

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 *Auditing*

2.1.1.1 Pengertian *Auditing*

Pengertian atau definisi menurut Arens et al (2017:4) adalah:

“Audit adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. *Auditing* harus dilakukan oleh orang yang kompeten, independen dan berintegritas”.

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2013:1):

“*Auditing* merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai informasi tingkat kesesuaian antara tindakan atau peristiwa ekonomi dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta melaporkan hasilnya pada pihak yang membutuhkan, dimana *auditing* harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen”.

Menurut Mulyadi (2017:8):

“*Auditing* 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, ditinjau dari sudut profesi akuntan publik, audit adalah pemeriksaan secara objektif atas laporan keuangan suatu perusahaan atau organisasi lain dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, dan hasil usaha perusahaan atau organisasi tersebut”

Menurut Arens dan Loebbecke (2015:4):

“*Auditing* merupakan suatu proses pengumpulan & pengevaluasian bahan bukti tentang informasi yang dapat diukur mengenai suatu entitas ekonomi yang dilakukan seorang yang kompeten dan independen untuk dapat menentukan & melaporkan kesesuaian informasi dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan. *Auditing* seharusnya dilakukan oleh seorang yang independen dan kompeten”.

Dari beberapa pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa auditing adalah suatu proses yang sistematis yang dimana didalamnya mencakup pengumpulan dan pengevaluasian bahan bukti yang selanjutnya dilakukan pemeriksaan secara objektif atas laporan keuangan suatu perusahaan dan melaporkan hasil informasi yang di dapat pada pihak yang membutuhkan.

2.1.1.2 Tujuan *Auditing*

Menurut Arens et al (2017:168) :

“Tujuan audit adalah untuk menyediakan pemakai laporan keuangan suatu pendapat yang diberikan oleh auditor tentang apakah laporan keuangan disajikan secara wajar dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka kerja akuntansi keuangan yang berlaku. Pendapat auditor ini menambah tingkat keyakinan pengguna yang bersangkutan terhadap laporan keuangan”.

Menurut Tuanakotta (2014:84):

“Tujuan audit untuk mengangkat tingkat kepercayaan dari pemakai laporan keuangan yang dituju, terhadap laporan keuangan itu. Tujuan itu dicapai dengan pemberian opini oleh auditor mengenai apakah laporan keuangan disusun dalam segala hal yang material sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku”.

Dari dua pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa tujuan auditing yaitu untuk memberikan tingkat kepercayaan bagi pemakai laporan keuangan melalui

pemberian opini oleh auditor tentang apakah laporan keuangan disajikan secara wajar dalam semua hal yang material.

2.1.1.3 Jenis Auditing

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2015:16) Jenis-jenis audit dibedakan menjadi tiga jenis, yaitu:

1. “Audit Operasional (*Operational Audit*)
Audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi. Sebagai contoh, auditor mungkin mengevaluasi efisiensi dan akurasi pemrosesan transaksi penggajian dengan sistem komputer yang baru dipasang. Mengevaluasi secara objektif apakah efisiensi dan efektifitas operasi sudah memenuhi kriteria yang ditetapkan jauh lebih sulit dari pada audit ketaatan dan audit keuangan. Selain itu, penetapan kriteria untuk mengevaluasi informasi dalam audit operasional juga bersifat sangat subjektif.
2. Audit Ketaatan (*Compliance audit*)
Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi. Hasil dari audit ketaatan biasanya dilaporkan kepada manajemen, bukan kepada pengguna luar, karena manajemen adalah kelompok utama yang berkepentingan dengan tingkat ketaatan terhadap prosedur dan peraturan yang digariskan. Oleh karena itu, sebagian besar pekerjaan jenis ini sering kali dilakukan oleh auditor yang bekerja pada unit organisasi itu.
3. Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)
Audit atas laporan keuangan dilaksanakan untuk menentukan apakah seluruh laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum (GAAP), walaupun auditor mungkin saja melakukan audit atas laporan keuangan yang disusun dengan menggunakan akuntansi dasar kas atau beberapa dasar lainnya yang cocok untuk organisasi tersebut dalam menentukan apakah laporan keuangan telah dinyatakan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum, auditor mengumpulkan bukti untuk menetapkan apakah laporan keuangan itu mengandung kesalahan yang vital atau salah saji lainnya”.

Menurut Mulyadi (2017:30-32) auditing umumnya digolongkan menjadi tiga golongan yaitu:

1. “Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*).
Audit laporan keuangan adalah audit yang dilakukan oleh auditor independen terhadap laporan keuangan yang disajikan oleh kliennya untuk menyatakan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. Dalam audit laporan keuangan ini, auditor independen menilai kewajaran laporan keuangan atas dasar kesesuaiannya dengan prinsip akuntansi berterima umum.
2. Audit Kepatuhan (*Compliance Audit*).
Audit kepatuhan adalah audit yang tujuannya untuk menentukan apakah yang diaudit sesuai dengan kondisi atau peraturan tertentu. Hasil audit kepatuhan umumnya dilaporkan kepada pihak yang berwenang membuat kriteria. Audit kepatuhan banyak dijumpai dalam pemerintahan.
3. Audit Operasional (*Operational Audit*).
Audit operasional merupakan *review* secara sistematis kegiatan organisasi, atau bagian daripadanya, dalam hubungannya dengan tujuan tertentu. Pihak yang memerlukan audit operasional adalah manajemen atau pihak ketiga. Hasil audit operasional diserahkan kepada pihak yang meminta dilaksanakannya audit tersebut”.

