

# **KOMPETENSI DAN INDEPENDENSI AKUNTAN PUBLIK : REFLEKSI HASIL PENELITIAN EMPIRIS**

**Yulius Jogi Christiawan**

*Staf Pengajar Fakultas Ekonomi – Universitas Kristen Petra*

## **ABSTRAK**

Kualitas audit ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi dan independensi. Hasil penelitian tentang kompetensi menunjukkan bahwa profesi akuntansi mulai tidak menarik dan tergeser oleh profesi yang lain. Hal ini berdampak terhadap kualitas calon mahasiswa yang memasuki pendidikan formal akuntansi, yang pada akhirnya akan membuat rendah kompetensi lulusan pendidikan formal akuntansi. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa kurikulum pendidikan formal akuntansi dirasa masih kurang memadai untuk menunjang kompetensi lulusan program studi akuntansi. Penelitian juga memberikan bukti empiris bahwa pengalaman akan mempengaruhi kemampuan auditor untuk mengetahui kekeliruan dan pelatihan yang dilakukan akan meningkatkan keahlian dalam melakukan audit. Untuk itu maka masukan dari Kantor Akuntan Publik dan organisasi profesi sangat diperlukan untuk mengembangkan suatu kurikulum pendidikan formal akuntansi dan pelatihan akuntansi.

Hasil penelitian tentang independensi menunjukkan bahwa dalam mengambil keputusan akuntan publik dipengaruhi oleh dorongan untuk mempertahankan klien auditnya. Tetapi disisi lain terdapat beberapa kekuatan yang bisa meredakan pengaruh tersebut. Hasil penelitian juga memberikan bukti bahwa pemisahan staf audit dari staf yang melakukan *consulting service* dirasakan oleh pemakai laporan akan meningkatkan independensi akuntan publik. Pengaruh Budaya masyarakat atau organisasi terhadap pribadi akuntan publik akan mempengaruhi sikap independensinya.

**Kata kunci:** akuntan publik, kualitas audit, kompetensi, independensi.

## **ABSTRACT**

*The quality of auditing is determined by both competency and independency. The results of the previous researches on this problem reveal that profession as accountants has begun not attractive anymore for most people, and has begun altered by other professions. This phenomenon can influence the quality of students who want to apply for studying in accounting field, eventually it will lower the competence of their graduates. Moreover, the research show that the curriculum of teaching in accounting department nowadays seems cannot support appropriately the competence of the graduates. The research also*

*empirically proves that experiences will affect the capability of auditors to find out all errors in their clients' financial statement, and trainings which are conducted both inside and outside their work places will enhance their expertise in dealing with auditing. For those reasons, information based on experiences from public accountant firms and professional accountant organizations are really needed to develop a set of curriculum for formal accounting education and trainings.*

*The results of research on the independency show that in making the decision, public accountants sometimes are influenced by the aim on how they can keep up their clients as long as possible. However there are other factors which can alleviate the influence. Moreover, other research gives some evidences that separating auditing staff that carries out consulting services can increase their independence. The impact of social and corporate culture on an auditor will influence his or her independence.*

**Keywords:** *public accountant, quality of the audit, competence (expertise), independence.*

## 1. PENDAHULUAN

Pada perusahaan besar, khususnya perusahaan *go public*, terdapat pemisahan antara pemilik dengan manajemen. Manajemen adalah pihak yang mengelola serta mengendalikan perusahaan. Manajemen dipercaya dan diberi wewenang untuk mengelola sumber daya yang diinvestasikan ke dalam perusahaan oleh pemilik. Manajemen bertugas menjalankan kegiatan bisnis perusahaan. Konsekuensi dari hal ini adalah pihak manajemen harus mempertanggungjawabkan pelaksanaan wewenang tersebut secara periodik kepada pemilik. Pertanggungjawaban periodik ini umumnya menggunakan media laporan keuangan. Untuk itu manajemen harus merancang dan mengimplementasikan suatu sistem akuntansi yang digunakan untuk menyusun laporan keuangan secara periodik yang akurat dan dapat diandalkan. Selain pemilik, masih terdapat pihak lain yang memerlukan informasi yang berasal dari laporan keuangan. Pihak lain tersebut antara lain adalah pemberi pinjaman, calon kreditor atau investor, pemerintah, analis keuangan dan sebagainya.

Dari uraian di atas terlihat adanya sebuah kepentingan yang berbeda antara manajemen dengan pemakai laporan keuangan. Manajemen berkepentingan untuk melaporkan pengelolaan bisnis perusahaan yang dipercayakan kepadanya. Sedangkan pemakai laporan keuangan, khususnya pemilik berkepentingan untuk melihat hasil kinerja manajemen di dalam mengelola perusahaan. Perbedaan ini menimbulkan konflik kepentingan antara manajemen dengan pemakai laporan keuangan. Karena adanya konflik kepentingan antara manajemen dengan pemakai laporan keuangan maka laporan keuangan harus diaudit oleh pihak ketiga yang independen. Selain masalah konflik kepentingan antara manajemen dengan pemilik, terdapat hal lain yang menyebabkan laporan keuangan perlu diaudit. Hal tersebut adalah: (1) informasi dalam laporan keuangan memiliki konsekuensi ekonomis yang substansial dalam pengambilan keputusan, (2) sebuah keahlian sering diperlukan dalam penyusunan dan verifikasi informasi dalam laporan keuangan, (3) pemakai laporan keuangan tidak bisa

