

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1. Hasil-hasil Penelitian Terdahulu

Hasil penelitian Suharli (2008) tentang “Konsentrasi auditor dan penetapan *fee* audit: Investigasi pada BUMN” menyatakan bahwa:

- a. Jika variabel 1% maka nilai *audit fee* meningkat sebesar 0,199. Sebaliknya jika variabel ukuran KAP terjadi penurunan sebesar 1% maka nilai *audit fee* turun sebesar 0,199. Tingkat signifikansi variabel ukuran KAP sebesar 0,122, dengan demikian variabel ukuran KAP memberikan pengaruh yang tidak signifikan terhadap *audit fee*.
- b. Bila variabel penambahan sebesar 1% akan menaikkan nilai *audit fee* sebesar 0,424 atau jika variabel ukuran perusahaan terjadi penurunan sebesar 1% maka akan menurunkan nilai *audit fee* sebesar 0,424. Tingkat signifikansi variabel ukuran perusahaan sebesar 0,002, dengan demikian variabel ukuran perusahaan memberikan pengaruh yang signifikan terhadap *audit fee*.
- c. Sedangkan variabel jumlah anak perusahaan terjadi penambahan sebesar 1% maka menurunkan nilai *audit fee* sebesar 0,001 atau jika variabel jumlah anak perusahaan terjadi penurunan sebesar 1% maka akan menaikkan nilai *audit fee* sebesar 0,001. Tingkat signifikansi variabel jumlah anak perusahaan sebesar 0,907, dengan demikian variabel jumlah anak perusahaan memberikan pengaruh

yang tidak signifikan terhadap *audit fee*. Pada tingkat kepercayaan sebesar 5% (0,05).

Hasil penelitian Fachriyah (2011) tentang “Faktor-faktor yang mempengaruhi penentuan *fee* audit” menyatakan bahwa:

- a. Berdasarkan uji F menggunakan ANOVA atau *F test* diperoleh F_{hitung} sebesar 21,15 dengan profitabilitas sebesar 0,000 ($\alpha < 0,05$). Artinya bahwa model regresi dapat digunakan untuk memprediksi *fee* audit atau dapat dikatakan bahwa ukuran perusahaan, risiko perusahaan, kompleksitas, profitabilitas dan reputasi auditor secara bersama-sama berpengaruh terhadap *fee* audit.
- b. Berdasarkan uji t dapat disimpulkan bahwa apabila semua konstan atau tidak ada pengaruh dan ukuran perusahaan (*Size*), risiko perusahaan (*Debt*), kompleksitas (*Tax*), profitabilitas (*ROA*) dan reputasi auditor (*Growth*) maka *fee* audit diprediksikan sebesar 10,00 atau Rp 21.000. koefisien regresi ukuran perusahaan sebesar 2,282 menyatakan bahwa setiap kenaikan 1% maka akan meningkatkan ukuran perusahaan sebesar 0,282%, sehingga akan menaikkan *fee* audit,. Demikian dengan koefisien regresi variabel independen yang lainnya akan menaikkan atau menurunkan besarnya *fee* audit sesuai dengan besar-kecilnya masing-masing koefisien regresi variabel independen tersebut. Ukuran perusahaan berpengaruh terhadap *fee* audit sehingga H_1 diterima.

Hasil penelitian Haryo (2011) tentang “Pengaruh struktur governance internal dan entitas terhadap *fee* audit eksternal” menyatakan bahwa:

- a. Berdasarkan uji t terhadap variabel ukuran dewan komisaris (X_1) didapatkan t hitung sebesar -0,131 dengan nilai p-value 0,896 karena nilai p-value diatas 0,05 maka ukuran dewan komisaris (X_1) tidak memiliki pengaruh terhadap *fee* audit.
- b. Berdasarkan uji t terhadap variabel komite audit (X_2) didapatkan t hitung -2,301 dengan p-value sebesar 0,23, karena nilai p-value lebih kecil daripada 0,05 maka secara parsial variabel komite audit (X_2) berpengaruh terhadap *fee* audit eksternal (Y).
- c. Berdasarkan uji t terhadap variabel etnisitas (X_3) didapatkan t hitung sebesar 0,205 dengan nilai p-value 0,839, karena p-value diatas 0,05 maka secara parsial variabel etnisitas tidak berpengaruh terhadap *fee* audit eksternal, artinya apapun etnis yang memiliki perusahaan yang menjadi objek pengamatan tidak akan berpengaruh terhadap tinggi rendahnya *fee* audit eksternal.
- d. Berdasarkan uji F secara bersama-sama antarvariabel-variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen (*fee* audit). Dengan demikian maka secara simultan bersama-sama seluruh variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen *fee* audit.

Hasil penelitian Aminatus (2008) tentang “Analisis faktor-faktor yang mempengaruhi besarnya audit *fee*” yang dibebankan kepada klien oleh Kantor Akuntan Publik atas jasa audit” yang menyatakan bahwa:

- a. Berdasarkan hasil uji heterokedastisitas bahwa t_{hitung} sehingga dapat disimpulkan bahwa, variabel size/ukuran perusahaan klien, kompleksitas/keanekaragaman usaha klien, risiko audit, jasa-jasa selain audit, proses belajar bagi KAP, jenis industri klien, sifat kepemilikan saham klien,

afiliasi dari KAP, kondisi klien, proses akuntansi klien, dan indenpendesi, tidak terjadi heterokedastisitas terhadap audit *fee*.

- b. Berdasarkan hasil uji F secara bersama-sama antar variabel-variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen (*fee* audit). Dengan demikian maka secara simultan bersama-sama
- c. Berdasarkan hasil uji t variabel size/ukuran perusahaan klien (X_1) memiliki t_{hitung} sebesar 3,003. Nilai ini lebih besar dari t_{tabel} ($3,003 > 2.101$). Dengan demikian pengujian menunjukka H_0 ditolak H_1 tidak ditolak, ini berarti bahwa variabel size/ukuran perusahaan klien berpengaruh secara signifikan terhadap audit *fee*.

Hasil penelitian Dyah (2010) tentang “Pengaruh Struktur Governance Terhadap *fee* Audit Eksternal” yang menyatakan bahwa:

- a. Uji t menyatakan bahwa variabel BoardSize, BoardMeet (dewan komisaris), ACSize, ACMeet (komite audit), SUBS (anak perusahaan), LEV (rasio hutang atas aset perusahaan), ROA (*return of asset*), REC (piutang atas aset perusahaan), dan INV (rasio persediaan) tidak mempengaruhi *fee* audit atau menolak hipotesis yang diajukan.
- b. Uji t menyatakan bahwa variabel BoardInd, ACInd, LNASSETS (ukuran perusahaan) dan BIG4 (kantor akuntan publik) berpengaruh terhadap *fee* audit atau menerima hipotesis yang diajukan.

Table 2.1

Hasil-hasil Penelitian Terdahulu

No.	Nama, Tahun, Judul Penelitian	Variabel dan Indikator atau Fokus Penelitian	Metode/ Analisis Data	Hasil Penelitian
1.	Micell Suharli (2008). Kosentrasi Auditor dan Penetapan <i>Fee</i> Audit: Investigasi pada BUMN	Rasio kosentrasi, ukuran KAP. ukuran perusahaan, jumlah anak perusahaan, dan <i>fee</i> audit	Metode kuantitatif. Menggunakan uji asumsi klasik dan uji regresi linier	a. Ukuran KAP memberikan pengaruh yang tidak signifikan terhadap <i>fee</i> audit. b. Ukuran perusahaan memberikan pengaruh yang signifikan terhadap <i>fee</i> audit. c. Jumlah anak perusahaan memberikan pengaruh yang tidak signifikan terhadap <i>fee</i> audit.
2.	Nurul Fachriyah (2011). Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penentuan <i>Fee</i> Audit	Ukuran perusahaan (<i>client size</i>), risiko perusahaan (<i>client risk</i>), kompleksitas (<i>complexty</i>), profitabilitas (<i>profitability</i>), dan reputasi auditor (<i>auditor reputation</i>) sebagai factor penentu <i>fee</i> audit.	Metode Kuantitatif. Menggunakan Analisis regresi dan korelasi, dan uji asumsi klasik.	a. Ukuran perusahaan berpengaruh terhadap <i>fee</i> audit sehingga H_1 diterima. b. Profitabilitas berpengaruh signifikan secara negatif terhadap <i>fee</i> audit, sehingga H_1 diterima.
3.	Rahmat Haryo Wibowo (2011). Pengaruh struktur governance internal dan entitas terhadap <i>fee</i>	Dewan komisaris, komite audit, etnisitas, <i>fee</i> audit	Metode kuantitatif. Menggunakan uji statistik deskriptif, uji asumsi klasik, dan analisis regresi dan korelasi.	a. Dewan komisaris tidak memiliki pengaruh terhadap <i>fee</i> audit. b. Komite audit berpengaruh terhadap <i>fee</i> audit eksternal c. Etnisitas tidak berpengaruh <i>fee</i> audit