Dari pengklasifikasian jenis audit dari dua sumber yang berbeda dapat disimpulkan bahwa audit terbagi menjadi tiga jenis yaitu audit laporan keuangan, audit kepatuhan dan audit operasional.

2.1.2 Auditor

2.1.2.1 Pengertian Auditor

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (2011:1):

“Audit dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor. Auditor adalah seorang yang memiliki kualifikasi tertentu dalam melakukan audit atas laporan keuangan yang harus dimiliki oleh seorang auditor adalah independensi, integritas dan kompetensi. Dua kriteria yang pertama lebih bersifat kualitatif sehingga sulit untuk mengukurnya. Sebaliknya, kompetensi lebih bersifat nyata dan dapat kita telaah sejauh mana seorang dapat dikategorikan kompeten”.

Menurut Mulyadi (2017: 1) menyatakan bahwa auditor adalah akuntan publik yang memberikan jasa audit kepada auditan untuk memeriksa laporan keuangan agar bebas dari salah saji.

Dari dua pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa auditor ialah seorang akuntan publik yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup untuk memeriksa laporan keuangan.

2.1.2.2 Jenis Auditor

Menurut Mulyadi & Puradiredja (2010:28), Orang atau kelompok orang yang melaksanakan audit dapat dikelompokkan menjadi tiga golongan yaitu:

1. “Auditor Independen (Eksternal)
Auditor Independen secara profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama di bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya.
2. Auditor Pemerintah
Auditor pemerintah secara profesional yang bekerja di instansi pemerintah yang bertugas melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unitentitas pemerintah keuangan yang ditujukan kepada pemerintah. Yang disebut auditor pemerintah adalah yang bekerja di BPK, BPKP, dan Instansi Pajak.
3. Auditor Intern
Auditor ini bekerja dalam perusahaan negara maupun swasta yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai organisasi”.

Menurut Sunarto (2003:19), jenis-jenis auditor terdiri dari:

1. “Auditor Pemerintah
Auditor pemerintah adalah audit atas keuangan negara pada instansi pemerintah. Di Indonesia audit ini dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang dibentuk sebagai perwujudan dari Pasal 23 ayat 5 Undang-Undang Dsar 1945.
2. Auditor Intern
Auditor intern adalah auditor yang bekerja pada suatu perusahaan dan oleh karenanya berstatus sebagai pegawai pada perusahaan tersebut.
3. Auditor Independen
Tanggung jawab utama akuntan publik adalah melakukan fungsi pengendalian atas laporan keuangan yang diterbitkan perusahaan. Pengauditan ini dilakukan pada perusahaan terbuka yaitu perusahaan yang menjual sahamnya kepada masyarakat melalui pasar modal, perusahaan

besar, dan juga perusahaan kecil, serta organisasi yang tidak bertujuan mencari laba”.

Dari pengklasifikasian jenis auditor dari dua sumber yang berbeda dapat disimpulkan bahwa auditor terbagi menjadi 3 jenis yaitu auditor internal, auditor eksternal dan auditor pemerintah.

2.1.3 Audit Tenure

2.1.3.1 Pengertian *Audit Tenure*

Menurut Alvin Arens et al (2017:136):

“*Audit tenure* menunjukkan lamanya waktu akuntan publik untuk terus melakukan kegiatan audit. Waktu atau lamanya melaksanakan pekerjaan dihitung dalam ukuran tahun, bulan dan hari. Semakin lama sebuah kantor akuntan publik untuk bertahan melaksanakan proses audit perusahaan klien menunjukkan kantor akuntan publik tersebut memiliki kinerja yang baik, namun jika berlangsung terlalu lama maka akan menimbulkan hubungan emosional antara auditor dengan klien dan berdampak tingkat independensi auditor menurun”.

Menurut Junaidi dan Nurdiono (2016:40):

“Tenure audit merupakan lamanya hubungan antara partner dari KAP dengan klien. Tenure audit yang panjang dapat meningkatkan kompetensi audit. Partner yang mengaudit dapat mendasarkan pengetahuan auditnya pada pengetahuan klien yang luas, yang sudah berkembang dari waktu ke waktu. Disisi lain tenure yang panjang dapat merusak independensi auditor.”

