

Dilema Praktik Kantor Akuntan Publik: Pertautan Antara Keberlangsungan Hidup dengan Kualitas Audit

Anggi Ratna Anggraini*

Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Brawijaya, Indonesia

Abstract

This research focuses on the dilemma of small Public Accounting Firms in maintaining their survival, but still maintaining their audit quality. This research is qualitative research with interpretive paradigm and the case study method. This study shows how Public Accounting Firm X faces a dilemma situation when auditing small clients with low fees, while maintaining their audit quality. Public Accounting Firm X in its survival growth strategy uses a "zebra", a "radar" and a business diamond strategy. Public Accounting Firm X itself has a dilemma when faced with a small client who can only pay a low fee for audit services, if using the indicator minimum hourly charge-out rates determined by IAPI, then the audit fee cannot be applied on the client. In the end, the audit procedures carried out must be adequate to maintain audit quality, where Public Accounting Firm X uses Excel based Standard Working Paper during audits and cuts the leveling level. Regulations that accommodate more smaller clients in the area are needed related to audit services.

Keywords: Practicality dilemma, Small Public Accounting Firm, survival strategy, audit quality, fee audit

Abstrak

Penelitian ini berfokus kepada dilema KAP kecil dalam mempertahankan keberlangsungan hidupnya, namun tetap mempertahankan kualitas audit. Penelitian ini adalah penelitian kualitatif dengan paradigma interpretif dan metode studi kasus. Penelitian ini menunjukkan bagaimana KAP X dalam praktiknya menghadapi situasi dilematis saat mengaudit klien kecil dengan *fee* yang rendah, namun tetap menjaga kualitas auditnya. KAP X dalam strategi pertumbuhan bertahan hidup menggunakan strategi "zebra", strategi "radar" dan *business diamond strategy*. KAP X sendiri mempunyai dilema jika dihadapkan dengan klien kecil yang hanya dapat membayar tarif imbalan jasa audit yang rendah, jika menggunakan indikator batas bawah imbalan jasa per jam (*minimum hourly charge-out rates*) yang ditentukan oleh IAPI, maka *fee* audit yang memadai tidak dapat diterapkan di klien tersebut. Pada akhirnya, prosedur audit yang dijalankan harus memadai untuk menjaga kualitas audit, dimana KAP X menggunakan panduan kertas kerja audit berbasis *Excell* dan memotong jenjang *leveling* audit. Diperlukan aturan yang lebih mengakomodir klien kecil di daerah terkait imbalan jasa audit.

Kata kunci: dilema praktik, Kantor Akuntan Publik kecil, strategi bertahan hidup, kualitas audit, imbalan jasa audit.

Permalink/DOI : <https://doi.org/10.21067/jem.v14i3.2835>

Cara mengutip : Anggraini, A. R. (2018). Dilema Praktik Kantor Akuntan Publik: Pertautan antara Keberlangsungan Hidup dengan Kualitas. *Jurnal Ekonomi Modernisasi*, 14 (3), 177–194. <https://doi.org/10.21067/jem.v14i3.2835>

Sejarah Artikel : Artikel diterima: Oktober 2018; direvisi Desember 2018; diterima Desember 2018

Pendahuluan

Era persaingan usaha yang ketat, Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Akuntan Publik (AP) dihadapkan pada tantangan-tantangan bisnis yang berat. KAP dan AP harus senantiasa mempertahankan keberlangsungan usahanya dengan upaya untuk dapat mengungguli kompetitor atau rekan-rekan seprofesinya. Oleh karenanya, untuk *survive* mereka harus membangun dan menerapkan strategi kompetitif yang handal. Pada sisi lain, realitas yang dihadapi oleh akuntan publik pada saat memperoleh penugasan audit, adalah adanya harapan klien untuk mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian (*Unqualified Opinion*) atas laporan keuangan yang disusunnya, dengan hanya membayar *fee* yang rendah.

Harapan dari klien untuk memperoleh *unqualified opinion* tidak lepas dalam rangka menunjukkan kinerja perusahaan terlihat baik di mata publik dan atau para pengguna laporan keuangan (*stakeholders*), sehingga mendapatkan legitimasi untuk menjalankan operasinya. Karena *unqualified opinion* telah banyak menjadi syarat bagi misalnya cairnya kredit bank, masuknya investor baru dan kepentingan perusahaan lainnya, maka laporan keuangan sangatlah penting. Sejalan dengan keinginan untuk berkinerja baik, manajemen perusahaan akan berusaha semaksimal mungkin untuk menghindari opini selain wajar tanpa pengecualian. Pemerolehan opini wajar tanpa pengecualian, dapat diartikan sebagai capaian manajemen dalam menyajikan laporan keuangannya sesuai dengan standar akuntansi keuangan yang berlaku umum (Chow & Rice, 1982).

Agar klien memperoleh *unqualified opinion*, akuntan publik publik wajib melakukan serangkaian pengujian secara tepat untuk memastikan apakah laporan keuangan klien itu mengandung salah saji material (*over/under state*) yang disebabkan oleh kesalahan mencatat, menilai, menyajikan atau faktor-faktor lainnya (Sukrisno & Husada, 2009). Dengan

demikian, agar tercapai kepastian atas tidak terjadinya salah saji, dalam audit atas laporan keuangan, akuntan publik harus membangun prosedur-prosedur audit yang cukup. Sebagai konsekuensi terpenuhinya kecukupan prosedur tersebut secara baik, maka diperlukan biaya audit yang besar. Di sinilah terjadi dilema antara *fee* audit dengan kualitas audit, *fee* audit yang rendah tidak memungkinkan untuk membangun kualitas audit yang baik.

Di Indonesia, Kantor akuntan publik (KAP) dapat dikelompokkan dalam dua kategori, yakni *Big four* dan *Non-big four* (Adityasih, 2010). *Big four* adalah Organisasi Audit Asing (OAA) yang biasanya menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari KAP besar. Adityasih (2010) menyebutkan bahwa KAP besar pada umumnya memiliki jumlah staf profesional rata-rata di atas 400 orang. *Big four* terdiri dari Pricewaterhouse Cooper (PwC), Deloitte, KPMG, dan Ernst & Young (EY). *Big four* mempunyai kepentingan bisnis di Indonesia, terutama untuk melayani global kliennya. OAA tersebut telah melakukan kerja sama dengan KAP Indonesia sejak tahun 1970-an (ketika itu masih disebut sebagai Big 9). Setelah berlakunya Undang- Undang Penanaman Modal Asing tahun 1972, klien-klien dari KAP besar tersebut melakukan investasi di Indonesia, oleh karena itu sebenarnya mereka yang memilih dan menunjuk KAP Indonesia untuk mewakili eksistensi mereka di Indonesia. KAP Indonesia yang mewakili Big 4 sebenarnya hampir tidak mempunyai pilihan selain mengikuti kebijakan global termasuk pengendalian mutunya.

Di sisi lain, Adityasih (2010) juga menyebutkan bahwa kelompok KAP *non-Big four* terbagi ke dalam dua kelompok yakni KAP menengah dan kecil. KAP menengah sering disebut juga sebagai KAP *Second Tier*. KAP menengah (*Second Tier*) mempunyai staf profesional antara 100-400 orang, terdiri dari tiga belas (13) KAP kerja sama internasional yang dilakukan KAP ini juga beragam, yang bentuknya *global network*

yang pengaruhnya terhadap kualitas audit juga berbeda-beda antara satu dengan lainnya. Sementara itu, KAP kecil mempunyai profesional staff di bawah 100 orang. Dengan demikian, pengelompokan KAP tersebut lebih bersifat informal, dan diukur bukan dari jumlah penghasilannya, namun diukur dari jumlah staff profesional yang dimilikinya.

Berdasarkan data yang ada di Direktori 2018 Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik yang diterbitkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) yang bekerjasama dengan Kementerian Keuangan Republik Indonesia (<http://www.iapi.or.id/>), jumlah anggota IAPI adalah sebanyak 2.755 orang yang terdiri dari Akuntan Publik 1.334 orang dan non Akuntan Publik 1.241 orang yang bekerja di 566 KAP dan 3 Organisasi Audit Indonesia di seluruh Indonesia. Empat (4) dari 566 KAP tersebut diklasifikasikan sebagai *Big Four*, dan 14 KAP dikategorikan sebagai *Second Tier*, sedangkan sisanya adalah KAP kecil. Dari data tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa sebagian besar KAP yang ada di Indonesia adalah masuk dalam kelompok KAP kecil.