	audit eksternal			eksternal
4.	Ageng Aminatus S (2008) Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Besarnya Audit Fee	Size/ukuran perusahaan klien, kompleksitas/keanekaragaman usaha klien, risiko audit, jasa selain audit, proses belajar bagi KAP, jenis industri klien, sifat kepemilikan saham klien, afiliasi dari KAP, kondisi klien, proses akuntansi klien, independensi, dan fee audit	Metode kuantitatif. Menggunakan uji validitas, uji reliabilitas, uji F, uji t, uji asumsi klasik.	a. Size/ukuran perusahaan klien berpengaruh secara signifikan terhadap audit fee.
5.	Putri Dyah Rizqiasih (2010) Pengaruh Struktur Governance Terhadap Fee Audit Eksternal.	Dewan komisaris, komite audit, fee audit. Dengan Variabel Kontrol Ukuran Perusahaan, Anak Perusahaan, Rasio hutang atas aktiva, <i>Return of assets</i> , Rasio persediaan atas aktiva, Rasio piutang atas aktiva Kantor Akuntan Publik.	Metode kuantitatif. Menggunakan uji asumsi klasik dan uji regresi linier.	a. variabel BoardSize, BoardMeet (dewan komisaris), ACSize, ACMeet (komite audit), SUBS (anak perusahaan), LEV (rasio hutang atas aset perusahaan), ROA (<i>return of asset</i>), REC (piutang atas asset perusahaan), dan INV (rasio persediaan) tidak mempengaruhi fee audit. b. variabel BoardInd, ACInd, LNASSETS (ukuran perusahaan) dan BIG4 (kantor akuntan publik) berpengaruh terhadap fee audit

Dalam penelitian ini peneliti menguji kembali mengenai ukuran perusahaan, ukuran KAP, jumlah anak perusahaan karena variabel-variabel ini menuai banyak perbedaan di kalangan peneliti-peneliti terdahulu terhadap *fee* auditor. Penelitian ini termotivasi pada penelitian Suharli (2008) yang meneliti pengaruh independen rasio konsentrasi, ukuran kantor akuntan publik, ukuran perusahaan, dan anak perusahaan, sedangkan untuk variabel dependen adalah audit *fee* dengan objek penelitian laporan keuangan yang termasuk perusahaan BUMN tahun 2002-2004. Penelitian ini lebih pada perusahaan sektor otomotif, semen, dan logam karena perusahaan ini secara konsisten terdaftar dalam Perusahaan Manufaktur di BEI selama periode penelitian. Perbedaan selanjutnya adalah dalam menentukan ukuran *fee* audit, dalam penelitian Suharli (2008) menggunakan rumus yaitu Audit *fee* yang diterima KAP *Big Four* dibagi dengan Jumlah audit *fee* yang diterima seluruh KAP, sedangkan dalam penelitian sekarang peneliti menggunakan *professional fees* yang terdapat dalam laporan keuangan.

2.2. Landasan Teori

2.2.1 Pengertian Laporan Keuangan

Laporan keuangan merupakan bagian dari proses pelaporan keuangan. Laporan keuangan yang lengkap biasanya meliputi neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan posisi keuangan (yang dapat disajikan dalam berbagai cara misalnya, sebagai laporan arus kas, atau laporan arus dana), catatan dan laporan lain serta materi penjelasan yang merupakan bagian integral dari laporan keuangan (SAK, 2012:1-2).

Tujuan laporan keuangan adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja, serta perubahan posisi keuangan suatu entitas yang bermanfaat bagi sejumlah besar pengguna dalam pengambilan keputusan ekonomi (SAK, 2012: 3).

Laporan keuangan yang disusun untuk tujuan ini untuk memenuhi kebutuhan bersama sebagian besar pengguna. Namun demikian, laporan keuangan tidak menyediakan semua informasi yang mungkin dibutuhkan pengguna dalam pengambilan keputusan ekonomi karena secara umum menggambarkan pengaruh keuangan dari kejadian dimasa lalu, dan tidak diwajibkan untuk menyediakan informasi nonkeuangan (SAK, 2012: 3).

Karakteristik kualitatif merupakan ciri khas membuat informasi dalam laporan keuangan berguna bagi pengguna. Terdapat empat karakteristik kualitatif pokok yaitu: dapat dipahami, relevan, keandalan, dan dapat diperbandingkan.

Dapat dipahami. Dapat dipahami kualitas penting informasi yang ditampung dalam laporan keuangan adalah kemudahannya untuk segera dapat dipahami oleh pengguna.

Relevan. Relevan agar bermanfaat, informasi harus relevan untuk memenuhi kebutuhan pengguna dalam proses pengambilan keputusan. Informasi memiliki kualitas relevan kalau dapat memengaruhi keputusan ekonomi pengguna dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu, masa kini atau masa depan, menegaskan, atau mengoreksi, hasil evaluasi pengguna di masa lalu.

Keandalan. Informasi juga harus andal (*reliable*). Informasi memiliki kualitas andal jika bebas dari pengertian yang menyesatkan, kesalahan material, dan dapat

diandalkan penggunaannya sebagai penyajian yang tulus atau jujur (*faithful representation*) dari yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar diharapkan dapat disajikan.

Dapat dibandingkan. Pengguna harus dapat membandingkan laporan keuangan perusahaan antar periode untuk mengidentifikasi kecenderungan (*trend*) posisi dan kinerja keuangan. Pengguna juga harus dapat membandingkan laporan keuangan antar perusahaan untuk mengevaluasi posisi keuangan, kinerja, serta perubahan posisi keuangan secara relatif (SAK, 2012:5-7).

2.2.2 Pengertian Auditing dan Laporan Audit

Menurut Mulyadi (2002:9) secara umum 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.

Auditing memberikan nilai tambah bagi laporan keuangan perusahaan, karena akuntan publik sebagai pihak yang ahli dan independen pada akhir pemeriksaannya akan memberikan pendapat mengenai kewajaran posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan laporan arus kas. Auditing merupakan salah satu bentuk attestasi. Attestasi, pengertian umumnya, merupakan suatu komunikasi dari seorang *expert* mengenai kesimpulan tentang reliabilitas dari pernyataan seseorang.

Dalam pengertian yang lebih sempit, attestasi merupakan: "komunikasi tertulis yang menjelaskan suatu kesimpulan mengenai reliabilitas dari asersi tertulis

yang merupakan tanggung jawab dari pihak lainnya” (Agoes, 2012:2). Menurut Agoes, (2012:4) auditing adalah “suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak independen, terhadap laporan keuangan yang disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut”.

Menurut Arens, Mark S. Beasley dan Randal J. Elder (2011:4) dalam Agoes (2012:5) *“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent, independent, independent person”*.

Menurut Whittington, O. Raydan Kurt Panny (2012 : 4) dalam Agoes (2012:5) *“In a financial statement audit, the auditors undertake to gather evidence and provide a high level of assurance that the financial statements follow generally accepted accounting principles, or some other appropriate basis of accounting. An audit involves searching and verifying the accounting records and examining other evidence supporting the financial statements. By gathering information about the company and its environment, including internal control: inspection documents; observing assets; making inquiries within and outside the company; and performing other auditing procedures, the auditors will gather the evidence necessary to issue and audit report. That audit report states that it is the auditors opinion that the financial statements follow generally accepted accounting principles”*.

Menurut Mulyadi (2002:11) ditinjau dari sudut profesi akuntan publik, auditing adalah pemeriksaan (*examination*) secara objektif atas laporan keuangan suatu perusahaan 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 Mulyadi (2002:12) laporan audit merupakan media yang dipakai oleh auditor dalam berkomunikasi dengan masyarakat lingkungannya. Dalam laporan tersebut auditor menyatakan pendapatnya mengenai kewajaran laporan

keuangan auditan. Pendapat auditor tersebut disajikan dalam suatu laporan tulisan yang umumnya berupa laporan audit baku. Laporan audit baku terdiri dari tiga paragraf: (1) paragraf pengantar (*introductory paragraph*), (2) paragraf lingkup (*scope paragraph*), dan (3) paragraf pendapat (*opinion paragraph*).

Paragraf pengantar dicantumkan sebagai paragraf pertama dalam laporan audit baku. Terdapat tiga fakta yang diungkapkan oleh auditor dalam paragraf pengantar: (1) tipe jasa yang diberikan oleh auditor, (2) objek yang diaudit, dan (3) pengungkapan tanggung jawab manajemen atas laporan keuangan dan tanggung jawab auditor atas pendapat yang diberikan atas laporan keuangan berdasarkan hasil auditannya. Paragraf lingkup berisi pernyataan ringkas mengenai lingkup audit yang dilaksanakan oleh auditor; dan paragraf pendapat berisi pernyataan ringkas mengenai pendapat auditor tentang kewajaran laporan keuangan auditan (Mulyadi, 2002:12).

Sedangkan menurut Daridin (2013) auditing dalam prespektif islam yaitu mengatakan pendekatan dan perumusan sistem ini adalah seperti yang dikemukakan oleh *Accounting and Auditing Standards for Islamic Financial Institution (AAOIFI)* yaitu:

1. Menentukan tujuan berdasarkan prinsip Islam dan ajarannya kemudian menjadikan tujuan ini sebagai bahan pertimbangan dengan mengaitkannya dengan pemikiran akuntansi yang berlaku saat ini.
2. Memulai dari tujuan yang ditetapkan oleh teori akuntansi kapitalis kemudian mengujinya menurut hukum syariah, hal-hal yang konsisten dengan hukum syariah dan menolak hal-hal yang bertentangan dengan syariah.