Menurut Tuanakotta (2011:214):

“Masa perikatan audit (*audit tenure*) adalah jumlah berapa lama seorang Akuntan Publik (AP) melaksanakan perikatan audit dengan suatu klien, atau panjangnya jangka waktu suatu KAP menangani (membuat perikatan audit dengan) suatu klien”

Menurut Ginting (2019:5):

“*Audit tenure* adalah lama waktu perikatan antara auditor dan auditee. Jika tenure audit yang dilakukan terlalu singkat maka dapat menyebabkan pengetahuan spesifik oleh auditor tentang kliennya masih sedikit sehingga

kualitas audit menjadi rendah. Namun, apabila tenure audit yang dilakukan terlalu panjang maka dapat menyebabkan turunnya independensi dan objektivitas akibat keakraban yang terjadi secara berlebihan diantara kedua belah pihak”.

Menurut KMK Nomor 423/KMK.06/2002 yang mengatur mengenai independensi dengan cara membatasi jangka waktu hubungan antara klien dengan auditor yang sama, yang disebut *audit tenure* (baik kantor akuntan publik maupun audit partner) untuk mencegah adanya kecurangan.

Dari beberapa pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa *audit tenure* merupakan lamanya waktu perikatan antara auditor/KAP dengan perusahaan dalam melakukan pekerjaan audit secara berturut-turut yang diukur berdasarkan jumlah tahunnya.

2.1.3.2 Peraturan Mengenai *Audit Tenure*

Pada tanggal 6 April 2015, pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah (PP) No. 20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik (PP 20/2015) yang merupakan pengaturan lebih lanjut dari Undang-undang No.5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Berkaitan dengan aturan rotasi jasa akuntan publik diatur dalam Pasal 11 PP 20/2015 tersebut, dimana dalam Pasal 11 ayat (1) dijelaskan bahwa: Pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 ayat (1) huruf a terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut. Kemudian, dalam ayat (2) dijelaskan bahwa: Entitas sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terdiri atas:

1. Industri di sektor Pasar Modal;
2. Bank Umum;
3. Dana Pensiun;
4. Perusahaan Asuransi/Reasuransi; atau
5. Badan Usaha Milik Negara

Selanjutnya, ayat (3) Pasal 11 PP 20/2015 tersebut menjelaskan bahwa: Pembatasan pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) juga berlaku bagi Akuntan Publik yang merupakan Pihak Terasosiasi. Yang dimaksud dengan “Akuntan Publik yang merupakan Pihak Terasosiasi” adalah Akuntan Publik yang tidak menandatangani laporan auditor independen namun terlibat langsung dalam pemberian jasa, misal: Akuntan Publik yang merupakan partner in charge dalam suatu perikatan audit. Lebih lanjut, ayat (4) menjelaskan bahwa: Akuntan Publik dapat memberikan kembali jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap entitas sebagaimana dimaksud pada ayat (1) setelah 2 (dua) tahun buku berturut-turut tidak memberikan jasa tersebut. Pada bagian ketentuan peralihan dalam Pasal 22 PP 20/2015 tersebut diatur bahwa: Pada saat Peraturan Pemerintah ini mulai berlaku, Akuntan Publik yang memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas untuk 1 (satu) tahun buku dapat melanjutkan pemberian jasa audit secara berturut-turut untuk 4 (empat) tahun buku berikutnya, untuk 2 (dua) tahun buku secara berturut-turut dapat melanjutkan pemberian jasa audit secara berturut-turut untuk 3 (tiga) tahun buku berikutnya, untuk 3 (tiga) tahun buku secara berturut-turut dapat melanjutkan pemberian jasa audit secara berturut-turut untuk 2 (dua) tahun buku

berikutnya. PP 20/2015 ini mulai berlaku pada tanggal diundangkan yaitu tanggal 6 April 2015.

Menurut peraturan OJK POJK 13/POJK.03/2017 Pasal 16 ayat 1 Masa pemberian jasa audit oleh akuntan publik untuk perbankan, pasar modal, dan industri keuangan non bank, dibatasi selama 3 (tiga) tahun buku berturut-turut dengan cooling-off period selama 2 tahun.

Menurut Peraturan Pemerintah (PP) No. 20 tahun 2015 Pasal 11 ayat (1) dapat disimpulkan bahwa seorang Akuntan Publik dibatasi waktu perikatan audit paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut. Sedangkan Menurut peraturan OJK POJK 13/POJK.03/2017 Pasal 16 ayat 1 Akuntan Publik dibatasi waktu perikatan audit paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut.

2.1.4 Rotasi Audit

2.1.4.1 Pengertian Rotasi Audit

Menurut Alvin Arens et al (2017:105):

“Rotasi audit merupakan aturan dalam mempertahankan independensi, yaitu mengharuskan pimpinan dan partner audit merotasi penugasan audit sesudah batas waktu yang ditentukan. Serta perusahaan klien wajib mengganti auditor secara teratur untuk meningkatkan independensi auditor”.