secara langsung melakukan verifikasi terhadap kualitas informasi dalam laporan keuangan (Taylor 1997). Informasi keuangan merupakan salah satu informasi yang digunakan untuk pengambilan keputusan ekonomis. Agar informasi tersebut dapat dipercaya maka laporan keuangan harus diaudit. Semakin kompleks transaksi yang terjadi di perusahaan, maka aturan standar akuntansi yang harus diikuti untuk membuat laporan keuangan juga semakin kompleks. Untuk memastikan kesesuaian laporan keuangan yang disusun oleh manajemen dengan standar akuntansi yang ada, maka laporan keuangan perlu diaudit. Dalam perusahaan publik, pemilik (*public*) tidak bisa secara langsung melakukan verifikasi terhadap kualitas informasi dalam laporan keuangan, untuk itu diperlukan auditor untuk melakukan verifikasi terhadap informasi keuangan yang disajikan oleh manajemen.

Pihak yang bisa melakukan audit atas laporan keuangan adalah akuntan publik. Akuntan publik akan melaksanakan audit menurut ketentuan yang ada pada standar auditing yang ditetapkan oleh Ikatan Profesi Akuntan Publik. Standar auditing yang ada meliputi (1) standar umum, (2) standar pekerjaan lapangan dan (3) standar pelaporan. Standar umum bersifat pribadi dan berkaitan dengan persyaratan auditor dan mutu pekerjaannya. Standar pekerjaan lapangan berkaitan dengan kriteria dan ukuran mutu kinerja akuntan publik dalam melakukan pekerjaan lapangan. Standar pelaporan berkaitan dengan kriteria dan ukuran mutu kinerja akuntan publik dalam melakukan pelaporan. (IAI 2001).

Dalam auditnya, akuntan publik menilai apakah penyusunan laporan keuangan yang dilakukan manajemen sudah sesuai dengan ketentuan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Sebagai hasil auditnya, akuntan publik memberikan pendapat akuntan atas kewajaran laporan keuangan. Pendapat akuntan publik ini disajikan dalam "Laporan Auditor Independen".

Berdasarkan uraian tersebut di atas, maka akuntan publik akhirnya memiliki posisi yang strategis baik dimata manajemen maupun dimata pemakai laporan keuangan. Manajemen atau klien akan puas jika audit yang dilakukan oleh akuntan publik memiliki kualitas yang baik. Terdapat 7 kualitas audit yang berpengaruh signifikan terhadap kepuasan klien, yaitu (1) atribut pengalaman melakukan audit, (2) atribut memahami industri klien, (3) atribut responsif terhadap kebutuhan klien, (4) atribut pemeriksaan sesuai dengan standar umum audit, (5) atribut komitmen kuat terhadap kualitas audit, (6) atribut keterlibatan pimpinan audit terhadap pemeriksaan dan (7) atribut melakukan pekerjaan lapangan dengan tepat. (Widagdo dkk 2002). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa manajemen memiliki harapan atas kualitas pekerjaan yang dilakukan oleh akuntan publik. Klien akan puas dengan pekerjaan akuntan publik jika akuntan publik memiliki pengalaman melakukan audit, responsif, melakukan pekerjaan dengan tepat dan sebagainya. Di sisi lain pemakai laporan keuangan menaruh kepercayaan yang besar terhadap hasil pekerjaan akuntan publik dalam mengaudit laporan keuangan. Penelitian yang dilakukan oleh John E. McEnroe dan Stanley C. Martens menemukan bahwa masih terdapat "*expectation gap*" antara persepsi akuntan publik dengan investor. *Investors have higher expectations for various facets and/or assurances of the audit than do auditors.* (McEnroe and Martens 2001). Adanya "*expectation gap*" ini menunjukkan bahwa investor sebagai salah satu pemakai laporan keuangan memiliki harapan yang lebih atas pekerjaan yang dilakukan oleh akuntan publik. Pemerintah ternyata juga menaruh harapan besar terhadap akuntan publik. Salah satu contoh harapan pemerintah ini terlihat dari

pernyataan Meneg PPN/Kepala Bapenas, Kwik Kian Gie yang mensinyalir adanya sejumlah kantor akuntan besar yang melakukan manipulasi atau terlibat *mark-up* data di Badan Penyelesaian Perbankan Nasional (BPPN) (Edo 2002)

Kepercayaan yang besar dari pemakai laporan keuangan auditan dan jasa yang diberikan akuntan publik akhirnya mengharuskan akuntan publik memperhatikan kualitas audit yang dilakukannya. Pertanyaan tentang kualitas audit yang dilakukan akuntan publik oleh masyarakat bertambah besar setelah terjadi banyak skandal yang melibatkan akuntan publik baik di luar negeri maupun di dalam negeri. Skandal di dalam negeri terlihat dari akan diambilnya tindakan oleh Majelis Kehormatan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) terhadap 10 Kantor Akuntan Publik yang melakukan pelanggaran, menyusul keberatan pemerintah atas sanksi berupa peringatan plus yang telah diberikan. Sepuluh Kantor Akuntan Publik tersebut diindikasikan melakukan pelanggaran berat saat mengaudit bank-bank yang dilikuidasi pada tahun 1998 (Winarto 2002). Selain itu terdapat kasus keuangan dan manajerial perusahaan publik yang tidak bisa terdeteksi oleh akuntan publik yang menyebabkan perusahaan didenda oleh Bapepam, seperti terlihat dalam tabel 1.