Peraturan Kode Etik Profesi terkait dengan Etika sering disebut moral akhlak, budi pekerti adalah sifat dan wilayah moral, mental, jiwa, hati nurani yang merupakan pedoman perilaku yang ideal yang seharusnya dimiliki oleh manusia sebagai makhluk moral. Kode Etik Akuntan ini adalah merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari syariah Islam. Dalam sistem nilai Islam syariah ini ditempatkan sebagai landasan semua nilai dan dijadikan sebagai dasar pertimbangan dalam setiap legislasi dalam masyarakat dan negara Islam. Namun disamping dasar syariah ini landasan moral juga bisa diambil dari hasil pemikiran manusia pada keyakinan Islam. Menurut Daridin (2013) dalam perspektif Islam. Beberapa landasan Kode Etik Akuntan Muslim ini adalah:

1. Integritas: Islam menetapkan integritas sebagai nilai tertinggi yang memandu seluruh perilakunya. Islam juga menilai perlunya kemampuan, kompetensi dan kualifikasi tertentu untuk melaksanakan suatu kewajiban.
2. Keikhlasan: Landasan ini berarti bahwa akuntan harus mencari keridhaan Allah dalam melaksanakan pekerjaannya bukan mencari nama, pura-pura, hipokrit dan sebagai bentuk kepalsuan lainnya. Menjadi ikhlas berarti akuntan tidak perlu tunduk pada pengaruh atau tekanan luar tetapi harus berdasarkan komitmen agama, ibadah dalam melaksanakan fungsi profesinya. Tugas profesi harus bisa dikonversi menjadi tugas ibadah.
3. Ketakwaan: Takwa merupakan sikap ketakutan kepada Allah baik dalam keadaan tersembunyi maupun terang-terangan sebagai salah satu cara untuk melindungi seseorang dari akibat negatif dari perilaku yang bertentangan dari syariah khususnya dalam hal yang berkaitan dengan perilaku terhadap

penggunaan kekayaan atau transaksi yang cenderung pada kezaliman dan dalam hal yang tidak sesuai dengan syariah.

4. Kebenaran dan Bekerja Secara Sempurna: Akuntan tidak harus membatasi dirinya hanya melakukan pekerjaan-pekerjaan profesi dan jabatannya tetapi juga harus berjuang untuk mencari dan menegakkan kebenaran dan kesempurnaan tugas profesinya dengan melaksanakan semua tugas yang dibebankan kepadanya dengan sebaik-baik dan sesempurna mungkin. Hal ini tidak akan bisa direalisasikan terkecuali melalui kualifikasi akademik, pengalaman praktik, dan pemahaman serta pengalaman keagamaan yang diramu dalam pelaksanaan tugas profesinya. Hal ini ditegaskan dalam firman Allah dalam Surat An Nahl ayat 90:

﴿إِنَّ اللَّهَ يَأْمُرُ بِالْعَدْلِ وَالْإِحْسَانِ﴾

Artinya:

Sesungguhnya Allah menyuruh (kamu) berbuat adil dan berbuat kebajikan,

dalam Surat Al Baqarah ayat 195:

﴿وَأَحْسِنُوا إِنَّ اللَّهَ يُحِبُّ الْمُحْسِنِينَ﴾

Artinya:

Dan berbuat baiklah, karena sesungguhnya Allah menyukai orang-orang yang berbuat baik

5. Takut kepada Allah dalam setiap Hal: Seorang muslim meyakini bahwa Allah selalu melihat dan menyaksikan semua tingkah laku hamba-Nya dan selalu menyadari dan mempertimbangkan setiap tingkah laku yang tidak disukai

Allah. Ini berarti seorang akuntan/auditor harus berperilaku takut kepada Allah tanpa harus menunggu dan mempertimbangkan apakah orang lain atau atasannya setuju atau menyukainya. Sikap ini merupakan sensor diri sehingga ia mampu bertahan terus menerus dari godaan yang berasal dari pekerjaan profesinya. Sikap ini ditegaskan dalam firman Allah Surat An Nisa ayat 1:

إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلَيْكُمْ رَقِيبًا ۝١

Artinya:

Sesungguhnya Allah selalu menjaga dan mengawasi kamu

Dan dalam Surat Ar Raid Ayat 33 Allah berfirman:

أَفَمَنْ هُوَ قَائِمٌ عَلَىٰ كُلِّ نَفْسٍ بِمَا كَسَبَتْ ۗ.....

Artinya

Maka apakah Tuhan yang menjaga setiap diri terhadap apa yang diperbuatnya (sama dengan yang tidak demikian sifatnya).

Sikap pengawasan diri berasal dari motivasi diri berasal dari motivasi diri sehingga diduga sukar untuk dicapai hanya dengan kode etik profesi rasional tanpa diperkuat oleh ikatan keyakinan dan kepercayaan akan keberadaan Allah yang selalu memperhatikan dan melihat pekerjaan kita. Sebagaimana firman Allah dalam Surat Thaha ayat 7:

يَعْلَمُ السِّرَّ وَأَخْفَىٰ ۝٧

Artinya:

Sesungguhnya dia mengetahui rahasia dan apa yang lebih tersembunyi.

6. Manusia bertanggungjawab dihadapan Allah: Akuntan muslim harus meyakini bahwa Allah selalu mengamati semua perilakunya dan dia akan mempertanggungjawabkan semua tingkah lakunya kepada Allah nanti di hari akhirat baik tingkah laku yang kecil amupun yang besar. Sebagaimana firman Allah dalam Surat Al Zalzalah ayat 7-8:

فَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ خَيْرًا يَرَهُ
وَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ شَرًّا يَرَهُ

Artinya:

Barang siapa yang mengerjakan kebaikan seberat zarrah niscaya dia akan melihat (balasan) nya. Dan barang siapa yang mengerjakan kejahatan seberat zarrahpun niscaya dia akan melihat balasannya pula.

2.2.3 Auditor dan Jenis Auditor

Menurut Mulyadi (2002:28-29) auditor adalah orang atau kelompok orang yang melaksanakan menjadi tiga golongan: auditor independen, auditor pemerintah, dan auditor intern. (1) Auditor independen adalah auditor professional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya. Audit tersebut terutama diajukan untuk memenuhi kebutuhan para pemakai informasi keuangan seperti: kreditur, investor, calon kreditur, calon investor, dan instansi pemerintah (terutama instansi pajak). (2) Auditor pemerintah adalah auditor yang professional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unit organisasi atau entitas pemerintahan atau pertanggungjawaban keuangan yang ditujukan kepada pemerintah. (3) Auditor intern adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan

(perusahaan negara maupun perusahaan swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh 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 bagian organisasi.

Jenis audit menurut Mulyadi (2002:30-32) pada umumnya dikelompokkan menjadi tiga golongan yaitu audit lapran keuangan (*financial statement audit*) audit kepatuhan (*compliance audit*), dan audit operasional (*operational audit*).

2.2.4 Hierarki Auditor dalam Organisasi Kantor Akuntan Publik

Hierarki auditor menurut Mulyadi (2002:33-34) dalam perikatan audit didalam kantor akuntan publik dibagi menjadi berikut ini:

- *Partner* (rekan)
- Manajer
- Auditor senior
- Auditor junior

Partner. Partner menduduki jabatan tertinggi dalam perikatan audit; bertanggung jawab atas hubungan dengan klien; bertanggung jawab secara menyeluruh mengenai auditing. *Partner* menandatangani laporan audit dan *management letter*, dan bertanggungjawab terhadap penagihan *fee* audit dari klien.

Manajer. Manajer bertindak sebagai pengawas audit; bertugas untuk membantu auditor senior dalam merencanakan program audit dan waktu audit; me-*review* kertas kerja, laporan audit dan *management letter*. Biasanya manajer melakukan pengawasan terhadap pekerjaan beberapa auditor senior. Pekerjaan manajer tidak

berada di kantor klien, melainkan di kantor auditor, dalam bentuk pengawasan terhadap pekerjaan yang dihasilkan para auditor.

Auditor senior. Auditor senior bertugas untuk melaksanakan audit; bertanggungjawab untuk mengusahakan biaya audit dan waktu audit sesuai dengan rencana; bertugas untuk mengarahkan dan *me-review* pekerjaan auditor junior. Auditor senior biasanya akan menetap di kantor klien sepanjang prosedur audit dilaksanakan. Umumnya auditor senior melakukan audit terhadap satu objek pada saat tertentu.

