retention*), merupakan proses mengingat kembali informasi yang mendukung sikap dan kepercayaannya.

Menurut Walgito (1997), persepsi merupakan suatu proses yang didahului oleh penginderaan, yaitu merupakan suatu proses yang berwujud

diterimanya stimulus oleh individu melalui alat indera (reseptornya). Namun proses ini tidak berhenti sampai disitu saja, melainkan stimulus ini diteruskan ke pusat susunan saraf yaitu otak dan terjadilah proses psikologis, sehingga individu menyadari apa yang ia lihat dan ia dengar.

Oleh karenanya, proses penginderaan tidak dapat lepas dari persepsi dan proses tersebut merupakan proses pendahulu dari persepsi. Alat indera merupakan penghubung antara individu dengan dunia luarnya. (Branca, 1996; Worth dan Marquis, 1987 dalam Walgito)

Davidoff (1982) dalam Walgito mendefinisikan persepsi sebagai stimulus yang diindera oleh individu, kemudian diorganisasikan dan diinterpretasikan sehingga individu menyadari dan mengerti tentang apa yang diindera itu.

Persepsi merupakan keadaan yang terintegrasi dari individu terhadap stimulus yang diterimanya. Agar individu dapat menyadari dan mengadakan persepsi, ada beberapa syarat yang dipenuhi:

1. adanya obyek yang dipersepsi.
2. stimulus yang datang dari luar langsung mengenai alat inderanya (reseptor) dan yang datang dari dalam langsung mengenai saraf penerima (sensorik) yang bekerja sebagai reseptor.
3. reseptor yaitu alat untuk menerima stimulus, sedang alat untuk mengadakan respon diperlukan saraf motorik.

4. untuk menyadari alat untuk mengadakan persepsi diperlukan pula adanya perhatian, yang merupakan langkah pertama sebagai suatu persiapan dalam mengadakan persepsi. Tanpa perhatian tidak akan ada persepsi.

Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa untuk mengadakan persepsi ada syarat-syarat yang bersifat:

- a. fisik, yaitu obyek menimbulkan stimulus dan stimulus mengenai alat indera atau reseptornya.
- b. fisiologis, stimulus yang diterima oleh alat indera dilanjutkan oleh saraf sensorik ke otak.
- c. psikologis, suatu proses di otak dimana individu dapat menyadari apa yang ia terima dengan reseptor itu sebagai akibat dari stimulus yang diterimanya.