**Tabel 1**  
**Kasus Keuangan dan Manajerial Emiten yang Pernah Didenda Bapepam**  
**(Periode 2000-2002)**

<b>Nama Emiten</b>	<b>Jenis Pelanggaran</b>	<b>Denda (juta Rp)</b>
PT Asuransi Ramayana	Penyalahgunaan dana oleh direksi	11.197
PT Asia Inti Selera	Pinjaman pada pihak istimewa	500
PT Jaya Pari Steel	Penjualan assets perusahaan	500
PT Myohdotcom	Transaksi material dan perubahan kegiatan usaha	358
PT Bumi Resources	Laporan atas transaksi material	100
PT Semen Cibinong	Deposito \$246,7 juta di bank asing tidak jelas	\$ 250
PT Manly Utama	Peubahan penggunaan dana IPO tanpa laporan resmi ke Bapepam	357
PT Daya Guna Samodera	Menyembunyikan informasi material	256
PT Bintuni Minaraya	Menyembunyikan informasi material	250
PT Super Mitory	Transaksi mengandung benturan kepentingan	500
PT Bakrie Finance Corp.	Tidak hati-hati dalam pengakuan pendapatan bunga	500

(Sumber: INVESTOR Agustus 2002)

Skandal yang terjadi di luar negeri melibatkan perusahaan besar dan kantor akuntan publik besar pula. Skandal tersebut antara lain seperti terlihat dalam tabel 2.

**Tabel 2**

### Skandal Kejahatan Korporasi di Amerika Serikat

Nama Perusahaan	Tuduhan
Enron Corp	Manipulasi pembukuan
Tyco International	Penggelapan pajak
Adelphia Communication	Penipuan sekuritas
Global Crossing	<i>Insider trading</i> , penipuan sekuritas
Xerox Corporation	Manipulasi pembukuan
WorldCom	Manipulasi pembukuan
Walt Disney Company	Manipulasi pembukuan
ImClone System Inc.	Insider trading

(Sumber: Sunarsip 2002, diringkas oleh penulis)

Kualitas audit ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi dan independensi. *Good quality audits require both competence (expertise) and independence. These qualities have direct effects on actual audit quality, as well as potential interactive effects. In addition, financial statement users' perception of audit quality are a function of their perceptions of both auditor independence and expertise.*(AAA Financial Accounting Standard Committee 2000).

Kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki akuntan publik dalam bidang auditing dan akuntansi. Dalam melaksanakan audit, akuntan publik harus bertindak sebagai seorang yang ahli di bidang akuntansi dan auditing. Pencapaian keahlian dimulai dengan pendidikan formal, yang selanjutnya diperluas melalui pengalaman dalam praktik audit. Selain itu, akuntan publik harus menjalani pelatihan teknis yang cukup yang mencakup aspek teknis maupun pendidikan umum. Asisten junior untuk mencapai kompetensinya harus memperoleh pengalaman profesionalnya dengan mendapatkan supervisi memadai dan review atas pekerjaannya dari atasannya yang lebih berpengalaman. Akuntan publik harus secara terus menerus mengikuti perkembangan yang terjadi dalam bisnis dan profesinya. Akuntan publik harus mempelajari, memahami dan menerapkan ketentuan-ketentuan baru dalam prinsip akuntansi dan standar auditing yang ditetapkan oleh organisasi profesi.

Independensi merupakan salah satu komponen etika yang harus dijaga oleh akuntan publik. Independen berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaan untuk kepentingan umum. Akuntan publik tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun. Auditor berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik. Sikap mental independen tersebut meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*). Tuduhan pelanggaran independen dalam penampilan sering terjadi. Setidaknya terdapat dua hal penyebab pelanggaran ini yaitu: pertama, kantor akuntan publik melakukan *multi service* pada klien yang sama dan kedua, tidak ada batasan lamanya kantor akuntan publik yang sama melakukan audit pada klien yang sama.

Berdasarkan uraian tersebut di atas, menarik untuk dilihat hasil penelitian yang pernah dilakukan baik di dalam maupun di luar negeri terkait dengan kompetensi dan

---

independensi akuntan publik. Hasil penelitian empiris setidaknya memberikan refleksi tentang kondisi kompetensi dan independensi akuntan publik.

## 2. PEMBAHASAN

### 2.1 Hasil Penelitian Empiris Tentang Kompetensi

Sebuah studi yang merupakan proyek bersama antara *American Accounting Association, AICPA, Institute of Management Accountants, Arthur Andersen, Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG dan PricewaterhouseCoopers* mengindikasikan bahwa profesi akuntansi menghadapi suatu masalah untuk mendapatkan *high-quality profesional employees*. Studi ini melaporkan bahwa setiap tahun, lulusan akuntansi menurun sekitar 25% dari tahun 1995-1996 sampai dengan 1998-1999. Selain itu, 80% pendidik dan 46% praktisi percaya bahwa mahasiswa akuntansi menurun kualitasnya. Penurunan ini menurut mereka disebabkan oleh dua hal yaitu: (1) relatif lebih rendahnya gaji awal lulusan akuntansi dibanding disiplin bisnis yang lain, seperti *information system* dan *finance*, (2) persepsi mahasiswa bahwa bidang akuntansi kurang menarik dalam hal *reward* dibanding bidang lain. (*AAA Financial Accounting Standard Committee* 2000). Studi ini memberikan refleksi bahwa profesi akuntansi mulai tidak menarik dan tergeser oleh profesi yang lain. Profesi lain di luar akuntansi juga berkembang dan menarik minat lulusan sekolah menengah. Profesi di bidang *advertising* dan *entertainment* berkembang pesat selain profesi *information system* dan *finance*. Tidak menariknya profesi ini membawa dampak terhadap kualitas calon mahasiswa yang memasuki pendidikan formal akuntansi, yang pada akhirnya akan menyebabkan rendahnya kompetensi lulusan pendidikan formal akuntansi. Rendahnya kompetensi akan sangat merugikan profesi akuntansi.. Hasil penelitian yang dilakukan di Amerika tersebut setidaknya menunjukkan bahwa profesi akuntan harus juga bersaing dengan profesi lain untuk mendapatkan peminat.