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

2.2.5 *Fee* Audit

Fee audit diartikan besarnya imbalan jasa yang diterima oleh auditor akan pelaksanaan pekerjaan audit. Imbalan jasa dihubungkan dengan banyaknya waktu yang digunakan untuk menyelesaikan pekerjaan, nilai jasa yang diberikan bagi klien atau bagi kantor akuntan publik yang bersangkutan. *Fee* auditor juga bisa diartikan sebagai fungsi dari jumlah kerja yang dilakukan oleh auditor dengan

harga per jam (Al-Shammari et al., 2008) dalam (Fachriyah, 2011), sedangkan jumlah jam kerja yang dilakukan oleh auditor dipengaruhi diantaranya oleh ukuran perusahaan, profitabilitas klien, kompleksitas klien, pengendalian intern klien, besar-kecilnya klien (perusahaan *go public privat*), lokasi kantor akuntan publik, ukuran kantor akuntan publik, (*Big* dan *non-Big Four*), reputasi auditor, risiko audit dan risiko perusahaan, jumlah anak perusahaan klien, jumlah cabang perusahaan, banyaknya transaksi dalam mata uang asing, besarnya total piutang, total persediaan dan total *assets* (Fachriyah, 2011: 25-26).

Iskak (1999) dalam Suharli (2008) mendefinisikan *audit fee* adalah honorarium yang dibebankan oleh akuntan publik kepada perusahaan *auditee* atas jasa audit yang dilakukan akuntan publik terhadap laporan keuangan. Iskak sendiri melakukan penelitian tentang *audit fee* yang dipengaruhi oleh ukuran perusahaan dan ukuran KAP dengan hasil yang signifikan. Penetapan biaya audit yang dilakukan oleh KAP berdasarkan perhitungan dari biaya pokok pemeriksaan yang terdiri dari biaya langsung dan tidak langsung. Biaya langsung terdiri dari biaya tenaga yaitu manager, supervisor, auditor junior dan auditor senior. Sedangkan biaya tidak langsung seperti biaya percetakan, biaya penyusutan komputer, gedung dan asuransi. Setelah dilakukan perhitungan biaya pokok pemeriksaan maka akan dilakukan tawar menawar antar klien yang bersangkutan dengan kantor akuntan publik.

Ketua Umum Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) pada tanggal 2 Juli 2008 menerbitkan Surat Keputusan No.KEP.024/IAPI/VII/2008 tentang Kebijakan Penentuan *Fee* Audit. Surat Keputusan ini diterbitkan dengan tujuan sebagai

panduan bagi profesi Akuntan Publik maupun Kantor Akuntan Publik dalam menetapkan *fee* audit. Dalam bagian Lampiran 1 dijelaskan bahwa panduan ini dikeluarkan sebagai panduan bagi seluruh Anggota Institut Akuntan Publik Indonesia ('Anggota') yang menjalankan praktek sebagai akuntan publik dalam menetapkan besaran imbalan yang wajar atas jasa professional yang diberikannya. Panduan ini harus dibaca dalam hubungannya dengan Kode Etik Profesi, khususnya yang berkaitan dengan Independensi dan Imbalan Jasa Profesional.

Lebih lanjut dijelaskan bahwa panduan ini dimaksudkan untuk membantu Anggota dalam menetapkan imbalan jasa yang wajar sesuai dengan martabat profesi akuntan publik dan dalam jumlah yang pantas untuk dapat memberikan jasa sesuai dengan tuntutan standar profesional akuntan publik yang berlaku. Imbalan jasa yang terlalu rendah atau secara signifikan jauh lebih rendah dari yang dikenakan oleh auditor/akuntan pendahulu atau diajukan oleh auditor/akuntan lain, akan menimbulkan keraguan mengenai kemampuan dan kompetensi Anggota dalam menerapkan standar teknis dan standar profesional yang berlaku.

Ketua Umum Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) pada tanggal 2 Juli 2008 menerbitkan Surat Keputusan No.KEP.024/IAPI/VII/2008 tentang Kebijakan Penentuan *Fee* Audit. Dalam menetapkan imbalan jasa (*fee*) audit, Akuntan Publik harus memperhatikan tahapan-tahapan pekerjaan audit, sebagai berikut :

- a. Tahap perencanaan audit antara lain: pendahuluan perencanaan, pemahaman bisnis klien, pemahaman proses akuntansi, pemahaman struktur pengendalian internal, penetapan risiko pengendalian, melakukan analisis awal, menentukan

tingkat materialitas, membuat program audit, *risk assessment* atas akun, dan *fraud discussion* dengan *management*.

- b. Tahap pelaksanaan audit antara lain: pengujian pengendalian internal, pengujian substantif transaksi, prosedur analitis, dan pengujian detail transaksi.
- c. Tahap pelaporan antara lain: *review* kewajiban kontijensi, review atas kejadian setelah tanggal neraca, pengujian bukti final, evaluasi dan kesimpulan, komunikasi dengan klien, penerbitan laporan audit, dan *capital commitment*.

Ketua Umum Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) pada tanggal 2 Juli 2008 menerbitkan Surat Keputusan No.KEP.024/IAPI/VII/2008 tentang Kebijakan Penentuan *Fee* Audit dalam prinsip dasar bahwa, dalam menetapkan *fee* audit, Akuntan Publik harus juga mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut:

- a. Kebutuhan klien
- b. Tugas dan tanggungjawab menurut hukum (*statutory duties*)
- c. Independensi
- d. Tingkat keahlian (*levels of expertise*) dan tanggungjawab yang melekat pada pekerjaan yang dilakukan, serta tingkat kompleksitas pekerjaan
- e. Banyaknya waktu yang diperlukan dan secara efektif digunakan oleh Akuntan Publik dan stafnya untuk menyelesaikan pekerjaan, dan
- f. Basis penetapan *fee* yang disepakati.

Irawan (2013) Dalam syariat islam bahwa pengupahan atau pemberian upah (disebut dengan *fee*) adalah salah satu masalah yang tidak pernah selesai diperdebatkan oleh pihak top manajemen manapun, apapun bentuk organisasinya baik dalam sektor swasta maupun pemerintah. Seolah-olah pengupahan merupakan

pekerjaan yang selalu membuat pihak manajemen berpikir berulang-ulang untuk menetapkan kebijakan tersebut. Tidak sedikit besarnya upah juga selalu memicu konflik antara pihak manajemen dengan pihak orang yang dipekerjakan. Hal ini terbukti dengan banyaknya unjuk rasa di negara kita tentang kelayakan upah yang tidak sesuai dengan harapan, tidak berbanding lurus dengan apa yang mereka kerjakan.

Dalam hal pengertian upah dan gaji (*fee*) diatas dalam islam disebutkan lebih komperhensif tentang upah dan gaji (*fee*). Allah menegaskan tentang imbalan dalam al-qur'an yang berbunyi:

وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ
عِلْمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ ﴿١٠٥﴾

Artinya:

Dan Katakanlah: "Bekerjalah kamu, Maka Allah dan Rasul-Nya serta orang-orang mukmin akan melihat pekerjaanmu itu, dan kamu akan dikembalikan kepada (Allah) yang mengetahui akan yang ghaib dan yang nyata, lalu diberitakan-Nya kepada kamu apa yang telah kamu kerjakan (Q.S At-tauba:105)

Dalam ayat lain juga disebutkan:

إِنَّ الَّذِينَ ءَامَنُوا وَعَمِلُوا الصَّالِحَاتِ إِنَّا لَا نُضِيعُ أَجْرَ مَنْ أَحْسَنَ
عَمَلًا ﴿٣٠﴾

Artinya:

Sesungguhnya mereka yang beriman dan beramal saleh, tentulah Kami tidak akan menyia-nyiakan pahala orang-orang yang mengerjakan amalan(nya) dengan yang baik (Q.S Al-Kahfi:30).

مَنْ عَمِلَ صَالِحًا مِّنْ ذَكَرٍ أَوْ أُنْثَىٰ وَهُوَ مُؤْمِنٌ فَلَنُحْيِيَنَّهٗ حَيٰوةً طَيِّبَةً
 وَلَنَجْزِيَنَّهُمْ أَجْرَهُمْ بِأَحْسَنِ مَا كَانُوا يَعْمَلُونَ ﴿٩٧﴾

Artinya:

Barang siapa yang mengerjakan amal saleh, baik laki-laki maupun perempuan dalam Keadaan beriman, Maka Sesungguhnya akan Kami berikan kepadanya kehidupan yang baik dan Sesungguhnya akan Kami beri Balasan kepada mereka dengan pahala yang lebih baik dari apa yang telah mereka kerjaka (Q.S. An-Nahl:97).

Berdasarkan ayat diatas, maka imbalan dalam konsep islam yaitu menekan pada dua konsep yakni konsep dunia dan akhirat. Dalam surat At-Taubah ayat 105 menjelaskan bahwa Allah memerintahkan kita untuk bekerja, dan Allah akan membalas apa yang telah kita kerjakan. Yang paling penting dalam ayat ini adalah penegasan Allah bahwasanya motivasi atau niat bekerja itu haruslah benar dan apabila motivasi bekerja tidak benar, maka Allah akan membalas dengan cara memberi azab. Sebaliknya, kalau motivasi itu benar, maka Allah akan membalas pekerjaan itu dengan balasan yang lebih baik dari apa yang kita kerjakan.