KAP kecil sebagai anggota dalam profesi jasa akuntansi (*accounting firm*), juga harus menentukan strategi kompetitif untuk mampu bersaing dengan KAP kecil lainnya. KAP kecil juga harus mempertahankan keberlangsungan hidupnya (*sustainability*). Untuk mampu bertahan, KAP kecil juga harus memperhatikan faktor-faktor yang dapat mempengaruhi bisnisnya, baik faktor internal, eksternal maupun faktor lingkungan industrinya. Dalam membangun strategi kompetitif, akuntan publik juga perlu memahami risiko audit. Sukrisno & Husada (2009) menyatakan bahwa ketika bisnis semakin kompleks, akuntan publik tidak cukup hanya berfokus secara sempit pada transaksi akuntansi yang menjadi basis laporan keuangan kliennya semata, namun ia juga harus mempertimbangkan secara komprehensif atas entitas dan lingkungan bisnis kliennya, seperti pengetahuan tentang

industri klien, peraturan-peraturan, lingkungan operasional, pemasok, pelanggan dan krediturnya. Analisis itu akan membantu akuntan publik untuk mengenali risiko-risiko yang dihadapi kliennya dan sekaligus mampu mendeteksi risiko laporan keuangan yang diauditnya. Hal tersebut perlu dilakukan oleh KAP dan AP agar terhindar dari berbagai risiko seperti litigasi (gugatan perdata atau tuntutan pidana), atau lainnya. Pemahaman atas aspek-aspek tersebut harus pula menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari konteks penugasan strategi kompetitif yang dibangun oleh akuntan publik.

Selanjutnya, pertumbuhan KAP kecil akan tergantung pada dua hal yaitu bagaimana (*how*) dan dimana (*where*) KAP kecil tersebut akan bertumbuh (Kanaka, 2010). *How* adalah bagaimana KAP kecil dapat menggali mengatur untuk mempertahankan diri secara lestari berdasarkan kekuatan, kelemahan, peluang dan ancaman (*SWOT analysis*) yang dihadapinya, sedangkan *where* adalah jawaban atas pertanyaan dimana lingkungan KAP kecil itu berada, apakah ia berkedudukan di ibukota negara, daerah tingkat I, atau daerah tingkat II. Lingkungan dimana ia berada tersebut juga akan menentukan bagai formulasi strategi keunggulan bersaingnya.

Sejalan dengan hal yang diuraikan di atas, Mustofa (2014) menambahkan bahwa strategi untuk mencapai pertumbuhan KAP bisa dilakukan melalui dua cara, pertama adalah, upaya internal yang berfokus pada menaikkan basis *fee* klien-klien yang sudah ada. Kedua adalah faktor eksternal yang berfokus pada bagaimana mendapatkan klien-klien baru baik secara organik maupun anorganik. Pertumbuhan organik dapat berupa sinergi, *cross-selling*, dan skala keekonomian. Pertumbuhan anorganik dapat dilakukan dengan cara merger, akuisisi, dan “membajak” partner KAP lain yang mumpuni dan handal. Namun, masih menurut Mustofa (2014), KAP di Indonesia lebih sering dengan

menggunakan strategi pertumbuhan anorganik. KAP berharap skala jasanya bisa semakin besar dan luas dengan segala keuntungan dan kerugiannya. Mustofa (2014) meyakini bahwa dari semua cara tersebut, kenaikan *fee* merupakan cara yang paling mudah untuk mendapatkan pertumbuhan. Namun cara ini juga berpotensi membuat KAP kehilangan klien. Menentukan *fee* adalah salah satu hal yang paling krusial, terlalu tinggi bisa merugikan klien, terlalu rendah bisa merugikan KAP itu sendiri. Tidak pernah ada formula baku dan tepat untuk menentukan *fee*, karena semua akan tergantung pada apa dan bagaimana kondisi kekuatan, kelemahan, tantangan, dan peluang yang ada pada KAP. Menaikkan *fee* bukanlah perkara gampang. Boleh jadi, klien akan merasa tidak nyaman dan lari ke KAP lain.

Quality assurance merupakan sebuah sistem pengendalian kualitas yang harus dipenuhi dalam pembuatan jasa, dimulai dari proses awal hingga akhir dari KAP. *Quality Assurance* merupakan sebuah cara layanan kepada klien atau nasabah. Adanya *quality assurance* akan memverifikasi apakah produk atau jasa yang diberikan KAP sudah memenuhi spesifikasi atau kualifikasi tertentu. *Quality assurance* adalah sebuah kewajiban untuk pekerjaan KAP yang menuntut kualitas dalam pelaporannya. Setiap KAP umumnya menetapkan *quality assurance* sendiri-sendiri sesuai standar yang ditetapkan oleh Asosiasi Profesi Akuntan Publik (APAP). Sebagaimana diketahui bersama bahwa *quality assurance* akan tersebut akan di review oleh badan-badan dan lembaga yang berwenang melakukan kajian atas *quality assurance* pada setiap KAP seperti PPPK, IAPI, BPK dan OJK atau lainnya.

Quality assurance juga diamanatkan dalam Undang-undang Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Ada dua lembaga yang bertanggung jawab dalam mengawasi *quality assurance* praktik akuntan publik di Indonesia yakni Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (PPPK) dan Institut

Akuntan Publik Indonesia (IAPI). Masalah *quality assurance* juga diatur melalui Peraturan Menteri Keuangan (PMK) PP No 20 Tahun 2015 yang salah satunya adalah mengatur tentang *quality assurance* bagi KAP. *Quality assurance* juga diatur dalam UU No.8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal. Dalam aturan tersebut dikatakan bahwa anggota IAPI yang melakukan audit untuk perusahaan terbuka (tercatat di pasar modal), harus menjadi subjek *Quality Assurance* oleh Otoritas Jasa Keuangan (OJK). Sedangkan bagi KAP yang mengaudit BUMN, akan menjadi subjek *quality assurance* oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).

Pada sisi lain, tercapainya *quality assurance* bukanlah hal yang mudah. Untuk membuat *quality assurance* yang baik akan meminta besaran *fee* audit yang cukup. Besaran *fee* audit juga akan berpengaruh pada permintaan (*demand*) audit dan sekaligus pada kualitas audit (*Quality Audit*). Pendapat pertama mengatakan bahwa KAP besar bisa mengenakan *fee* audit yang lebih tinggi karena penguasaan pasar yang cenderung monopolistik (Simunic, 1980). Akuntan publik bisa saja menurunkan *fee* audit pada penugasan awal untuk menghindari penurunan permintaan audit dari klien. Beberapa penelitian menunjukkan bukti bahwa akuntan publik melakukan hal tersebut pada penugasan pertama mereka (DeAngelo, 1981).

Besaran *fee* audit juga ditentukan oleh spesialisasi akuntan publik di satu industri tertentu. Hogan & Jeter (1999) menyatakan bahwa KAP besar berinvestasi lebih banyak untuk bisa meningkatkan level spesialisasi mereka. Bahkan, istilah spesialisasi dihubungkan dengan kualitas audit yang lebih tinggi karena diekspektasi bahwa akuntan publik yang spesialis di industri tertentu akan bisa memberikan audit dengan kualitas yang lebih tinggi. Namun, karena untuk menjadi spesialis membutuhkan biaya yang tidak sedikit, maka *fee* audit yang dikenakan oleh akuntan

Anggraini / Dilema Praktik Kantor Akuntan Publik

publik yang spesialis di satu industri akan lebih tinggi dibandingkan dengan yang tidak. Biaya investasi untuk bisa mencapai spesialisasi tersebut dibebankan kepada klien (Craswell *et al.*, 1995).

Selanjutnya, kualitas audit juga memiliki penggerak dari sisi akuntan publik. *Pertama*, preferensi akuntan publik terhadap risiko akan mempengaruhi kualitas audit. Semakin tinggi risiko klien, semakin tinggi probabilitas risiko litigasi yang dihadapi akuntan publik. Jika klien ternyata tidak mengungkapkan informasi yang benar, maka akuntan publik dapat berhadapan dengan risiko audit, litigasi dan lainnya (Watkins *et al.*, 2004). Ketika berhadapan dengan klien yang berisiko tinggi, KAP seharusnya untuk lebih berhati-hati, karena potensi biaya litigasi akan lebih besar dibanding fee yang diterimanya.