Penelitian tentang persepsi mahasiswa akuntansi terhadap kurikulum jurusan akuntansi tahun 1994 pernah dilakukan oleh Mukhtaruddin dan Ida Andriani. Kurikulum jurusan akuntansi yang dimaksud adalah rancangan kurikulum Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Penelitian dilakukan terhadap 204 mahasiswa jurusan akuntansi angkatan 1996 keatas di Universitas Sriwijaya, Universitas Muhammadiyah, Universitas IBA, Universitas Tridianti dan Universitas Taman Siswa di Palembang. Penelitian ini menyimpulkan bahwa kurikulum akuntansi 1994 yang berlaku belum memadai untuk memberikan nilai tambah dalam pengembangan keahlian bagi mahasiswa akuntansi. Hal ini disebabkan terlalu banyak matakuliah ekonomi umum yang ada di kurikulum 1994, yang sebenarnya kurang dibutuhkan mahasiswa akuntansi. Hal ini menutup peluang bagi matakuliah lain yang dirasakan lebih relevan bagi mahasiswa akuntansi dalam memasuki lingkungan kerja nanti. (Mukhtaruddin dan Andriani 1999). Penelitian ini memberikan refleksi, bahwa kurikulum pendidikan formal akuntansi dirasa masih kurang memadai untuk menunjang kompetensi lulusan program studi akuntansi. Hal ini minimal dirasakan oleh mahasiswa akuntansi. Beberapa matakuliah dalam kurikulum dirasa tidak memberikan nilai tambah pada peningkatan kompetensi sarjana akuntansi.

Penelitian tentang pengalaman akuntan pernah dilakukan oleh Sri Sularso dan Ainun Na'im. Penelitian dilakukan untuk melihat pengaruh pengalaman akuntan dalam mendeteksi kekeliruan. Penelitian dilakukan terhadap 35 akuntan pemeriksa yang berpengalaman dari Kantor Akuntan Publik di Solo dan Jakarta serta 35 Mahasiswa akuntansi S1 Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Surakarta sebagai pengganti akuntan pemeriksa yang belum berpengalaman. Salah satu kesimpulan dari penelitian ini adalah bahwa penggunaan banyaknya tahun pengalaman untuk akuntan pemeriksa sebagai satu-satunya ukuran keahlian adalah kurang tepat. (Sularso dan Na'im 1999). Penelitian yang hampir sama tentang pengalaman auditor dilakukan oleh Putri Noviyani. Penelitian dilakukan untuk melihat pengaruh pengalaman dan pelatihan terhadap struktur pengetahuan auditor tentang kekeliruan. Penelitian dilakukan terhadap 39 auditor di Kantor Akuntan Publik di Jawa yang memiliki posisi partner, supervisor dan asisten auditor. Penelitian ini menyimpulkan bahwa pengalaman akan berpengaruh positif terhadap pengetahuan auditor tentang jenis kekeliruan. Selain itu penelitian ini juga menyimpulkan bahwa program pelatihan mempunyai pengaruh yang lebih besar dalam peningkatan keahlian auditor. (Noviyani 2002). Penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa pengalaman akan mempengaruhi kemampuan auditor untuk mengetahui kekeliruan yang ada di perusahaan yang menjadi kliennya. Penelitian ini juga memberikan bukti bahwa pelatihan yang dilakukan oleh auditor akan meningkatkan keahlian mereka untuk melakukan audit. Keahlian audit dan kemampuan untuk mengetahui kekeliruan merupakan salah satu bagian dari kompetensi auditor.

Dari hasil penelitian di atas secara umum dapat direfleksikan bahwa pendidikan formal, pelatihan dan pengalaman memiliki pengaruh yang positif terhadap kualitas audit yang dilakukan oleh akuntan publik. Kurikulum yang dirancang untuk pendidikan formal haruslah memenuhi kebutuhan profesi akuntan publik. Hal ini tampaknya sekarang telah dilakukan dengan memisahkan antara pendidikan sarjana akuntansi (S1 akuntansi) dengan pendidikan profesi akuntansi (PPA). Berhasil tidaknya pendidikan formal akuntansi tidak hanya ditentukan oleh kurikulum tetapi juga oleh kualitas masukan mahasiswa yang dididik. Salah satu indikator kualitas masukan mahasiswa adalah rasio antara peminat jurusan akuntansi dengan jumlah yang diterima di suatu jurusan. Semakin besar rasio ini menunjukkan besarnya peminat calon mahasiswa memasuki jurusan akuntansi, sehingga jurusan memiliki kesempatan untuk melakukan seleksi calon mahasiswa yang memiliki kualitas baik. Banyaknya peminat calon mahasiswa memasuki jurusan akuntansi ditentukan oleh harapan mereka terhadap profesi akuntansi di masa datang, khususnya masalah *reward* yang nantinya akan didapat dibanding dengan profesi lain. Rendahnya minat orang untuk memasuki profesi berdampak pada kualitas masukan pendidikan formal dan pada akhirnya berdampak pada rendahnya kualitas lulusan pendidikan formal akuntansi.