Dalam surat Al-Khafi ayat 30 menegaskan bahwa balasan terhadap pekerjaan yang telah dilakukan manusia, pasti Allah akan mengganjar dengan adil. Allah tidak akan berlaku zalim dengan cara menyia-nyiakan amal hamba-Nya, menurut Qordhawi (2001:403) ayat ini mengisyaratkan bahwa tidak memenuhi upah bagi para pekerja adalah suatu kezaliman yang tidak dicintai-Nya. Kewajiban seorang mu'min adalah menggunakan keadilan Allah sebagai tolak ukur, dan surat An-Nahl ayat 97 adalah ditekankan dalam ayat ini bahwa laki-laki dan perempuan dalam Islam mendapat pahala yang sama dan bahwa amal

saleh harus disertai iman. Ayat ini menegaskan bahwa tidak ada diskriminasi upah dalam Islam jika mereka mengerjakan pekerjaan yang sama.

Ketua Umum Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) dalam Lampiran 1 Surat Keputusan Ketua Umum IAPI No. KEP.024/IAPI/VII/2008 tanggal 2 Juli 2008 tentang imbalan jasa dihubungkan dengan banyaknya waktu yang digunakan untuk menyelesaikan pekerjaan, nilai jasa yang diberikan bagi klien atau bagi kantor akuntan publik yang bersangkutan.

- Dalam hal ini imbalan jasa tidak dikaitkan dengan banyaknya waktu pengerjaan, anggota harus menyampaikan Surat Perikatan (*Engagement Letter*) yang setidaknya memuat:
 - Tujuan, lingkup pekerjaan serta pendekatan dan metodologinya; dan
 - Basis penetapan dan besaran imbal jasa (atau estimasi besaran imbalan jasa) serta cara dan/atau termin pembayarannya;
- Anggota agar selalu:
 - Memelihara dokumentasi yang lengkap mengenai basis pengenaan imbal jasa yang disepakati; dan
 - Menjaga agar basis pengenaan imbal jasa yang disepakati konsisten dengan praktek yang lazim berlaku.

Imbalan jasa harus mencerminkan secara wajar pekerjaan yang dilakukan untuk klien dan seluruh faktor yang dikemukakan dalam *paragraph 4* (Dalam hal ini Anggota harus memperhatikan Kode Etik Profesi yang mengatur mengenai Independensi). Anggota tidak diperkenankan menetapkan imbalan jasa berbasis kontinjensi baik langsung atau tidak langsung. Sebelum perikatan, Anggota sudah

harus menjelaskan kepada klien, basis pengenaan imbalan jasa, cara dan termin pembayaran, dan total imbalan jasa yang akan dikenakan. Dalam hal kemungkinan besar imbalan jasa akan meningkat secara substansial di masa datang. Klien harus sudah diberitahukan sebelumnya.

Ketua Umum Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) pada tanggal 2 Juli 2008 menerbitkan Surat Keputusan No.KEP.024/IAPI/VII/2008 tentang Kebijakan Penentuan *Fee Audit* dalam prinsip dasar no 9 bahwa, imbalan jasa atas pekerjaan pertama yang diberikan kepada klien tidak boleh didiskon sebagai imbalan jasa perkenalan, dengan maksud untuk mengenakan imbalan jasa lebih tinggi atau pemberian jasa lainnya dimasa datang. Anggota harus dapat menunjukkan bahwa pekerjaannya dilakukan secara profesional dan memenuhi persyaratan kualitas yang ditetapkan, dan memenuhi kebutuhan klien.

Ketua Umum Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) pada tanggal 2 Juli 2008 menerbitkan Surat Keputusan No.KEP.024/IAPI/VII/2008 tentang Kebijakan Penentuan *Fee Audit* dalam prinsip dasar no 11 bahwa, Untuk mempertimbangkan independensinya, anggota sudah harus menerima imbalan jasa atas pekerjaan yang telah dilakukannya sebelum memulai pekerjaan untuk periode berikutnya. Anggota yang imbalan jasanya belum dibayar boleh menahan dokumen tertentu milik klien yang digunakan dalam pelaksanaan pekerjaannya, dan boleh menolak untuk meneruskan informasi yang dimilikinya kepada klien atau auditor/akuntan penerus sebelum imbalan jasanya dibayar. Anggota tidak diperkenankan menerima perikatan apabila klien belum membayar lunas kewajiban kepada auditor terdahulu. Tarif imbalan jasa (*charge-out rate*) harus menggambarkan remunerasi yang pantas bagi

anggota dan stafnya, dengan memperhatikan kualifikasi dan pengalaman masing-masing.

DeAngelo dalam Halim (2005) dalam Azizah (2010) menyatakan bahwa *fee* audit merupakan pendapatan yang besarnya bervariasi karena tergantung dari beberapa faktor dalam penugasan audit seperti, ukuran perusahaan klien, kompleksitas jasa audit yang dihadapi auditor, risiko audit yang dihadapi auditor dari klien serta nama Kantor Akuntan Publik yang melakukan jasa audit. Simunic (2006) dalam Azizah (2010) menyatakan bahwa *fee* audit ditentukan oleh besar-kecilnya perusahaan yang diaudit (*clientsize*), risiko audit (atas dasar *current ratio*, *quick ratio*, *D/E*, *litigation risk*) dan kompleksitas audit (*subsidiaries*, *foreign listed*).

Selain faktor-faktor tersebut diatas, dalam menetapkan *fee* audit, akuntan publik harus juga mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut: kebutuhan klien, tugas dan tanggung jawab menurut hukum (*statutory duties*), independensi, serta tingkat keahlian (*levels expertise*) dan tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan yang dilakukan, serta tingkat kompleksitas pekerjaan, banyaknya waktu yang diperlukan dengan secara efektif digunakan oleh akuntan publik dan staf untuk menyelesaikan pekerjaan, dan basis penetapan *fee* yang disepakati (IAPI, 2008).

Kode Etik Profesi Akuntan seksi 240.1 (IAPI, 2007-2008) tentang Imbalan Jasa Professional dan Bentuk Remunerasi Lainnya menjelaskan bahwa dalam melakukan negosiasi mengenai jasa profesional yang diberikan, Praktisi dapat mengusulkan jumlah imbalan jasa profesional yang dipandang sesuai. Fakta terjadinya jumlah imbalan jasa profesional yang diusulkan oleh Praktisi yang satu

lebih rendah dari praktisi yang lain bukan merupakan pelanggaran terhadap kode etik profesi. Namun demikian, ancaman terhadap kepatuhan pada prinsip dasar etika profesi dapat saja terjadi dari besaran imbalan jasa profesional yang diusulkan. Sebagai contoh, ancaman kepentingan pribadi terhadap kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian profesional dapat terjadi ketika besaran imbalan jasa profesional yang diusulkan sedemikian rendahnya, sehingga dapat mengakibatkan tidak dapat dilaksanakannya perikatan dengan baik berdasarkan standar teknis dan standar profesi yang berlaku.

Konsep dalam upah inilah yang sangat mendominasi dalam setiap praktik yang terjadi dikekhalfahan islam. Ada prinsip upah (*fee*) yaitu prinsip keadilan. Dalam Al-Quran surat Al Maidah ayat 8 yaitu:

يَأْتِيهَا الَّذِينَ ءَامَنُوا كُونُوا قَوَّامِينَ لِلَّهِ شُهَدَاءَ بِالْقِسْطِ وَلَا يَجْرِمَنَّكُمْ
شَنَّانُ قَوْمٍ عَلَىٰ أَلَّا تَعْدِلُوا أَعْدِلُوا هُوَ أَقْرَبُ لِلتَّقْوَىٰ وَاتَّقُوا اللَّهَ إِنَّ
اللَّهَ خَبِيرٌ بِمَا تَعْمَلُونَ

Artinya:

Hai orang-orang yang beriman hendaklah kamu Jadi orang-orang yang selalu menegakkan (kebenaran) karena Allah, menjadi saksi dengan adil. dan janganlah sekali-kali kebencianmu terhadap sesuatu kaum, mendorong kamu untuk Berlaku tidak adil. Berlaku adillah, karena adil itu lebih dekat kepada takwa. dan bertakwalah kepada Allah, Sesungguhnya Allah Maha mengetahui apa yang kamu kerjakan. (Q.S Al. Ma'idah: 8)

يَأْتِيهَا الَّذِينَ ءَامَنُوا إِذَا تَدَايَنْتُمْ بِدِينٍ إِلَىٰ أَجَلٍ مُّسَمًّى فَاكْتُبُوهُ
وَلْيَكْتُب بَيْنَكُمْ كَاتِبٌ بِالْعَدْلِ وَلَا يَأْب كَاتِبٌ أَنْ يَكْتُبَ كَمَا عَلَّمَهُ

