

INDEPENDENSI AKUNTAN PUBLIK : SEBUAH REKAPITULASI

Agnes Maria Fakultas Ekonomi Universitas Trisakti

Djohan Pinnarwan KAP Hadi Sutanto *Er* Rekan (Price
WaterhouseCooper)

Abstract

So far, auditor's independence has been the central theme of auditing-related discussions. Since the birth of auditing profession, these kinds of discussions have already existed. This paper attempts to recollect part of those discussions by reviewing the relevant literatures. This recollection is not the first attempt that has ever been done, but this paper is particularly unique in these respects, (1) it not only reviews the researches on auditor's independence, but also reviews the discussions about what is the meaning of "auditor's independence" by different auditing-experts, (2) it includes the conceptual frameworks of the perceptions on auditor's independence, and (3) it attempts to summarize the issues of "where we are now" and "where we are heading for" on auditor's independence. This literatures-review reveals that the discussion on both research-results and the meaning of auditor's independence has been and will be always inconclusive. At the end of this paper, the conceptual framework of perception on auditor's independence is presented in the hope that it will guide the future discussions about the same topic.

Keywords: Independence, independence in fact, independence in appearance and competency.

PENDAHULUAN

Laporan keuangan merupakan media komunikasi antara perusahaan dan investor. Biasanya manajemen merupakan pihak yang terpisah dengan investor. Keterpisahan bukan saja merupakan alasan teoritis tetapi juga merupakan alasan praktis dan ekonomis. Manajemen mempunyai keahlian mengelola sumber ekonomi sedangkan investor mempunyai kelebihan dana. Dalam akuntansi, laporan keuangan sering dianggap sebagai salah satu media komunikasi karena keterpisahan tersebut.

Pada dasarnya laporan keuangan keuangan dimaksudkan untuk menyediakan informasi keuangan mengenai kesatuan usaha yang akan dipergunakan oleh pihak investor dan pihak-pihak lain yang berkepentingan dengannya sebagai bahan pertimbangan dalam mengambil keputusan ekonomik. Tetapi yang acapkali terjadi adalah adanya kecenderungan pihak penyaji informasi untuk melaporkan hal-hal yang "baik" saja sedangkan pihak pemakai laporan keuangan sangat berkepentingan untuk mendapatkan informasi yang obyektif mengenai kesatuan usaha yang sesungguhnya. Adanya pertentangan kepentingan inilah yang menjadikan posisi akuntan publiik sebagai pihak yang independen untuk mengaudit begitu strategis sehingga pihak-pihak pemakai laporan keuangan tersebut dapat berkeyakinan walaupun tidak mutlak bahwa informasi yang terkandung di dalamnya adalah wajar. Bila akuntan publiik telah selesai melaksanakan tugasnya sesuai dengan standar profesi dan syarat-syarat tertentu telah dipenuhi maka akuntan publiik berhak menyatakan pendapat yang dituangkan dalam laporan audit standar.

Seperti disebutkan pada awal tulisan ini, keterpisahan antara manajemen dan investor, sementara laporan keuangan dianggap satu-satunya media komunikasi, maka posisi pihak ketiga yang dalam hal ini adalah akuntan publiik sangat strategis, yaitu dalam hal menjamin bahwa manajemen telah benar-benar menyusun laporan keuangan sesuai dengan pedoman yang disepakati (yaitu prinsip akuntansi berterima umum atau *generally accepted accounting principles*). Dengan kata lain, akuntan publiik sebagai suatu profesi, harus senantiasa bersikap independen dalam melaksanakan tugasnya atau karakteristik independensi melekat pada profesi akuntan publiik.

Topik independensi akuntan publiik banyak sekali dikupas dalam berbagai tulisan dan dalam berbagai kesempatan. Di satu pihak, mungkin topik

inihlah yang menempati posisi sentral dalam literatur pengauditan, namun di pihak lain, topik ini juga yang paling sering memicu perbedaan pendapat dari sejumlah pakar. Dalam tulisan ini, penulis mencoba melakukan telaah literatur- iiteratur mengenai masalah independensi akuntan publiik, mulai dari pengertian independensi akuntan publiik, penelitian-penelitian empiris mengenai topik independensi akuntan publiik, sampai ke rerangka konseptual mengenai persepsi terhadap independensi akuntan publiik. Nampaknya, sampai sejauh ini, pembicaraan sekitar independensi akuntan publiik belum akan mereda. Apalagi, kondisi bisnis yang semakin kompleks menuntut tingginya integritas pelakunya. Kondisi tersebut juga menimpa profesi akuntan publiik sehingga mereka lebih dituntut integritasnya, terutama dalam hal independensi, pada masa kini dibandingkan dengan kondisi pada masa-masa sebelumnya.

PENGERTIAN INDEPENDENSI

Keberadaan akuntan publiik sebagai suatu profesi tidak dapat dipisahkan dari karakteristik independensinya. Akuntan publiik selalu dianggap orang yang harus independen. Keeratan hubungan akuntan publiik dengan independensi ini dapat ditinjau dari posisi penting kata independensi dalam berbagai literatur pengauditan. Dedam beberapa definisi pengauditan yang dikemukakan oleh pakar pengauditan terkandung makna independensi, baik secara tersurat maupun tersirat. Salah satu diantaranya adalah definisi pengauditan yang dikemukakan oleh Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, dan K.B. Ambanpola yaitu:

Pengauditan adalah proses pengumpulan dan pengevaluasian bukti mengenai informasi keuangan tentang suatu entitas ekonomik oleh seseorang yang kompeten dan independen guna menentukan kesesuaian antara informasi tersebut dengan suatu kriteria tertentu. (Arens, et.al., 1993:1)

Dari definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa pengauditan pada dasarnya adalah suatu proses pengumpulan bukti dan mengevaluasi bukti dari informasi keuangan suatu entitas ekonomik dengan suatu standar tertentu. Pihak pemakai informasi yang terkandung di dalam laporan keuangan adalah

pihak yang terpisah dari pihak manajemen yang bertanggung jawab atas penyusunan laporan keuangan tersebut. Kecenderungan manajemen untuk melaporkan hal-hal yang menguntungkan bagi kepentingan manajemen menjadikan pihak-pihak pemakai informasi akuntansi ragu akan keandalan informasi yang terkandung dalam laporan keuangan. Idealnya, setiap pemakai informasi akuntansi memeriksa kebenaran laporan keuangan yang dibuat manajemen, namun hal ini selain tidak layak secara ekonomik karena akan terjadi pengulangan proses (pengauditan) yang serupa atas perusahaan yang sama, juga yang bersangkutan belum tentu kompeten dalam melakukan pengauditan. Dalam kondisi tersebut, adanya pihak ketiga yang independen untuk melaksanakan fungsi pengauditan menjadi penting.