Pelatihan bagi akuntan publik meliputi jenis dan kualitas pelatihan. Materi pelatihan harus dirancang dengan sebaik-baiknya. Pelatihan harus dibuat sistematis dan berjenjang sesuai dengan tingkatan auditor yang ada di kantor akuntan publik. Pelatihan terhadap junior auditor akan berbeda dengan pelatihan bagi manajer auditor. Pelatihan bisa diselenggarakan oleh organisasi profesi atau dilakukan secara mandiri oleh kantor akuntan publik terhadap staf auditornya. Pelatihan harus dilakukan untuk

---

mengisi kekurangan dan memberikan penekanan pada praktik auditing dan standar akuntansi bagi staf auditor di kantor akuntan publik.

Dari penelitian yang dilakukan oleh *American Accounting Association*, terdapat suatu fenomena yang menarik, yaitu adanya kerjasama antara organisasi profesi akuntansi yang ada di Amerika untuk menyadari keberadaan profesi dan memajukan profesi. *American Accounting Association (AAA)*, *AICPA*, *Institute of Management Accountants (IMA)* dan Kantor Akuntan Publik Besar bekerja sama untuk melakukan riset tentang profesi. Hal ini bisa dikembangkan lebih dalam hal penyusunan kurikulum pendidikan formal dan pelatihan. Masukan dari Kantor Akuntan Publik dan organisasi profesi sangat diperlukan untuk mengembangkan suatu kurikulum pendidikan formal akuntansi dan pelatihan akuntansi.

Pengalaman akuntan publik akan terus meningkat seiring dengan makin lamanya audit dilakukan serta kompleksitas transaksi keuangan perusahaan yang diaudit. Lamanya audit yang pernah dilakukan oleh seorang auditor serta kompleksitas transaksi keuangan yang dihadapi akan menambah dan memperluas pengetahuannya di bidang akuntansi dan auditing yang pernah diterimanya saat pendidikan formal dan pelatihan. Ide untuk membatasi penugasan audit pada satu partner atau kantor akuntan publik dan selanjutnya melakukan pergantian partner audit atau kantor akuntan publik akan membawa perbaikan pada kompetensi akuntan publik secara keseluruhan. Seorang partner audit atau kantor akuntan publik akan memperoleh pengalaman baru atas suatu perusahaan akibat dari adanya aturan pergantian partner audit atau kantor akuntan publik ini.

## 2.2 Hasil Penelitian Empiris Tentang Independensi

Independen berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi. Akuntan publik tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun. Akuntan publik berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik. Sikap mental independen tersebut meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*). Terdapat empat hal yang mengganggu independensi akuntan publik, yaitu: (1) akuntan publik memiliki *mutual* atau *conflicting interest* dengan klien, (2) mengaudit pekerjaan akuntan publik sendiri, (3) berfungsi sebagai manajemen atau karyawan dari klien dan (4) bertindak sebagai penasihat (*advocate*) dari klien. Akuntan publik akan terganggu independensi jika memiliki hubungan bisnis, keuangan dan manajemen atau karyawan dengan kliennya. *Mutual interest* terjadi jika akuntan publik berhubungan dengan *audit committee* yang ada di perusahaan, sedangkan *conflict interest* jika akuntan publik berhubungan dengan manajemen.

Berdasarkan riset yang dikumpulkan, *AAA Financial Accounting Standards Committee* menyimpulkan bahwa: (1) Riset mengindikasikan bahwa keputusan dan pertimbangan (*judgment*) auditor dipengaruhi oleh dorongan untuk menahan penugasan audit. Riset juga membuktikan bahwa auditor tidak secara sistematis menetapkan *fee* audit lebih rendah dengan maksud untuk memperoleh penugasan nonaudit dari klien audit mereka. (2) Terdapat beberapa kekuatan yang bisa meredakan pengaruh dorongan untuk mempertahankan klien. Kekuatan tersebut antara lain peraturan atau perundang-undangan, ketakutan kehilangan reputasi, dan