Menurut Sophia (2020:124):

“Rotasi audit merupakan perpindahan auditor yang dilakukan oleh perusahaan (klien). Tindakan ini merupakan suatu keputusan yang melewati pemikiran yang panjang untuk merealisasikannya karena tindakan tersebut dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan yang akan dihasilkan dan juga berpengaruh terhadap keuntungan yang akan dicapai oleh perusahaan tersebut”.

Dari dua pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa rotasi audit yaitu perpindahan auditor yang dilakukan oleh perusahaan, pimpinan dan partner audit merotasi penugasan audit sesudah batas waktu yang ditentukan.

2.1.4.2 Peraturan Mengenai Rotasi Audit

Pada tanggal 6 April 2015, pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah (PP) No. 20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik (PP 20/2015) yang merupakan pengaturan lebih lanjut dari Undang-undang No.5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Berkaitan dengan aturan rotasi jasa akuntan publik diatur dalam Pasal 11 PP 20/2015 tersebut, dimana dalam Pasal 11 ayat (1) dijelaskan bahwa: Pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 ayat (1) huruf a terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut. Kemudian, dalam ayat (2) dijelaskan bahwa: Entitas sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terdiri atas:

1. Industri di sektor Pasar Modal;
2. Bank Umum;
3. Dana Pensiun;
4. Perusahaan Asuransi/Reasuransi; atau
5. Badan Usaha Milik Negara

Selanjutnya, ayat (3) Pasal 11 PP 20/2015 tersebut menjelaskan bahwa: Pembatasan pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) juga berlaku bagi Akuntan Publik yang merupakan Pihak Terasosiasi. Yang dimaksud dengan “Akuntan Publik yang

merupakan Pihak Terasosiasi” adalah Akuntan Publik yang tidak menandatangani laporan auditor independen namun terlibat langsung dalam pemberian jasa, misal: Akuntan Publik yang merupakan partner in charge dalam suatu perikatan audit. Lebih lanjut, ayat (4) menjelaskan bahwa: Akuntan Publik dapat memberikan kembali jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap entitas sebagaimana dimaksud pada ayat (1) setelah 2 (dua) tahun buku berturut-turut tidak memberikan jasa tersebut. Pada bagian ketentuan peralihan dalam Pasal 22 PP 20/2015 tersebut diatur bahwa: Pada saat Peraturan Pemerintah ini mulai berlaku, Akuntan Publik yang memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas untuk 1 (satu) tahun buku dapat melanjutkan pemberian jasa audit secara berturut-turut untuk 4 (empat) tahun buku berikutnya, untuk 2 (dua) tahun buku secara berturut-turut dapat melanjutkan pemberian jasa audit secara berturut-turut untuk 3 (tiga) tahun buku berikutnya, untuk 3 (tiga) tahun buku secara berturut-turut dapat melanjutkan pemberian jasa audit secara berturut-turut untuk 2 (dua) tahun buku berikutnya. PP 20/2015 ini mulai berlaku pada tanggal diundangkan yaitu tanggal 6 April 2015.

Menurut peraturan OJK POJK 13/POJK.03/2017 Pasal 16 ayat 1 Masa pemberian jasa audit oleh akuntan publik untuk perbankan, pasar modal, dan industri keuangan non bank, dibatasi selama 3 (tiga) tahun buku berturut-turut dengan cooling-off period selama 2 tahun.

Menurut Peraturan Pemerintah (PP) No. 20 tahun 2015 Pasal 11 ayat (1) dapat disimpulkan bahwa seorang Akuntan Publik dibatasi waktu perikatan audit paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut. Sedangkan Menurut peraturan

OJK POJK 13/POJK.03/2017 Pasal 16 ayat 1 Akuntan Publik dibatasi waktu perikatan audit paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut.

2.1.4.3 Faktor Terjadinya Rotasi Audit

Menurut Mardiyah (2002:138) Rotasi audit dapat dibagi menjadi 2 yaitu:

1. “Rotasi audit yang terjadi secara *mandatory* (terjadi karena adanya peraturan pemerintah yang mengikat)
2. Rotasi audit yang terjadi secara *voluntary* (terjadi karena alasan lain diluar peraturan).

Peraturan rotasi audit secara *mandatory* seperti yang telah dijelaskan diatas yakni adanya Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia yang mengharuskan adanya rotasi auditor. Sedangkan rotasi audit secara *voluntary* terjadi atas 2 kemungkinan yaitu: perusahaan yang memberhentikan auditor karena kesulitan keuangan, manajemen yang gagal, perubahan *ownership*, dan *Initial Public Offering* (IPO) atau auditor yang mengundurkan diri karena faktor *fee* audit, independensi dan kualitas audit”.