Tidak hanya kompeten, namun akuntan publik harus juga independen dalam pengauditan. Tanpa adanya independensi, akuntan publik tidak berarti apa-apa. Masyarakat tidak percaya akan hasil audit akuntan publik sehingga masyarakat tidak akan meminta jasa pengauditan dari akuntan publik. Masyarakat akan meminta pihak lain yang dianggap independen untuk menggantikan fungsi akuntan publik. Atau dengan kata lain, keberadaan akuntan publik ditentukan oleh independensinya.

Namun apakah pengertian independensi? Banyak definisi mengenai independensi telah dikemukakan oleh pakar-pakar akuntansi. Umumnya definisi-definisi tersebut berbeda satu dengan yang lain dan perbedaan itu disebabkan oleh perbedaan sudut pandang masing-masing pakar yang pada gilirannya mengakibatkan perbedaan cakupan makna independensi.

Kata independensi merupakan terjemahan dari kata *independence* yang berasal dari Bahasa Inggris. Dalam kamus *Oxford Advanced Learner's Dictionary of Current English* terdapat kata *independence* yang artinya "dalam keadaan independen" (Hornby, 1987: 433). Adapun entri kata *independent* bermakna "tidak tergantung atau dikendalikan oleh (orang lain atau benda); tidak mendasarkan diri pada orang lain; bertindak atau berpikir sesuai dengan kehendak hati; bebas dari pengendalian orang lain; tidak dipengaruhi oleh orang lain" (Hornby, 1987:433). Makna independensi dalam pengertian umum ini tidak jauh berbeda dengan makna independensi yang dipergunakan secara khusus dalam literatur pengauditan.

Arens, et al. (1993:55) mendefinisikan independensi dalam pengauditan sebagai "penggunaan cara pandang yang tidak bias dalam pelaksanaan

pengujian audit, evaluasi hasil pengujian tersebut, dan pelaporan hasil temuan audit". Sedangkan Mulyadi (1992: 46) mendefinisikan 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. Pengertian menurut Mulyadi ini lebih dekat dengan makna "independensi" dalam kamus.

Mulyadi (1992: 46) membedakan pengertian independensi dan objektivitas. Objektivitas menurutnya berarti sikap tidak memihak dalam mempertimbangkan fakta, terlepas dari kepentingan pribadi yang melekat pada fakta yang dihadapinya. Akuntan publik yang objektif adalah akuntan publik yang secara jujur mempertimbangkan fakta seperti apa adanya, dan memberikan pendapat berdasarkan fakta yang seperti apa adanya tersebut. Makna objektivitas ini tidak jauh dari pengertian "penggunaan sudut pandang yang tidak bias" dari Arens, et.al. (1993:55).

Hasil kerja akuntan publik yang telah melaksanakan tugasnya dengan baik yaitu dengan mempertahankan sikap mental independen dalam pelaksanaan audit menjadi tiada artinya apabila pemakai dari informasi keuangan yang terkandung laporan keuangan auditan tidak memiliki persepsi bahwa akuntan publik tersebut bersikap independen dalam melaksanakan pekerjaannya. Oleh karena itu, Arens, et.al. (1993: 55) mengategorikan independensi ke dalam dua aspek, yaitu: independensi dalam kenyataan (*independence in fact*) dan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*). Independensi dalam kenyataan ada apabila akuntan publik berhasil mempertahankan sikap yang tidak bias selama audit, sedangkan independensi dalam penampilan adalah hasil persepsi pihak lain terhadap independensi akuntan publik.

Namun Roger W. Bartlett (1991:11) mendefinisikan independensi dalam penampilan sebagai ketaatan akuntan publik kepada sejumlah aturan yang ditetapkan oleh organisasi profesi guna menampilkan citra independensi akuntan publik di mata masyarakat umum. Definisi ini dirumuskan dengan pendekatan "sejumlah batasan" (*as a set of constraints*).

"Semakna tetapi tak seistilah" kiranya dapat menjadi ungkapan yang menggambarkan bagaimana R.K. Mautz dan Hussein A. Sharaf (1985: 205)

merinci independensi ke dalam dua aspek dengan istilah "independensi praktisi" (*practitioner-independence*) dan "independensi profesi" (*profession-independence*). Yang disebut terdahulu bermakna kemampuan praktisi- secara perorangan mempertahankan sikap yang sepatasnya (*proper attitudes*) dalam merencanakan program audit, melaksanakan audit, dan pembuatan laporan audit. Atau dengan kata lain, Mautz dan Sharaf hendak mengatakan independensi dalam kenyataan dengan istilah yang menurut mereka; paling menggambarkan keadaan sebenarnya yaitu "independensi praktisi". Sedangkan, "independensi profesi" merujuk kepada pengertian tentang citra akuntan publik secara keseluruhan atau berkelompok, di mata masyarakat. Bagaimana masyarakat memandang akuntan publik, sebagai pribadi yang independen atau sebagai pribadi yang selalu menuruti kehendak kliennya, akan membentuk suatu gambaran "independensi profesi". Atau dengan kata lain, Mautz dan Sharaf ingin membahasakan pengertian yang terkandung dalam kata independensi dalam penampilan dengan istilah "independensi profesi".

Selain independensi dalam kenyataan dan independensi dalam penampilan, Mulyadi (1992: 47) menambahkan satu aspek lagi kepada pengertian independensi akuntan publik, yaitu: independensi dipandang dari sudut keahliannya (kompetensi). Antara pengertian kompetensi dan independensi terkadang sulit ditarik garis pemisah yang jelas. Akuntan publik tidak mungkin dapat bersikap independen jika ia tidak kompeten. Walaupun akuntan publik memiliki keahlian yang memadai (kompeten) belum merupakan jaminan bahwa ia akan bersikap independen. Atau dengan kata lain, kompetensi merupakan persyaratan (*necessary condition*) bagi akuntan publik untuk dapat bersikap independen. Oleh karena itu, ada pihak yang menganggap pengertian independensi sudah mencakup makna kompetensi. Apabila akuntan publik dikatakan independen maka *ceteris paribus* akuntan publik itu haruslah individu yang kompeten. Akhirnya mereka menyimpulkan pemerincian kompetensi menjadi salah satu aspek independensi merupakan suatu pengulangan yang tiada artinya atau sebuah pleonasme.

Walaupun tidak menyebut istilah khusus, John L. Carey (Carmichael dan Swieringa, 1968:698) juga mencoba mendefinisikan independensi ke dalam dua arti. Pertama, independensi berarti akuntan publik tidak menjadi bawahan (*subordinate*) dan tetap mempertahankan integritas seperti yang dituntut dari profesi manapun guna memungkinkan mereka menerima tanggung jawab.