Hal yang sama akan dilakukan jika KAP menerima klien baru. Audit atas klien baru memiliki risiko kekeliruan (*failure*) atau penyimpangan yang lebih tinggi dibandingkan dengan audit atas klien lama yang telah dikenal akuntan publik. Bukti empiris menunjukkan bahwa kegagalan audit pada tiga tahun pertama lebih besar dibandingkan dengan audit atas klien yang memiliki hubungan yang lebih panjang dengan akuntan publiknya (Carcello & Nagy, 2004). Pada intinya, akuntan publik harus sensitif terhadap seluruh faktor risiko yang akan dihadapinya. Cara yang dapat dilakukan untuk mengurangi risiko audit adalah dengan menerapkan kebijakan pemantauan (supervisi, konsultasi) yang lebih ketat.

Dari uraian sebelumnya dapat ditarik simpulan bahwa keharusan KAP kecil untuk mempertahankan kelangsungan hidupnya saat berhadapan dengan kompleksitas bisnis, dan dalam waktu yang bersamaan menegakkan kualitas audit (*quality assurance*) juga menetapkan strategi kompetitif yang pantas. Oleh karena itu penelitian ini akan berfokus kepada dilema KAP Kecil dalam mempertahankan keberlangsungan hidup

secara lestari, namun tetap mempertahankan kualitas audit. Dari permasalahan tersebut, perlu diteliti fenomena dilema praktik Kantor Akuntan Publik, partautan antara keberlangsungan hidup dengan kualitas audit.

Metode

Paradigma Penelitian

Penelitian ini menggunakan metode penelitian kualitatif dan paradigma interpretif. Burrell & Morgan (1979) membagi penelitian ke dalam empat paradigma, yaitu (1) *The Functionalist Paradigm*, (2) *The Interpretivist Paradigm*, (3) *The Radical Humanist Paradigm*, dan (4) *The Radical Structuralist Paradigm*. Penelitian ini menggunakan paradigma interpretif (*The Interpretivist Paradigm*). Paradigma interpretif lebih menekankan makna atau interpretasi individu terhadap sebuah simbol. Sebagaimana telah dijelaskan di bagian sebelumnya, tujuan penelitian ini adalah menafsirkan (*to interpret*) dan memahami (*to understand*). Paranoan (2015) menjelaskan bahwa penelitian yang menggunakan paradigma interpretif bertujuan untuk menafsirkan dunia, memahami kehidupan sosial, menekankan pada makna dan pemahaman. Karakternya adalah memahami bentuk fundamental dari dunia sosial pada tingkat pengalaman subjektif seseorang. Untuk analisis sosial, paradigma ini menggunakan pendekatan subjektif. Inti dari paradigma interpretif ini adalah memahami bentuk fundamental dari dunia sosial pada tingkat pengalaman subjektif seseorang. Paradigma ini jika dilihat dari segi asumsi ontologisme akuntansi, maka akuntansi dan realitas terkait adalah label, nama atau konsep yang digunakan untuk membangun realitas tersebut, juga terkait dikonstruksi oleh manusia melalui tindakan dan interaksi (*ideographic*).

Pendekatan Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian yang berfokus pada studi kasus. Tujuan

utama penelitian ini adalah untuk memahami mengenai dilema KAP kecil untuk menjaga keberlangsungan hidupnya dengan menerapkan strategi kompetitif (*competitive strategic*), dengan tetap mempertahankan kualitas audit (*quality assurance*) yang menjadi bagian keharusan dan tidak terpisahkan sebagai bentuk dari tuntutan profesi akuntan publik. Dilema tersebut berkaitan dengan fenomena audit *fee* yang rendah untuk berbagai klien kecil di KAP. KAP dihadapkan dengan suasana dilematis dimana tetap menjalankan prosedur audit yang memadai, namun dengan *fee* yang rendah.

Pada dasarnya penelitian kualitatif berbasis pada konsep *going exploring* yang melibatkan *in-depth and case-oriented study* atas sejumlah kasus atau kasus tunggal (Finlay, 2006). Tujuan utama penelitian kualitatif adalah membuat fakta mudah dipahami (*understandable*) dan jika memungkinkan (sesuai modelnya) yang pada akhirnya akan dapat menghasilkan hipotesis baru. Penelitian kualitatif ini secara spesifik lebih diarahkan pada penggunaan metode studi kasus. Lincoln & Guba (1985) menyebutkan bahwa pendekatan kualitatif dapat juga disebut dengan *case study*, yaitu penelitian yang mendalam dan mendetail tentang segala sesuatu yang berhubungan dengan situs penelitian. Studi kasus merupakan sebuah metode yang mengacu pada penelitian yang mempunyai unsur “bagaimana” dan “mengapa” pada pertanyaan utama penelitian adalah meneliti masalah-masalah kontemporer (masa kini) serta sedikitnya peluang peneliti dalam mengontrol peritiswa (kasus) yang ditelitinya (Yin, 2009).

Informan Penelitian

Dalam penelitian ini, situs penelitian, lokasi penelitian atau lapangan penelitian adalah KAP X yang berlokasi di Malang, Jawa Timur yang merupakan salah satu Kantor Akuntan Publik Kecil. Penelitian ini berfokus pada dilema Kantor Akuntan Publik Kecil atas keberlangsungan hidup (*sustainability*) dengan cara strategi

kompetitive (*strategic competitive*), namun tetap mempertahankan kualitas audit (*quality assurance*). Oleh karena itu, KAP X Malang dipilih menjadi situs penelitian ini merupakan salah satu KAP kecil yang berhasil eksis dan berkembang hingga sekarang ini. Peneliti berusaha menggali informasi salah satunya dengan informan. Moleong (2011) menyebutkan bahwa informan adalah orang yang dimanfaatkan untuk memberi informasi tentang situasi dan latar belakang penelitian. Pihak-pihak yang menjadi informan dalam penelitian ini antara lain:

Tabel 1. Informan Penelitian

Informan (Nama Samaran)	Jabatan
Bapak C	Partner KAP X
Bapak R	Manajer KAP X
Bapak W	Senior Auditor KAP X
Ibu K	Junior Auditor KAP X

Peneliti melakukan wawancara untuk memperoleh informasi secara langsung dari informan. Hal ini dilakukan untuk memperoleh penjelasan pada kondisi yang sebenarnya. Jumlah informan dalam penelitian ini sebanyak empat orang. Alasan pemilihan informan adalah mewakili masing-masing jabatan di KAP X tersebut. Di KAP X hanya ada satu Partner dan satu Manajer saja, sehingga bapak C dan bapak R menjadi informan dalam informan penelitian ini. Sedangkan pemilihan bapak W dan ibu R adalah keterbukaan personal pada peneliti sehingga wawancara dapat dilakukan secara bebas dan cukup.

Secara teknis, peneliti mengajukan sejumlah pertanyaan yang mengandung jawaban atau tanggapan informan secara bebas yang berkaitan dengan pengalaman masa lampau, masa kini, dan masa depan. Lebih lanjut, ketika peneliti memperoleh informasi baru dari proses wawancara, peneliti mengembangkan pertanyaan-pertanyaan secara mengalir sehingga model wawancara berlangsung secara informal. Proses dan pengembangan wawancara

dianggap cukup apabila data yang diperoleh dari informan sudah tidak memberikan informasi baru bagi perkembangan penelitian.

Yin (2015) mengemukakan juga bagian utama dalam protokol studi kasus adalah pertanyaan studi kasus. Bagian mencakup pertanyaan spesifik yang ingin dijawab peneliti studi kasus dalam mengumpulkan datanya, tabel bantu untuk data yang spesifik dan sumber potensial untuk menjawab setiap pertanyaan. Terdapat dua perbedaan utama antara pertanyaan studi kasus dengan pertanyaan dalam survei ataupun penelitian kualitatif, yaitu: (1) Pertanyaan studi kasus ditujukan kepada penelitinya, bukan respondennya. Pertanyaan ini merupakan pengingat (*reminder*) bagi peneliti tentang informasi apa yang dibutuhkan dan mengapa. (2) Setiap pertanyaan diikuti dengan sumber data yang potensial serta pertanyaan spesifik kepada pihak yang diwawancarai. Pertanyaan protokol yang digunakan dalam penelitian ini adalah: (1) Bagaimana KAP X dapat bertahan? (2) Apa saja strategi yang digunakan untuk bertahan hidup? (3) Hambatan apa saja yang dihadapi saat melaksanakan strategi bertahan hidup tersebut? (4) Bagaimana cara tetap mempertahankan kualitas audit saat menerapkan strategi bertahan hidup tersebut?