اللَّهُ فَلَیَكْتُبْ وَلِیَمْلِلِ الَّذِی عَلَیْهِ الْحَقُّ وَلِیَتَّقِ اللَّهَ رَبَّهُ وَلَا یَبْخَسَ مِنْهُ
 شَيْئًا فَإِنْ كَانَ الَّذِی عَلَیْهِ الْحَقُّ سَفِیْهًا أَوْ ضَعِیْفًا أَوْ لَا یَسْتَطِیْعُ أَنْ یُמِلَّ
 هُوَ فَلِیَمْلِلْ وَلِیُهِ بِالْعَدْلِ وَأَسْتَشْهَدُوا شَهِدَیْنِ مِنْ رِجَالِكُمْ فَإِنْ لَمْ
 یَكُونَا رَجُلَیْنِ فَرَجُلٌ وَأَمْرَأَتَانِ مِمَّن تَرْضَوْنَ مِنَ الشُّهَدَاءِ أَنْ تَضِلَّ
 إِحْدَاهُمَا فَتُذَكِّرَ إِحْدَاهُمَا الْأُخْرَى وَلَا یَأْبَ الشُّهَدَاءُ إِذَا مَا دُعُوا وَلَا
 تَسْأَمُوا أَنْ تَكْتُبُوهُ صَغِيرًا أَوْ كَبِيرًا إِلَىٰ أَجَلِهِ ذَٰلِكُمْ أَقْسَطُ عِنْدَ اللَّهِ
 وَأَقْوَمٌ لِلشَّهَادَةِ وَأَدْنَىٰ أَلَّا تَرْتَابُوا إِلَّا أَنْ تَكُونَ تِجْرَةً حَاضِرَةً تُدِيرُونَهَا
 بَيْنَكُمْ فَلَيْسَ عَلَیْكُمْ جُنَاحٌ أَلَّا تَكْتُبُوهَا وَأَشْهَدُوا إِذَا تَبَايَعْتُمْ وَلَا يُضَارَّ
 كَاتِبٌ وَلَا شَهِیدٌ وَإِنْ تَفَعَّلُوا فَإِنَّهُ فَسُوقٌ بِكُمْ وَاتَّقُوا اللَّهَ وَیَعْلَمُكُمْ
 اللَّهُ وَاللَّهُ بِكُلِّ شَیْءٍ عَلِیمٌ

Artinya:

Hai orang-orang yang beriman, apabila kamu bermu'amalah [179] tidak secara tunai untuk waktu yang ditentukan, hendaklah kamu menuliskannya. dan hendaklah seorang penulis di antara kamu menuliskannya dengan benar. dan janganlah penulis enggan menuliskannya sebagaimana Allah mengajarkannya, meka hendaklah ia menulis, dan hendaklah orang yang berhutang itu mengimlakkan (apa yang akan ditulis itu), dan hendaklah ia bertakwa kepada Allah Tuhannya, dan janganlah ia mengurangi sedikitpun daripada hutangnya. jika yang berhutang itu orang yang lemah akalnya atau lemah (keadaannya) atau Dia sendiri tidak mampu mengimlakkan, Maka hendaklah walinya mengimlakkan dengan jujur. dan persaksikanlah dengan dua orang saksi dari orang-orang lelaki (di antaramu). jika tak ada dua oang lelaki, Maka (boleh) seorang lelaki dan dua orang perempuan dari saksi-saksi yang kamu ridhai, supaya jika seorang lupa Maka yang seorang mengingatkannya. janganlah saksi-saksi itu enggan (memberi keterangan) apabila mereka dipanggil; dan janganlah kamu jemu menulis hutang itu, baik kecil maupun besar sampai batas waktu membayarnya. yang demikian itu, lebih adil di

sisi Allah dan lebih menguatkan persaksian dan lebih dekat kepada tidak (menimbulkan) keraguanmu. (Tulislah mu'amalahmu itu), kecuali jika mu'amalah itu perdagangan tunai yang kamu jalankan di antara kamu, Maka tidak ada dosa bagi kamu, (jika) kamu tidak menulisnya. dan persaksikanlah apabila kamu berjual beli; dan janganlah penulis dan saksi saling sulit menyulitkan. jika kamu lakukan (yang demikian), Maka Sesungguhnya hal itu adalah suatu kefasikan pada dirimu. dan bertakwalah kepada Allah; Allah mengajarmu; dan Allah Maha mengetahui segala sesuatu (Q.S Al-Baqarah:282).

Nabi bersabda yang artinya:

“Berikanlah gaji (fee) kepada pekerja sebelum kering keringatnya, dan berikanlah ketentuan gajinya, terhadap apa yang dikerjakannya (HR. Baihaqi).”

Dalam ayat al-quran dan hadits riwayat Baihaqi diatas dapat diketahui bahwa prinsip utama keadilan terletak pada kejelasan aqad (transaksi) dan komitmen atas dasar kerelaan melakukannya (dari yang ber-aqad). Aqad dalam perburuhan adalah aqad yang terjadi antara pekerja dengan pengusaha. Artinya, sebelum pekerja dipekerjakan, harus jelas dahulu bagaimana upah yang akan diterima oleh pekerja. Upah tersebut meliputi besarnya upah dan tata cara pembayaran upah.

Khusus untuk cara pembayaran upah (*fee*). Rasulullah bersabda yang artinya yaitu:

“Dan abdilah bin Umar, Rasulullah SAW bersabda: Berikanlah upah orang upahan sebelum kering keringatnya” (HR. Ibnu Majah dan Imam Thabrani).

Menurut Qardhawi (2001:404-405) mengatakan: hal ini merupakan ungkapan tentang wajibnya bersegera memberikan upah buruh setelah selesai bekerja jika ia meminta, meskipun ia tidak berkeringat atau berkeringat namun sudah kering. Sesungguhnya seorang pekerja hanya berhak atas upahnya jika ia telah menunaikan pekerjaannya dengan semestinya dan sesuai dengan kesepakatan, karena umat Islam terikat dengan syarat-syarat antar mereka kecuali syarat yang

mengharamkan yang halal atau menghalalkan yang haram. Namun, jika ia membolos bekerja tanpa alasan yang benar atau sengaja menunaikannya dengan tidak semestinya, maka sepatutnya hal itu diperhitungkan atasnya (dipotong upahnya) karena setiap hak dibarengi dengan kewajiban. Selama ia mendapatkan upah secara penuh, maka kewajibannya juga harus dipenuhi. Sepatutnya hal ini dijelaskan secara detail dalam “peraturan kerja” yang menjelaskan masing-masing hak dan kewajiban kedua belah pihak.

Dari kesimpulan di atas bawasanya seorang auditor bisa menentukan batas *fee* audit karena dilihat dari lama waktu yang diperlukan untuk audit. Jadi sebaiknya perusahaan berikanlah *fee* (upah) sebelum kering keringatnya.

2.2.6 Faktor-faktor yang mempengaruhi *fee* auditor

2.2.6.1 Ukuran Perusahaan

Yang dimaksud ukuran perusahaan klien adalah ukuran perusahaan besarnya perusahaan klien yang tercermin dalam laporan keuangan tiap perusahaan.

Ukuran perusahaan dengan pendapatan 5 miliar rupiah per tahun dikategorikan perusahaan kecil. Sedangkan perusahaan dengan jumlah pendapatan diatas 5 miliar rupiah per tahun dikategorikan perusahaan sedang. Perusahaan dengan jumlah pendapatan atau penjualan lebih dari 50 miliar rupiah per tahun dikategorikan perusahaan besar (iskak, 1999). Sedangkan Simunic (1980), mengategorikan perusahaan yang ada di Amerika Serikat berdasarkan jumlah penjualan. Perusahaan kecil dengan penjualan < dari US \$

125.000.000, sedangkan perusahaan besar dengan penjualan >US \$ 125.000.000 (Suharli, 2008: 138).

Menurut Sawir (2009), ukuran perusahaan dinyatakan sebagai determinan dari struktur keuangan dalam hampir setiap studi dan untuk jumlah alasan berbeda:

1. Ukuran perusahaan dapat menentukan tingkat kemudahan perusahaan memperoleh dana dari pasar modal. Perusahaan kecil umumnya kekurangan akses ke pasar modal yang terorganisir, baik untuk obligasi maupun saham. Kalaupun mereka punya akses, biaya peluncuran dari penjualan sejumlah kecil sekuritas dapat menjadi penghambat. Jika penerbitan sekuritas dapat dilakukan, sekuritas perusahaan kecil mungkin kurang dapat dipasarkan sehingga membutuhkan penentuan harga sedemikian rupa agar investor mendapatkan hasil yang memberikan retribusi lebih tinggi secara signifikan.
2. Ukuran perusahaan menentukan kekuatan tawar-menawar dalam kontrak keuangan. Perusahaan besar biasanya dapat memilih pendanaan dari berbagai bentuk utang, termasuk penawaran spesial yang lebih menguntungkan dibandingkan ditawarkan perusahaan kecil. Semakin besar jumlah uang terlibat, semakin besar kemungkinan pembuatan kontrak yang dirancang sesuai dengan preferensi kedua pihak sebagai ganti dari penggunaan kontrak standar utang.
3. Ada kemungkinan pengaruh skala dalam biaya dan *return* membuat perusahaan yang lebih besar dapat memperoleh lebih banyak laba. Akhirnya, ukuran diikuti oleh karakteristik lain yang mempengaruhi struktur

keuangan, yaitu perusahaan kecil sering tidak mempunyai staf khusus, tidak menggunakan rancangan keuangan, dan tidak mengembangkan sistem akuntansi mereka menjadi suatu sistem informasi manajemen. Perusahaan yang berskala besar biasanya memiliki sumberdaya dan staf akuntan yang lebih banyak dan memiliki sistem informasi akuntansi yang lebih canggih daripada perusahaan dengan skala kecil. Penggunaan sistem berbasis computer ini akan mempercepat perusahaan dalam mengelolah dan memonitor persediaan (*inventories*) dan proses produksi sehingga laporan keuangan dapat segera disajikan (Fachriyah, 2011: 29-31).