Kedua, dalam arti yang lebih sempit yaitu yang berkaitan dengan pengauditan, independensi berarti penghindaran segala bentuk hubungan yang berpotensi merusak objektivitas akuntan publik, baik disadari maupun tidak.

Oleh D.R. Carmichael dan R.J. Swieringa (1968: 697-698) definisi independensi menurut versi John L. Carey tersebut diberikan istilah khusus, yaitu istilah "independensi profesional" (*professional independence*) untuk pengertian yang pertama sedangkan istilah "independensi audit" (*audit independence*) untuk pengertian yang kedua. Mereka berdua pun berusaha mengartikan kata independensi. Menurut mereka, secara lengkap identifikasi tiga fase independensi akuntan publik adalah sebagai berikut:

- a) Independensi profesional (*professional independence*).
- b) Independensi audit (*audit independence*):
 - 1. Objektif (*objective*).
 - 2. Subjektif (*subjective*).
- c) Independensi persepsian (*perceived independence*).
 - 1. Individual.
 - 2. Grup.

Aspek pertama dan kedua yaitu independensi profesional dan independensi audit, sebenarnya sama saja dengan "independensi praktisi" menurut versi Mautz dan Sharaf atau "independensi dalam kenyataan" menurut Arens, Loebecke, dan Ambanpola, sedangkan aspek yang ketiga, yaitu independensi persepsian tidak berbeda dengan pengertian "independensi profesi" versi Mautz dan Sharaf atau "independensi dalam penampilan" menurut Arens, Loebecke, dan Ambanpola.

TELAAH PENELITIAN TENTANG INDEPENDENSI AKUNTAN PUBLIK

Pentingnya aspek independensi bagi berlangsungnya profesi akuntan publik dan banyak adanya keraguan masyarakat akan independensi akuntan publik, telah mendorong banyak pakar akuntansi dan pengauditan untuk melakukan penelitian mengenai independensi akuntan publik. Tidak sedikit penelitian dengan topik independensi akuntan publik telah dilakukan sampai saat ini.

Penelitian-penelitian tersebut tersebar di berbagai publikasi umum maupun jurnal ilmiah. Walaupun tetap dengan berbagai keterbatasan karena penulis belum berhasil mengumpulkan semua tulisan dan penelitian mengenai independensi akuntan publiik, bagian tulisan ini berikut ini akan mencoba untuk mengumpulkan penelitian-penelitian yang berserakan tersebut untuk mengkaji sejauh mana masalah independensi akuntan publiik ini telah ditelaah.

Penelitian-penelitian tersebut telah dilakukan oleh peneliti-peneliti dengan latar belakang yang berbeda-beda, dengan pendekatan yang berbeda-beda dan mengambil lokasi yang tidak sama pula. Berdasarkan pendekatan yang digunakan, penelitian-penelitian tersebut dapat dikelompokkan menjadi dua kelompok. Kelompok pertama menitikberatkan pada ancaman terhadap independensi akuntan publiik. Ancaman ini timbul dari hubungan kekuasaan yang tidak seimbang antara akuntan publiik dan manajemen perusahaan sehingga mengakibatkan adanya potensi konflik yang laten antara akuntan publiik dan manajemen perusahaan. Penelitian-penelitian ini menggunakan logika yang tidak jauh berbeda dengan penelitian-penelitian psikologi dan sosiologi tentang profesionalisme. Penelitian-penelitian jenis ini telah dilaksanakan oleh antara lain Goldman dan Bariev (1974: 707-718), Nichols dan Price (1976: 335-346), dan Knapp (1985: 202-211). Penelitian-penelitian pada tahun 80-an umumnya menyempurnakan penelitian-penelitian awal tersebut dengan menggunakan model ekonomik (yaitu *agency theory*) dalam menelaah masalah independensi akuntan publiik. Penelitian yang dilakukan oleh Antle (1984:1-20) bisa digolongkan pada penelitian yang menggunakan kerangka teori agensi.

Kelompok kedua membatasi tujuan penelitian-penelitian mereka hanya untuk mengumpulkan bukti empiris mengenai persepsi pihak-pihak yang berkepentingan dengan pelaporan keuangan eksternal terhadap independensi akuntan publiik. Umumnya penelitian ini dilakukan dengan menggunakan kuesioner sebagai instrumen penelitian dan metode survey atau eksperimen sebagai cara mengumpulkan data primer. Penelitian-penelitian Schulte (1965: 587-593), Briloff (1966: 484-495), Titard (1971: 47-52), Hartley dan Ross (1972: 42-51), Lavin (1976: 41-50; 1977: 237-244), Firth (1980: 451-466, 1981: 179-188), Reckers dan Stagliano (1981: 23-37), Shockley (1981: 785-800) termasuk penelitian-penelitian kelompok ini.

Berdasarkan latar belakang penelitiannya, penelitian-penelitian dengan

topik independensi akuntan publik dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu:

- 1) Penelitian-penelitian yang dilakukan oleh peneliti-peneliti independen dan
- 2) Penelitian-penelitian yang dilakukan oleh peneliti-peneliti yang diragukan independensinya karena penelitian mereka didukung oleh organisasi profesi akuntan publik, yang untuk konteks Amerika Serikat adalah AICPA. Penelitian-penelitian yang telah disebutkan pada tulisan ini umumnya masuk kategori penelitian yang dilakukan oleh peneliti independen. Penelitian-penelitian dengan dukungan AICPA umumnya dikaitkan dengan *AICPA Code of Professional Ethics* dan hanya berisi argumen belaka tanpa dilengkapi dengan fakta atau bukti empiris. Studi yang dilakukan oleh *Ad Hoc Committee on Independence* dan *The Commission on Auditor's Responsibility* adalah dua buah contoh dari studi yang pernah dilakukan dengan dukungan AICPA.

Berdasarkan lokasi penelitian, penelitian mengenai independensi akuntan publik paling banyak ditemukan di Amerika Serikat. Menyusul di peringkat berikutnya: Inggris. Di negara-negara maju lainnya juga ditemukan penelitian sejenis, misalnya di Canada, Australia, Jerman, dan Jepang. Penelitian yang dilaksanakan oleh Gul dan Yap (1984: 95-107) di Malaysia adalah penelitian mengenai independensi akuntan publik yang pertama ditemukan di negara berkembang.