Hasil dan Pembahasan

Sejarah Singkat KAP X

Kantor Akuntan Publik X, adalah suatu Kantor Akuntan Publik yang didirikan berdasarkan Akte Notaris Diana Amalia, SH, di Tangerang No. 6 tanggal 30 September 2010. Kantor Akuntan Publik X merupakan suatu bentuk perubahan nama dari KAP A, KAP B, KAP C dan KAP D, yang masing-masing partner telah berpengalaman sejak tahun 1990-an. Kantor Akuntan X terdiri dari empat partner yaitu Drs. A, Drs. B, Dr. C, dan Drs. D. Manajemen KAP X secara keseluruhan dipimpin oleh Drs. A atau yang disebut juga

Rekan Pimpinan, berkedudukan di Jakarta, terdapat 3 Rekan yang berkedudukan sama yaitu Drs. B berkedudukan di Solo, Dr. C berkedudukan di Malang, dan Drs. D berkedudukan di Mataram. Tenaga Ahli dalam setiap cabang KAP dibagi menjadi Pimpinan (Partner), Akuntan Senior (Supervisor), Akuntan Junior (Auditor), Asisten Akuntan (Asisten Auditor), dan Administrasi.

Penelitian ini berfokus pada KAP X cabang Malang. KAP X cabang Malang sebelumnya merupakan KAP HMC. KAP HMC menggunakan strategi *Sole practitioner* atau pelaksana tunggal dari tahun 2005 - 2010. KAP HMC kemudian menggunakan strategi *partnership of equal* atau kerjasama yang setara dari tahun 2010. KAP HMC bergabung dengan KAP Drs. A, KAP Drs. B dan Drs. D menjadi KAP X dengan 4 (empat) partner. Model kerjasama ini semua partner berkontribusi sama rata untuk mendanai KAP. Semua partner bertanggung jawab atas setiap laba dalam setiap cabang dan terlibat dalam keputusan dalam KAP. Jasa-jasa yang dapat diberikan KAP X meliputi Jasa Audit Laporan Keuangan (*General Audit*), Jasa Audit Khusus (*Special Audit*), Jasa Atestasi (*Attestation Service*), Jasa Review Laporan Keuangan, Jasa Kompilasi Laporan Keuangan, Jasa Konsultasi dan Jasa Perpajakan.

Visi dan Misi KAP X

KAP X mempunyai visi yaitu "Menjadi Kantor Akuntan Publik ("KAP") yang profesional dan dipercaya oleh masyarakat." Sedangkan Misi KAP X sebagai berikut: (a) memberikan jasa profesional akuntan publik dengan kompetensi tinggi, integritas, objektif, dan sesuai standar profesional yang berlaku. (b) merekrut, mengembangkan, dan mempertahankan staf profesional yang kompeten, integritas, dan komunikatif. (c) memberikan nilai tambah (*value added*) bagi klien dan pemangku kepentingan lainnya.

KAP X sendiri menjabarkan bahwa relevansi dan efisiensi dalam pelayanan klien KAP X secara profesional hanya dapat dicapai dengan memahami secara mendalam bisnis klien, yakni bekerja dengan menganggap klien sebagai partner kerja. Oleh karena itu, kecepatan dan ketepatan pelayanan merupakan suatu hal yang sangat penting. Efisiensi senantiasa dihubungkan dengan kualitas, dan hal itu adalah dua tujuan yang tidak dapat dipisahkan, baik dalam perusahaan besar, menengah, maupun perusahaan kecil. KAP X mengetahui secara pasti bahwa kombinasi efisiensi dan kualitas merupakan harapan yang didambakan setiap klien. Untuk itu KAP X selalu berusaha meyakinkan hal tersebut, manakala klien KAP X membutuhkan jasa pelayanannya.

KAP X menyadari bahwa dalam masa transisi dunia saat ini (*global economic changes*), perkembangan persaingan usaha dalam industri jasa banyak didasarkan pada sejauh mana KAP dapat memberikan pelayanan kepada klien secara komprehensif dengan kualitas yang terbaik dan efisien. KAP X

tidak hanya sekedar melayani atau memanfaatkan kepentingan usaha klien, tetapi juga berusaha untuk membangun dan membuat keberhasilan bisnis klien tersebut. Dengan menciptakan kerjasama jangka panjang secara sinergis yang mampu memberikan keuntungan bersama. Tujuan KAP X adalah untuk memahami kebutuhan individual dan membantu untuk mengidentifikasi apakah tujuan tersebut realistis dan simbiosis-mutualistik, namun masih dalam penjagaan terhadap integritas masing-masing pihak.

Prinsip KAP X

KAP X mempunyai pedoman Standar Pengendalian Mutu (SPM) untuk menjaga kualitas audit yang ada. KAP X mempunyai prinsip *Tone at the Top*, dimana Akuntan Publik (AP) diharuskan mengambil setiap keputusan atas semua hal penting yang terkait dengan KAP dan praktik profesionalnya. Perilaku dan penyampaian pesan oleh AP kepada personil KAP merupakan *tone at the top*.

Tabel 2. Pertumbuhan KAP X

Tahun	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Partner	4	4	4	4	5	5
Staff	9	13	13	18	12	10
Perikatan	110	230	250	150	150	90
Pendapatan (rupiah)	989.469.004	757.326.090	1.252.966.784	1.709.775.691	1.222.416.784	749.140.745

Sumber : Data diolah, 2018

Pertumbuhan KAP X meningkat pesat jika dilihat dari jumlah klien dari tahun 2011 hingga tahun 2013, dari hanya 110 klien menjadi 250 klien pertahunnya. Kemudian di tahun 2014 mulai turun menjadi 150 klien, ini dikarenakan adanya regulasi Peraturan Pemerintah (PP) No. 20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik (PP 20/2015) yang merupakan pengaturan lebih lanjut dari Undang-undang No.5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik, dimana terdapat rotasi auditor. Jika dilihat dari pendapatan memang masih terdapat kenaikan, ini dikarenakan KAP X melakukan

pekerjaan Audit Dana Kampanye Pilkada, dimana *fee* yang didapatkan memang besar. Kemudian di tahun 2016, klien dan pendapatan KAP X mulai menurun dikarenakan akan ada penutupan KAP X, dimana pada Desember 2016, KAP X cabang Malang berpisah dengan KAP X, dan bergabung dengan KAP HX yang berafiliasi dengan Kantor Akuntan Publik Asing (KAPA) MR. Dampaknya, KAP X yang sebelumnya KAP kecil berubah menjadi KAP menengah keatas (*second-tier*), dan rata-rata klien yang diterima pun juga besar.

Strategi KAP X

1. Strategi bertahan hidup terdapat Strategi “Zebra” dan Strategi “Radar”. Kedua strategi tersebut adalah strategi yang dikembangkan sendiri oleh KAP X untuk mendapatkan klien. Strategi “Zebra”. Strategi “Zebra” adalah strategi yang dikembangkan oleh KAP X. Strategi ini merupakan strategi dimana KAP X agar menonjol di klien maupun sesama KAP X. KAP X menekankan pada komunikasi “*word of mouth*” atau komunikasi mulut ke mulut. Komunikasi *word of mouth* untuk menurut Allsop *et al.* (2007) bertujuan untuk menjalin relasi dengan organisasi lain atau pihak-pihak yang berkepentingan. Suatu organisasi penting menjalin hubungan dengan organisasi di luar dirinya. Dalam usaha menjalin kerjasama tersebut, komunikasi melalui *word of mouth* akan menjadi lebih efektif untuk menjalin ikatan yang baik dengan pihak organisasi lain karena akan dapat membangun ikatan emosional yang kuat. KAP X berusaha menjadi unik, dilihat dan diingat orang lain saat berhadapan dengan orang lain, baik klien maupun non-klien. Ini membuat KAP X dikenal dan orang akan merujuk ke KAP X untuk menggunakan jasanya. KAP X menanamkan pada staff KAP nya, bahwa KAP X harus terlihat atau dikenal dengan strategi “zebra”, dimana “zebra” berarti berbeda dengan yang lain. Berkat keunikannya tersebut, KAP X banyak dirujuk oleh klien-klien yang potensial. Misalnya, KAP X sering memberikan konsultasi ahli mengenai akuntansi kepada pengacara, jaksa maupun polisi yang sedang menangani pengadilan terkait masalah akuntansi. Ini dikarenakan KAP X mempunyai keunikan yaitu mempunyai tenaga ahli dalam bidang hukum. KAP X menggunakan jurus “zebra” tersebut untuk berbeda dengan KAP lain sehingga terlihat ditengah-tengah “kerumunan”. Dampaknya, banyak firma hukum akan memberikan rujukan kepada klien kantor

akuntan maupun kolega yang masuk dalam jaringannya.