Menurut Juliantari dan Ketut (2013:235), rotasi audit dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor, yaitu:

1. “Opini Audit
Menurut Halim (2003) Opini audit terdiri dari lima jenis, yaitu: pendapat wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*), pendapat wajar tanpa pengecualian dengan tambahan bahasa penjelasan (*modified unqualified opinion*), pendapat wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*), pendapat tidak wajar (*adverse opinion*), dan pernyataan tidak memberikan pendapat (*disclaimer of opinion*). Opini yang terdapat dalam laporan audit sangat penting dalam proses atestasi lainnya karena opini tersebut merupakan informasi utama yang dapat diinformasikan kepada pemakai informasi tentang apa yang dilakukan auditor dan apa kesimpulan yang diperoleh. Pemberian opini yang dilakukan oleh auditor melalui beberapa tahap proses audit sehingga auditor dapat memberikan kesimpulan atas opini yang harus diberikan terhadap laporan keuangan klien yang telah diaudit.
2. Pergantian Manajemen

Rotasi audit juga dapat disebabkan adanya pergantian manajemen yang baru. Damayanti dan Sudarma (2008) menyatakan bahwa pergantian manajemen merupakan pergantian direksi perusahaan yang dapat disebabkan karena keputusan rapat umum pemegang saham atau direksi berhenti karena kemauan sendiri. Perubahan suatu kebijakan mungkin saja terjadi karena adanya perubahan manajemen yang baru.

3. Ukuran KAP

Menurut S.K. Menteri Keuangan No. 470/KMK.017/1999 tanggal 4 Oktober 1999, kantor akuntan publik adalah lembaga yang memiliki izin dari Menteri Keuangan sebagai wadah bagi akuntan publik dalam menjalankan pekerjaannya. Perusahaan yang berukuran besar akan cenderung untuk memakai jasa dari KAP yang berukuran besar karena sifat dari perusahaan yang lebih kompleks dibandingkan dengan perusahaan yang berukuran kecil.

4. Ukuran Perusahaan Klien

Ukuran perusahaan klien merupakan suatu skala yang mengklasifikasikan besar kecilnya perusahaan yang berhubungan dengan finansial perusahaan. Ukuran KAP harus sesuai dengan ukuran perusahaan klien. Sebuah ketidaksesuaian ukuran antara perusahaan klien yang besar diaudit oleh perusahaan audit yang kecil dapat menyebabkan berakhirnya keterlibatan audit. Fenomena pergantian auditor secara *voluntary* dapat menimbulkan beberapa akibat negatif terhadap perusahaan, seperti biaya yang dikeluarkan akan lebih besar apabila perusahaan mengganti auditornya terlalu sering. Perusahaan yang mengganti auditor akan mengeluarkan biaya yang seharusnya tidak perlu dikeluarkan apabila dia tetap menggunakan auditor yang sama. Akibat lain dari adanya rotasi audit dari sisi klien, yaitu auditor yang melaksanakan tugas audit diperusahaan klien ditahun pertama kurang lebih akan mengganggu kenyamanan kerja karyawan, dengan bertanya tentang semua persoalan perusahaan yang seharusnya tidak dilakukan apabila auditor tidak mengalami pergantian (Pratitis, 2012). Kelemahan lain dari rotasi audit adalah pengetahuan yang diperoleh selama meningkatkan kualitas pekerjaan audit akan sia-sia dengan pengangkatan auditor baru dan dengan kata lain ialah kualitas audit dapat berpotensi mengalami penurunan. Namun, Chung (2004) dalam Tandiontong (2016:84) mengemukakan bahwa rotasi auditor (*auditor switching*) akan meningkatkan kualitas audit ketika durasi hubungan antara auditor dengan klien terputus. Ini menunjukkan bahwa pengamatan rotasi auditor (*auditor switching*) bisa meningkatkan independensi auditor dan memberikan para auditor insentif yang lebih besar untuk menolak tekanan-tekanan dari manajemen”.

Dari beberapa faktor yang mempengaruhi rotasi audit tersebut dapat disimpulkan menurut Mardiyah rotasi audit terjadi secara *mandatory* (terjadi karena adanya peraturan pemerintah yang mengikat) dan *voluntary* (terjadi karena alasan

lain diluar peraturan). Sedangkan menurut Juliantari dan Ketut rotasi audit terjadi karena opini audit, pergantian manajemen, ukuran KAP dan ukuran perusahaan klien.

2.1.4.4 Komunikasi Antara Auditor Pendahulu Dengan Auditor Pengganti

Berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik istilah auditor pendahulu adalah auditor yang telah melaporkan laporan keuangan auditan terkini atau telah mengadakan perikatan untuk melaksanakan namun belum menyelesaikan audit laporan keuangan kemudian dan telah mengundurkan diri, bertahan untuk menunggu penunjukan kembali, atau telah diberitahu bahwa jasanya telah atau mungkin akan dihentikan. Istilah auditor pengganti adalah auditor yang sedang mempertimbangkan untuk menerima perikatan untuk mengaudit laporan keuangan, namun belum melakukan komunikasi dengan auditor pendahulu dengan auditor yang telah menerima perikatan (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 315.02).