Penelitian mengenai independensi akuntan publik pertama kali dilakukan oleh Arthur A. Schulte (1965: 587-593) pada tahun 1965. Setahun kemudian penelitian dengan permasalahan yang sama diteliti oleh Abraham J. Briloff (1966: 484-495). Kemudian dua karya penelitian menyusul beberapa tahun sesudah itu, yaitu karya penelitian dari Pierre L. Titard (1971:47-52) dan R. V. Hartley & T. L. Ross (1972:42-51). Keempat penelitian ini menjadi dasar bagi penelitian selanjutnya.

Schulte (1965: 587-593) Penelitian ini adalah penelitian pertama yang bertujuan mengumpulkan bukti empiris tentang independensi akuntan publik dan berhasil diselesaikan pada tahun 1965. Responden penelitian terdiri dari empat kelompok yang termasuk kategori pemakai informasi akuntansi yang terdapat dalam laporan keuangan auditan. Keempat kelompok tersebut adalah:

- (1) *research and financial analysts of brokerage firms*, (2) *commercial loan and trust*

officers of banks, (3) investment officers of insurance companies, dan (4) investment officers of domestic mutual funds. Tingkat kembalian kuesioner (response rate) sebesar 53%.

Di akhir karyanya, Schulte menyajikan dua simpulan berdasarkan analisis data yang diperoleh dari responden. Simpulan pertama berkaitan dengan derajat pentingnya konsep independensi. Sembilan puluh tujuh persen dari seluruh responden menganggap bahwa independensi merupakan karakteristik yang penting guna melaksanakan fungsi pengauditan. Simpulan kedua berkaitan dengan kesesuaian (*compatibility*) antara jasa konsultasi manajemen (*management advisory services*), yang disebut dengan istilah "*management consulting*" oleh Schulte, dengan jasa pengauditan. Dari seluruh responden, 33% percaya dengan pemberian jasa konsultasi manajemen dapat mengancam independensi akuntan publiik, 43% tidak percaya dengan pemberian jasa konsultasi manajemen dapat mengancam independensi akuntan publiik, dan 24% tidak pasti apakah pemberian jasa konsultasi manajemen dapat mengancam independensi akuntan publiik.

Kritik yang dilontarkan terhadap penelitian Schulte umumnya berupa kritik terhadap penggunaan istilah "*konsultasi manajemen (management consulting)*". Pada saat itu, istilah yang lazim digunakan adalah "*jasa-jasa manajemen (management services)*". Dengan penggunaan istilah yang berbeda ini, pengkritik menganggap respons yang diberikan oleh responden juga akan berbeda. Dalam kuesionernya Schulte juga tidak secara jelas mencantumkan apa yang ia maksudkan dengan istilah "*konsultasi manajemen (management consulting)*".

Briloff (1966:484-495) Briloff berusaha membuktikan keberadaan "*mitos lama (old myths)*", seperti dugaannya semula, telah menyebabkan kesenjangan pemahaman antara profesi akuntan dan pihak-pihak lain yang terkait. Kesenjangan pemahaman tersebut ditemukan pada: (1) definisi *generally accepted accounting principles* (GAAP), (2) makna frasa kata "*disajikan dengan wajar (fairly presented)*", dan (3) dampak jasa konsultasi manajemen terhadap independensi.

Seluruh responden penelitian berjumlah 136 orang yang terdiri dari 76 responden tergolong kelompok pemakai informasi akuntansi dan 64 responden tergolong kelompok akuntan publiik. Lima puluh tiga persen dari responden kelompok pemakai informasi akuntansi percaya kredibilitas pendapat akuntan publiik terancam dengan adanya jasa konsultasi manajemen, sedangkan 17%

percaya kredibilitas pendapat akuntan publik malahan akan meningkat dengan adanya jasa konsultasi manajemen dan 18% dari kelompok responden yang sama, tidak melihat dampak yang signifikan terhadap kredibilitas pendapat akuntan publik dengan adanya jasa konsultasi manajemen. Dari kelompok profesi akuntan, 69% tidak mempersepsikan adanya dampak yang signifikan dan 22% percaya bahwa adanya jasa konsultasi manajemen ini akan merusak kredibilitas pendapat akuntan publik.

Pada saat responden ditanyakan pendapatnya mengenai kesesuaian (*compatibility*) antara jasa konsultasi manajemen dan fungsi pengauditan dipandang dari perspektif tradisional, 49% dari kelompok pemakai melihat ketidaksesuaian antara kedua fungsi tersebut dan 22% dari kelompok profesi akuntan pun memiliki pandangan yang serupa. Mengenai kesesuaian kedua fungsi tersebut dengan status akuntan publik yang seharusnya independen, 58% dari kelompok pemakai dan 22% dari kelompok akuntan juga berpendapat pemberian kedua jasa tersebut kepada klien yang sama, tidak sesuai dengan status akuntan publik yang seharusnya independen. Oleh karena itu, 54% dari responden pemakai setuju adanya pemisahan antara kedua fungsi tersebut dan pembatasan yang tidak mengizinkan akuntan publik mengaudit sekaligus memberikan jasa konsultasi manajemen kepada klien yang sama. Briloff menyimpulkan bahwa terdapat kesenjangan pemahaman antara profesi akuntan dan pemakai informasi akuntansi mengenai kesesuaian (*compatibility*) antara jasa konsultasi manajemen dan fungsi audit.

Titard. (1971:47-52) Tujuan penelitian ini adalah mengumpulkan bukti empiris mengenai persepsi pemakai laporan keuangan auditan terhadap independensi akuntan publik yang juga memberikan jasa konsultasi manajemen kepada klien yang sama. Responden terdiri dari pejabat keuangan dari institusi keuangan terbesar di Amerika Serikat. Jumlah responden adalah 160 orang dari total 273 kuesioner yang disebarkan sehingga tingkat kembalikan kuesioner secara keseluruhan adalah 71,7%.

Kuesioner berisi 33 jenis jasa konsultasi manajemen dan responden diberikan tiga alternatif jawaban, yaitu: (1) responden percaya pemberian jenis jasa konsultasi manajemen tersebut dapat mengancam independensi, (2) responden tidak percaya pemberian jenis jasa konsultasi tersebut dapat mengancam independensi, dan (3) responden tidak mempunyai pendapat. Dari seluruh responden, 49% percaya bahwa akuntan publik yang memberikan satu

atau lebih dari jenis jasa konsultasi manajemen tersebut dapat kehilangan independensinya, 42% tidak percaya sedangkan 9% lagi tidak memiliki pendapat.

Walaupun 49% dari responden memilih paling tidak satu jenis jasa konsultasi manajemen sebagai yang berpotensi untuk merusak independensi akuntan publiik, namun tidak ada satu pun jenis jasa konsultasi tersebut yang dipilih lebih dari 32% responden. Jenis jasa yang paling banyak dipilih adalah mexjer dan akuisisi (32%) sedangkan yang paling sedikit adalah jasa *form design*. Titard (1971:52) menyimpulkan "Independensi dalam penampilan tidak kelihatan sebagai suatu masalah besar pada saat ini".

Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa jasa-jasa konsultasi manajemen yang jauh kaitannya dari akuntansi [misalnya: rancang bentuk (*forms design*), pengembangan kemasan (*packing development*), penanganan bahan (*material handling*), dan otomasi pabrik (*factory automation*)] lebih sedikit dipilih sebagai faktor pengancam independensi akuntan publiik jika dibanding jasa- jasa yang erat kaitannya dengan akuntansi [misalnya: penganggaran keuangan (*financial budgeting*), penganggaran modal (*capital budgeting*), audit manajemen (*management audits*), dan penilaian sediaan (*inventory valuation*)]. Hal ini mengindikasikan bahwa pendapat yang banyak dianggap benar pada masa itu, yaitu bahwa jasa-jasa yang berkaitan dengan akuntansi tidak dipersepsikan mengancam independensi akuntan publiik, patut dipertanyakan kebenarannya.

Apabila tidak ada pemisahan antara fungsi audit dan jasa konsultasi manajemen dalam kantor akuntan publiik, 42% dari responden setuju melarang pemberian jasa konsultasi manajemen oleh akuntan publiik yang juga melakukan audit bagi klien yang sama. Namun angka ini menurun drastis menjadi hanya 26%, apabila fungsi audit dan jasa konsultasi manajemen dipisahkan dalam satu kantor akuntan publiik.

Hartley dan Ross (1972: 42-51) Penelitian ini tidak ingin mengulang kelemahan-kelemahan yang terdapat dedam penelitian terdahulu. Oleh karena itu, penelitian ini dilaksanakan dalam skala besar dan meneliti berbagai aspek dan hubungan antara jasa konsultasi manajemen dan pengauditan. Di samping itu, instrumen penelitian yang berupa kuesioner benar-benar dirancang dengart baik. Beberapa istilah disertakan defmisinya pada bagian awal kuesioner. Kuesioner diujicobakan pada beberapa calon responden dan direvisi pembaha- saannya untuk mengurangi istilah atau kata-kata yang dapat menimbulkan

salah tafsir.

Responden penelitian dibagi menjadi tiga kelompok, yaitu: (1) *certified public accountants (CPAs)*, (2) *financial executives*, dan (3) *chartered financial analysts*. Tingkat kembalian kuesioner adalah 60,8%, 63,8%, dan 45,5% untuk masing-masing kelompok *CPAs*, *financial executives*, dan *chartered financial analysts*.

Ketiga kelompok responden menganggap bahwa independensi akuntan publik merupakan faktor yang penting bagi kepercayaan pasar modal. Secara umum, responden juga mengerti akan permasalahannya antara independensi dan jasa konsultasi manajemen.

Dari kelompok *chartered financial analysts* : 76,9% berpendapat bahwa adanya jasa konsultasi manajemen akan mengancam independensi akuntan publik. Walaupun dengan jumlah yang rendah, kelompok *financial executives* dan *CPAs* juga percaya hal yang sama dengan kelompok *chartered financial analysts*, yaitu 47,4% dan 36,9% untuk masing-masing kelompok. Penelitian ini juga mencoba menelaah dampak lain, selain jasa konsultasi manajemen terhadap independensi akuntan publik. Variabel jasa konsultasi manajemen ternyata tidak menempati urutan pertama sebagai faktor pengancam independensi akuntan publik, yaitu hanya 5,6% dari seluruh responden yang menempatkannya pada urutan pertama. Urutan pertama ditempati oleh variabel "perlakuan akuntansi yang fleksibel terhadap peristiwa yang serupa" diikuti oleh variabel "akuntan publik yang dibayar oleh klien" di urutan kedua, sedangkan variabel "jasa konsultasi manajemen" hanya menempati urutan ketiga.

Shockley (1981:785-800) Tujuan penelitian ini adalah memberikan bukti empiris tambahan mengenai masalah independensi akuntan publik. Secara khusus, penelitian ini ingin meneliti dampak variabel-variabel tertentu terhadap independensi akuntan publik. Variabel-variabel tersebut hanya dibatasi pada empat variabel, yaitu: (1) kompetisi, (2) jasa konsultasi manajemen, (3) besarnya (*size*) kantor akuntan publik, dan (4) lamanya akuntan publik mengaudit klien tertentu.

Responden penelitian terbagi dalam empat kelompok, yaitu: (1) *partners of large national Big Eight accounting firms*, (2) *partners from local or regional CPA firms*, (3) *commercial loan officers of banks*, dan (4) *chartered financial analysts*. Sampel penelitian ini hanya diambil dari daerah North Carolina. Keterbatasan daerah

sampel ini merupakan salah satu kelemahan penelitian Shockley.

Kuesioner penelitian berisi 16 situasi dan responden diminta untuk memberikan jawaban berdasarkan alternatif jawaban yang tersedia, berkaitan dengan risiko rusaknya independensi pada masing-masing situasi. Alternatif jawaban disusun dalam skala Likert dengan tujuh pilihan dari "very low risk" sampai ke "very high risk".

Dengan menggunakan teknik *factorial analysis of variance* Shockley berhasil menyimpulkan bahwa tiga variabel yaitu: kompetisi, jasa konsultasi manajemen, dan besarnya kantor akuntan publik berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik pada tingkat signifikansi 0,01. Namun variabel lamanya akuntan publik mengaudit klien tertentu tidak berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik. Atau dengan kata lain, kantor akuntan publik yang beroperasi pada lingkungan yang kompetitif, memberikan jasa konsultasi manajemen dan berskala kecil dipersepsikan akan menghadapi ancaman yang lebih besar dalam hal mempertahankan independensinya.