institusi yang ada di dalam kantor akuntan publik seperti *peer review*. Selain itu *stakeholder* di klien seperti *audit committee* merupakan kekuatan yang mengimbangi kekuatan auditor. Pemisahan staf audit dari staf yang melakukan *consulting service* akan meningkatkan independensi auditor yang dirasakan oleh pemakai laporan. Beberapa bukti penelitian menyatakan bahwa pemakai laporan percaya jumlah *consulting service* yang besar akan menurunkan independensi auditor. (AAA *Financial Accounting Standard Committee* 2000). Penjelasan mengenai penelitian ini memberikan refleksi, bahwa dalam mengambil keputusan di bidang auditnya, akuntan publik dipengaruhi oleh dorongan untuk mempertahankan klien auditnya. Ada kekhawatiran dari akuntan publik untuk kehilangan perusahaan yang diauditnya. Akuntan publik akan dihadapkan pada konflik kepentingan antara keputusan audit akan diambil dengan kekhawatiran kehilangan perusahaan yang diauditnya. Kekhawatiran masyarakat terhadap independensi akuntan publik karena adanya hubungan bisnis antara akuntan publik dengan perusahaan yang diauditnya sebenarnya tidak perlu berlebihan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat beberapa kekuatan yang bisa meredakan pengaruh dorongan untuk mempertahankan klien. Kekuatan tersebut antara lain peraturan atau perundang-undangan tentang pergantian akuntan publik, ketakutan akuntan publik karena akan kehilangan reputasi jika berlaku tidak independen, serta institusi yang ada di dalam kantor akuntan publik seperti *peer review*. Selain itu *stakeholder* di perusahaan yang diaudit akuntan publik memiliki institusi seperti *audit committee* yang menjadi kekuatan untuk mengimbangi kekuatan akuntan publik dalam melakukan tugas auditnya. Hasil penelitian tersebut juga memberikan bukti bahwa pemisahan staf audit dari staf yang melakukan *consulting service* dirasakan oleh pemakai laporan akan meningkatkan independensi akuntan publik. Tetapi di sisi lain beberapa bukti penelitian menyatakan bahwa pemakai laporan percaya jumlah *consulting service* yang besar akan menurunkan independensi auditor

Selain disebabkan oleh konflik kepentingan dan hubungan khusus antara perusahaan dan akuntan publik, independensi juga dipengaruhi oleh budaya masyarakat setempat. Penelitian yang dilakukan terhadap beberapa auditor di satu kantor akuntan publik yang berlatar belakang budaya Jawa, menyatakan bahwa nilai-nilai budaya Jawa bukanlah ancaman terhadap independensi, atau dapat memperlemah independensi, tetapi justru memperkuatnya dengan cara yang khas. Khas apabila seorang auditor berlatar belakang budaya Jawa mampu mengerti apa itu sebenarnya Jawa, dan nilai-nilai kebenaran sejati, dan menuangkannya dalam sebuah perilaku yang independen. Sikap tersebut adalah dengan mempertimbangkan tiga hal: *tata krama*, *suba sita* dan *gelagat pasemon*. *Tata krama* berkaitan dengan olah bahasa, dicarikan padanan bahasa untuk menyampaikan suatu penyimpangan yang ditemukan. *Suba sita* berkaitan dengan mencari waktu yang tepat, disertai dengan bukti-bukti yang akurat, cukup dan kompeten untuk menunjukkan kesalahan dengan segala akibatnya. *Gelagat pasemon* berkaitan dengan menata suasana batin diri auditor maupun lawan bicaranya. Seorang auditor tetap menjadi independen tanpa membuat orang lain merasa direndahkan, dengan harapan bahwa konflik tidak akan membesar (Poerhadiyanto dan Sawarjuwono 2002). Hasil penelitian ini memberikan dukungan pendapat bahwa independensi terkait dengan kualitas mutu pribadi akuntan publik, bukan kantor akuntan publik sebagai suatu organisasi. Independensi melekat pada diri pribadi akuntan publik. Pengaruh budaya masyarakat atau organisasi

terhadap pribadi akuntan publik akan mempengaruhi sikap independensinya. Pengaruh ini bisa berupa pengaruh positif atau pengaruh negatif

Survey mengenai independensi pernah dilakukan oleh *Australian Securities Investment Commission (ASIC)* tahun 2001. Survey dilakukan terhadap 100 perusahaan besar di Australia tentang hubungan antara perusahaan dengan akuntan publiknya. Beberapa hasil survey yang menarik untuk dilihat adalah sebagai berikut (Herwidayatmo 2002):

1. Untuk pertanyaan berupa: "Apakah auditor eksternal anda memberikan pula jasa lain di luar audit?" 90% responden menjawab "Ya"
2. Untuk pertanyaan berupa: "Apakah anda pernah melakukan pengkajian atau setidaknya mencermati kemungkinan adanya kepentingan finansial antara kelompok usaha anda dengan auditor eksternal anda?" 97 responden menjawab "Tidak"
3. Untuk pertanyaan berupa: "Apakah auditor eksternal anda menerapkan kebijakan untuk merotasi audit partner atau senior staf mereka?" 54% responden menjawab "Tidak"
4. Untuk pertanyaan berupa: "Apakah perusahaan Anda mempunyai kebijakan untuk merotasi auditor eksternal?" 97 responden menjawab "Tidak"

Hasil survey di atas memberikan bukti bahwa memang selama ini akuntan publik memberikan dua jasa kepada perusahaan yang diauditnya, yaitu jasa audit dan jasa non audit. Jika hasil survey ini dikaitkan dengan beberapa bukti penelitian *AAA Financial Accounting Standard Committee* yang menyatakan bahwa pemakai laporan percaya jumlah *consulting service* yang besar akan menurunkan independensi auditor, maka kita bisa merefleksikan bahwa saat ini masyarakat sedang mempertanyakan independensi akuntan publik. Terutama menurunnya independensi akuntan publik yang disebabkan oleh perangkapan fungsi akuntan publik, sebagai pemberi jasa auditing dan non audit. Selanjutnya juga diketahui bahwa sebagian akuntan publik tidak melakukan rotasi terhadap audit partnernya. Dan di sisi lain perusahaan tidak memiliki kebijakan untuk merotasi akuntan publiknya. Jika dirasakan bahwa independensi akuntan publik akan menurun jika akuntan publik terlibat hubungan penugasan yang lama dengan perusahaan yang diauditnya, maka hasil survey tersebut memberikan dasar yang kuat agar audit partner dirotasi. Aturan rotasi audit partner harus didukung aturan pelaksanaan yang jelas, sehingga jangan sampai yang terjadi hanya "ganti tanda tangan audit report", sedangkan tim audit yang melakukan pekerjaan lapangan tetap sama. Atau rotasi partner audit dilakukan dengan hanya berpindah untuk satu tahun buku saja dan tahun buku berikutnya kembali kepada partner audit terdahulu. Kalau hal ini terjadi maka tujuan untuk meningkatkan independensi tidak akan terjadi.