Komunikasi lain antara auditor pendahulu yaitu dianjurkan untuk membantu auditor pengganti dalam merencanakan perikatan. Namun, waktu komunikasi lain ini lebih fleksibel. Auditor pengganti dapat berinisiatif melakukan komunikasi lain, sebelum menerima perikatan atau sesudahnya. Apabila terdapat lebih dari satu auditor yang mempertimbangkan untuk menerima suatu perikatan, auditor pendahulu harus tidak diharapkan menanggapi permintaan keterangan sampai dengan auditor pengganti telah dipilih oleh calon klien dan telah menerima perikatan yang memerlukan evaluasi komunikasi dengan auditor pendahulu (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 315.04).

Inisiatif untuk mengadakan komunikasi terletak di tangan auditor pengganti. Komunikasi dapat tertulis atau lisan. Baik auditor pendahulu maupun auditor pengganti harus menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh satu sama lain (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 315.06).

2.1.5 Independensi

2.1.5.1 Pengertian Independensi

Menurut Mulyadi (2017:27):

“Independensi sebagai keadaan bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain dan akuntan publik yang independen haruslah akuntan publik yang tidak terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam pemeriksaan”.

Menurut Islahuzzaman (2015:178):

“Independensi auditor adalah auditor yang tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri auditor dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam audit. Independensi lebih banyak ditentukan oleh faktor luar diri auditor”.

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2013:41):

“Independensi artinya tidak mudah dipengaruhi, karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun. Jika auditor memihak pada salah satu kepentingan maka dia tidak bisa mempertahankan kebebasan pendapatnya. Untuk menjadi independen auditor harus secara intelektual jujur”.

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA Seksi 220, PSA

No.4:

“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”.

Dari beberapa pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa independensi yaitu merupakan keadaan bebas dari pengaruh, tidak mudah dipengaruhi dan tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun.

2.1.5.2 Jenis Independensi

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens yang dialih bahasakan Amir Abadi Jusuf (2015:74) mengemukakan dalam independensi terdapat dua unsur, yaitu:

1. “Independensi dalam fakta
Independensi dalam fakta akan muncul ketika auditor secara nyata menjaga sikap objektif selama melakukan audit.
2. Independensi dalam penampilan
Independensi dalam penampilan merupakan interpretasi orang lain terhadap independensi auditor tersebut”.

Selanjutnya menurut Sukrisno Agoes (2018:61) independen bagi akuntan publik (eksternal auditor dan internal auditor) dibagi menjadi 3 (tiga) jenis independensi, yaitu:

- a. “*Independent in appearance* (independensi dilihat dari penampilannya di struktur organisasi perusahaan).
In appearance, akuntan publik adalah independen karena merupakan pihak luar perusahaan sedangkan internal auditor tidak independen karena merupakan pegawai perusahaan.
- b. *Independent in fact* (independensi dalam kenyataan/dalam menjalankan tugasnya).
In fact, akuntan publik seharusnya independen, sepanjang dalam menjalankan tugasnya memberikan jasa profesionalnya, bisa menjaga integritas dan selalu menaati kode etik profesionalnya, profesi akuntan publik, dan standar professional akuntan publik. Jika tidak demikian, akuntan publik in fact tidak independen. *In fact* internal auditor bisa independen jika dalam menjalankan tugasnya selalu mematuhi kode

etik internal auditor dan jasa *professional practice framework of internal*.

c. *In mind*

Misalnya seorang auditor mendapatkan temuan audit yang memiliki indikasi pelanggaran atau korupsi atau yang memerlukan audit adjustment yang material. Kemudian dia berpikir untuk menggunakan *findings* tersebut untuk memeras auditee walaupun baru pikiran, belum dilaksanakan. *In mind* auditor sudah kehilangan independensinya. Hal ini berlaku baik untuk akuntan publik maupun internal auditor”.

Dari pengklasifikasian jenis independensi dari dua sumber yang berbeda dapat ditarik kesimpulan bahwa independensi terbagi menjadi tiga jenis yaitu *Independent in appearance, Independent in fact dan Independent In mind*.

2.1.5.3 Faktor Yang Mempengaruhi Independensi

Faktor yang mempengaruhi independensi terbagi menjadi dua menurut teori yang dikemukakan oleh Sukrisno Agoes dalam Wati Aris Astuti (2012:46), yaitu:

1. “Lama hubungan dengan klien
Di Indonesia, masalah *audit tenure* atau masa kerja auditor dengan klien sudah diatur dalam keputusan Menteri Keuangan No.423/KMK.06/2002 tentang jasa akuntan publik. Keputusan menteri tersebut membatasi masa kerja auditor paling lama 3 tahun untuk klien yang sama, sementara untuk Kantor Akuntan Publik (KAP) boleh sampai 5 tahun.
2. Tekanan dari klien
Setiap auditor harus mempertahankan integritas dan objektivitas dalam menjalankan tugasnya dengan bertindak jujur, tegas, tanpa pretensi sehingga dia dapat bertindak adil, tanpa dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu untuk memenuhi kepentingan pribadinya”.