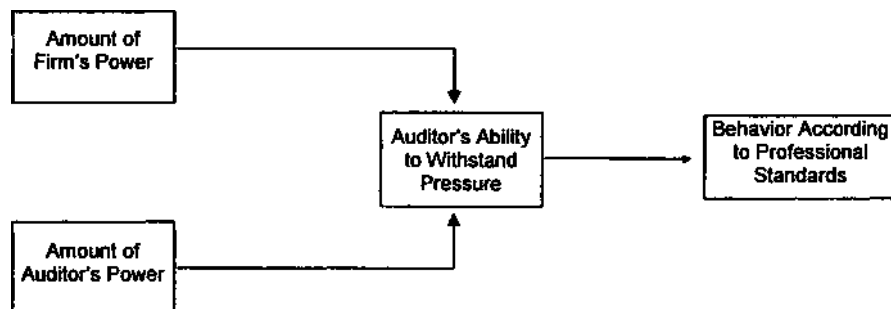
KERANGKA KONSEPTUAL PERSEPSI TERHADAP INDEPENDENSI AKUNTAN PUBLIK

Dalam konteks persoalan independensi akuntan publik, pokok permasalahannya sering kali tidak jelas. Masalah kecenderungan akuntan publik sebagai individu maupun sebagai suatu kelompok berperilaku sesuai dengan standar profesional yang menuntut akuntan publik untuk bersikap mental independen, kadang dicampuradukkan dengan masalah pentingnya independensi dalam profesi akuntansi dibanding profesi-profesi lainnya. Masalah yang kedua mencoba menjawab pertanyaan mengapa independensi menjadi persoalan yang begitu sering dibahas dan didiskusikan dalam profesi akuntan publik dibandingkan dengan persoalan yang sama pada berbagai profesi lainnya. Oleh Arieh Goldman dan Benzion Bariev (1974: 707-718), masalah ini disebut masalah independensi pengauditan (*the problem of auditing independence*).

Goldman dan Bariev (1974: 707-718) membahas permasalahan independensi pengauditan ini dengan pendekatan perilaku (*behavioral model*) yang mencoba menganalisis hubungan kekuasaan (*power relationships*) antara

akuntan publik dengan perusahaan yang diaudit. Variabel kemampuan akuntan publik untuk menahan tekanan dari klien, yang dipergunakan sebagai penduga variabel independensi akuntan publik, adalah merupakan fungsi dari keseimbangan kekuasaan antara akuntan publik dan klien. Sumber kekuasaan klien adalah: (1) kemampuan untuk mengontrak dan menyewa akuntan publik, (2) kemampuan untuk menentukan jumlah bayaran, dan (3) kemampuan untuk mengendalikan situasi kerja. Adapun sumber kekuasaan akuntan publik terdiri dari: (1) jenis jasa (rutin atau non-rutin), (2) pihak yang diuntungkan dari jasa tersebut, dan (3) kode etik. Oleh karena jasa audit terutama adalah jenis jasa yang bersifat rutin (karena semua akuntan yang memenuhi syarat tertentu dapat melayani kebutuhan jasa audit) dan pihak yang paling diuntungkan dengan adanya jasa audit ini adalah pihak-pihak lain (selain manajemen), maka Goldman dan Barlev menyimpulkan bahwa hubungan kekuasaan antara akuntan publik dan klien ternyata lebih berpihak pada klien. Akhirnya, hubungan yang tidak seimbang antara akuntan publik dan klien menjadi jawaban dari pertanyaan mengapa independensi menjadi topik yang sentral dalam diskusi profesi akuntan publik apabila dibandingkan dengan profesi-profesi lainnya. Model yang dikembangkan oleh Goldman dan Barlev ini seperti tampak dalam gambar 1.

Gambar 1
Goldman-Barlev Behavioral Model Of
Independence

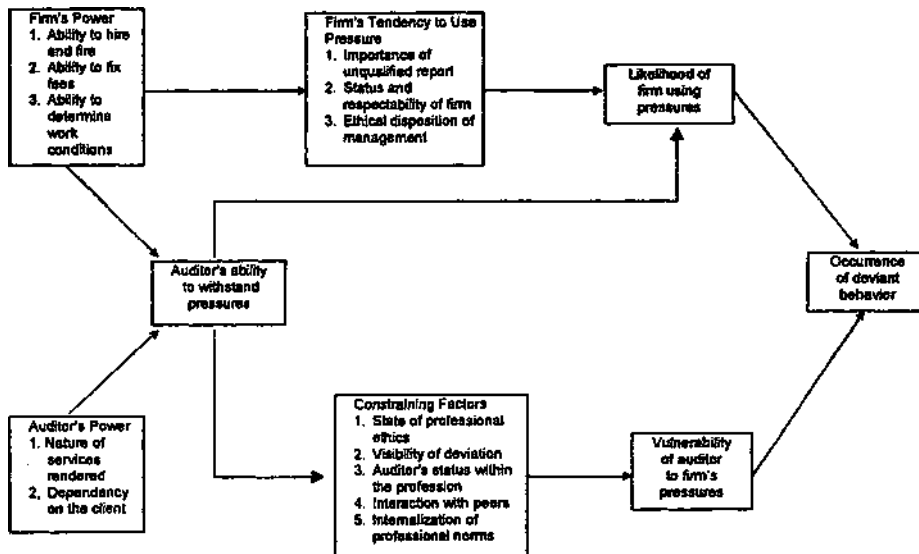


Model perilaku dari Goldman dan Barlev yang dipakai untuk membahas masalah independensi ini merupakan model yang paling awal dimunculkan. Setelah artikel tersebut dipublikasikan, berbagai tanggapan, baik yang pro maupun kontra, bermunculan. Salah satu tanggapan yang berusaha

menyempurnakan model Goldman dan Bariev ini, adalah tanggapan yang dikemukakan oleh Stephen E. Leob. Dengan meminjam model yang dikembangkan oleh Jerome E. Carlin, Leob (1975:844-847) menduga bahwa ada variabel-variabel lain (selain kekuasaan-seperti dikemukakan oleh Goldman dan Bariev) yang menentukan kepatuhan akuntan publiik terhadap standar profesional mengenai independensi. Variabel-variabel tersebut adalah: (1) jenjang akuntan publiik dalam struktur organisasional profesi, (2) pengaruh rekan sesama akuntan publiik, dan (3) komitmen akuntan publiik terhadap nilai-nilai moral dan profesional.

Setelah adanya kritik dari Leob ini, model Goldman dan Bariev yang semula dipakai untuk menjawab permasalahan independensi pengauditan kemudian disempurnakan lebih lanjut untuk kepentingan analisis perilaku menyimpang (*deviant behavior*) akimtan publiik dengan menambah variabel-variabel yang terdapat dalam model Carlin yang telah disesuaikan dengan kondisi profesi akimtan publiik. Model untuk menganalisis perilaku akuntan publiik yang menyimpang adalah seperti disajikan dalam gambar 2 (Goldman dan Bariev, 1975:848-851).