2. Strategi “Radar”. Strategi lainnya yang dikembangkan oleh KAP X adalah strategi “radar”. Strategi ini berfokus pada pengembangan dan perluasan radar (jangkauan) KAP. Bisa dengan memperluas “radar” dengan cara melintas batas wilayah yang lain. Yang semula hanya terbatas satu provinsi, bisa ke provinsi lainnya. Salah satu upaya yang dilakukan adalah membuat seminar atau workshop. Misalnya pada tahun 2012, KAP X membuat workshop *credit union*, dimana KAP X membuat workshop sendiri dan menjadi pembicara kunci. Workshop ini diikuti oleh *credit union* seluruh Indonesia, dan dengan diadakannya workshop ini KAP X dapat membuat perikatan dengan beberapa *credit union* untuk jasa audit laporan keuangannya.

Selain itu, strategi “radar” KAP X juga diterapkan dengan mengikuti banyak pelatihan, seminar, maupun komunitas. KAP X juga sering diminta untuk memberikan kemampuannya kepada komunitas untuk berkolaborasi, berbagi hal-hal yang berguna, memecahkan masalah, riset dan lainnya. KAP X biasa memberikan konsultasinya dilakukan dengan kaum profesional lainnya, rekan sejawat, masyarakat, akademisi, mahasiswa akuntansi, vendor, konsultan dan pemimpin profesi.

3. Strategi pertumbuhan yang dijalankan oleh KAP X dengan mengacu pada skema *Business Strategy Diamond* oleh Carpenter & Sanders (2007) adalah sebagai berikut: (a) *Arena*: Pangsa pasar yang akan diambil adalah pangsa di bawah KAP *Big Four* dan *second tier* untuk jasa audit sehingga kompetitornya adalah KAP menengah dan kecil, Untuk jasa selain *assurance* seperti konsultasi akan dilaksanakan apabila kompetensi dan sumberdaya yang ada memadai, (b) *Vehicles*: Merger dengan tiga *Partner* dan dengan 3 KAP

lain di tahun 2010, untuk mengembangkan KAP dengan *sharing* jaringan bisnis dan pengetahuan, Melakukan aliansi strategis dengan konsultan pajak dan profesi lain untuk dapat ikut serta menawarkan jasa audit kepada klien-kliennya, kemudian terus menjaga jaringan yang telah dimiliki oleh para *partner* dan memperluasnya untuk dapat memperoleh klien, dan melatih kemampuan para stafnya agar dapat melaksanakan diversifikasi usaha diluar jasa audit, (c) *Differentiators*: memberikan jasa audit secara profesional dengan kualitas yang lebih tinggi dari kompetitor dengan pendekatan yang lebih "*personal*" berupa input kepada klien tentang perbaikan apa yang perlu dilakukan untuk dapat meningkatkan kinerjanya, dan menawarkan jasa dengan biaya yang *reasonable* dengan mempertimbangkan reputasi KAP. (d) *Staging and pacing*: jasa-jasa di luar audit selain yang merupakan *continuing client* akan diekstensifkan setelah bulan April sampai dengan November. Ini untuk mengantisipasi *peak season* dari audit dan pemanfaatan staf di masa *low season*. (e) *Economic Logic*: profit diperoleh melalui perpaduan antara *fee* yang diperoleh dengan bauran antara biaya pada saat *peak season* dan *low season*.

Dari analisis di atas KAP X membuat segmentasi pasar untuk klien-klien di bawah *Big Four* dan *Second Tier*, perusahaan tertentu di pasar modal dan penugasan *non assurance*, namun masih pada tahapan penawaran produk konvensional (audit laporan keuangan) di pasar yang sudah ada. Strategi penetrasi ini harus mulai dipertimbangkan mengingat sebaran banyak terpusat di KAP *Big Four* dan *Second Tier*, sedangkan untuk pangsa pasar sisanya sangat kompetitif, artinya segmentasi untuk mengambil klien di bawah *Big Four* dan *Second Tier* akan cukup berat karena porsi yang diperebutkan sangat kecil dibandingkan dengan *fee* yang bisa diperoleh. Ditambah lagi klien-klien di daerah (di luar

Jakarta) masih sangat bersifat *price sensitive* sehingga *fee* yang tinggi saat ini akan sulit diterima dan membutuhkan waktu untuk mengedukasi mereka tentang pentingnya peran KAP dan jasa yang dapat diberikan. KAP juga telah melakukan aliansi strategis dengan konsultan pajak dan profesi lain untuk dapat ikut serta menawarkan jasa audit dan jasa lainnya kepada klien-kliennya yang bersifat *nonequity alliances*.

Dilema Praktik Kantor Akuntan Publik: Pertautan Antara Keberlangsungan Hidup Dengan Kualitas Audit

Sebagaimana telah diuraikan di bagian awal, sebagai seorang akuntan publik dalam pelaksanaan penugasan pemeriksaan harus berpedoman kepada standar audit yang ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) yang tertuang dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Standar tersebut harus dilakukan oleh setiap Akuntan Publik karena dengan dijalankannya standar tersebut maka dapat terjaga kualitas dari hasil audit tersebut. Dalam standar tersebut mengharuskan seorang Akuntan Publik untuk memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup dalam menjalankan prosedur audit. Sedangkan standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan mengatur Akuntan Publik dalam hal pengumpulan data dan kegiatan lainnya yang dilaksanakan selama melakukan audit serta mewajibkan Akuntan Publik untuk menyusun suatu laporan atas laporan yang diauditnya secara keseluruhan. Pada intinya, terjeganya kualitas audit akan sangat bergantung pada keseriusan akuntan publik dalam melaksanakan pekerjaan berdasarkan standar profesional akuntan publik.

Dalam beberapa penelitian, telah disebutkan bahwa kualitas audit dapat dipengaruhi oleh besaran audit *fee*. Salah satunya dijelaskan oleh Yuniarti (2011) membuktikan bahwa biaya audit berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. Biaya yang lebih tinggi akan

Anggraini / Dilema Praktik Kantor Akuntan Publik

meningkatkan kualitas audit, karena biaya audit yang diperoleh dalam satu tahun dan estimasi biaya operasional yang dibutuhkan untuk melaksanakan proses audit dapat meningkatkan kualitas audit. El-gammal (2012) membuktikan bahwa perusahaan multinasional dan bank-bank di Lebanon lebih memilih untuk membayar biaya audit yang bernominal besar dengan alasan yaitu mereka lebih mencari auditor yang dapat menghasilkan laporan audit yang berkualitas. Oleh karenanya menjadi tantangan tersendiri bagi akuntan publik (khususnya akuntan publik yang pangsa pasarnya di lingkungan usaha kecil, menengah bahkan usaha mikro) untuk tetap mempertahankan kualitas audit dengan audit *fee* yang tidak ideal.

Besaran *fee* terkadang membuat seorang akuntan publik berada di dalam posisi dilematis, di satu sisi akuntan publik harus bersikap independen dalam memberi opini mengenai kewajaran laporan keuangan yang berkaitan dengan kepentingan banyak pihak, namun disisi lain akuntan publik juga harus bisa memenuhi tuntutan yang diinginkan oleh klien yang membayar *fee* atas jasanya, agar kliennya puas dengan pekerjaannya dan tetap menggunakan jasanya diwaktu yang akan datang. Posisi unik seperti itulah yang menempatkan auditor pada situasi yang dilematis sehingga dapat mempengaruhi kualitas auditnya.

Imbalan jasa atas audit laporan keuangan telah menjadi perhatian oleh IAPI, ini dibuktikan dengan keluarnya Peraturan Pengurus IAPI No. 2 Tahun 2016 tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan. Peraturan ini menimbang bahwa imbalan jasa audit atas laporan keuangan yang terlalu rendah dapat

menimbulkan ancaman berupa kepentingan pribadi yang berpotensi menyebabkan ketidakpatuhan terhadap kode etik profesi Akuntan Publik, oleh karena itu Akuntan Publik harus membuat pencegahan dengan menerapkan imbalan jasa atas audit laporan keuangan yang memadai sehingga cukup untuk melaksanakan prosedur audit yang memadai. Regulasi pengurus tersebut disusun dengan tujuan untuk mengantisipasi sekaligus menegaskan bahwa audit *fee* yang ditetapkan telah memberikan pengaruh terhadap kualitas audit yang harus dipenuhi.

PP IAPI no. 2 tahun 2016 juga menimbang mengenai Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik pasal 25 yang menyatakan bahwa Akuntan Publik yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan, mendirikan atau menjadi Rekan pada KAP, wajib menjaga kompetensi melalui melaksanakan SPAP dan kode etik profesi serta peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan jasa yang diberikan, membuat kertas kerja dan bertanggungjawab atas kertas kerja tersebut.