Menurut Elder, Beasley, Arens dan Jusuf (2011:75) menyatakan bahwa ada lima yang mempengaruhi independensi, yaitu:

1. “Kepemilikan finansial yang signifikan
Kepemilikan finansial dalam perusahaan yang diaudit termasuk kepemilikan dalam instrumen utang dan modal (misal pinjaman dan obligasi) dan kepemilikan dalam instrumen derivatif (misalnya opsi). Standar etika juga melarang auditor menduduki posisi sebagai penasihat, direksi, maupun memiliki saham yang jumlahnya signifikan di perusahaan klien.

2. Pemberian jasa non-audit
Konflik kepentingan yang paling nyata bagi Kantor Akuntan Publik dalam memberikan jasa non-audit pada kliennya terus menerus menjadi perhatian penting bagi para pembuat regulasi dan pengamat.
3. Imbalan jasa non-audit dan independensi
Cara auditor untuk berkompetensi mendapatkan klien dan menetapkan imbalan jasa audit dapat memberikan implikasi penting bagi kemampuan auditor untuk menjaga independensi auditnya.
4. Tindakan hukum antara KAP dan klien, serta Independensi
Ketika terdapat tindakan hukum atau niat untuk memulai tindakan hukum antara sebuah KAP dengan kliennya, maka kemampuan KAP dan kliennya untuk tetap objektif dipertanyakan. Tindakan hukum oleh klien untuk jasa perpajakan atau jasa-jasa non-audit lainnya, atau tindakan melawan klien maupun KAP oleh pihak lain tidak akan menurunkan independensi dalam pekerjaan audit.
5. Pergantian auditor
Riset dibidang audit mengindikasikan beragam alasan dimana manajemen dapat memutuskan untuk mengganti auditornya. Alasan-alasan tersebut termasuk mencari pelayanan dengan kualitas yang lebih baik, opinion shopping, dan mengurangi biaya”.

Sedangkan menurut Kasidi (2007:30), ada empat faktor yang mempengaruhi independensi auditor, yaitu:

1. “Pemberian jasa konsultasi pada klien
Memberikan jasa konsultasi pada klien yang diaudit dapat meningkatkan resiko rusaknya independensi auditor yang lebih besar.
2. Persaingan antar kantor akuntan publik
Persaingan yang tajam dapat mengakibatkan solidaritas professional yang rendah, hal ini di sebabkan karena kantor akuntan publik khawatir akan mencari kantor akuntan publik lainnya yang dapat mengeluarkan opini sesuai dengan yang diinginkan klien.
3. Ukuran kantor akuntan publik
Penggolongan ukuran besar kecilnya kantor akuntan publik sesuai dengan AICPA dikatakan besar jika kantor akuntan publik tersebut telah melaksanakan audit pada perusahaan go-public. Dikatakan kecil jika kantor akuntan publik tersebut belum melakukan audit pada perusahaan go-public.
4. Lama hubungan audit (*Tenure of Audit*)

Tenure of audit adalah lamanya waktu auditor tersebut melakukan pemeriksaan terhadap suatu unit usaha perusahaan atau instansi. Lamanya penugasan audit terhadap klien yaitu lima tahun atau kurang dari lima tahun. Dimaksudkan untuk mencegah timbulnya pendekatan antara auditor dengan klien yang dapat merusak independensi”.

Dari beberapa faktor yang mempengaruhi independensi dapat disimpulkan menurut Sukrisno Agoes faktor yang mempengaruhi independensi yaitu lama hubungan dengan klien dan tekanan dari klien. Lalu menurut Elder, Beasley, Arens dan Jusuf faktor yang mempengaruhi independensi yaitu dari kepemilikan finansial yang signifikan, pemberian jasa non-audit, imbalan jasa non-audit, tindakan hukum antara KAP dan klien, dan pergantian auditor. Sedangkan menurut Kasidi faktor yang mempengaruhi independensi yaitu pemberian jasa konsultasi pada klien, persaingan antar kantor akuntan publik, ukuran kantor akuntan publik dan lama hubungan audit (*Tenure of Audit*).

2.2 Kerangka Pemikiran

2.2.1 Pengaruh *Audit Tenure* Terhadap Independensi Auditor

Menurut Junaidi dan Nurdiono (2016:40):

“*Tenure audit* merupakan lamanya hubungan antara partner dari KAP dengan klien. *Tenure audit* yang panjang dapat meningkatkan kompetensi audit. Partner yang mengaudit dapat mendasarkan pengetahuan auditnya pada pengetahuan klien yang luas, yang sudah berkembang dari waktu ke waktu. Disisi lain *tenure* yang panjang dapat merusak independensi auditor.”

Menurut Alvin Arens et al (2017:136) :

“*Audit Tenure* menunjukkan lamanya waktu dari akuntan publik untuk terus melakukan kegiatan audit. Waktu atau lamanya melaksanakan pekerjaan dihitung dalam ukuran tahun, bulan dan hari. Semakin lama sebuah kantor akuntan publik untuk bertahan melaksanakan proses audit perusahaan klien

menunjukkan kantor akuntan publik tersebut memiliki kinerja yang baik, namun jika berlangsung terlalu lama maka akan menimbulkan hubungan emosional antara auditor dengan klien dan berdampak tingkat independensi auditor menurun”.