Gambar 2
A Model For Analyzing Deviant Behavior of
Auditors



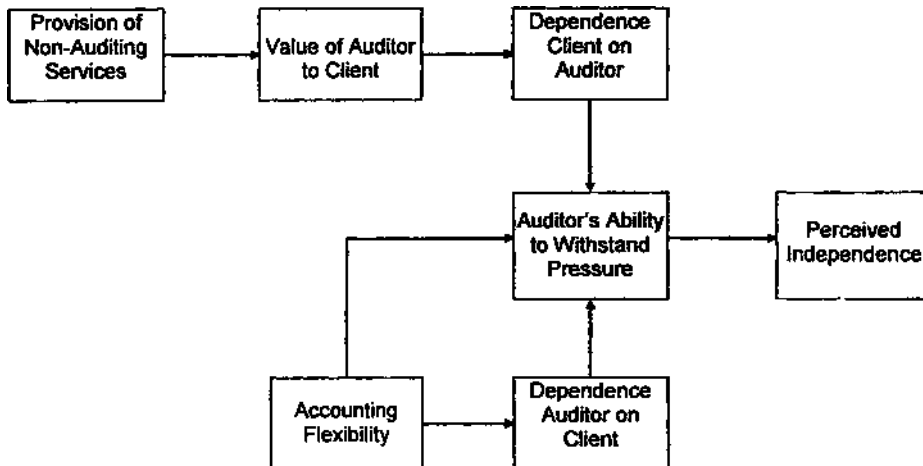
Dengan menggunakan teori pertukaran interpersonal (*interpersonal exchange theory*), Nichols dan Price (1976: 335-346) mencoba mengadakan perbaikan terhadap model yang dikembangkan oleh Goldman dan Bariev. Nichols dan Price tidak menggunakan analisis hubungan kekuasaan seperti dipakai oleh Goldman dan Bariev melainkan menggunakan analisis ketergantungan (*dependency analysis*). Teori pertukaran interpersonal menganggap hubungan kekuasaan antar dua pihak yang terkait adalah cerminan hubungan ketergantungan antar kedua pihak tersebut. Semakin besar ketergantungan satu pihak akan balas jasa atau hukuman dari pihak lain maka semakin besar kekuasaan pihak yang kedua terhadap pihak yang pertama. Adapun ketergantungan ini dipengaruhi oleh dua hal, yaitu: (1) pentingnya balas jasa yang dapat disediakan oleh satu pihak bagi yang lain dan (2) ketersediaan balas jasa sejenis dari hubungan dengan pihak yang lain.

Pada akhir artikelnya, Nichols dan Price menyimpulkan bahwa ketergantungan akuntan pubiik kepada klien adalah lebih besar jika dibandingkan ketergantungan klien kepada akimtan pubiik. Hal ini dapat terjadi dari dua sebab. Penyebab pertama, akuntan pubiik lebih berkepentingan terhadap imbalan yang diberikan klien (berupa fee) dibandingkan minat klien terhadap imbalan yang diberikan akimtan pubiik yang berupa pendapat wajar tanpa pengecualian. Penyebab kedua adalah ketersediaan imbalan (berupa pendapat wajar tanpa pengecualian) bagi klien lebih melimpah dibandingkan ketersediaan imbalan bagi akimtan pubiik (yang berupa fee). Oleh karena hubungan ketergantungan yang tidak seimbang antara akuntan pubiik dan klien yang lebih menguntungkan klien, maka klien relatif "lebih berkuasa" dalam mempengaruhi akuntan pubiik. Berbeda dengan Goldman dan Bariev yang melihat kerutinan jenis jasa dapat mengurangi kekuasaan akuntan pubiik, Nichols dan Price menganggap hal yang sebaliknya justru yang benar, yaitu semakin rutin suatu jenis jasa maka semakin berkurang ketergantungan akimtan pubiik kepada kliennya. Apabila dikaji lebih mendalam sebenarnya keduanya menggunakan logika yang berbeda. Goldman dan Bariev memakai sudut pandang jasa non-audit. Semakin unik jasa non-audit yang ditawarkan akuntan pubiik (sehingga jasa tersebut semakin tidak rutin) maka semakin tinggi posisi tawar-menawar akuntan pubiik dibanding kliennya. Di lain pihak, Nichols dan Price menggunakan sudut pandang jasa audit. Apabila dalam standar akuntansi dan pengauditan semakin sukar ditemukan perlakuan berbeda untuk

masalah yang sama (sehingga tidak ditemukan satu pun akuntan publiik yang dapat dan mau untuk menyimpang dari standar yang ada-yang berarti jenis jasa audit ini semakin rutin) maka posisi tawar-menawar akuntan publiik akan semakin tinggi dibanding kliennya.

Melihat kekuatan dan kelemahan masing-masing dari model Goldman & Bariev dan model Nichols & Price, Shockley (1982:131) mengintergrasikan kedua model tersebut dalam satu model yang terpadu:

Gambar 3.
Integration of Goldman-Barlev and Nichols-Price Models



PENUTUP

Nampaknya, diskusi dan pembahasan topik mengenai independensi akuntan publiik belum akan berakhir dalam waktu dekat. Isu mengenai independensi akuntan publiik ini telah menyertai perjalanan profesi akuntan publiik sejak awal dan mengalami pasang surut dalam hal intensitas diskusi dan pembahasannya. Gelombang pasang terjadi manakala integritas pelaku bisnis sedang menjadi sorotan masyarakat umum, tentunya integritas akuntan publiik tidak terlepas dari sorotan tersebut. Gelombang surut terjadi manakala situasi sedang "tenang" dan tidak banyak terungkap masalah- masalah sekitar integritas akuntan

Dari review ini juga terlihat bahwa profesi akuntan, baik yang berprofesi akuntan publiik maupun yang berprofesi sebagai peneliti/pendidik, sangat tanggap terhadap isu yang menyorot profesi akuntan publiik. Tanggapan tersebut, baik yang dituangkan dalam tulisan argumentatif maupun dalam hasil penelitian, selalu terpolarisasi dalam dua kutub yaitu pihak yang mendukung atau membela profesi akuntan publiik dan pihak yang "kontra" atau mengkritik profesi akuntan publiik. Perdebatan mengenai independensi akuntan publiik tidak pernah konklusif karena kedua pihak tersebut selalu bersikukuh dengan pendapatnya masing-masing.

Bukan hanya perdebatan mengenai hasil penelitian mengenai independensi akuntan publiik saja yang tidak pernah konklusif, namun perdebatan mengenai pengertian independensi akuntan publiik juga mengalami hal yang sama. Masing-masing pakar mengemukakan pendapatnya mengenai pengertian independensi akuntan publiik dengan sudut pandangnya masing-masing. Akhirnya kalau dicermati lebih dalam dari sejumlah pengertian tersebut dapat ditarik "benang merah" dari keragaman pemikiran pakar-pakar tersebut. Dan itulah yang menjadi tugas utama tulisan ini. Sedangkan tugas selanjutnya untuk membumikan berbagai konsep dan gagasan dari pakar-pakar ke dalam praktik profesi menjadi tanggung jawab profesi akuntan publiik yang tentunya bjerada di luar cakupan tulisan ini.