Survey yang hampir sama dilakukan oleh *Portal Financial Directors*, sebuah buletin elektronik terbitan lembaga bisnis di Inggris. Survey dilakukan untuk melihat sikap masyarakat terhadap skandal Enron di Amerika. Survey dilakukan terhadap 3000 responden dimana 800 diantaranya dikembalikan lengkap. Beberapa hasil survey yang penting adalah sebagai berikut (Herwidayatmo 2002):

1. 57% responden menyatakan "Setuju" agar perusahaan melakukan rotasi atau mengganti auditor eksternal antara 4-7 tahun sekali, sisanya menjawab tidak setuju.

2. Hanya 37% responden yang “Setuju” agar dilakukan pelarangan terhadap auditor untuk melakukan dualisme fungsi (*audit service and non-audit service*). Mayoritas responden atau sekitar 62% menyatakan “Tidak Setuju” jika larangan tersebut diterapkan secara rigid.
3. Mayoritas responden atau sekitar 53% menyatakan cukup terpengaruh terhadap skandal Enron dan mereka cenderung untuk tidak menggunakan jasa audit Arthur Andersen untuk keperluan audit mereka.

Survey ini mendukung pendapat bahwa rotasi akuntan publik harus dilakukan untuk meningkatkan independensi akuntan publik di depan masyarakat. Di sisi lain, survey ini menunjukkan sedikitnya dukungan bahwa pelarangan dualisme fungsi, *audit service and non-audit service* akan sanggup meningkatkan independensi akuntan publik. Pelarangan dualisme fungsi belum diyakini mampu meningkatkan independensi akuntan publik. Survey ini juga memberikan keyakinan bahwa profesi akuntan publik merupakan profesi yang didasarkan pada kepercayaan dari pengguna informasi yang diaudit akuntan publik.

Dualisme fungsi yang dilakukan akuntan publik menurut akuntan publik sendiri justru memberikan sinergi terhadap kualitas audit. Robert Garland, Audit Practice Partner dari Kantor Akuntan Publik *Deloitte & Touche* yang telah berpraktik sebagai auditor sekaligus konsultan manajemen lebih dari 35 tahun mengatakan bahwa akan sangat sulit bagi auditor untuk melakukan audit atas perusahaan yang besar dan kompleks tanpa memiliki *skill* dan partner yang kompeten di bidang perpajakan, konsultasi manajemen, *actuarial and valuation*. Besarnya ruang lingkup jasa yang diberikan kantor akuntan publik akan meningkatkan kredibilitas. Jasa non audit akan meningkatkan pengetahuan auditor dan selanjutnya akan meningkatkan kualitas audit. Pembatasan jasa non audit akan membatasi kemampuan auditor untuk tertarik dan membangun suatu skill yang dibutuhkan (Herwidayatmo 2002).

### 3. KESIMPULAN

Kualitas audit ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi dan independensi. Kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki akuntan publik dalam bidang auditing dan akuntansi. Sedangkan independensi merupakan salah satu komponen etika yang harus dijaga oleh akuntan publik. Independen berarti akuntan publik tidak mudah dipengaruhi, tidak memihak kepentingan siapapun serta jujur kepada semua pihak yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik. Berdasarkan hal ini, maka menarik untuk dilihat hasil penelitian yang pernah dilakukan terkait dengan kompetensi dan independensi akuntan publik. Hasil penelitian empiris setidaknya memberikan refleksi tentang kondisi kompetensi dan independensi akuntan publik.

Penelitian tentang kompetensi akuntan publik memberikan refleksi bahwa profesi akuntansi mulai tidak menarik dan tergeser oleh profesi yang lain. Mulai tidak menariknya profesi ini membawa dampak terhadap kualitas calon mahasiswa yang memasuki pendidikan formal akuntansi, yang pada akhirnya akan membuat rendah kompetensi lulusan dari pendidikan formal akuntansi. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa kurikulum pendidikan formal akuntansi dirasa masih kurang

memadai untuk menunjang kompetensi lulusan program studi akuntansi. Hal ini minimal dirasakan oleh mahasiswa akuntansi. Beberapa matakuliah dalam kurikulum dirasa tidak memberikan nilai tambah pada peningkatan kompetensi sarjana akuntansi. Penelitian juga memberikan bukti empiris bahwa pengalaman akan mempengaruhi kemampuan auditor untuk mengetahui kekeliruan yang ada di perusahaan yang menjadi kliennya dan pelatihan yang dilakukan akan meningkatkan keahlian akuntan publik dalam melakukan audit. Berkaitan dengan hal tersebut di atas maka masukan dari Kantor Akuntan Publik dan organisasi profesi sangat diperlukan untuk mengembangkan suatu kurikulum pendidikan formal akuntansi dan pelatihan akuntansi. Selanjutnya ide untuk membatasi penugasan audit pada satu partner atau kantor akuntan publik dan selanjutnya melakukan pergantian partner audit atau kantor akuntan publik akan membawa perbaikan pada kompetensi akuntan publik secara keseluruhan. Seorang partner audit atau kantor akuntan publik akan memperoleh pengalaman baru atas suatu perusahaan akibat dari adanya aturan pergantian partner auditing atau kantor akuntan publik ini.