Menurut Tuanakotta (2011:214):

“Masa Perikatan Audit (*audit tenure*) adalah jumlah berapa lama seorang Akuntan Publik (AP) melaksanakan perikatan audit dengan suatu klien, atau panjangnya jangka waktu suatu KAP menangani (membuat perikatan audit dengan) suatu klien”

Menurut penelitian mengenai *audit tenure* yang dilakukan oleh IB Ananta Aditama M dan I Md Karya Utama (2016), hasil penelitiannya menunjukkan bahwa *audit tenure* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi auditor.

Selanjutnya menurut penelitian mengenai *audit tenure* yang dilakukan oleh Taufiq Wijaya (2017), hasil penelitiannya menunjukkan bahwa *audit tenure* berpengaruh negatif terhadap independensi auditor namun tidak terlalu signifikan.

Selanjutnya menurut penelitian mengenai *audit tenure* yang dilakukan oleh Sari, S. A. K., & Suryono, B. (2016), hasil penelitiannya menunjukkan bahwa *audit tenure* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap independensi auditor.

2.2.2 Pengaruh Rotasi Audit Terhadap Independensi Auditor

Menurut Alvin Arens et al (2017:105)

“Rotasi audit merupakan aturan dalam mempertahankan independensi, yaitu mengharuskan pimpinan dan partner audit merotasi penugasan audit sesudah batas waktu yang ditentukan. Serta perusahaan klien wajib mengganti auditor secara teratur untuk meningkatkan independensi auditor”

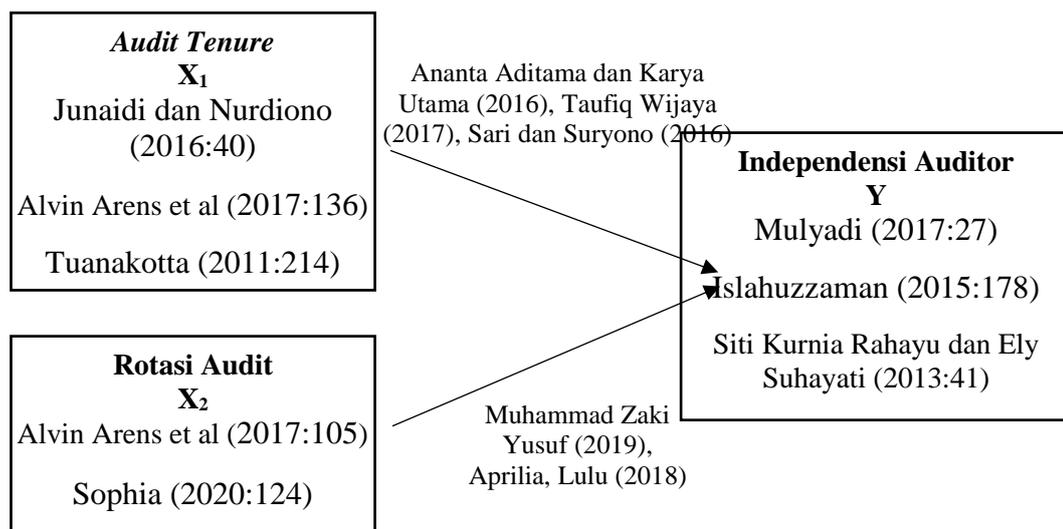
Menurut Sophia (2020:124):

“Rotasi audit merupakan perpindahan auditor yang dilakukan oleh perusahaan (klien). Tindakan ini merupakan suatu keputusan yang melewati pemikiran yang panjang untuk merealisasikannya karena tindakan tersebut dapat mempengaruhi kualitas laporan keuangan yang akan dihasilkan dan juga berpengaruh terhadap keuntungan yang akan dicapai oleh perusahaan tersebut”.

Menurut penelitian mengenai rotasi audit yang dilakukan oleh Muhammad Zaki Yusuf (2019), hasil penelitiannya menunjukkan bahwa rotasi audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor.

Selanjutnya menurut penelitian mengenai rotasi audit yang dilakukan oleh Aprilia, Lulu (2018), hasil penelitiannya menunjukkan bahwa rotasi audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap independensi auditor.

Berdasarkan hasil kerangka pemikiran diatas, maka didapatkan hasil paradigma penelitian, sebagai berikut:



2.3 Hipotesis

Menurut Sugiyono (2018:64)

“Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah dinyatakan dalam bentuk kalimat pernyataan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru berdasarkan teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta secara empiris”.

Berdasarkan kerangka pemikiran diatas, maka penulis mengambil keputusan sementara (hipotesis) yang meruparakan kesimpulan sementara dari penelitian sebagai berikut:

H₁: *Audit Tenure* berpengaruh positif dan signifikan terhadap Independensi Auditor.

H₂: Rotasi Audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap Independensi Auditor.