Ukuran perusahaan menggambarkan besar kecilnya suatu perusahaan yang ditunjukkan oleh total aktiva, jumlah penjualan, rata-rata total penjualan dan rata-rata total aktiva. Jadi, ukuran perusahaan merupakan ukuran atau besarnya asset yang dimiliki oleh perusahaan.

Meningkatnya *asset* dan *revenue* akan menambah jumlah pemeriksaan. Meningkatnya jumlah pemeriksaan akan meningkatkan jam kerja auditor. Dengan meningkatnya jam kerja auditor, tentu akan meningkatkan besarnya audit *fee*. Sebagai contoh, dengan pertambahan jumlah *asset*, maka akan mempunyai pengaruh yang lebih besar terhadap penentuan audit *fee*, maka akan mempunyai pengaruh yang lebih besar terhadap penentuan audit *fee* bila dibandingkan dengan pertambahan jumlah penjualan (Aminatus, 2008: 11).

Menurut Lestari (2010) dalam (Ferdianto), perusahaan besar melaporkan lebih cepat dibandingkan dengan perusahaan kecil. Sebaliknya, seperti yang dikutip oleh Boynton dan Kell (1996) dalam (Ferdianto) menyebutkan audit

delay akan semakin lama apabila ukuran perusahaan yang diaudit semakin besar. Hal ini berkaitan dengan semakin banyaknya jumlah sampel yang harus diambil dan semakin luas prosedur audit yang harus ditempuh. Namun logika yang mendasari hasil penelitian Ashton dapat dijelaskan oleh Dyer dan McHugh (1975) dalam (Ferdianto), manajemen perusahaan berskala besar cenderung diberikan insentif untuk mengurangi audit *delay* dikarenakan perusahaan-perusahaan tersebut dimonitor secara ketat oleh investor, pengawas permodalan, dan pemerintah. Oleh karena itu, perusahaan-perusahaan berskala besar cenderung mengalami tekanan eksternal yang lebih tinggi untuk mengumumkan laporan audit lebih awal (Ferdianto).

Ukuran Perusahaan dapat dilihat dari total asset yang dimiliki perusahaan. Hal yang mendasari hubungan antara Ukuran Perusahaan dengan *Fee Audit* adalah besarnya biaya yang dikeluarkan oleh klien untuk auditor independen. Disamping itu perusahaan besar pada umumnya memiliki sistem pengendalian internal yang lebih baik sehingga memudahkan auditor menyelesaikan pekerjaannya. Penelitian yang telah dilakukan Imam Subekti dan Novi Wulandari (2004), dalam Supriyati Yuliasri Rolinda (2007:113) dalam (Yulianti, 2011) menunjukkan bahwa Ukuran Perusahaan dengan indikator total aktiva memiliki pengaruh yang besar terhadap *Audit fee*. Pengaruh ini ditunjukkan dengan semakin besar nilai aktiva perusahaan maka semakin kecil nilai *Audit fee* dan sebaliknya jika semakin kecil nilai aktiva perusahaan maka semakin besar *Audit fee* yang dikeluarkan oleh klien (Yulianti, 2011).

Ukuran perusahaan mempengaruhi lamanya proses audit karena kegiatan pengauditan sangat tergantung kepada ukuran perusahaan yang diaudit. Pada perusahaan kecil audit cukup dilakukan oleh satu atau dua orang auditor dengan waktu pengerjaan audit yang relatif tidak begitu lama, dengan honorarium audit yang tidak begitu tinggi. Namun apabila perusahaan yang diaudit adalah perusahaan besar dengan ratusan anak perusahaan, maka berbulan-bulan karena banyaknya jumlah sampel yang harus diambil, serta semakin luasnya prosedur audit yang harus ditempuh, sehingga berdampak pada *fee* audit yang sangat tinggi (Fachriyah, 2011: 31).

2.2.6.2 Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP)

Ukuran KAP dalam penelitian ini merupakan besar kecilnya KAP yang dibedakan dalam dua kelompok, yaitu KAP yang *non Big Four* dan KAP yang *Big Four*. Kantor akuntan publik adalah organisasi yang diciptakan untuk memberikan jasa akuntansi profesional, termasuk audit. Biasanya didirikan sebagai kepemilikan pribadi atau persekutuan. Auditor berkualitas tinggi memberikan kepastian yang besar terhadap kesesuaian laporan keuangan dengan prinsip berterima umum.

Ukuran KAP sebagai proksi kualitas membedakan KAP menjadi KAP besar (*Big four accounting firms*) dan KAP kecil (*Non big four accounting firms*). Pembedaan tersebut dilakukan berdasarkan jumlah klien yang dilayani oleh suatu KAP, jumlah rekan/anggota yang bergabung, serta total pendapatan yang diperoleh dalam satu periode (Riyatno, 2007).

Beberapa penelitian yang menggunakan ukuran KAP sebagai proksi kualitas audit berhasil membuktikan secara empiris bahwa terdapat perbedaan kualitas antara KAP berukuran besar (*Big four accounting firms*) dengan KAP berukuran kecil (*nonbig four accounting firms*) (Riyatno, 2007).

Kantor akuntan publik yang memiliki nama besar (Big 4) dipandang sebagai auditor yang akan menghasilkan tingkat kualitas audit yang melebihi persyaratan minimal keprofesionalan dan kualitas dari Kantor Akuntan Publik yang tidak memiliki nama besar (Francis and Krishnan dalam Halim, 2005) dalam Dyah (2010). Kantor Akuntan Publik atau Auditor yang berkualitas tinggi membuat sedikit kesalahan daripada auditor yang berkualitas rendah sehingga memiliki *fee* audit yang lebih tinggi dari auditor yang berkualitas rendah (Diacon dalam Halim, 2005) dalam Dyah (2010). Kantor Akuntan Publik yang termasuk dalam The Big 4 adalah :

- KAP Purwantono, Sarwoko, dan Sandjaja yang berafiliasi dengan Ernst and Young (E & Y).
- KAP Haryanto Sahari & Co. yang berafiliasi dengan Pricewaterhouse Coopers (PwC).
- KAP Osman Bing Satrio & Co. yang berafiliasi dengan Deloitte Touche Thomatsu (DTT).
- KAP Siddharta, Siddharta, dan Widjaja yang berafiliasi dengan Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG).

2.2.6.3 Jumlah Anak Perusahaan

Subsidiary disebut juga anak perusahaan atau lini induk perusahaan. Peneliti mengukur *subsidiary* berdasarkan jumlah anak perusahaan yang dimiliki oleh induk perusahaan. Semakin besar perusahaan tersebut maka semakin besar jumlah anak perusahaan dan semakin besar penetapan biaya audit yang dikenakan setiap perusahaan tersebut. Penelitian yang dilakukan oleh peneliti sebelumnya, Jonson (1995) dan Gul, dkk (1998) dalam Suharli (2008), menggunakan jumlah anak perusahaan dalam variabel penelitiannya terlihat hasil yang signifikan terhadap audit *fee*.

2.2.6.4 Profitabilitas (*Profitability*)

Profitabilitas adalah terkait dengan efisiensi penggunaan aset dan sumber daya lain oleh perusahaan dalam operasinya. Joshi dan Al-Bastaki (2000) dalam Fachriyah (2011), menyatakan bahwa penggunaan sumber daya yang efisien menghasilkan pengembalian yang tinggi dari aset. Oleh karena itu, perusahaan dengan keuntungan tinggi cenderung untuk membayar biaya audit tinggi karena keuntungan yang tinggi mungkin memerlukan pengujian audit ketat. Selain itu, perusahaan dengan keuntungan tinggi memerlukan pengujian validitas untuk pengakuan pendapatan dan biaya sehingga membutuhkan waktu lebih dalam pelaksanaan audit. Waktu yang lebih lama dalam pelaksanaan audit akan berdampak pada tingginya *fee* audit yang ditetapkan oleh auditor.

Indikator yang digunakan untuk mengetahui tingkat profitabilitas suatu perusahaan dalam penelitian ini adalah *return on asset* (ROA), rasio yang mengukur efektivitas pemakaian total sumber daya alam oleh perusahaan.

Alasan pemilihan ROA yaitu: (1) Sifatnya yang menyeluruh, dapat digunakan untuk mengukur efisiensi penggunaan modal, efisiensi produk, dan efisiensi penjualan. (2) Apabila perusahaan mempunyai data industri, ROA dapat digunakan untuk mengukur rasio industri sehingga dapat dibandingkan dengan perusahaan lain. (3) ROA dapat digunakan untuk mengukur profitabilitas masing-masing produk yang dihasilkan oleh perusahaan. (4) ROA dapat digunakan untuk mengukur efisiensi kinerja masing-masing divisi. (5) ROA dapat digunakan sebagai fungsi kontrol dan fungsi perencanaan Fachriyah (2011).