Peraturan pengurus ini menetapkan indikator batas bawah tarif penagihan dimana indikator tersebut mengenai indikator terpenuhinya imbalan jasa yang memadai sehingga memungkinkan anggota mampu melaksanakan audit. Indikator batas bawah imbalan jasa per jam (*minimum hourly charge-out rates*) ditetapkan berdasarkan klasifikasi berjenjang (lihat Tabel 3).

Tabel 3. Indikator Batas Bawah Tarif Penagihan (*Billing Rate*)

Kategori Wilayah	Junior Auditor	Senior Auditor	Supervisor	Manager	Partner
Jabodetabek	100.000	150.000	300.000	700.000	1.500.000
Luar Jabodetabek	70.000	125.000	200.000	500.000	1.200.000

Sumber: PP IAPI No.2 tahun 2016

Tabel 4. Ilustrasi Dasar Perhitungan Penetapan Imbalan Jasa KAP

	Junior Auditor	Senior Auditor	Supervisor	Manager	Partner
Total Jam kerja audit	52	46	39	26	12
Imbalan Jasa per jam	100.000	150.000	300.000	700.000	1.500.000
Besaran Imbalan Jasa	5.200.000	6.900.000	11.700.000	18.200.000	18.000.000
			60.000.000		

Sumber : PP IAPI No. 2 Tahun 2016

Dari contoh tersebut dapat dihitung bahwa dari satu perikatan audit, terdiri dari Junior Auditor, Senior Auditor, Supervisor, Manager, dan Partner. Jika diasumsikan satu hari adalah 8 jam kerja efektif, maka ilustrasi di atas mempunyai jam kerja audit untuk Junior Auditor sebanyak 6,5 hari, Senior Auditor sebanyak 5,75 hari, Supervisor sebanyak 4,875 hari, Manager sebanyak 3,25 hari, dan Partner sebanyak 1,5 hari. Dari contoh tersebut, jika dalam satu perikatan di area Jabodetabek terdapat 5 orang dengan rata-rata jumlah pekerjaan lapangan hingga terbitnya satu laporan perikatan adalah 1 minggu, maka *fee* idealnya adalah Rp 60.000.000 untuk satu perikatan

Walaupun dari sisi aturan telah jelas dan tegas, namun dalam praktik pemberian imbalan jasa audit (*fee audit*) menunjukkan adanya sisi dilematis jika diterapkan ke klien yang kecil. Informan-informan dalam penelitian ini telah memahami peraturan tersebut dan menunjukkan kesadaran tinggi mengenai pentingnya standar untuk membuat kertas kerja yang memadai, namun disisi lain juga menyampaikan sisi dilematis Akuntan Publik menerapkan peraturan tersebut.

Bapak C, salah satu informan yang merupakan Partner KAP X, dengan tegas menyatakan bahwa :

“Peraturan itu ... memang bisa untuk membuat kertas kerja yang memadai, juga mengikuti SPM yang sudah dibuat. Peraturan itu jika dari sisi waktu, keterlibatan personil, pekerjaan yang normal atau ideal, atau apalah... dalam penyelesaian pekerjaan audit, itu adalah tataran ideal.”

Pernyataan Bapak C tersebut menegaskan keyakinannya bahwa peraturan tersebut penting dilaksanakan dan secara konsekuen telah dilaksanakan di KAP X. Namun, kemudian dalam konteks diluar Jabodetabek, khususnya di Malang, untuk klien kecil contohnya usaha mikro kecil dan menengah (UMKM), dan BPR kecil, menurut Partner C di KAP X imbalan jasa yang bisa diberikan klien rata-rata hanya sebesar Rp 15.000.000. Akuntan publik sendiri dengan berdasarkan peraturan tersebut akhirnya menyiasati dengan “memangkas” jumlah personil dalam tim dan juga jam kerja audit tersebut.

“..yaah jika klien sekelas BPR dan usaha mikro kalau di Malang rata-rata ya 15.000.000. Kalau mau kualitas yang baik dengan *fee* yang rendah itu, partner harus turun ke bawah untuk memastikan semua pekerjaan itu “*right on the track*”, sesuai dengan SPAP, artinya dengan *fee* yang rendah, efisiensi dilakukan dengan memotong jarak atau leveling, jadi levelnya jangan panjang-panjang. Karena sebenarnya resiko itu berada di partner, partner harus memastikan diri bahwa dia harus sampai turun, bahkan ke klien.”

PP IAPI No.2 tahun 2016 memang mendasarkan *fee* audit atas klien yang menggunakan pedoman SAK umum yang mengadopsi ISA, sedangkan klien KAP kecil contohnya BPR menggunakan SAK berbasis ETAP. KAP X sendiri menghadapi situasi tersebut dengan cara “memotong jarak” supervisi, dimana partner langsung menjadi supervisor atau

Anggraini / Dilema Praktik Kantor Akuntan Publik

Tabel 5. Ilustrasi Besaran Imbalan Jasa sesuai PP IAPI no.2 tahun 2016 untuk klien kecil di Malang

	Senior Auditor	Partner sekaligus Supervisor
Total Jam kerja audit	92	12
Imbalan Jasa per jam	125.000 11.500.000	1.200.000 14.400.000
Besaran Imbalan Jasa ideal		25.900.000
Besaran Imbalan Jasa yang dapat diberikan klien		15.000.000

Sumber : Data diolah, 2018

manajer, sehingga resiko dan efisiensi untuk menghasilkan kertas kerja yang memadai tetap dapat dijalankan.

Sesuai dengan wawancara partner di atas, kemudian peneliti mencoba membuat analisis sesuai PP IAPI no. 2 tahun 2016 tersebut kedalam tabel 4. Ilustrasi pada tabel 5 dapat dilihat bahwa *fee* ideal yang seharusnya diberikan kepada klien adalah sebesar Rp 25.900.000, dengan asumsi waktu pengerjaan audit hingga penerbitan laporan audit yaitu dua minggu atau 92 jam, padahal atas dasar wawancara kepada Bapak C, partner KAP X, klien kecil dapat memberikan imbalan jasa hanya sebesar Rp 15.000.000.

Dari ilustrasi pada tabel 5, strategi partner untuk memperpendek jenjang sudah

dilaksanakan, namun tetap tidak bisa menyentuh angka Rp 15.000.000.

Ini membuktikan bahwa batas minimum bawah *fee* tidak dapat mengakomodir untuk klien kecil di daerah, khususnya Malang. Satu-satunya cara yaitu hanya dengan menurunkan imbalan jasa per jam nya. Jika merujuk pada PP IAPI no. 2 tahun 2016, jika nilai imbalan jasa per jam di bawah nilai indikator batas bawah yang telah ditetapkan, maka hal ini berpotensi bahwa jumlah imbalan jasa yang ditetapkan tersebut tidak mencukupi untuk melaksanakan prosedur audit yang memadai sesuai Kode Etik, SPAP dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Peneliti contohkan dengan Ilustrasi Tabel 6.

Tabel 6. Ilustrasi Besaran Imbalan Jasa untuk klien kecil di Malang

	Senior Auditor	Partner sekaligus Supervisor
Total Jam kerja audit	90	12
Imbalan Jasa per jam	100.000 9.000.000	500.000 6.000.000
Besaran Imbalan Jasa ideal		15.000.000
Besaran Imbalan Jasa yang dapat diberikan klien		15.000.000

Sumber : Data diolah, 2018

PP IAPI No. 2 tahun 2016 memang mendasarkan batas bawah minimum besaran imbalan jasanya sesuai dengan SPAP yang berbasis, sedangkan klien kecil

rata-rata menggunakan SAK ETAP, maka diperlukan peraturan besaran imbalan jasa audit yang dapat menaungi klien lain untuk SAK selain SAK umum berbasis ISA.

Salah satu alat untuk menjaga kualitas audit adalah dengan adanya Kertas Kerja yang memadai. Dijelaskan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) SA Seksi 339 (PSA No. 15) mengatur mengenai Kertas Kerja Audit. Kertas Kerja adalah catatan yang dipersiapkan dan disimpan oleh auditor yang isinya meliputi prosedur audit yang diterapkan, pengujian yang dilakukan, informasi yang diperoleh serta kesimpulan yang dicapai dalam penugasan audit. Dalam setiap penugasan audit dibutuhkan penyusunan kertas kerja yang paling sesuai dengan kondisi penugasan yang sedang dihadapi. Pada bagian Pendahuluan, SPAP SA Seksi 339 dijelaskan bahwa :

“Auditor harus membuat dan memelihara kertas kerja, yang isi maupun bentuknya harus didesain untuk memenuhi keadaan-keadaan yang dihadapinya dalam perikatan tertentu. Informasi yang tercantum dalam kertas kerja merupakan catatan utama pekerjaan yang telah dilaksanakan oleh auditor dan kesimpulan yang dibuatnya mengenai masalah-masalah yang signifikan”.