Penelitian tentang independensi memberikan refleksi, bahwa dalam mengambil keputusan di bidang auditnya, akuntan publik dipengaruhi oleh dorongan untuk mempertahankan klien auditnya. Tetapi disisi lain hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat beberapa kekuatan yang bisa meredakan pengaruh dorongan untuk mempertahankan klien. Kekuatan tersebut antara lain peraturan atau perundang-undangan tentang pergantian akuntan publik, ketakutan akuntan publik karena akan kehilangan reputasi jika berlaku tidak independen, institusi yang ada di dalam kantor akuntan publik seperti *peer review* serta kekuatan *stakeholder* di perusahaan seperti *audit committee* yang bisa mengimbangi kekuatan akuntan publik dalam melakukan tugas auditnya. Hasil penelitian tersebut juga memberikan bukti bahwa pemisahan staf audit dari staf yang melakukan *consulting service* dirasakan oleh pemakai laporan akan meningkatkan independensi akuntan publik. Tetapi di sisi lain beberapa bukti penelitian menyatakan bahwa pemakai laporan percaya jumlah *consulting service* yang besar akan menurunkan independensi auditor. Hasil penelitian juga memberikan dukungan pendapat bahwa independensi terkait dengan kualitas mutu pribadi akuntan publik, bukan kantor akuntan publik sebagai suatu organisasi. Independensi melekat pada diri pribadi akuntan publik. Pengaruh budaya masyarakat atau organisasi terhadap pribadi akuntan publik akan mempengaruhi sikap independensinya. Hasil survey menunjukkan bahwa masyarakat sedang mempertanyakan independensi akuntan publik karena adanya perangkapan fungsi akuntan publik, sebagai pemberi jasa auditing dan non audit.

#### DAFTAR PUSTAKA

- AAA Financial Accounting Standard Committee (2000), "Commentary: SEC Auditor Independence Requirements", *Accounting Horizons Vol. 15 No. 4 December 2001*, hal 373-386.
- Edo (April 2002), "Akuntan The Big Five Manipulasi Data BPPN", *Media Akuntansi*, edisi 25/April/Tahun IX/ 2002, Hal 14-15.

- 
- Herwidayatmo (2002), "Aspek *Conflict of Interest* dalam Profesi Akuntan Publik", Makalah *Konvensi Nasional Akuntan Publik IV - Tantangan Akuntan Publik Masa Kini*, Semarang 10-11 Mei 2002.
- Ikatan Akuntan Indonesia (2001), "Standar Profesional Akuntan Publik", Jakarta, Salemba Empat.
- "Kolusi di Balik Laporan Keuangan Emiten", INVESTOR, Edisi 60, 7-20 Agustus 2002.
- McEnroe, John E and. Martens, Stanley C (DeCember 2001), "Auditors' and Investors' Perceptions of the "Expectation Gab", *Accounting Horizons Vol. 15 No. 4* hal 345-358.
- Mukhtaruddin dan Andriani, Ida (1999), "Persepsi Mahasiswa akuntansi di Palembang terhadap Rekrutasi Kurikulum Akuntansi 1994", Makalah *Simposium Nasional Akuntansi 2*, Malang 24-25 September 1999.
- Noviyani, Putri (2002), "Pengaruh Pengalaman dan Pelatihan terhadap Struktur Pengetahuan Auditor tentang Kekeliruan" Makalah *Simposium Nasional Akuntansi 5*, Semarang, 5-6 September 2002.
- Poerhadiyanto, Deny dan Sawarjuwono, Tjiptohadi (2002), "Menegakkan Independensi dari Pengaruh Budaya Jawa: *Tata Krama, Suba Sita, Gelagat Pasemon*" Makalah *Simposium Nasional Akuntansi 5*, Semarang, 5-6 September 2002.
- Sularso, Sri dan Na'im, Ainun (1999), "Analisis Pengaruh Pengalaman Akuntan pada Pengetahuan dan Penggunaan Intuisi dalam Mendeteksi Kekeliruan", *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia Vol 2, No 2, Juli 1999*, hal. 154-172.
- Sunarsip, "Menarik Pelajaran dari Skandal Korporasi di AS", Kompas 15 Juli 2002.
- Taylor, Donald H. and Glezen, G. William (1997), *Auditing: An Assertions Approach*, Seventh Edition, New York: John Willey & Sons, Inc.
- Widagdo, Ridwan dkk (2002), "Analisis Pengaruh Atribut-atribut Kualitan Audit Terhadap Kepuasan Klien" Makalah *Simposium Nasional Akuntansi 5*, Semarang, 5-6 September 2002.
- Winarto, Edi (Juli-Agustus 2002), "Kartu Merah Buat 10 KAP Papan Atas", *Media Akuntansi*, edisi 27/Juli-Agustus/Tahun IX/ 2002, Hal 5.