Rumus:

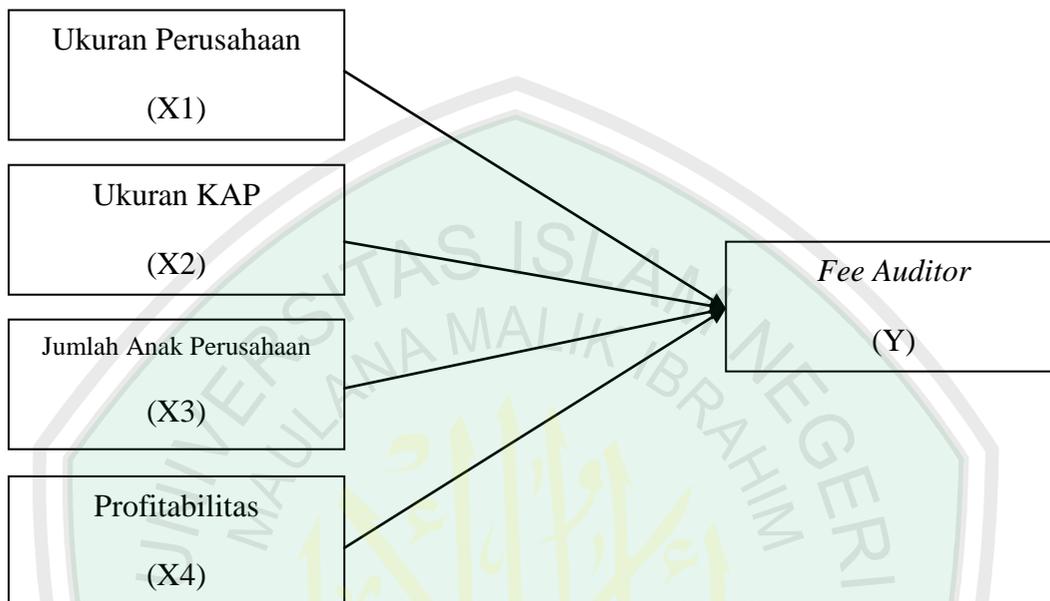
$$\text{Profitabilitas(ROA)} = \frac{\text{EBIT}}{\text{TotalAktiva}} \times 100\%$$

Sumber: Houston dan Brigham (2009:109)

2.3. Kerangka Konseptual

Berdasarkan uraian yang diatas dan landasan teori, maka variabel yang terkait dengan penelitian ini yaitu, variabel independen yaitu: ukuran perusahaan, ukuran KAP, jumlah anak perusahaan dan profitabilitas. Sedangkan variabel dependennya adalah *fee* auditor. Adapun variabel ukuran perusahaan, ukuran KAP, jumlah anak perusahaan dan profitabilitas terhadap *fee* audit dapat digambarkan sebagai berikut:

Gambar 2.1
Kerangka Konsep Penelitian



2.4. Rumusan Hipotesis

2.4.1 Pengaruh Ukuran Perusahaan Terhadap *Fee Auditor*

Firth (1985) dalam Suharli (2008) meneliti hubungan antara ukuran perusahaan dan biaya audit di New Zealand dari tahun 1981-1983. Hasilnya tidak ada pengaruh ukuran perusahaan terhadap audit *fee*. Firth meneliti hanya pada perusahaan manufaktur dan membatasi ukuran sampel 96 perusahaan. Sampel ini kemudian dibagi menjadi 2 (dua) kelompok berdasarkan ukuran perusahaan. Perusahaan besar jumlah aset di atas NZ \$ 21.000.000 atau lebih dan perusahaan kecil jumlah aset di bawah NZ \$ 21.000.000. Sejak Firth tidak melaporkan kriteria yang digunakan untuk memilih poin pembagian juga tidak memberikan detail model biaya perusahaan besar dan kecil. Mustahil menggambarkan kesimpulan yang spesifik tentang perbedaan biaya audit antara segmen perusahaan New Zealand.

Dalam penelitian ini peneliti mengukur besaran perusahaan dari jumlah aktiva yang dimiliki oleh perusahaan.

Dalam penelitian yang dilakukan oleh Fachriyah (2011) menyatakan bahwa ukuran perusahaan (*Size*), risiko perusahaan (*Debt*), kompleksitas (*Tax*), profitabilitas (*ROA*) dan reputasi auditor (*Growth*) maka *fee* audit diprediksikan sebesar 10,00 atau Rp 21.000. koefisien regresi ukuran perusahaan sebesar 2,282 menyatakan bahwa setiap kenaikan 1% maka akan meningkatkan ukuran perusahaan sebesar 0,282%, sehingga akan menaikkan *fee* audit. Demikian dengan koefisien regresi variabel independen yang lainnya akan menaikkan atau menurunkan besarnya *fee* audit sesuai dengan besar-kecilnya masing-masing koefisien regresi variabel independen tersebut. Ukuran perusahaan berpengaruh terhadap *fee* audit sehingga H_1 diterima.

Penelitian yang dilakukan oleh Suharli (2008) menyatakan bahwa variabel penambahan sebesar 1% akan menaikkan nilai *audit fee* sebesar 0,424 atau jika variabel ukuran perusahaan terjadi penurunan sebesar 1% maka akan menurunkan nilai *audit fee* sebesar 0,424. Tingkat signifikansi variabel ukuran perusahaan sebesar 0,002, dengan demikian variabel ukuran perusahaan memberikan pengaruh yang signifikan terhadap *audit fee*.

Berdasarkan uraian diatas hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

H1: Diduga ukuran perusahaan berpengaruh terhadap *fee* auditor

2.4.2 Pengaruh Ukuran (KAP) Terhadap *Fee Auditor*

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Suharli (2008) hasil analisis terhadap ukuran KAP yang diukur dari melihat kantor akuntan yang digunakan oleh perusahaan. Apabila perusahaan menggunakan KAP *big 4* maka diberi angka 1, sedangkan jika perusahaan menggunakan KAP *non big 4* diberi angka 0. Pengukuran seperti ini disebut *dummy*. Pada penelitian ini menunjukkan hubungan yang tidak signifikan antara KAP dengan *audit fee*.

Iskak (1999) dalam Suharli (2008) melakukan penelitian dengan menggunakan variabel KAP yang berhubungan dengan *audit fee* dan menunjukkan hubungan yang signifikan terhadap *audit fee*. Jonson (1995) dalam Suharli (2008) menunjukkan hubungan yang signifikan dengan nilai $p < 0.05$. Penelitian yang dilakukan oleh Jonson terhadap KAP *big 5* dengan sampel perusahaan yang terdaftar di New Zealand Justice. Sedangkan Iskak (1999) dalam Suharli (2008) melakukan penelitian pada seluruh KAP yang ada pada tahun 1996.

Berdasarkan uraian diatas hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

H2: Diduga ukuran KAP berpengaruh terhadap *fee auditor*.

2.4.3 Pengaruh Jumlah Anak Perusahaan Terhadap *Fee Auditor*

Peneliti menganalisis seberapa besar hubungan jumlah anak perusahaan dengan *audit fee* yang akan ditetapkan oleh KAP yang akan memeriksa laporan keuangan perusahaan *auditee*. Jonson (1995) dalam Suharli (2008) melakukan penelitian tentang jumlah anak perusahaan yang menghasilkan hubungan yang

signifikan. Peneliti ingin mengetahui seberapa besar hubungan jumlah anak perusahaan dengan jumlah *audit fee*.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Suharli (2008) hasil analisis menunjukkan hubungan yang tidak signifikan antara jumlah anak perusahaan dan jumlah *audit fee*. Dimana dalam penelitian ini tidak sesuai dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Jonson (1995) dalam Suharli (2008), yang memberikan pengaruh yang signifikan dengan *audit fee*.

Berdasarkan uraian diatas hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

H3: Diduga jumlah anak perusahaan berpengaruh terhadap *fee* auditor

2.4.4 Pengaruh Profitabilitas Terhadap *Fee* Auditor

Penelitian yang dilakukan oleh Al-Harshani dari Kuwait dalam Widiarsari (2009) dalam Dyah (2010) menyatakan bahwa *audit fee* ditentukan oleh besar kecilnya perusahaan yang diaudit, risiko audit dengan mengukur rasio profitabilitas yang menyatakan bahwa berpengaruh signifikan terhadap *fee* audit.

Hasil penelitian ini dilakukan di Inggris oleh Francis dan Simon (1987) dan Chan et al. (1993), Selandia Baru (Firth, 1985), Indonesia (Basioudis dan Fifi, 2004) dan Kanada (Anderson dan Zeghal, 1994). Mereka tidak menemukan pengaruh signifikan antara profitabilitas dengan *fee* audit (Fachriyah, 2011).

Hasil penelitian oleh Fachriyah (2011) bahwa profitabilitas berpengaruh signifikan secara negatif terhadap *fee* audit sehingga H_1 diterima. Hal ini dapat dilihat nilai t sebesar -3.500 dan nilai p sebesar 0.01, jauh lebih kecil dari 0,05.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Dyah (2010) menyatakan bahwa variabel profitabilitas sebagai variabel control mengukur dengan rasio ROA dengan hasil tidak berpengaruh terhadap *fee* audit.

Berdasarkan uraian diatas hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

H4: Diduga profitabilitas berpengaruh terhadap *fee* auditor