KAP X sendiri menjalankan strategi untuk tetap dapat menjaga kualitas dengan membuat pedoman kertas kerja baku berbasis *excell* untuk setiap auditornya. Kertas kerja ini membuat *guideline* untuk para auditor agar tetap dapat menjalankan prosedur audit yang memadai. Kertas kerja ini membuat agar auditor dapat membuat keputusan saat menjalankan audit, jika partner tidak ada. Ini dikarenakan jika menggunakan strategi memotong level atau review berjenjang, maka keterlibatan partner atas audit akan sangat besar. Konsekuensinya adalah partner harus mau terjun ke persoalan teknis dan terus memantau atas seluruh keputusan auditor atas proses audit. Karena adanya pedoman kertas kerja ini, auditor tidak harus setiap keputusan bertanya atau berdiskusi dengan partner, hal ini akan dapat menjaga efisiensi dan efektifitas waktu dan jam kerja, yang

berimbang pada *fee* audit. Hal ini diyakini penting untuk menjaga kualitas audit, seperti yang diungkapkan bapak W, Auditor KAP X:

“jika di lapangan diinstruksikan seperti apa, tapi jika dilapangan bergeser sedikit, akan bingung, harus menghubungi partner, tanya, maka dengan adanya pedoman kertas kerja ini tidak lagi ada, merujuk ke *supporting schedule*, prosedur apa yang harus dijalani sudah ada, penting itu”

Selain itu, KAP X jika berhadapan dengan klien dengan *fee* yang rendah, akan membuat strategi dengan lebih memfokuskan pada *substantive test*. Ibu K, Auditor KAP X :

“... aku, auditor lain, cenderung menyelesaikan audit pakai *substantive test*, *compliance test* sih dijalankan, dijalankan sih dijalankan, cuman dalam kertas kerja kita jarang melakukan itu”

Ini membuktikan bahwa dalam mengaudit klien kecil, KAP X juga menggunakan strategi berfokus pada *substantive test*, dengan tetap membuat kertas kerja yang memadai. Pedoman kertas kerja yang ada di KAP X, telah mencantumkan prosedur apa saja yang harus dilakukan, list hal yang diminta, dan kemudian semuanya berhubungan ke setiap akun.

Ada dilema tersendiri dalam konteks klien kecil atau *fee* kecil, dimana tidak dapat melakukan prosedur SPM tersebut secara lengkap, ini disampaikan oleh bapak Dr. C KAP X:

“Kalau di kecil, memilih klien itu jarang dilakukan, hanya nanti *assasesment*-nya, berimbang ke opininya itu apa, jadi memang dengan pendeknya jarak, partner itu memang agak sedikit repot, jadi memang yang di kecil-kecil itu, persoalannya adalah mencari auditor yang paham dengan bisnisnya klien, dan partner harus bersedia terjun sampai detail”

Anggraini / Dilema Praktik Kantor Akuntan Publik

Ini membuktikan bahwa di KAP X memang tidak memilih-milih klien, namun saat audit harus memilih auditor yang tepat, sehingga saat prosedur audit dijalankan, auditor harus benar-benar memahami klien, yang berimbang pada opini auditnya. Layaknya perusahaan-perusahaan lain, kantor akuntan juga menghadapi beragam risiko. Risiko merupakan hal yang tidak dapat dihilangkan, tetapi dapat dikelola dengan baik. Manajemen risiko penting untuk melindungi aset, keuangan, dan juga operasional kantor akuntan. Kehadiran manajemen risiko juga penting untuk memberikan kepatuhan hukum dan tata kelola perusahaan yang lebih baik. Melalui manajemen risiko pula, kantor akuntan dapat memberikan jasa yang lebih baik kepada klien, sekaligus mendapatkan reputasi dan kredibilitas yang baik. Manajemen risiko juga memberikan andil bagi peningkatan kepercayaan perusahaan. Mitigasi risiko atas dasar *fee* yang diberikan oleh klien, ini diungkapkan oleh bapak AC :

“*Fee* sendiri bergantung pada kompleksitas pekerjaannya, butuh waktu berapa lama, kalo mitigasi resiko lebih banyak dilakukan setelah klien itu, artinya perdebatannya nanti disana, bisa *unqualified* atau tidak, *qualified* atau tidak, dan seterusnya”

KAP untuk mendapat imbalan jasa yang memadai, harus tetap melaksanakan perikatan audit sesuai dengan standar profesi, kode etik dan ketentuan hukum yang berlaku. UU Akuntan Publik No. 5 tahun 2010 memberikan hak kepada Akuntan Publik untuk menentukan imbalan jasanya secara bebas dan mandiri berdasarkan kebutuhan dan *profesional judgment*-nya. Selain itu, IAPI juga telah menerbitkan suatu ketentuan yang mengatur tentang panduan penentuan imbalan jasa pada suatu KAP, yaitu Peraturan Pengurus no. 2 tahun 2016. KAP dalam menentukan imbalan jasa harus mengantisipasi adanya ancaman kepentingan pribadi, dimana ada kepentingan keuangan, namun terdapat

risiko dimana situasi klien tidak mencukupi untuk melaksanakan perikatan sesuai dengan standar profesi dan ketentuan hukum yang berlaku. Maka dari itu, pertimbangan keuangan tidak boleh menjadi alasan atau keputusan yang menyebabkan kualitas audit menurun. Setiap KAP diharuskan untuk menetapkan kebijakan tarif imbalan jasa bagi auditor (*billing rate*) yang memadai yang berlaku bagi internal KAP untuk melaksanakan perikatan. Dalam setiap perikatan, kualitas audit ditentukan oleh waktu yang digunakan Personil Kunci perikatan. Semakin memadai jumlah waktu yang dialokasikan dan digunakan oleh Personil Kunci Perikatan akan memungkinkan auditor memiliki waktu yang cukup untuk melakukan prosedur perikatan audit.

KAP X sendiri mempunyai dilema jika dihadapkan dengan klien kecil yang hanya dapat membayar tarif imbalan jasa audit yang rendah, dijabarkan diatas bahwa jika menggunakan Indikator batas bawah imbalan jasa per jam (*minimum hourly charge-out rates*) yang ditentukan oleh IAPI, maka *fee* audit yang memadai tidak dapat diterapkan di klien tersebut. Meskipun KAP X telah menggunakan strategi memotong jenjang atau *leveling*, hal ini pun tidak dapat mengakomodir klien kecil di daerah, khususnya kota Malang. Strategi memotong jenjang atau *leveling* sendiri berimbang pada keterlibatan partner yang lebih banyak hingga sampai detail ke klien, KAP X sendiri akhirnya menjalankan strategi untuk tetap dapat menjaga kualitas dengan membuat pedoman Kertas Kerja Baku berbasis *Excell* untuk setiap auditornya. Kertas kerja ini membuat *guideline* untuk para auditor agar tetap dapat menjalankan prosedur audit yang memadai. Kertas kerja ini membuat agar auditor dapat membuat keputusan saat menjalankan audit, jika partner tidak ada. Karena adanya pedoman kertas kerja ini, auditor tidak harus setiap keputusan bertanya atau berdiskusi dengan partner, hal ini akan dapat menjaga efisiensi dan

efektifitas waktu dan jam kerja. Selain itu, strategi lainnya adalah prosedur audit yang dijalankan akan berfokus pada *substantive test*, dan SPM atas klien tersebut juga tidak akan detail. Pada akhirnya, prosedeur audit yang dijalankan harus memadai untuk menjaga kualitas audit bagaimanapun strategi yang digunakan.

Situasi dilematis KAP X memang dirasakan sejak awal berdirinya KAP X tersebut, terutama KAP X cabang Malang. Dengan keinginan untuk membuat KAP X lebih baik lagi, akhirnya KAP X cabang Malang pada Desember 2016 berpisah dengan KAP X, dan bergabung dengan KAP HX yang berafiliasi dengan Kantor Akuntan Publik Asing (KAPA) MR. Dampaknya, KAP X yang sebelumnya KAP kecil berubah menjadi KAP menengah keatas (*second-tier*), dan rata-rata klien yang diterima pun juga besar. Situasi dilematis tersebut akhirnya berkurang karena *fee* yang diterima oleh KAP rata-rata sudah tinggi, *assesment* kliennya lebih menyeluruh dan SPM bisa dijalankan secara detail.