Pada akhir tulisan ini, juga disajikan berbagai model yang telah dikembangkan sebagai alat analisis terhadap masalah independensi akuntan publiik. Alat ini akan sangat membantu sekali dalam penjelajahan selanjutnya terhadap masalah independensi akuntan publiik.

DAFTARPUSTAKA

- Antle, Rick, 1984, " Auditor Independence", *Journal of Accounting Research*, Vol. 22, No. 1, Spring, hal. 1-20.
- Arens, Alvin A. dan James Loebbecke, 1989, *Auditing: An Integrated Approach*, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
- _____, 1994, *Auditing: An Integrated Approach*, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
- Arens, Alvin A, James K. Loebbecke dan K.B. Ambanpola, 1993, *Auditing in Singapore*, Singapore: Prentice-Hall Simon & Schuster (Asia) Pte. Ltd.

- Bartlett, Roger W., 1991, "A Heretical Challenge to the Incantations of Audit Independence", *Accounting Horizons*, March, hal. 11-16.
- Briloff, Abraham J., 1966, "Old Myths and New Realities in Accountancy", *The Accounting Review*, July, hal. 484-495.
- Carmichael, D.R. dan R.J. Swieringa, 1968, "The Compatibility of Auditing Independence and Management Services-An Identification of Issues", *The Accounting Review*, October, hal. 697-705.
- Farmer, Timothy A., Larry E. Rittenberg dan Gregoiy M. Trompeter, 1987, "An Investigation of the Impact of Economic and Organizational Factors on Auditor Independence" *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.7, No. 1, Fall, hal. 1-14.
- Firth, Michael, 1980, "Perceptions of Auditor Independence And Official Ethical Guidelines", *The Accounting Review*, July, hal. 451-466.
- , 1981, "Auditor-Client Relationships and Their Impact on Bankers' Perceived Lending Decisions", *Accounting and Business Research*, Summer, hal. 179-188.
- Goldman, Arieh dan Benzion Bariev, 1974, "The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implication for Independence", *The Accounting Review*, October, hal. 707-718.
- , 1975, "The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implication for Independence: A Reply", *The Accounting Review*, October, hal. 848-853.
- Gul, Ferdinand A. dan Teoh Hai Yap, 1984, "The Effects of Combined Audit and Management Services on Public Perception of Auditor Independence in Developing Countries: The Malaysian Case", *The International Journal of Accounting: Education and Research*, Vol. 20, No. 1, Fall, hal. 95-107.
- Hartley, Ronald V. dan Timothy L. Ross, 1972, "MAS and Audit Independence: An Image Problem", *The Journal of Accountancy*, November, hal. 42-51.
- Homy, A.S., 1987, *Oxford Advanced Learner's Dictionary of Current English*, Oxford: Oxford University Press.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 1994, *Standar Profesional Akuntan Publik*, Yogyakarta:

Badan Penerbit SHE YKPN.

Kell, Walter G. dan William C. Boynton, 1992, *Modern Auditing*, New York: John Wiley & Sons, Inc.

Kent, David, Michael Sherer dan Stuart Turley (eds.), 1985, *Current Issues in Auditing*. London: Harper & Row Publishers Ltd.

Keraf, A. Sonny, 1991, *Etika Bisnis: Membangun Citra Profesi Bisnis Sebagai Profesi Luhur*, Yogyakarta: Penerbit Kanisius.

Knapp, Michael C., 1985, "Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure", *The Accounting Review*, April, hal. 202-211.

Lavin, David, 1976, "Perceptions of The Independence of Auditor", *The Accounting Review*, January, hal. 41-50.

, 1977, "Some Effects of the Perceived Independence of .the Auditor", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.2, No.3, hal. 237-244.

Leob, Stephen E., 1975, "The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implication for Independence: A Comment", *The Accounting Review*, October, hal. 844-847.

Mautz, R.K. dan Hussein A. Sharaf, 1960, "An Operational Concept of Independence", *The Journal of Accountancy*, April, hal. 49-54.

, 1985, *The Philosophy of Auditing*. Sarasota, Florida: American Accounting Association.

McEldowney, John Eugene, 1984, *An Empirical Investigation into the Perceived Independence of Auditors*, Michigan: UMI.

Mednick, Robert, 1990, "Independence: Let's Get Back to Basics", *The Journal of Accountancy*, January, hal. 86-93.

Moizer, Peter, 1985, "Independence", *Current Issues in Auditing*. Kent, David, Michael Sherer dan Stuart Turley (eds.). London: Harper & Row, Publishers, hal. 33-44.

Mulyadi, 1992, *Pemeriksaan Akuntan*, Yogyakarta: Badan Penerbit STIE YKPN.

Nadirsyah, 1993, "Persepsi Pemakai Informasi Akuntansi, Akuntan, dan Masyarakat Umum Terhadap Independensi Akuntan Publiik", *Ringkasan Tesis*, Yogyakarta:

Program Pasca Saijana Universitas Gadjah Mada.

- Nichols, Donald R. dan Kenneth H. Price, 1976, "The Auditor-Firm Conflict: An Analysis Using Concepts of Exchange Theory", *The Accounting Review*, April, hal. 335-346.
- Reckers, Philip M. J. dan A. J. Stagliano, 1980, "The CPA's Non audit Services", *The CPA Journal*, Vol.2, No.2, February, hal. 25-28.
- ,1981, _____ "Non-Audit Services and Perceived Independence: Some New Evidence", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.1, No.1, Summer, hal. 23-37.
- Schulte, Arthur A., Jr., 1965, "Compatibility of Management Consulting and Auditing", *The Accounting Review*, July, hal. 587-593.
- Shockley, A. Randolph, 1981, "Perceptions of Auditors' Independence: An Empirical Analysis", *The Accounting Review*, No.4, October, hal. 785-800.
- i ,1982, "Perceptions of Audit Independence: A Conceptual Model", *Journal of Accounting Auditing & Finance*, Vol.5, No.2, Winter, hal. 126-143.
- Sudibyo, Bambang, 1994, "Public Confidence On The Independence of Public Accountants", makalah pada The Sixth Annual PACAP Finance Conference di Jakarta, 6-8 Juli.
- Supriyono, R.A., 1988, *Pemeriksaan Akuntan: Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Akuntan Pubiik: Suatu Hasil Penelitian Empiris di Indonesia*, Yogyakarta: BPFE.
- Titard, Pierre L., 1971, "Independence and MAS-Opinions of Financial Statement Users", *The Journal of Accountancy*, July, hal. 47-52.