Simpulan

Strategi yang digunakan oleh KAP X adalah membuat segmentasi pasar untuk klien-klien di bawah *Big Four* dan *Second Tier*. Strategi penetrasi ini harus mulai dipertimbangkan mengingat sebaran banyak terpusat di KAP *Big Four* dan *Second Tier*, sedangkan untuk pangsa pasar sisanya sangat kompetitif, ditambah lagi klien-klien di daerah (di luar Jakarta) masih sangat bersifat *price sensitive* sehingga *fee* yang tinggi saat ini akan sulit diterima. KAP juga dapat melakukan aliansi strategis dengan konsultan pajak dan profesi lain untuk dapat ikut serta menawarkan jasa audit dan jasa lainnya kepada klien-kliennya. Selanjutnya strategi yang dibentuk oleh KAP X yaitu strategi “zebra” dan strategi “radar” perlu dikembangkan lebih lanjut sehingga menjadi strategi bertahan hidup unggulan atas KAP X. Strategi ini sudah baik mengingat bahwa rata-rata klien yang didapat oleh KAP X adalah dari strategi tersebut. Strategi

tersebut menggunakan komunikasi “*word of mouth*” atau komunikasi mulut-ke mulut, dimana tidak hanya klien, namun dari segi kenalan baik sesama Kantor Akuntan Publik, saudara, teman, bahkan mahasiswa. Kualitas audit di KAP X dijaga dengan adanya pedoman Kertas Kerja Baku berbasis *Excell* untuk setiap auditor. Kertas kerja ini membuat *guideline* untuk para auditor agar tetap dapat menjalankan prosedur audit yang memadai. Kertas kerja ini membuat agar auditor dapat membuat keputusan saat menjalankan audit, jika partner tidak ada. Ini dikarenakan jika menggunakan strategi memotong level atau review berjenjang, maka keterlibatan partner atas audit akan sangat besar. Konsekuensinya adalah partner harus mau terjun ke persoalan teknis dan terus memantau atas seluruh keputusan auditor atas proses audit. Karena adanya pedoman kertas kerja ini, auditor tidak harus setiap keputusan bertanya atau berdiskusi dengan partner, hal ini akan dapat menjaga efisiensi dan efektifitas waktu dan jam kerja.

Dilema Praktik kantor akuntan Publik X dicontohkan dengan situasi dimana KAP X harus memberikan jasa audit laporan keuangan dengan *fee* rendah, namun tetap menjaga kualitas auditnya. Jika *fee* tersebut didasarkan pada *minimum hourly charge-out rates* yang tertera pada Peraturan Pengurus Institut Akuntan Publik Indonesia (PP IAPI) no. 2 tahun 2016, maka tidak bisa mematok *fee* yang rendah. Untuk klien kecil, contohnya untuk UMKM, koperasi atau BPR kecil, rata-rata memang mendasarkan laporan keuangannya dengan SAK ETAP. Ini menjadikan PP IAPI no 2 tahun 2016 yang mendasarkan pada audit laporan keuangan yang berdasarkan SAK umum berbasis ISA. Peneliti menyarankan bahwa IAPI menerbitkan Peraturan Pengurus sesuai SAK yang digunakan oleh klien, jadi dapat dicanangkan Peraturan Pengurus tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan – SAK Umum, Peraturan Pengurus tentang Penentuan Imbalan Jasa

Audit Laporan Keuangan – SAK ETAP, Peraturan Pengurus tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan – SAK Syariah, dan Peraturan Pengurus tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan – SAP. Ini dapat menjembatani gap antara *fee* yang dapat diberikan dengan *minimum hourly wages* yang diatur oleh IAPI.

Peneliti juga menyarankan bahwa dalam Peraturan Pengurus IAPI tersebut dijabarkan *minimum hourly charge-out rates* untuk per provinsi. Ini dikarenakan peraturan pengurus IAPI tersebut hanya membagi *fee* untuk Jabodetabek dan luar Jabodetabek. Padahal klien di setiap provinsi, kemampuan untuk membayar imbalan jasa audit laporan keuangan juga berbeda-beda.

Daftar Pustaka

- Adityasih, T. (2010). Analisis Pengaruh Pendidikan Profesi, Pengalaman Auditor, Jumlah Klien (*Audit Capacity*) dan Ukuran Kantor Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit. *Thesis*. Universitas Indonesia.
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigms and organisational Analysis - Elements of the Sociology of Corporate Life*. Routledge.
- Carcello, J. V., & Nagy, A. L. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing*, 23(2), 55–69.
- Carpenter, M. A., Sanders, W. G. (2007). *Strategic Management, A Dynamic Perspective: Concepts & Cases* (2nd ed.). Upper Saddle River, NJ: Pearson Education.
- Chow, C. W., & Rice, S. J. (1982). Qualified Audit Opinions and Auditor Switching. *Source: The Accounting Review* *The Accounting Review*, 57(2), 326–335.
- Craswell, A. T., Francis, J. R., & Taylor, S. L. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*, 20(3), 297–322. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(95\)00403-3](https://doi.org/10.1016/0165-4101(95)00403-3)
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor independence, “low balling”, and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(2), 113–127. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90009-4](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90009-4)
- Finlay, L. (2006). Going Exploring: The Nature of Qualitative Research, *In Qualitative Research for Allied Health Professionals: Challenging Choices*. New York: John Wiley & Sons Ltd
- El-Gammal, W. (2012). Determinants of Audit Fees: Evidence from Lebanon. *International Business Research*, 5(11). <https://doi.org/10.5539/ibr.v5n11p136>
- Hogan, C. E., & Jeter, D. C. (1999). Industry specialization by auditors. *Auditing*, 18(1), 1–17.
- Allsop, D. T., Bassett, B. R., & Hoskins, J. A. (2007). Word-of-mouth research: Principles and applications. *Journal of Advertising Research*, 47(4). <https://doi.org/10.2501/S0021849907070419>
- Institut Akuntan Publik Indonesia. (2018). *Directory Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik 2018*. (<http://iapi-lib.com/directory-2018>, diakses Februari 2018)
- Kanaka, A. (2010). Strategi Pertumbuhan Kantor Akuntan Publik (KAP) Kecil - Studi Kasus Pada KAP JAS. *Tesis*. Jakarta : Universitas Indonesia
- Liao, Z., & Cheung, M.T. (2001). Internet-based E-Shopping and Consumer Attitude: an Empirical Study, *Information and Management*, 38, 229–306.
- Lincoln, Y. S. & Guba E. G. (1985). *Naturalistic Inquiry*. Beverly Hills: California

- Moleong, L. J. (2011). *Metodologi Penelitian Kualitatif Edisi Revisi*. Bandung: PT Remaja Rosdakarya
- Mustofa. (2014). *Manajemen Modern Bisnis Kantor Akuntan*. Jakarta : Kompas
- Paranoan, N. (2015). Riset Non Positivistik Akuntansi dalam Tiga Paradigma: Interpretif, Kritis dan Postmodernisme. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 10(1), 8-18.
- Republik Indonesia. (1995). Undang-undang Nomor 8 tahun 1995 tentang Pasar Modal. Lembaran Negara RI Tahun 1995, No. 64. Sekretariat Negara. Jakarta.
- Republik Indonesia. (2011). Undang-undang Nomor 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Lembaran Negara RI Tahun 2011, No. 51. Sekretariat Negara. Jakarta.
- Republik Indonesia. (2015). Peraturan Pemerintah Nomor 20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik. Lembaran Negara RI Tahun 2015, No. 79. Sekretariat Negara. Jakarta
- Simunic, D. A. (1980). The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161. <https://doi.org/10.2307/2490397>
- Sukrisno, A & Husada, J. (2009). *Bunga Rampai Auditing*. Jakarta: Salemba Empat
- Watkins, A. L., Hillison, W., & Morecroft, S. (2004). *Audit quality: A synthesis of theory and empirical research*. *Journal of accounting literature*, 23, 155-193.
- Yin, R. K. (2009), *Studi Kasus; Desain dan Metode*, Jakarta; Raja Grafindo Persada.
- Yin, R. K. (2015). *Studi Kasus: Desain dan Metode*. Jakarta: Rajawali Pers.
- Yuniarti, R. (2011). Audit Firm Size, Audit Fee and Audit Quality. *Journal Of Global Management*, 2(1), 84-97.